TATIANE PRAXEDES LECH

A (DES)IGUALDADE DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO E OS IMPACTOS NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

ORIENTADOR PROFESSOR ASSOCIADO DR. ESTEVÃO HORVATH

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo

2020

TATIANE PRAXEDES LECH

A (DES)IGUALDADE DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO E OS IMPACTOS NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial par obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Associado Dr. Estevão Horvath.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo
2020

Banca Examinadora

_____

_____

_____

Agradecimentos

Agradeço a Deus por tudo o que me permitiu conquistar e avançar academicamente, mas, especialmente por ter me dado a oportunidade de encontrar pessoas tão maravilhosas sem as quais esse projeto certamente não seria possível.

Agradeço à minha mãe, Delcina, por ter dado absolutamente tudo para que eu pudesse chegar onde cheguei, que ela possa me enxergar como a flecha na mão do valente, fazendo por merecer seus esforços. Agradeço ao meu pai, Vanderlei, e aos meus irmãos, Priscila e Alexandre, por serem para mim como um porto seguro, o meu lugar de descanso. Às minhas tias, e segundas mães, Ruth, Marta e Ester.

Agradeço ao meu amor e incentivador, Wincenty. Obrigada por praticamente me obrigar a me especializar e a continuar estudando. Obrigado por secar as minhas lágrimas em todas as vezes que não deu certo. Obrigada por ser meu *coaching* particular ajudando-me a traçar o "plano".

Aos mestres que me inspiraram nesta jornada: Professor Estevão Horvath que me deu a oportunidade e acreditou em mim; à Professora Nélida Cristina dos Santos, que desde a graduação foi para mim grande incentivadora, por seu apoio e amizade; e ao Professor Eduardo Domingos Bottalo, pelos ensinamentos e incentivo.

À amiga Marina Tanganelli pela irmandade na vida e nos estudos. Ao amigo Hendrick Pinheiro pela generosidade. E, à amiga Sylvia Gherardini, que algumas vezes negligenciada, mas, sempre presente, pelo suporte em todas as horas. Agradeço também aos meus colegas de trabalho cuja força no dia-a-dia foram essenciais nesta trajetória.

RESUMO

PRAXEDES, Tatiane. *A (des)igualdade das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação e os impactos nas relações internacionais*. 2020. p.140. Mestrado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

O objetivo deste trabalho consiste em analisar a incidência das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação a fim de verificar se estes tributos, criados para serem ajustes fiscais de fronteira, oneram as importações nos mesmos patamares que as contribuições internas correspondentes, a saber, as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a receita bruta. Para tanto, foram analisadas as características das contribuições sociais incidentes na importação e como elas se correlacionam com as contribuições internas. A ideia central foi investigar a instituição destes ajustes fiscais de fronteira há a observância do princípio da igualdade e do princípio do tratamento nacional. Isto porque as contribuições sociais, tributos que são, também se sujeitam ao regime jurídico tributário e, assim, devem ser pautadas pelo princípio da igualdade. Além disto, o Brasil é signatário de tratados internacionais nos quais se compromete a oferecer às importações de bens e serviços originárias de outras partes contratantes tratamento tributário sobre consumo similar ao tratamento tributário a que submete o consumo de bens e serviços nacionais, ou seja, há um compromisso de que a tributação das importações não terá feição protecionista. Por fim, este trabalho também busca analisar se as propostas de reforma tributária atualmente cogitadas, especialmente no tocante à tributação sobre o consumo, são vocacionadas a estabelecer um ajuste fiscal de fronteira que seja isonômico e não-discriminatório.

Palavras-chave: PIS/PASEP, COFINS, Importação, tributação sobre o consumo, igualdade, não-discriminação, tratamento nacional, ajuste fiscal de fronteira, reforma tributária.

ABSTRACT

PRAXEDES, Tatiane. *The (dis) equality of contributions to PIS/PASEP-Import and COFINS-Import and the impacts on international relations*. 2020. p.140. Master. Faculty of Law, University of Sao Paulo, Sao Paulo, 2020.

The main purpose of this paper is to analyze the incidence of the contributions to PIS/PASEP-Import and the COFINS-Import in order to verify if these taxes, created to be border tax adjustments, burden imports at the same levels as the corresponding domestic contributions, namely, contributions to PIS/PASEP and COFINS levied on gross revenue. To this end, we analyzed the characteristics of social contributions levied on imports and how they correlate with internal contributions. The main idea was to investigate the imposition of these border tax adjustments in compliance with the principle of equality and the principle of national treatment. For this reason, social contributions, taxes that are, are also subject to the tax legal regime and, therefore, must be guided by the principle of equality. In addition, Brazil is a signatory to international treaties in which it undertakes to impose to imports of goods and services originating from other Contracting Parties tax treatment similar to the tax treatment to which the consumption of domestic goods and services is subject, *ie* a commitment that import taxation will not have a protectionist feature. Finally, this paper also seeks to analyze whether current tax reform proposals, especially in regard to consumption taxation, are designed to establish an isonomic and non-discriminatory border tax adjustment.

Keywords: PIS/PASEP, COFINS, Import, equality, consumption tax, non-discrimination, border tax adjustments, national treatment, tax reform.

ABREVIATURAS

ADCT – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias
ALALC – Associação Latino-Americana de Livre Comércio
Art. – Artigo
Arts. – Artigos
CBS – Contribuição sobre bens e serviços
CC/2002 – Código Civil instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002
CCiF – Centro de Cidadania Fiscal
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988
CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CPRB – Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
EC 20/98 – Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998
EC 42/03 – Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003
Finsocial – Fundo de Investimento Social
Funttel – Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações
Fust – Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações
GATS – *General Agreement on Trade in Services* (Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços)
GATT – *General Agreement on Tariffs and Trade* (Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio)
IBS – Imposto sobre bens e serviços
ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IOF – Imposto sobre operações financeiras

IR –	Imposto sobre a renda
IRPJ –	Imposto sobre a renda da pessoa jurídica
ISSQN –	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITCMD –	Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação
IVA –	Imposto sobre Valor Agregado
MERCOSUL –	Mercado Comum do Sul
LC 7/70 –	Lei Complementar nº 07, de 7 setembro de 1970
LC 70/91 –	Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991
LC 116/2003 –	Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003
Lei 4.502/64 –	Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964
Lei 9.718/98 –	Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998
Lei 10.637/02 –	Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002
Lei 10.833/03 –	Lei nº 10.833, de 29 de novembro de 2003
Lei 10.865/04 –	Lei nº 10.865, de 30 de abril de 200471
Lei 12.546/11 –	Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011
Lei 13.161/15 –	Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015
MP 165/03 –	Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003
MP 540/2011 –	Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011
MP 668/15 –	Medida Provisória nº 668, de 30 de janeiro de 2015
OCDE –	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OIC –	Organização Internacional do Comércio
OMC –	Organização Mundial do Comércio
OSC –	Órgão de Solução de Controvérsias (da OMC)
PASEP –	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC 45 –	Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019
PEC 110 –	Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019
PIS –	Programa de Integração Social
RFB –	Receita Federal do Brasil
RE –	Recurso Extraordinário
REsp –	Recurso Especial
Rel. –	Relator
STF –	Supremo Tribunal Federal
STJ –	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 11
1.1. CONSIDERAÇÕES PROPEDÊUTICAS 16
1.1. Contribuições no ordenamento jurídico brasileiro 16
1.2. Tributação sobre o consumo e contribuições 18
1.3. Tributação internacional sobre o consumo e o princípio do destino 22
1.2. AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E A COFINS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS 27
2.1. A previsão constitucional das contribuições devidas ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação 27
2.2. A finalidade constitucional das contribuições devidas ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação 29
2.3. As contribuições devidas ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços no plano legal 30
2.3.1. Considerações históricas 30
2.3.2. Da justificação para a instituição das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS sobre as importações 33
2.3.3. Da base de cálculo e das alíquotas das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação 37
2.3.4. Do creditamento das importações sujeitas às contribuições ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação na apuração das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativas 49
2.4.Há simetria entre as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação e as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS internas? 51
3. PRINCÍPIO DA IGUALDADE E AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO 53
3.1.Princípio da igualdade 53
3.2.Princípio da igualdade e contribuições 57
3.3.Princípio da igualdade e as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes na importação 58
3.3.1. A medida de comparação 58

3.3.2. Há observância do princípio da igualdade e nas contribuições ao PIS/PASEP e na COFINS incidentes na importação? 62
3.3.2.1. Lucro presumido: a questão da facultatividade e a escolha da consequência jurídica 66
3.3.2.2. Obrigatoriedade ao regime cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta 73
3.3.2.3. Alíquota adicional da COFINS-Importação e a facultatividade da CPRB 76
3.3.2.4. Alíquotas diferenciadas para bens e serviços 79
3.3.3. Da crítica sobre a complexidade gerada na instituição de um sistema mais igualitário 80
4. O PRINCÍPIO DO TRATAMENTO NACIONAL E AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E A COFINS-IMPORTAÇÃO 83
4.1. O ordenamento jurídico brasileiro e a recepção de tratados internacionais 85
4.2. GATT 90
4.3. Tratado de Assunção 95
4.4. Princípio do tratamento nacional e as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação 96
5. AS REFORMAS TRIBUTÁRIAS ATUALMENTE COGITADAS E AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E A COFIFNS-IMPORTAÇÃO 103
5.1. Reformas tributárias: uma mudança dos tributos sobre o consumo 108
5.2. Reforma das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS 117
CONCLUSÕES 122
BIBLIOGAFIA 126

INTRODUÇÃO

No Brasil a tributação por meio de contribuições tem ganhado cada vez mais destaque e volume de arrecadação desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 até os dias presentes. Se num dado período esse grupo de tributos não era tão expressivo, atualmente não se pode ignorar a mudança de cenário de como as contribuições ganharam e tem ganhado corpo tanto no que diz respeito à arrecadação como também nas questões tributárias controvertidas.

Exemplo disto, mas sem a pretensão de esgotar o tema, destacam-se (i) a instituição da COFINS em 1991[1], embora seja possível argumentar que esta sucede a contribuição ao Finsocial instituída pelo Decreto-Lei 1.940, de 25 de maio de 1982, mas, sem dúvidas a COFINS representa uma tributação muito mais significativa em termos arrecadatórios; (ii) a instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico entre as quais podemos citar as popularmente conhecidas CIDE-Energia Elétrica[2]; CIDE-Telecomunicações (Fust e Funttel[3]), CIDE-Tecnologia ou CIDE-Royalties[4] e, CIDE-combustíveis[5]; (iii) a instituição da, já extinta, CPMF[6]; (iv) a ampliação das bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS do faturamento para a receita bruta[7]; (v) a implementação da sistemática da não-cumulatividade para as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS[8]e (vi) a ampliação da competência impositiva das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS para contemplar a incidência sobre as importações de bens e serviços[9].

Em termos arrecadatórios, de acordo com os dados relativos à Carga Tributária no Brasil publicados pela Receita Federal do Brasil – RFB [10], verifica-se que as contribuições também passaram a ter maior relevância no cenário nacional.

Em 1995, primeiro período de dados divulgado pela RFB, a arrecadação de impostos federais foi de R$47.727.850.000,00, correspondendo a 42,39% do total da arrecadação

---

[1] Lei Complementar 70/91
[2] Lei 9.991, de 24 de julho de 2000.
[3] Lei 9.998, de 17 de agosto de 2000 e Lei 10.052, de 28 de novembro de 2000.
[4] Lei 10.168, de 29 de dezembro de 2000.
[5] Lei 10.336, de 19 de dezembro de 2001.
[6] Lei 9.311, de 24 de outubro de 1996.
[7] Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998.
[8] Lei nº 10.673, de 30 de dezembro de 2002 e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.
[9] Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.
[10] http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil

federal, a arrecadação de contribuições foi de R$64.868.000.000,00, correspondendo a 56,61% da arrecadação federal, cabendo às taxas federais 1% do total da arrecadação federal.

Em 2017, último período de dados divulgado pela RFB enquanto este trabalho é escrito, a arrecadação de impostos federais foi de R$505.813.420.000,00, correspondendo a 38,25% do total da arrecadação federal, a arrecadação de contribuições foi de R$64.868.000.000,00, correspondendo a 61,20% da arrecadação federal, e a arrecadação de taxas, no valor de R$7.308.270.000,00, correspondeu a 0,55% da arrecadação federal.

Agregando a estes dados também a arrecadação de Estados, Distrito Federal e Municípios tem-se que do total da carga tributária nacional a arrecadação de impostos em 1995 correspondeu a 59%, a arrecadação de contribuições a 39,89% e a arrecadação das taxas a 1,04%; em 2017, do total da arrecadação nacional os impostos corresponderam a 54,9%, contribuições a 42,2% e as taxas a 2,9%.

Em termos de geração de controvérsias, as contribuições também têm bastante relevância no contexto do contencioso tributário. Analisando os temas com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal até outubro de 2019, foram encontrados 100 temas tributários, sendo que 36 casos estão relacionados aos impostos, federais, estaduais e municipais, 35 casos relacionados às contribuições[11] e 29 casos relacionados a demais temas tributários, tais como, taxas, prescrição, imunidade, responsabilidade solidária, substituição tributária, entre outros.

Se há importância analisar se todos os entes políticos no exercício de sua competência tributária têm observado os limites constitucionais ao poder de tributar por menor que seja a arrecadação, mais ainda é preciso analisar a adequação ao regime constitucional tributário naquele feixe de competência cujo potencial arrecadatório é expressivo. Neste trabalho, a investigação da adequação ao regime constitucional tributário foi concentrada nas contribuições ao PIS/PASEP e na COFINS incidentes sobre a importação de bens serviços.

Conforme dados apresentados, a tributação por meio de contribuições tem crescido consideravelmente no país, no entanto, sem adentrar na discussão da legitimidade deste incremento arrecadatório especialmente considerando a desvinculação de receitas da União – DRU, ou seja, a desvinculação da arrecadação de contribuições do propósito constitucional

[11] RE 559937; RE 564413, RE 565160, RE 566032; RE 573540; RE 577494, RE 574706, RE 377457, RE 582525, RE 586482, RE 527602, RE 587008, RE 585235, RE 593068, RE 598085, RE 596177, RE 595872, RE 628122, RE 635682, RE 566007, RE 568503, RE 6061067, RE 599362, RE 627815, RE 580871, RE 1053574, RE 831223, RE 5909, 656089, RE 704292, RE 640905, RE 578846, RE 626837, RE 848353, RE 883542.

e legalmente prescritos, há que se analisar se há plena observância dos princípios constitucionais tributários e de outras normas que orientam a tributação.

Considerando o regime constitucional das contribuições, é cabível afirmar que estes tributos são instituídos para o financiamento de determinadas finalidades constitucionalmente definidas sendo que, em decorrência desta utilidade provida pelo estado, as pessoas ou grupo de pessoas que dela se beneficiam diretamente arquem com o seu custeio.

As contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação, resultado da ampliação da competência tributária da União por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, têm por destinação constitucional o custeio da seguridade social tendo sido instituída como um mecanismo para prevenir que bens e serviços importados gozem de situação tributária privilegiada comparativamente com os bens e serviços do mercado interno, uma vez que estes se sujeitam à tributação das contribuições PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a receita bruta.

Assim, o ponto central deste trabalho foi verificar se tais incidências tributárias atingem as finalidades que lhes justificam, se a sistemática de incidência adotada é compatível com os princípios constitucionais tributários, especificamente, o princípio da igualdade e, ainda, se se harmonizam com as regras de direito internacional tributário que o Brasil se comprometeu por meio de tratados internacionais.

Embora as contribuições se revistam de caráter retributivo, o legislador ao escolher as hipóteses de incidência tributária de algumas contribuições, como é o caso das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS, inclusive incidentes nas importações, podem eleger fenômenos econômicos que se caracterizaram como tributação sobre o consumo o que fatalmente também pode impactar na balança comercial.

Como adiantado, em razão da oneração dos bens e serviços nacionais pelas contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta previu-se também a oneração das importações pelas contribuições sociais ao PIS/PASEP – Importação e a COFINS – Importação como meio de evitar tratamento vantajoso aos bens e serviços importados. Ocorre que, a sistemática adotada para as contribuições ao PIS/PASEP – Importação e a COFINS – Importação traz peculiaridades que merecem uma análise aprofundada à luz do princípio da igualdade e à luz de tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário.

Como ficará esclarecido ao longo do presente trabalho, as contribuições ao PIS/PASEP – Importação e a COFINS – Importação preveem certa recuperabilidade da

carga tributária para determinados contribuintes. Portanto, importa investigar se estas contribuições incidentes sobre a importação acarretam violações à igualdade tributária e a tratados internacionais especialmente aqueles preveem tratamento igualitário entre produtos nacionais e produtos importados.

Em conformidade com as disposições constitucionais, é vedado ao legislador brasileiro estabelecer tratamento não igualitário a contribuintes que se encontrem nas mesmas condições, considerando a capacidade contributiva destes.

Ainda, decorrência da adesão do Brasil a normas internacionais, das quais, destacam-se o GATT – Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio e o Tratado de Assunção, nas operações com outras partes contratantes destes acordos, fica estabelecido do princípio do "Tratamento Nacional" ou seja, as importações de bens e serviços de países contratantes devem ser tributadas da mesma forma que são tributados bens e serviços nacionais. Por este princípio os países signatários dos tratados supramencionados comprometem-se a oferecer aos produtos importados oriundos dos demais países participantes dos tratados tratamento tributário equivalente ao oferecido aos produtos nacionais. Trata-se de um compromisso de não instituição de barreiras comerciais entre os Estados contratantes, com o propósito de que produtos nacionais e importados concorram em iguais condições no que concerne a tributação.

Portanto, o objetivo deste trabalho foi investigar:

(i) se as distorções decorrentes da própria sistemática de incidência destas contribuições atendem aos ditames da igualdade (como, por exemplo, mesmas alíquotas para contribuintes que apuram as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS "internas" cumulativamente e não-cumulativamente, sendo que, para o primeiro grupo a apuração cumulativa interna possui alíquotas bem inferiores às das contribuições incidentes sobre a importação de bens e serviços e, para o segundo grupo, apesar de internamente estar submetido a alíquotas mais equivalentes às das contribuições incidentes sobre a importação, é conferido o direito de creditamento das importações tributadas na apuração das contribuições internas, o que, a rigor, geraria uma neutralidade fiscal) e;

(ii) se a justificação para a criação das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação, a saber, critério para equalização da balança comercial, prevenindo-se que os produtos importados sejam submetidos a uma carga tributária inferior à carga tributária a que se sujeitam os produtos

nacionais, é efetivamente alcançada e, portanto, se está em linha com os tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário.

CONCLUSÕES

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, as contribuições têm ganhado relevo no cenário tributário do país, protagonizando muitos debates. As contribuições são tributos criados para custear determinadas funções que o Estado foi, constitucionalmente, chamado a desempenhar, ou seja, as contribuições nascem direcionadas a uma determinada destinação. As contribuições incidentes sobre a importação – PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, que foram detidamente analisadas neste trabalho, têm como destinação o custeio da Seguridade Social, e, portanto, são classificadas como contribuições sociais.

Na escolha dos fenômenos econômicos que serão alvo da tributação, o legislador constitucional elegeu, entre outras hipóteses, o consumo como base de incidência, e isto se aplica inclusive para a instituição de algumas contribuições. Isto quer dizer que as contribuições podem incidir sobre operações que envolvam bens e serviços, como é caso das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS.

Considerando que o Brasil, no tocante ao comércio internacional, adotou o princípio da tributação exclusiva no Estado de destino, e, assim sendo, desonera as exportações e tributa as importações, e considerando que as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS são tributos que oneram o consumo, a fim de que as importações não gozassem de situação concorrencial privilegiada perante os bens e serviços nacionais, por meio da EC 42/2003 e da Lei 10.865/2004, as importações de bens e serviços passaram a ser tributadas pelas contribuições ao PIS/PASEP-Importação e pela COFINS-Importação. Com isto, tem-se que que as contribuições sociais incidentes na importação devem ser manejadas como ajustes fiscais de fronteira, ou seja, mecanismos de imposição de carga tributária às importações, para estas estejam taxadas assim como são taxados os bens e serviços nacionais.

Conforme dispõe a Lei nº 10.865/2004, que instituiu as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, verifica-se que estes tributos têm por base de incidência o valor aduaneiro e suas alíquotas, respectivamente são de, nas importações de serviços, 1,65% e de 7,6%, e, nas importações de bens, de 2,10% e 9,65%. Esta diferença de alíquotas para as importações de bens e serviços foi justificada pela exclusão do ICMS-Importação da base de cálculo das contribuições, uma vez que reconheceu o STF que os impostos incidentes na importação não estão abarcados no conceito de valor aduaneiro estabelecido no GATT.

Vale lembrar que, posteriormente à decisão do STF de excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação por não estar abrangido no conceito de valor aduaneiro, a Suprema corte também entendeu que o ICMS não está abarcado no conceito de receita bruta e, portanto, também não pode ser incluído na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, o que pode indicar que, quanto ao estabelecimento de alíquotas distintas para a importação de bens, há quebra da isonomia.

Observa-se que, aos contribuintes que apuram as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS sob a sistemática da não-cumulatividade, é dado apropriar créditos das importações de (i) bens adquiridos para revenda; (ii) bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes; (iii) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (iv) aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa; e (v) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, quando tributadas pelos correspondentes ajustes fiscais de fronteira.

Tem-se com isto que, aos contribuintes sujeitos à não-cumulatividade das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS a correspondente tributação ajuste fiscal de fronteira será recuperável, enquanto que, aos contribuintes sujeitos à cumulatividade das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS não há recuperabilidade, embora ambos contribuintes estejam sujeitos às mesmas alíquotas das contribuições sociais incidentes nas importações. Quando instado a se manifestar sobre esta discrepância de carga tributária, o STF conclui que não há ofensa à igualdade dado que a sujeição ao regime cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS é uma opção do contribuinte, dado que este regime está relacionado com a opção pelo regime do lucro presumido para a apuração do IR (aos optantes pela apuração do IR com base no lucro real haverá sujeição ao regime não-cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS).

No entanto, com toda vênia, considera-se que o posicionamento da Suprema corte brasileira não está alinhado com os princípios norteadores do sistema tributário. Isto porque, a igualdade, na esfera tributária, tem como método de comparação a capacidade contributiva, o que não é necessariamente atingido na situação em que, embora opcional, o contribuinte esteja sujeito a uma carga tributária superior à carga tributária suportadas por outros contribuintes em igual situação econômica que tenham feito outro tipo de opção. É por isto

que se diz que, no sistema tributário, os direitos que comportem na escolha da consequência jurídica não atendem à igualdade, posto que violam à capacidade contributiva. No caso em análise, há uma espécie de penalidade para o importador que escolha pelo regime cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS.

Ainda, há circunstâncias em que os contribuintes não têm o direito de escolha da consequência jurídica, e neste caso a violação à igualdade é ainda mais grave. Há grupos de contribuintes que, mesmo apurando o IR com base no lucro real, estão legalmente obrigados a apurar as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS, e, quando importam, arcam com carga tributária mais elevada que outros contribuintes de mesma condição econômica mas que não estão obrigados à cumulatividade e optam pelo lucro real, e neste caso, sequer consentem com as consequências jurídicas.

Observa-se ainda que, a partir da vigência da MP 540/2011 que foi convertida na Lei nº 12.546/2011, procedeu-se com alterações à Lei nº 10.865/2004 para instituir alíquota adicional de COFINS-Importação para a importação de produtos incluídos na desoneração da folha de pagamentos como mecanismo de ajuste fiscal de fronteira correspondente à CPRB. Não haveria nenhum questionamento quanto à isonomia do adicional de alíquota de COFINS-Importação não fosse pelo fato de que em 2015 a CPRB deixou de ser compulsória, de modo que, mas, o ajuste fiscal de fronteira não acompanhou esta facultatividade. Assim, é possível que os importadores de produtos desonerados, sujeitos ao adicional de COFINS-Importação, não sejam optantes pela CPRB, o que pode representar uma violação à isonomia.

Ora, a igualdade é um pilar presente não somente no sistema tributário, mas em todo o ordenamento jurídico, sendo este uma expressão do próprio Estado Republicano. Tendo isto em vista, José Eduardo Soares de MELO ensina que tamanha é a importância do princípio da igualdade na criação de uma Estado justo, que este deve ser levado até as últimas consequências:

> O aforisma de que "a regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente os desiguais, na mesma medida em que se desigualam" (Ruy Barbosa), não se constituiu mero jogo de palavras, ou simples recomendação do legislador como norma programática, mas um postulado obrigatório, imprescindível para o exercício da atividade tributária, levado até as últimas consequências.[173]

Considera-se, portanto, que a atual sistemática das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS e de seus correspondentes ajustes fiscais de fronteira, as contribuições ao

---

[173] MELO, José Soares de. PIS/PASEP, COFINS e a Emenda Constitucional nº 20/98. In: ROCHA, Valdir de Oliveira, Coord. *Contribuições Sociais: Problemas Jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 152.

PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, implica em cargas tributárias distintas para contribuintes que se encontram nas mesmas condições econômicas, sem que haja para tanto qualquer motivo razoável para este discrímen, ou seja, sem a existência clara de fatores que implicam na necessidade de instituição de tratamento tributário distinto para a manifestação da isonomia tributária.

Estas violações à isonomia acima mencionadas acarretam igualmente na violação do princípio do tratamento nacional, ou da não-discriminação tributária, porque nas circunstâncias destacadas fatalmente há maior oneração tributária de bens e serviços importados comparativamente à oneração de bens e serviços nacionais.

No comércio internacional o Brasil adota a tributação exclusiva no Estado de destino e, esta prática associada ao princípio do tratamento nacional, objetiva a neutralidade tributária, ou seja, tem como finalidade a criação de um ambiente em que a tributação não interfira na escolha do consumidor em adquirir bens/serviços nacionais ou bens/serviços importados. Mais do que simplesmente exonerar as exportações e tributar as importações, a adoção do princípio do tratamento nacional impõe que a tributação aduaneira seja estabelecida nos mesmos patamares da tributação interna, de outra forma não há neutralidade. Sob a orientação da tributação no destino e da não-discriminação tributária, os ajustes fiscais de fronteira não têm caráter protecionista.

Com efeito, o Brasil se comprometeu, através de instrumentos internacionais, a estabelecer seus ajustes fiscais de fronteira, ao menos com as partes contratantes, em patamares equivalentes à carga tributária a que submete os bens e serviços nacionais. São o GATT/GATS e o Tratado de Assunção os tratados internacionais multilaterais nos quais o Brasil assumiu o compromisso da não-discriminação tributária.

Embora se considere que não há prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária sobre o direito interno, considera-se que estes instrumentos internacionais, uma vez que já passaram por todo o processo de ratificação de tratados conforme estabelecido na Constituição Federal, passaram a integrar o ordenamento jurídico brasileiro, e, normas específicas que são, devem ser observados em detrimento de normas internas gerais.

A inobservância da cláusula do tratamento nacional pode ser invocada por qualquer uma das partes contratantes, e a ausência de demonstração de que os ajustes fiscais de fronteira são neutros podem acarretar, em última instâncias em sanções internacionais.

Em síntese, é possível consolidar as seguintes características das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação:

		PIS/PASEP Importação	COFINS Importação	PIS/PASEP Receita Bruta	COFINS Receita Bruta	CPRB	Direito a Créditos	Viola Isonomia	Viola Trat. Nacional
Lucro Presumido	Serv.	1,65%	7,6%	0,65%	3,0%	N/A	Não	Sim	Sim
	Bens	2,10%	9,65%	0,65%	3,0%	N/A	Não	Sim	Sim
Lucro Real.	Serv.	1,65%	7,6%	1,65%	7,6%	N/A	Sim	Não	Não
	Bens	2,10%	9,65%	1,65%	7,6%	N/A	Sim	Não	Não
Lucro Real Cumul. Obrig.	Serv.	1,65%	7,6%	0,65%	3,0%	N/A	Não	Sim	Sim
	Bens	2,10%	9,65%	0,65%	3,0%	N/A	Não	Sim	Sim
Opção CPRB		N/A	1%	N/A	N/A	1 a 2,5%	Não	Não	Não
Não CPRB		N/A	1%	N/A	N/A	N/A	Não	Sim	Sim

Por fim, vale mencionar que a tributação sobre o consumo no Brasil tem sido alvo de muitos debates, inclusive de algumas propostas de reforma tributária. Tendo em consideração que a maior parte das reformas apresentadas têm como escopo a conversão das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS em tributos cuja apuração se dá com base no valor agregado, potencialmente, com tais alterações, as violações à isonomia e ao tratamento nacional perpetradas na incidência das contribuições sociais nas importações de bens e serviços apontadas neste trabalho podem ser sanadas.

Toda reforma é em si uma oportunidade para corrigir os defeitos dos objetos que se pretende alterar. Contudo, para que esse esforço seja bem-sucedido é preciso, em primeiro lugar, que se tenha em mente quais são os defeitos que precisam ser resolvidos. Sabe-se que a tributação sobre o consumo no Brasil possui uma série de questões que podem ser aperfeiçoadas, mas, não se pode olvidar dos debates de reforma a questão da tributação sobre o consumo como ajuste fiscal de fronteira e aqui, especificamente, chama-se a atenção às discrepâncias das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

BIBLIOGRAFIA

AFONSO, José Roberto; BARROS, Gabriel Leal de. Desoneração da Folha: renúncia revistada. Nota Técnica. São Paulo: FGV, 2013.

AFONSO, José R.; DAMASCENO, J.. *Previdência sem providência?* Conjuntura Econômica (Rio de Janeiro), v. 73, p. 26-30, 2019.

AFONSO, José Roberto. *Muito além da reforma previdenciária.* Conjuntura Econômica (Rio de Janeiro), v. 71, p. 24-26, 2017.

AFONSO, Luiz Eduardo. Seguridade Social. In BIRDEMAN, Ciro, AVARTE, Paulo. *Economia do Setor Público*, Rio de Janeiro, Elsevier, p.381-401, 2005.

BALERA, Wagner; BERBEL, Fabio Lopes Vilela. Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária: Vales Transporte e Alimentação. In *30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro*. Org. Priscila Souza, Coord. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, p. 1249-1266, 2018.

APPY, Bernard; SANTI, Eurico de; COELHO, Isaias; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rahal. Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. Texto escrito como parte do projeto "propostas de Reformas para Destravar o Brasil, da Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV), disponível em www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf.

APPY, Bernard; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias; MACHADO, Nelson. Reforma do Modelos Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. In SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses: Ibet, p. 323-359, 2017.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP, 2006.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: RT, 1966.

_____. Regime Federativo. In Cadernos APAMAGIS. *Constituição e constituinte.* São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 63-78, 1987.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *Constituição e República*, 2ª ed., atualizada por Rosoléa Miranda Folgosi, São Paulo: Malheiros, 1998.

ÁVILA, Humberto. As novas contribuições sobre a importação: COFINS e PIS/PASEP–Importação. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. 8º Volume. São Paulo: Dialética, p. 205.217, 2004.

_____. O ‘Postulado do Legislador Coerente’ e a Não-Cumulatividade das Contribuições. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. Volume 11. São Paulo: Dialética, p. 175-183, 2007.

_____. *Sistema constitucional tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Contribuições e imposto sobre renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4 ed., rev., atual. e ampl. – São Paulo Malheiros, 2016.

_____. *Teoria dos Princípios – Da Definição à aplicação dos Princípios Jurídicos*. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Contribuições: Emenda Constitucional, Lei Complementar e Anterioridade*. Revista de Direito Tributário, v. 92, p. 177-181, 2005.

_____. Contribuições: delimitação da competência impositiva. In BARRETO, Aires Ferdinando et all. *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, p. 509-530, 2005.

_____. *Contribuições - Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Editora Noeses, 2006.

_____. *A Não-Cumulatividade das Contribuições e a sua vinculação à Forma de Tributação do Imposto sobre a Renda.* São Paulo: Revista do Advogado, n. 94, Nov. p 130-135, 2007.

_____. Tributação sobre consumo: simplicidade e justiça tributária. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto.* São Paulo: Quartier Latin, p 529-545, 2011.

_____. Conceitos constitucionais e competência tributária. In SANTOS, Nélida Cristina dos, *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo.* São Paulo: Saraiva, p 331-343, 2013.

BASTO, José Guilherme Xavier de. *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1991.

BAUMGARTNER, Erick. *A desoneração da folha salarial e seu efeito sobe o mercado de trabalho no Brasil*. Dissertação de Mestrado, FEA-USP (2017).

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Editora Noeses, 2007.

BERCOVICI, Gilberto. Federalismo e desenvolvimento regional do Brasil. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, p. 889-905, 2008.

BIANCO, João Francisco; TOMAZELA, Ramon. Lei interna interpretativa de Tratado Internacional: Possibilidade e Consequências – O caso da CSLL e da Lei 13.202/2015. In SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.). *Estudo de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, p. 155-178, 2016.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 30 ed. atual. – São Paulo: Malheiros, 2015.

BORGES, José Souto Maior. Isenções em Tratados Internacionais de Impostos dos Estados-Membros e Municípios. In MELLO, Celso Antônio Bandeira de, (org). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, p. 166-178, 1997.

_____. *Curso de direito comunitário.* 2 Ed. São Paulo: Saraiva. 2009.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Lições de Direito Público*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BRITO FILHO, Washington Juarez de. *O princípio de não-discriminação tributária no comércio internacional*. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da USP, 2011.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Trad. por A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. FONSECA, Beltrão da. Contribuições Sociais. In *Contribuições Sociais*. Caderno de Pesquisas Tributária Volume 17. MARTINS, Ives Gandra da Silva, Coord. São Paulo: Resenha Tributária, p. 25-67, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. São Paulo: RT, 1986.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 17 ed. rev. ampl. e atual – São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Cristiano. PIS/PASEP e COFINS na Importação – Aspectos Controvertidos de suas Regras Matrizes. In FISCHER, Otavio de Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães

(coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, p. 253-271, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros *Direito Tributário: Fundamentos da Incidência Tributária*. 8 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Tratados internacionais destinados a evitar dupla tributação e incidência de imposto sobre a renda no Brasil: Análise do regime jurídico tributário das atividades de navegação marítima envolvendo Brasil e Itália*. Revista Tributária das Américas, v. 1, p. 341-379, 2010.

_____. *O preâmbulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos*., São Paulo: Revista Direito GV, n. ja/ju, p. 295-312, 2010.

_____. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 4 ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2011.

CCIF – CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. São Paulo: CCiF, ago. 2017. (Nota Técnica, n. 1).

CINTRA, Marcos. *A verdade sobre o imposto único*. São Paulo: LCTE Livraria Ciência Tecnologia Editora Ltda, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. Contribuições no Direito Brasileiro. IN ROCH, Valdir de Oliveira, (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário* – Volume 9. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Tributação indireta e regressividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). *Tributação indireta no direito brasileiro.* São Paulo: Malheiros, p 396-400, 2013.

CONTI, José Mauricio. Direito Financeiro na Constituição de 1988. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

_____. *Contribuições no Direito Brasileiro – Seus Problemas e Soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COSTA, Alcides Jorge. *Algumas idéias sobe uma reforma do Sistema Tributário Brasileiro*. Direito Tributário Atual, Vols. 7/8. São Paulo: Editora Resenha Tributária, co-edição Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, p. 1733-1770, 1987/1988.

_____. História da tributação no Brasil. In: Ferraz, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da Tributação.* São Paulo: Quartier Latin, 2005.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. Contribuições Sociais. In *Contribuições Sociais*. Caderno de Pesquisas Tributária Volume 17. MARTINS, Ives Gandra da Silva, Coord. São Paulo: Resenha Tributária, p. 110-148, 1992.

_____. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu. In *Temas de Direito Tributário*, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Livraria Del Rey, p. 107 – 151, 1998.

_____. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado. In SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, p. 116-142, 1998.

_____. Sobre a confiança e desconfiança sistêmicas, federalismo e conflitos de competência, In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Competência tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, p. 75-112, 2011.

_____. Proteção da Confiança e incentivos fiscais para o desenvolvimento (os problemas centrais que os projetos de reforma tributária propostos não resolvem). IN *Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses, p. 957-980, 2019.

DUE, John F.. *Sales Taxation*. London: Routledge & Kegan Paul, 1957.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. por Nelson Boeira. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

FEHR, Hans. *From Destination to Origin Based Consumption Taxation: A Dynamic CGE Analysis*. IN International Tax and Public Finance, n° 7, Boston, Kluwer Academic, 2000.

FERNANDES, Carlos Fernandes. Incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre a Importação Perante o Princípio da Não-Discriminação Tributária dos Acordos Multilaterais do Comércio, especialmente o Mercosul. In FISCHER, Otavio de Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, p. 223-252, 2005.

FUCK, Luciano Felício. *A denúncia da convenção entre Brasil e Alemanha e os métodos para evitar a dupla tributação internacional*. Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário, v. 1, p. 254-266, 2007.

GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

GASSEN, Valcir. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. PAULINO, Sandra Regina da F. *Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos*. Revista Seqüência: Estudo Jurídicos e Políticos – UFSC, Florianópolis, n. 66, jul., p. 213-234, 2013.

GRECO. Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura "sui generis").* São Paulo: Dialética, 2000.

_____. A destinação dos recursos decorrentes da contribuição de intervenção no domínio econômico – Cide sobre combustíveis. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 104. Maio, p. 122-140, 2004.

_____. Conceito de Insumo à luz da legislação de Pis/Cofins. Revista Fórum de Direito Tributário. Volume 34, p 9-30, 2008.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. O princípio da não discriminação e os tratados internacionais em matéria tributária. In SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.). *Estudo de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann.* São Paulo: Quartier Latin, p. 61-90 2016.

GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y Argumentar*. Madrid: Centro de Estudos Políticos y Constitucionáles, 2014.

HAMILTON, Alexander, 1757-1804. *O federalista* / Hamilton, Madison e Jay; tradução Hiltomar Martins Oliveira. - Belo Horizonte: Ed. Líder, 2003.

HINES Jr., James. *Taxing Consumption and Other Sins*. Journal of Economic Perspectives—Volume 21, Number 1, Winter, p. 49–68, 2007.

HORVATH, Estevão. A Constituição e a Lei Complementar nº 101/2000 - Algumas Questões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, p. 148-162, 2001.

_____. *Contornos da contribuição de intervenção no domínio econômico na Constituição de 1988*. São Paulo: USP, 2002.

_____. *As contribuições na Constituição Brasileira: ainda sobre a relevância da destinação do produto da sua arrecadação*. Revista de Direito Tributário (São Paulo), v. 100, p. 122-129, 2008.

_____. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. *O Orçamento no Século XXI: Tendências e Expectativas*. Tese apresentada ao concurso de Professor Titular – Departamento de Direito Econômico,

Financeiro e Tributário. São Paulo: Ex Libris – Faculdade de Direito da Universidade de São São Paulo, 2014.

HORVATH, Estevão (Org.); CONTI, José Mauricio (Org.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2014.

HORVATH, Estevão; OLIVEIRA, Régis Fernandes de; TAMBASCO, Tereza Cristina C. *Manual de direito financeiro*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

LAPORTA, Francisco. *El império de la ley, una visión actual*. Madrid: Editorial Trotta, 2007.

MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? In TAVOLARO, Agostinho Toffoli, MACHADO, Brandão, MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, p. 62-95 1988.

MACHADO, C. P. Q.. *O princípio do tratamento nacional e a edição da Súmula 71 do Superior Tribunal de Justiça. Um estudo de caso: importação de bacalhau de países signatários do GATT*. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília, Vol. 3, No 1, Brasília, p. 80 – 100, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Cofins: Ampliação da Base de Cálculo e Compensação do Aumento de Alíquotas. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições Sociais: problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, p. 95-113, 1999.

_____. Ordem econômica e tributação. In FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, p. 373-396, 2009.

MANEIRA, Eduardo. LIMA, Daniel Serra. *30 anos da constituição: sistema tributário nacional e a necessária reforma na tributação sobre o consumo*. RFD - Revista Da Faculdade De Direito Da UERJ - Rio De Janeiro, n. 34, dez. 2018, p. 58-76, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Perfil da “receita” e do “Faturamento” na Emenda Constitucional nº 20/98. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições Sociais: problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, p. 115-125, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fatima Fernandes Rodrigues de. Pis/Pasep e Cofins Importação: inconstitucionalidades. In FISCHER, Otavio de Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, p. 149-173, 2005.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *PIS/COFINS: a Não-cumulatividade e os Tratados Internacionais*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 104, p. 07-17, 2004.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *A opção do judiciário brasileiro em face dos conflitos entre tratados internacionais e leis internas*. Revista da Ajuris, Porto Alegre, v. 81, n. ano 26, p. 306-325, 2001.

_____. *Curso de Direito Internacional Público*. 2 ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MCLURE JR., Charles E. Substituting consumption-based direct taxation for income taxes as the international norm. National Tax Journal, [s. l.], v. 45, n. 2, p. 145–154, 1992.

MCLURE, Charles E.; ZODROW, George R. *Consumption-based Direct Taxes: A Guided Tour of the Amusement Park*. FinanzArchiv/Public Finance Analysis, [s. l.], v. 63, n. 2, p. 285–307, 2007.

MEIRA, Thais De Barros. *Análise do conceito de "Importação de Serviços Técnicos e de Assistência Técnica" para fins de incidência de IRRF, CIDE-IMPORTAÇÃO, ISS, PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO*. Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica De São Paulo, 2009.

MELO. José Eduardo Soares de. PIS/Pasep, Cofins e a Emenda Constitucional nº 20/98. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições Sociais: problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, p. 141-155, 1999.

_____. PIS/PASEP e COFINS na Importação: Polêmicas. In FISCHER, Otavio de Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, p. 135-147, 2005.

_____. PIS/COFINS – ICMS/IPI. Materialidades e não-cumulatividade. semelhanças e diferenças. Efeitos jurídicos. In ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). *Direito Tributário - Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, p.313-334, 2010.

MELO. José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A Não-cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS/PASEP e COFINS)*. 2 Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDES, Gilmar. *A Justiça Constitucional nos Contextos Supranacionais*. Revista Direito Público, n. 8, p. 54-91, abr./mai./jun. 2005.

MOREIRA. André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2ª Ed., São Paulo: Noeses, 2012.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas: teoria e prática*. Trad. de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

NETO, Luis Flavio. *Os "contextos" na interpretação e aplicação de acordos de bitributação*. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da USP, versão simplificada, 2015.

NEVES, Luís Fernando de Souza. *COFINS Contribuição Social sobre o Faturamento – L.C. 70/91*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

OECD (2018), *Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*. OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en.

OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*. OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264271401-en.

OLIVEIRA, Regis F. *Curso de Direito Financeiro*. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. COFINS - Importação e PIS/PASEP- Importação. In ROCHA, Valdir de Oliveria (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. Volume 8º. São Paulo: Dialética, p. 391-431, 2004.

_____. Aspectos relacionados à "Não-Cumulatividade" da COFINS e da Contribuição ao PIS. In FISCHER, Otavio de Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, p. 17-52, 2005

PINTO, E. G.. *Descompasso federativo e responsabilidade solidária no financiamento da saúde pública brasileira*. Fórum Municipal e Gestão das Cidades, v. 3, p. 26-29, 2015.

_____. *Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais?*. De Jure (Belo Horizonte), v. 11, p. 511-537, 2008.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 13. ed. rev., aumen. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2011.

ROTHMANN, Gerd Willi. A denúncia do acordo de bitributação Brasil - Alemanha e suas conseqüências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira.. (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, p. 146-179, 2005.

_____. Tributação do Consumo: uma reflexão sobre uma reforma tributária economicamente racional e politicamente viável. In Misabel Derzi, Onofre Batista Junior, André Moreira. (Org.). *Estado federal e guerra fiscal: uma perspectiva jurídico-filosófica*. 4 ed., Belo Horizonte: Arraes Editores, v. 1, p. 21-42, 2015.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

SANDEL, Michael J. *Justiça – O que é fazer a coisa certa*. 16 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2014.

SANTOS, Nélida Cristina dos. *A capacidade contributiva e os símbolos de riqueza*. São Paulo: Lex Editora, 2007.

SCAFF, Fernando Facury. Guerra Fiscal e Lei Kandir. *Cadernos da Pós-graduação em Direito UFPA*, Belém, v. 04/97, 1997.

_____. *As contribuições sociais e o princípio da afetação*. Interesse Público - IP Belo Horizonte, n. 21, ano 5 Setembro / Outubro 2003. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=50881>. Acesso em: 12 abr. 2018.

_____. *Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil*. Revista Dialética de Direito Tributário., São Paulo, v. 112, n. Janeiro, p. 16-31, 2005.

_____. *PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos e os Direitos Fundamentais*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 151, p. 15-27, 2008.

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In *Federalismo Fiscal, Questões Contemporâneas*. Organizadores: José Maurício Conti; Fernando Facury Scaff, Carlos Eduardo Braga. Florianópolis: Conceito Editorial, p. 285-302, 2010.

SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Francisco Sergio Silva. Princípios, elementos e conceito do Estado Federal / Fernando Facury Scaff, Francisco Sergio Silva Rocha. – In *O federalista atual: teoria do federalismo* / Dircêo Torrecillas Ramos, organizador. – Belo Horizonte, Arraes Editores, 2013.

SCHAUER, Frederick. Generality and Equality. IN: Law ad Philosophy, Vol. 16, p. 279-297, May 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

_____. Discriminação de Competências e Competência residual. In SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, p. 82, 1998.

_____. *Harmonização Tributária no Mercosul*. Revista Direito Mackenzie, nº 1, São Paulo: Mackenzie, p. 171-178, , 2000.

_____. Livre concorrência e tributação. In ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 11, p. 241-271, 2007.

_____. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In: CASELLA, Paula Borba. [et al] (Org.) *Direito Internacional, humanismo e globalidade*. São Paulo: Atlas, p. 563-587, 2008.

_____. *Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo; SILVEIRA, Marcela Vergna Barcellos. A compensação da Elevação da Alíquota da Cofins com a Contribuição Social sobre o Lucro. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições Sociais: problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, p. 199-216, 1999.

SEHN, Solon. *Cofins incidente sobre a receita bruta*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

_____. *PIS-COFINS: Não-cumulatividade e Regimes de Incidência*. São Paulo: Quatier Latin, 2011.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Tributação e livre concorrência. In FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, p. 397-425, 2009.

SILVA, C. R. L.; ALMEIDA, F. G.. *A tributação sobre o consumo no Brasil*. Conjuntura Econômica (Rio de Janeiro), v. 49, p. 24-28, 1995.

SILVA, Eric Castro e. Subsídios tributários e o programa Inovar-Auto: análise com base no ASMC e na jurisprudência da OMC. In THORSTENSEN, Vera Helena. NOGUEIRA, Thiago Rodrigues São Marcos (org.). *Anais da Conferência Anual de Comércio Internacional da Cátedra OMC no Brasil – 02 e 03 de setembro de 2015* / São Paulo: VT Assessoria Consultoria e Treinamento Ltda., 2015.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo.* 38ª Ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência* – Série Doutrina Tributária Vol. IV. São Paulo Quartier Latin, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Idéias gerais sôbre impostos de consumo*. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, n. 10, p. 52-73, out./dez, 1947.

TER-MINASSIAN, Teresa. Brazil. In. TER-MINASSIAN, Teresa (Editor). *Fiscal federalism in theory and pratice*. Washington: International Monetary Funds, 1997.

THORSTENSEN, Vera. A OMC - Organização Mundial do Comércio e as negociações sobre investimentos e concorrência. Rev. bras. polít. int., Brasília, v. 41, n. 1, p. 57-89, 1998.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, p. 514-527, 2002.

TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In MACHADO, Brandão coord. *Direito Tributário: Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira.* São Paulo: Saraiva, p. 515-527, 1984.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Não-cumulatividade e o direito a créditos de PIS/PASEP e COFINS: A amplitude do termo "insumo", referido no inciso II do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. In BARRETO, Aires Ferdinando (coord.). *Direito tributário contemporâneo – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba.* São Paulo: Malheiros, p 250-271, 2011.

_____. *Contribuições para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal*. 2 Ed. Curitiba: Juruá, 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Parecer: Princípio da Igualdade de Tratamento: Acordo do GATT – Súmula 71 do STJ: Inaplicabilidade – Concessão de isenções no ICMS: art. 155, § 2º, XII, G; LC nº 24/75 – Convênios autorizativos: Cabimento – Revogação de isenções – inteligência do art. 41, ADCT, da CF/88*. Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais, nº 42, abril/maio/junho, p. 24-40, 2001.

_____. *Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 86, São Paulo, Dialética, p. 34 – 49, 2002.

_____. *Contribuições sobre faturamento e receita (PIS/PASEPe COFINS): não-cumulatividade e outros temas*. Interesse Público - IP Belo Horizonte, n. 24, ano 6 Março / Abril 2004. (Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=50637>. Acesso em: 12 abr. 2018)

_____. *O IVA na Experiência Estrangeira e a Tributação das Exportações no Direito Brasileiro*. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 16, jul./ago. 2005.

_____. *Direito Tributário e Segurança Jurídica: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. *Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro*. Revista Fórum Dir. fin. e Econômico – RFDFE | Belo Horizonte, ano 3, n. 5, p. 25-54, mar./ago. 2014.

_____. *Direito Constitucional Financeiro - Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro, Renovar, 2005.

_____. A não-cumulatividade do no PIS/COFINS. In. FISCHER, Otavio de Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 53-89.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. V – O Orçamento na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

UCKMAR, Victor. Sobre a harmonização tributária nos países da Comunidade Econômica européia. In SCHOUERI & ZILVETI, Luís Eduardo e Fernando Aurélio (coord). *Direito Tributário- Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, p.286-303, 1998.

VARSANO, Ricardo; FERREIRA, Sérgio G; AFONSO, José Roberto. *Fiscal Competition: a birds-eye view*. Texto para discussão nº 887. Rio de Janeiro: IPEA, 2002.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VOGEL, Klaus. Problemas na interpretação de acordos de bitributação. In SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, p. 961-973, 2005.

XAVIER, Alberto. *Direito Internacional do Brasil*. 6 ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

WARREN, Alvin. *Would a consumption tax be fairer than an income tax?* 89 Yale L.J. 1081, 1980.

YAMASHITA, Douglas. *PIS e COFINS: inconstitucionalidade do regime não-cumulativo pra prestadoras de serviços*. Revista da Escola Paulista de Direito. Direito Tributário Questões Atuais v.7, Ano V – Florianópolis: Conceito Editorial, p. 67-88, 2009.

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019

http://www.economia.gov.br/noticias/2019/12/sistema-com-mais-qualidade-permitira-avanco-distributivo

https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2019/11/26/reforma-tributaria-sera-enviada-ao-congresso-em-uma-ou-duas-semanas-diz-guedes.htm
https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reforma-tributaria-comeca-ate-fim-de-novembro-com-imposto-sobre-consumo,70003093126
http://www.fazenda.gov.br/noticias/2015/agosto/201creforma-do-pis-cofins-deve-ser-neutra-com-fim-da-cumulatividade201d-diz-levy
http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/negociacoes-internacionais
http://www.planalto.gov.br/legislacao
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718compilada.htm
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm
http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12546.htm
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12865.htm
http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv668.htm
http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/ExmMP-668-15.pdf
http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13137.htm
http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil
http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2015/agosto/arquivos-e-imagens/nota-25-8.pdf
https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1576781827960&disposition=inline
https://www.wto.org/index.htm
https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm_01_e.htm
https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/havana_e.pdf
https://www.youtube.com/watch?v=Ng-l_WN8wjs (Comissão Mista de Orçamento - Paulo Guedes, ministro da Economia - 25/09/2019 - 14:40)