

Um IVA à Brasileira para a Integração Econômica?

Ricardo Aziz Cretton*

Introdução

O IVA/TVA/VAT na integração europeia. Revendo conceitos: tipos, formas, métodos e princípios jurisdicionais do IVA. O federalismo brasileiro, a experiência tripartite do IPI + ICM/ICMS + ISS e a possível fusão desses três impostos num IVA tupiniquim. Exigências da globalização (Mercosul) versus peculiaridades de nossa discriminação de rendas.

1. Introdução

O presente trabalho pretende tecer algumas modestas considerações sobre a discussão atual de instituir-se um verdadeiro IVA - Imposto sobre o Valor Agregado no Brasil, que ganha corpo com a proposição governamental, no bojo da Reforma Tributária, de fundir IPI, ICMS e ISS num imposto federal, deixando embora na competência dos Estados/DF, que partilhariam com os Municípios parte da respectiva arrecadação, um IVV - Imposto sobre Vendas a Varejo, espécie de excise tax sobre consumo conspícuo e alguns serviços (no que, de fato, se vem transformando o IPI). De penada, desapareceriam as contribuições sociais conhecidas como COFINS e PIS/PASEP, incorporando-se a CSLL ao Imposto de Renda, de que, substantivamente, é indistinto adicional com destinação específica. A partir do exame do papel do IVA/TVA/VAT no processo de integração europeia e de conceitos doutrinários básicos relativos ao imposto sobre o valor acrescentado, tentar-se-á repassar a experiência brasileira e suas peculiaridades no tocante à implantação, aqui, desse tipo tributário e analisar sucintamente os prós e contras, a indispensabilidade ou não da adoção, entre nós, de um IVA nacional, a exemplo do que já fizeram os demais países-membros do Mercosul (et pour cause). Com efeito, o debate do tema avulta e se oportuniza justamente à medida em que a economia brasileira se integra no bloco do Cone Sul e se abre à concorrência do comércio internacional, no inescapável e avassalador fenômeno da denominada "globalização".¹ Nestes tempos, parece inevitável promover mudanças e adequações à economia global. Especular, porém, se devemos caminhar inteiramente a reboque das imposições externas, ou se é possível compatibilizar tais exigências com características e peculiaridades históricas, políticas e econômicas de um Brasil Fiscal que se atualiza - este o ensaio da

presente tentativa, que se esgota tão-só no levantar algumas questões relevantes, sem qualquer pretensão de apresentar soluções acabadas.

2. O IVA/TVA/VAT na Integração Econômica Européia

A adoção do IVA - Imposto sobre o Valor Agregado (também conhecido nos idiomas francês e inglês como TVA - Taxe sur la Valeur Ajoutée e VAT - Value Added Tax), pelos países do Mercado Comum Europeu, foi vital para o sucesso da integração do continente. O Tratado de Roma preconizava, ainda em 1957, no seu art. 99, a harmonização dos impostos indiretos sobre vendas e consumo (tipo TVA - Taxe sur la Valeur Ajoutée francesa, bem assim os existentes sobre o movimento dos negócios e sobre consumos específicos - droits d'accise ou excise tax). Visava-se a indispensável neutralidade em relação ao comércio internacional, ou seja, que o tributo não afetasse as condições de concorrência do livre mercado comunitário. A opção pelo IVA, ao invés da alternativa do imposto sobre vendas, deveu-se à facilidade de, na sistemática daquele, conhecer-se com exatidão o ônus fiscal, possibilitando, assim, mecanismos contábeis-fiscais de estorno/dedução que lograssem a tão desejada neutralidade. O Relatório Neumarck, de 1962, que deu origem à 1ª Diretiva CEE, afinal aprovada, depois de intensos debates, em 1967, traçava as características fundamentais do IVA e propugnava os critérios básicos de harmonização:

- a) imposto geral sobre consumo de bens e serviços (transações em geral);
- b) multifásico, incidindo sobre todo o ciclo da produção até a comercialização final;
- c) não cumulativo, mediante a subtração tax on tax;
- d) base de cálculo = preço;
- e) alíquota proporcional (ao preço);
- f) prevalência do princípio do país de destino.

A 2ª Diretiva CEE, proposta em 1965 e também aprovada em 1967, avançou no delineamento estrutural e nos métodos de aplicação do IVA, estabelecendo:

- a) como fatos geradores, a entrega do bem móvel ou imóvel (transferência do poder de dispor), a prestação onerosa de serviço qualquer, a importação de bens e o autoconsumo;
- b) como base de cálculo genérica, o valor acrescido calculado "por fora", por subtração (método tax on tax);
- c) alíquotas;
- d) contribuinte: produtor, fabricante, comerciante, prestador de serviço e equiparados;
- e) deduções;
- f) destinação de 1% (um por cento) da arrecadação para manutenção e desenvolvimento da Comunidade Econômica Européia.²

No que tange às deduções, à harmonização da base tributável e a inúmeras outras regras e recomendações básicas, a 6ª Diretiva CEE veio, em 1977, a introduzir modificações de ajuste.³

Um conjunto de propostas da CEE aprovado em 1985 e denominado "Livro Branco" definiu programa de ação para alcançar-se efetivamente um grande mercado único europeu até 1992, tendo como principais instrumentos:

- a) a supressão das barreiras físicas;
- b) a eliminação das barreiras técnicas;
- c) e a abolição das fronteiras fiscais.

Para o IVA, indicou o "Livro Branco" passagem gradativa para a técnica da imposição na origem, tributando-se as mercadorias e os serviços no país de procedência, e não mais no de destino, como até então, conjugando-se o sistema com um mecanismo comunitário de compensação financeira de que redundasse o reembolso, ao Estado-membro importador - e em que era deduzido o montante - do IVA recolhido no Estado-membro exportador. Queria-se, desta forma, preservar o princípio da atribuição do IVA ao país de consumo. Tais deliberações acabaram consagradas, no ano imediato (1986), no Ato Único Europeu.4 Aperfeiçoada, em 1989, a sugestão do Pacote Cockfield, de 1987, no sentido de adotar-se uma clearing house (câmara de compensação), acrescentando-se-lhe um sistema de restituição de saldos em excesso, com base estatística, foram ambas as proposições deixadas de lado por não haver, ainda, condições de passar-se ao princípio da origem. Em 1991, adveio a Diretiva 91/680, estabelecendo um regime transitório do IVA, de janeiro/93 a dezembro/96, consistente, dentre outros postulados, em:

- a) eliminação definitiva das fronteiras fiscais;
- b) substituição das noções de "importação" e "exportação" intracomunitárias por nova hipótese de incidência, que seria a aquisição intracomunitária de bens no país de destino;
- c) nessas operações, o adquirente do bem é quem seria o contribuinte, no Estado-membro em que registrado.5

Em tema de alíquotas do IVA europeu, a Diretiva 92/77, de 1992, culminando com a progressiva aproximação que se vinha praticando, adotou como alíquota normal mínima a de 15% (quinze por cento), ao lado de duas alíquotas reduzidas, menores ou iguais a 5% (cinco por cento), e da alíquota zero para casos especiais.6

1. Revendo Conceitos: tipos, formas, métodos e princípios jurisdicionais do IVA

A esta altura, parece oportuno relembrar alguns conceitos fundamentais concernentes ao IVA - Imposto sobre o Valor Adicionado ou Agregado, técnica (Veredelte Umsatzsteuer) imaginada pelo alemão W. VON SIEMENS, em 1919, e introduzida na exitosa experiência francesa da TVA - Taxe sur la Valeur Ajoutée, que teve início em 19547 e foi objeto, então, dos criteriosos estudos econômico-fiscais de MAURICE LAURÉ8, das preciosas lições, na Itália, de ANTONIO BERLIRI9, e de tantos outros tributaristas europeus, dentre nós decantadas e enriquecidas pela clássica obra de ALCIDES JORGE COSTA já referida (v. nota 2).

Segundo a base econômica ou o tratamento dado aos investimentos de ativo fixo, o IVA pode classificar-se em três tipos:

- a) IVA tipo consumo, em que se deduz o valor total dos bens adquiridos para o ativo fixo, no período considerado;
- b) tipo renda, que permite a dedução do valor correspondente à depreciação dos bens do ativo fixo, no período;
- c) e tipo produto bruto, em que não se deduz nem um nem outro daqueles valores (este era o utilizado no Brasil até o advento da Lei Complem. no 87/96, quando passamos para o tipo consumo).

Quanto à maior ou menor generalidade do IVA, (I), no plano vertical, sua cobrança pode dar-se no ciclo de produção apenas, no de produção e no atacado, ou estender-se aos ciclos de produção, atacado e varejo; e (II) no plano horizontal, pode ser global, abrangendo todos os bens e serviços, ou parcial. Entre nós, como se sabe, o IPI e o ICMS incidem em todas as fases do ciclo econômico, mas não sobre todos os bens, serviços e transações, alguns dos quais encontram-se sujeitos a outros impostos, como o ISS e o IOF.

No que toca à forma de cálculo sobre o valor acrescido, pode ela ser pura ou sobre base real, de aplicação complexa e dificultosa e, por isso, não usada na prática; e pode dar-se sobre base financeira, adotada usualmente e em que "o valor acrescido é computado mediante dedução, do total das vendas de um período... das aquisições de matérias primas e materiais secundários no mesmo período...".¹⁰ O IVA calculado sobre base financeira (seja ele tipo consumo, renda ou produto bruto) admite por sua vez dois métodos de cálculo: a) o método de adição, que totaliza todos os componentes do valor acrescido de uma determinada empresa-contribuinte em certo período (salários, juros, lucro líquido, depreciações etc.); b) e o método da subtração, com duas variantes: a de base sobre base, cuja única tentativa real consta ter ocorrido em malograda lei japonesa de 1950, a qual sequer chegou a vigorar; e a de imposto sobre imposto (tax on tax), em que se obtém o valor acrescido deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período. De observar que as demais deduções dependem do tipo de IVA adotado: consumo, renda ou produto bruto. Outra opção que se impõe, seja num Estado federal, seja num bloco econômico regional aspirante à integração, que pretenda utilizar o imposto sobre o valor adicionado, diz respeito ao princípio jurisdicional dominante, o qual pode ser o da origem ou o do destino. No primeiro, dá-se a tributação no Estado da produção, sendo as importações isentas e as exportações tributadas; no segundo, incide a tributação no Estado de destino. O princípio do país de origem, a permitir a abolição das fronteiras fiscais, adequa-se melhormente à integração econômica regional, enquanto que o princípio do país de destino exige insitamente fronteiras fiscais, ao par de medidas compensatórias e de desoneração das exportações, se se quiser viabilizar processo econômico integrativo, como constou da 1ª Diretiva CEE acima referida. No dizer do Prof. português ARLINDO CORREIA: "Na prática, o princípio de origem só poderá vigorar num espaço econômico integrado, processando-se as relações comerciais com terceiros países segundo o princípio do destino. Chama-se a este o princípio da origem restrito ou mitigado".¹¹

1. O Federalismo Brasileiro, a Experiência Tripartite do IPI + ICM/ICMS + ISS e a Possível Fusão desses Três Impostos num IVA Tupiniquim. Exigências da Globalização (MERCOSUL) versus Peculiaridades de Nossa Discriminação de Rendas.

A reforma tributária promovida no Brasil em 1965, por meio da Emenda no 18 à Constituição de 1946, logo seguida da Lei no 5.172/66, que, afinal, veio a sistematizar, após longos anos de tramitação parlamentar, as normas gerais e os conceitos básicos da tributação, adotou tríplice partilha - que até hoje perdura - do que se constituiria num imposto nacional sobre a produção e a circulação. Criaram-se, assim: - de competência da União, um IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, sucessor do Imposto sobre Consumo, que, àquele tempo, já se regia pela técnica do valor agregado, ao lado de um IOF - Imposto sobre Operações Financeiras (crédito, câmbio, seguros e títulos e valores mobiliários) de acentuada função extrafiscal; - de competência dos Estados e do Distrito Federal, um ICM - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, também de valor acrescido, que veio a substituir o antiquado e distorsivo IVC - Imposto de Vendas e Consignações, de incidência cumulativa

"em cascata"; (a previsão de um esdrúxulo ICM municipal foi de logo abolida pelo Ato Complementar no 31/66);

- e de competência dos Municípios, um ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, objeto, após, de lista delimitativa constante do Dec.-lei no 406/68, alterado pelo Dec.-lei no. 834/69 e atualmente regradada pela Lei Complem. no 56/87. A tripartição do que seria um IVA brasileiro tem suas raízes e justificativas nas tradições de nosso federalismo, respeitadas, nesse particular, mesmo durante as duas décadas de fortalecimento do poder central, no regime autocrático inaugurado com o golpe militar de 1964. Como o IVC, o ICM constituía-se na principal fonte de receita dos Estados, e mesmo o federalismo de colaboração que prevaleceu nos anos da ditadura chegou a cogitar de trazê-lo inteiramente para a competência da União. Ademais, imensas eram (e ainda são) as desigualdades econômico-sociais regionais, que faziam conviver vários Brasis reais, mormente um, ao Sul/Sudeste, mais rico e produtor, e outro, ao Norte/Nordeste/Centro-Oeste, pobre e consumidor. Pois para minorar progressivamente tais disparidades e estimular a redistribuição regional da riqueza do País, serviu-se em boa hora a inventiva nacional da possibilidade de mediante alíquotas diferenciadas, nas operações interestaduais entre contribuintes de direito, permitir que a receita tributária decorrente do ICM fosse partilhada entre Estados produtores e Estados consumidores. Acolhia-se, assim, no Brasil, ao que se sabe sem símile em outros países adeptos do IVA, um híbrido princípio da origem e do destino, nas ditas transferências interestaduais entre comerciantes. (Nas operações internas e interestaduais a consumidor final, continuava a prevalecer a regra da tributação na origem, e nas operações para o exterior, cada vez mais o princípio do país de destino). O ICM implantado no Brasil seria, na lição de ALCIDES JORGE COSTA, "um imposto sobre o valor acrescido com as seguintes características: a) é calculado pelo método imposto sobre imposto e pago fracionadamente no ciclo da produção e da comercialização; b) tem uma completa generalidade vertical pois abrange o ciclo da produção e o da comercialização, até a entrega das mercadorias ao consumidor final; c) no plano horizontal, não apresenta a mesma generalidade porque não abrange nem imóveis, nem serviços; d) embora a Constituição e a lei complementar sejam omissas a este respeito, as deduções permitidas pelas legislações estaduais fazem do ICM um imposto parcialmente tipo produto bruto e parcialmente tipo consumo; e) adota o princípio do país de destino, embora parcialmente, porque a desoneração não se estende a todos os produtos exportados".¹² Com a Constituição de 1988, alargou-se o campo de incidência do imposto estadual, incluindo-se no atual ICMS a imposição sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais (conseqüência da supressão dos respectivos "Impostos Únicos"), e, ainda, sobre os serviços de transporte não municipal (antes objeto de imposto federal específico) e de comunicações.

Após oito anos de vigência do Convênio no 33/66-ICM, adveio enfim a Lei Complem. no 87, de 13/9/96 ("Lei Kandir"), que, regulando as normas gerais sobre o ICMS, consagrou vários avanços em prol da transformação desse tributo em verdadeiro IVA, em condições de paritalizar o Brasil com a concorrência internacional em tempos de globalização econômica. Dentre eles, cabe ressaltar:

a) a exportação de produtos, inclusive semi-elaborados, mercadorias e serviços foi excluída

da incidência do ICMS;
b) foram admitidos créditos fiscais relativos a bens adquiridos pelos contribuintes para uso/consumo ou ativo permanente, dando-se eficácia abrangente ao princípio da não-cumulatividade.

A inconformidade dos Estados quanto às perdas de receita provocadas pela Lei Kandir há de desaguar em deslindes outros que não o simples retorno - que significaria lamentável retrocesso - ao status quo ante. Ao revés, a inserção do País na economia global está a indicar que mudanças mais profundas e radicais se produzirão em nosso sistema tributário. De outro lado, a atribuição aos Municípios da tributação sobre serviços em geral (ISS), na linha do antigo Imposto sobre Indústrias e Profissões, ao que se acrescera o Imposto sobre Diversões Públicas, ambos com sistemática via de regra cumulativa "em cascata", trouxe alguns problemas. Além das naturais dificuldades de estremar-se, sobretudo nos casos lindeiros,¹³ o que era "serviço" do que era "operação de industrialização ou comercialização" (eis que tudo implica lato sensu em algum trabalho agregado), - tarefa que coube à legislação posterior e à jurisprudência aclarar -, a exclusão dos serviços do campo de abrangência dos tributos sobre as vendas em geral acabava por prejudicar a própria não-cumulatividade destes, inerente e essencial à sua própria natureza. Complicador de igual porte só se comparava à negativa do creditamento do imposto nas aquisições para uso/consumo próprios e ativo fixo, que só recentemente, com a Lei Complem. no 87/96, veio a ser admitida. A todos esses problemas se somam os provenientes da "guerra fiscal" entre Estados e entre Municípios, cada qual, com sua legislação própria - inobstante os freios da legislação nacional complementar e do mecanismo dos convênios interestaduais de ICM/ICMS - ansioso por atrair investimentos e receitas tributárias conseqüentes. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES reconhece e registra a solução cabocla de nosso ISS, "tributo nosso, criado no Brasil para o Brasil", já que "diversos países, de há muito, previam a tributação das vendas em geral, onerando tanto os bens materiais (produtos ou mercadorias) como os bens imateriais (serviços)".¹⁴ Complicando o quadro da tributação brasileira sobre a produção e a circulação de bens e serviços, lembre-se a crescente proliferação, verificada nos últimos anos, de contribuições sociais criadas pela União, sob o estímulo (escamoteado) da não-participação dos Estados/DF e Municípios na arrecadação destas (a contrário dos principais impostos federais). Aí estão a COFINS, sucedânea do controvertido FINSOCIAL, o PIS/PASEP, a CPMF e outras contribuições da seguridade social, como a CSSL, algumas delas verdadeiros impostos adicionais travestidos, com características que refogem inteiramente à parafiscalidade, como lucidamente denuncia o atento magistério de RICARDO LOBO TORRES.¹⁵ Recaindo "em cascata" sobre o faturamento, a folha de salários, o lucro ou a circulação financeira, incorporam-se indistintamente ao custo e ao preço dos produtos e serviços, e reduzem a competitividade brasileira no comércio internacional, elevando o "custo Brasil".

A globalização da economia brasileira e, em especial, o ingresso do País no Mercosul estão a exigir a compatibilização de nosso sistema tributário ao dos Estados co-irmãos do Cone Sul, já mais adiantados no particular que nós, sobretudo em matéria de tributação sobre a produção e a circulação, pois adotam o IVA em toda a sua amplitude. A Lei Complem. no 87/96 deu grandes passos nessa direção, ao ensejar um mais completo desgravame fiscal de nossas exportações, mas ainda há longo caminho a percorrer. Esta, talvez, a pedra de toque da tão decantada "Reforma Tributária" de que se fala desde a frustrada revisão constitucional de 1993 - (cujo único e espúrio fruto foi, e é, o casuístico

FEF - Fundo de Estabilização Fiscal) -, ocasião em que tiveram curso algumas proposições delirantes, como a do falacioso "imposto único", historiadas oportunamente sob a crítica proficiente de RICARDO LOBO TORRES.¹⁶ Para ANTONIO CARLOS RODRIGUES DO AMARAL, conceituado Professor paulista graduado em Harvard, a federalização do IVA brasileiro, com a correção concomitante de suas distorções, é "uma tendência irreversível".¹⁷ Em suas palavras: "Atualmente, cerca de noventa a cem países do mundo adotam o IVA. É o imposto padrão da União Européia. Dos países membros da OECD apenas os Estados Unidos e a Austrália ainda não o implementaram. Diversas propostas de reforma de seus sistemas tributários, entretanto, defendem sua introdução. Todos os países da América Latina possuem, com maior ou menor abrangência, tributos sobre o consumo cobrados segundo a técnica do valor agregado. O mesmo ocorre com os países integrantes da antiga União Soviética".¹⁸

E adiante: "O IVA é considerado o melhor tributo para fins de coordenação tributária relativamente a países integrantes de agrupamentos econômicos regionais. Uma das grandes vantagens do IVA é que, do ponto de vista do comércio internacional, é um tributo que pode legitimamente ser deduzido nas exportações. Sob o GATT, um tributo da natureza do IVA pode ser legalmente restituído nas fronteiras, por ajustes tributários no momento da exportação".¹⁹

Dentre outras relevantes ponderações do estudioso tributarista especializado em IVA, cabe enfatizar (como já o fiz no trabalho referido na Nota 1):

- a introdução da técnica do IVA no Brasil deu-se em dimensão "mais modesta... e paradoxalmente mais complicada", pois, de um lado, cindiu-se a imposição em um imposto federal (o IPI) e outro estadual (o ICM, agora ICMS), enquanto se deixavam a nível municipal quase todos os serviços (ISS), tributados "em cascata";
- essas três ordens distintas de regramento legal e contábil penalizam o contribuinte, assoberbando-o de deveres acessórios e tornando o sistema de tributação do consumo "um dos mais complicados do mundo" (o recente regime do "Simples" visa exatamente simplificar e unificar a apuração desses três e outros mais tributos, não sem flagrantes inconstitucionalidades..., benéficas embora ao pequeno contribuinte...);
- algumas características do ICMS brasileiro são "altamente indesejáveis sob a perspectiva dos elementares objetivos de eficiência econômica, justiça tributária e administrabilidade";

são elas:

- a) o cálculo "por dentro" ("em que a alíquota real... do tributo é sensivelmente superior à alíquota nominal") - na contramão da opção mundial mais transparente e democrática de efetuar o cálculo do IVA "por fora", isto é, pela alíquota verdadeira;
- b) o emprego da base econômica "produto bruto", em oposição à base denominada "consumo", desencorajando o investimento produtivo e a modernização do parque industrial, por não admitir créditos na aquisição de bens de capital (a crítica é anterior à Lei Complem. no 87/96, que corrigiu, em boa parte, a distorção);
- c) a utilização de critério híbrido (misto de destino e origem) nas operações interestaduais, com alíquotas diferenciadas visando distribuir a receita entre Estados exportadores e importadores, e distinguir as vendas a intermediário e a consumidor final (neste último caso a incidência se dá pelo princípio da origem);
- d) as conseqüentes inadequação e complexidade do regime híbrido brasileiro do IVA dificultam a prática do comércio internacional; a repartição e a transferência de receitas poderiam ser atendidas através dos Fundos de Participação já constitucionalmente

previstos;

e) a injustificável exclusão dos serviços da incidência do ICMS, impossibilitando o respectivo creditamento das parcelas, agregadas ao produto, e sujeitando-os à tributação cumulativa, o que afasta a almejada neutralidade do sistema fiscal. A aparentemente inevitável federalização do IVA, mediante a unificação dos impostos sobre a produção e a circulação de bens e serviços (IPI, ICMS e ISS), à exclusão apenas do IOF, cujo regramento específico tem funções notadamente extrafiscais, em um imposto de valor agregado, de competência legislativa da União, poria fim à guerra fiscal entre Estados e entre Municípios, prescindiria do complicado mecanismo dos convênios interestaduais - nem sempre suficiente para evitar a concessão de favores e estímulos indiretos, como os creditícios, participações acionárias e outros do jaez -, uniformizaria a legislação do tributo e a adequaria melhormente às exigências da hora presente. Em contrapartida, apesar de vir acompanhada de considerável previsão de transferência de recursos aos Estados e Municípios, provenientes da arrecadação do novo IVA, bem assim da atribuição aos Estados de um IVV - Imposto de Venda a Varejo tipo excise tax sobre consumo conspícuo, representaria sem sombra de dúvida forte abalo na autonomia financeira dos entes políticos de 2º e 3º graus, contrariando a tradição federativa brasileira e centralizando ainda mais o poder fiscal nas mãos da União. Por isso, há quem pregue, com boas e prudentes razões, como MISABEL DERZI, que as mudanças a serem feitas em função do Mercosul não olvidem que o mercado interno brasileiro é maior que o latino-americano do Cone Sul, tendo nós descoberto com sucesso singular, há mais de 30 anos, a solução nacional conveniente para partilhar, entre os Estados produtores e os consumidores, por meio das alíquotas interestaduais diferenciadas, a arrecadação do ICM/ICMS.²⁰ Não se recomendaria, destarte, alterar internamente o híbrido princípio jurisdicional origem/destino, que inventamos desde o ICM, para o exclusivo princípio do destino, em razão do Mercosul, princípio do destino esse que, inclusive, estaria sendo abandonado, em sua forma pura, na própria União Européia, como nos advertem outros autores.²¹

*Professor de Direito Financeiro
e Tributário da UNESA

Disponível em: 15 de agosto de 2007