

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE DIREITO**

**DIEGO THADEU ANTONIO RESENDE BRITO**

**EXTENSÃO DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-  
CUMULATIVIDADE AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO À LUZ  
DA TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS**

**Juiz de Fora  
2014**

DIEGO THADEU ANTONIO RESENDE BRITO

**EXTENSÃO DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO À LUZ DA TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito sob a orientação do Prof. Ms. Karol Araújo Durço

**Juiz de Fora  
2014**

DIEGO THADEU ANTONIO RESENDE BRITO

**EXTENSÃO DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE AO ISS À LUZ DA TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito sob a orientação do Prof. Ms. Karol Araújo Durço

Aprovado em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Ms. Karol Araújo Durço (Orientador)  
Universidade Federal de Juiz de Fora

---

Prof Frederico Augusto d'Avila Riani  
Universidade Federal de Juiz de Fora

---

Prof<sup>a</sup>. Joana de Souza Machado  
Universidade Federal de Juiz de Fora

## RESUMO

O presente trabalho visa analisar a possibilidade da aplicação da Teoria da Justiça de John Rawls na extensão da aplicação do princípio da não-cumulatividade aos Impostos sobre Serviços. Partindo-se de uma situação ideal baseada na tradição contratualista, Rawls descreve uma situação hipotética em que as partes contratantes, pessoas racionais, morais, livres e iguais, escolhem sob “um véu de ignorância”, os princípios de justiça que devem governar a estrutura básica da sociedade. A partir da exposição da teoria e analisando pormenorizadamente os princípios de justiça estabelecidos por Rawls, parte-se para uma análise hipotética de como o constituinte brasileiro deveria ter agido na determinação dos direitos e deveres fundamentais esculpidos na Carta Magna, especialmente no que tange ao imposto incidente sobre serviços.

Palavras-chave: Teoria da Justiça, Princípio da não-cumulatividade, ISS, ICMS.

## ABSTRACT

This study aims to examine the possibility of applying the Theory of Justice by John Rawls on the extent of the application of the principle of non-cumulative tax to services. Starting from an ideal situation based on contractarian tradition, Rawls describes a hypothetical situation in which the contracting parties, rational, moral, free and equal persons, chosen under a "veil of ignorance", the principles of justice that should govern the basic structure of society. From the exposition of the theory and analyzing in detail the principles of justice established by Rawls, part to a hypothetical analysis of how the Brazilian constituent should have acted in the determination of fundamental rights and duties carved in the Constitution, especially in regard to tax levied on services.

**Key words:** Theory of Justice, principle of non-cumulative, ISS, ICMS.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>2 OS TRIBUTOS E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS</b> .....	<b>10</b>
<b>2.1 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS</b> .....	<b>12</b>
2.1.1 - OS IMPOSTOS .....	13
<b>2.2 O ISS ENQUANTO IMPOSTO</b> .....	<b>16</b>
2.2.1 INTRODUÇÃO .....	16
2.2.2 ASPECTOS HISTÓRICOS .....	16
2.2.3 SUJEIÇÃO ATIVA E COMPETÊNCIA .....	16
2.2.4 LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO .....	17
2.2.5 ISENÇÕES DO ISS .....	18
2.2.6 SUJEITO PASSIVO .....	18
2.2.7 FATO GERADOR .....	20
2.2.8 BASE DE CÁLCULO .....	21
2.2.9 ALÍQUOTA .....	21
<b>2.3 O ICMS ENQUANTO IMPOSTO</b> .....	<b>22</b>
2.3.1 SUJEITO PASSIVO .....	22
2.3.2 FATO GERADOR DO TRIBUTO .....	23
2.3.3 BASE DE CÁLCULO .....	24
2.3.4 ALÍQUOTA .....	25
<b>3 O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE E A TEORIA DA JUSTIÇA DE JONH RAWLS</b> .....	<b>26</b>
<b>3.1 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE</b> .....	<b>26</b>
3.1.1 MÉTODOS DE ADIÇÃO E SUBTRAÇÃO .....	30
3.1.2 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E BENS DO ATIVO IMOBILIZADO .....	31
3.1.3 CRÉDITOS SOBRE INSUMOS .....	31
3.1.4 APURAÇÃO POR PRODUTO E POR PERÍODO .....	32
3.1.5 PRESSUPOSTOS PARA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE .....	33
<b>3.2 NOÇÕES GERAIS DA TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS</b> .....	<b>33</b>

<b>4 EXTENSÃO DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE AO ISS À LUZ DA TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS .....</b>	<b>40</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>47</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>48</b>

## INTRODUÇÃO

Em nossa Carta Magna, mais precisamente nos artigos 153, §3º, II, referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados e no artigo 155, §2º, I, que regula o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços, o legislador constituinte consagrou em nosso ordenamento jurídico o Princípio da não-cumulatividade. Este prevê um sistema de compensação de créditos e débitos, em que se desconta os valores pagos em operações anteriores nas seguintes.

Na atual conjuntura tributária, representada por um grande número de tributos (impostos, taxas e contribuições), 88<sup>1</sup> no total, o princípio da não-cumulatividade em sentido estrito, acaba sendo aplicado por exceção, já que previsto, exclusivamente, para dois impostos, o IPI e o ICMS.

A cumulatividade dos impostos é fenômeno malquerido do ponto de vista econômico, já que reduz a eficiência do investimento, eleva-se, sobremaneira, ao longo da cadeia produtiva e de prestação de serviço, o total do montante devido a título de tributo, ou seja, provoca-se aumento de custos em cada etapa e, conseqüentemente, faz com que preço final de produtos e serviços tenham necessariamente de ser maiores. Sob a ótica das relações comerciais internacionais, o tributo dito cumulativo onera o produto ou serviço nacional em todas as fases de produção e realização, ao passo que os produtos importados suportam um ônus tributário apenas quando ocorre o fato gerador do ingresso em território nacional, gerando-se, assim, menor tributação sobre o produto importado do que sobre o nacional.

De forma mais específica, o Imposto sobre Serviços, previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal, que por falta de previsão constitucional está sob o jugo da cumulatividade, é onerado ao longo de toda a prestação de serviço, não sendo autorizado o contribuinte do imposto a descontar os valores já pagos nas operações anteriores nos débitos referentes a operações subsequentes, tendo que, portanto, suportar todas as odiadas conseqüências da cumulatividade.

---

<sup>1</sup> Os tributos no Brasil. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em: 18 de março de 2012



Portanto, neste trabalho pretende-se discutir a possibilidade da aplicação do princípio da não-cumulatividade em relação ao Imposto sobre Serviço, garantindo-se, destarte, a compensação de créditos e débitos referentes as operações e serviços tributadas pelo referido imposto nestas. Sendo assim, é razoável a extensão de tal princípio e de suas benesses ao Impostos sobre Serviço?

Antes de se desenvolver qualquer conceito, ideia, teoria, ou qualquer outra construção racional em que seu resultado inova no campo da produção científica, necessário é estabelecer fundamentos que servirão de base para toda a construção do pensamento.

Não é possível chegar a uma mesma conclusão partindo de premissas diferentes, não querendo cometer tal gafe é que agora se passa a estabelecer os conceitos que levarão até a conclusão que este trabalho visa alcançar.

## 2 OS TRIBUTOS E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Os conceitos de “tributo”, “imposto”, “taxa”, “contribuição”, feridos de morte tanto pela imprensa nacional como pelos profissionais do Direito que o utilizam de forma indiscriminada, merecem uma conceituação detalhada e digna da sua importância como fenômeno que influencia toda a sociedade, com consequências econômicas, sociais, trabalhistas, jurídicas, históricas.

Não obstante toda discussão doutrinária acerca do conceito de tributo, tal definição esta cravada em lei, precisamente no artigo 3º da lei 5.172/66, mais conhecida como Código Tributário Nacional, que assim determina:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Embora o artigo seja relativamente curto, é necessário expor uma série de subconceitos que em sua soma e encadeamento formam a definição de tributo.

Sendo assim, tributo é uma **prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir**. Quando o legislador se utilizou da expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir” o legislador tributário permitiu a quitação dos créditos tributários através de meios que possam ser expressos em moeda, desde que previstos no texto do CTN, conforme esta estabelecido no artigo 141:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

O tributo é uma **prestação compulsória**, uma obrigação que tem por fonte imediata a lei. Sendo o tributo uma prestação cobrada pelo Estado no uso de

seu poder de império, tal obrigação somente pode ser imposta através da lei, como esta previsto no inciso II do artigo 5º da CF:

Art. 5º(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

O tributo, portanto, **só pode ser instituído por lei**, ordinária ou complementar, ou ato normativo de igual força, como a medida provisória. Quando algo é determinado por lei, em última instancia a cadeia de legitimação nos leva até a vontade do povo sendo concretizada.

Conforme acima explicado, qualquer tributo é instituído por lei e, em razão disto, não pode o administrador - sendo este entendido como qualquer agente do Estado que mantenha relação direta com alguma fase do procedimento tributário que levará, ao final, o contribuinte a pagar o tributo - analisar a conveniência ou oportunidade de se cobrar o tributo.

Não se trata de atividade discricionária, pelo contrário, **é uma atividade plenamente vinculada**, não existindo qualquer margem de discricionariedade por parte do administrador.

A prestação de natureza tributária tem como escopo a arrecadação e a intervenção em situações sociais e econômicas. O gatilho que dispara esta intervenção é uma situação abstratamente prevista em lei chamada "fato gerador".

Quando tal situação ocorre concretamente, o contribuinte passa ser devedor de um imposto, sendo assim, o tributo não pode ser entendido como uma sanção, como o é a multa. É com base nisto que a lei expressamente determinou que **o tributo não constitui sanção de ato ilícito**.

Apesar da doutrina divergir e criticar, as vezes, duramente, o conceito de tributo estabelecido no artigo 3º do CTN, a definição descrita logo acima é aquela que na prática tem sido utilizada pelos tribunais e pelos demais indivíduos envolvidos nas relações tributárias desenvolvidas no cotidiano. Por tal razão é a que servirá de base para construção deste trabalho.

Estabelecido o primeiro fundamento, qual seja, a definição de tributo, passa-se logo a seguir à definição das espécies tributárias existentes em nosso ordenamento jurídico.

## **2.1 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

Tributo é gênero a partir do qual se desdobram uma série de espécies. O número de espécies dependerá de qual teoria o indivíduo adotar. A controvérsia se estende de forma a propor quatro soluções para o problema da definição das espécies tributárias.

Tais teorias são: Teoria Bipartida ou Dualista, Teoria Tripartite ou Tripartida, Teoria Quadripartida ou Tetrapartida, e por fim, a Teoria Quinquipartida ou Pentapartida.

A Teoria Dualista afirma que existem duas espécies tributárias, os tributos e as taxas; enquanto a Tripartida três, tributos, taxas e contribuições de melhoria. O CTN em seu artigo 5º adota tal teoria:

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Já a Teoria Quadripartida expõe que existem impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

Contudo, a mais razoável e completa do ponto de vista prático e científico se trata da Teoria Pentapartida, inclusive sendo a teoria adotada pelo STF. Tal teoria relata que as espécies tributárias são os impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Segundo brilhante análise de Luciano Amaro:

Os critérios de classificação dos tributos não são certos ou errados. São mais adequados, menos adequados, ou inadequados no plano da teoria do direito tributário, ou no nível do direito tributário positivo,

como instrumento que permita (ou facilite) a identificação das características que devem compor cada espécie de tributo(...)²

É por tal razão que a classificação só relevante até o ponto de melhor se adequar a realidade daquilo que descreve.

### 2.1.1 - OS IMPOSTOS

Como o objetivo deste trabalho envolve o ISS que , como se verá mais adiante, trata-se de um imposto, necessário é definir tal espécie tributária de forma pormenorizada. E é com esta intenção que se desenvolve os pensamento descritos nos parágrafos abaixo.

Imposto, é uma espécie de tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que independe de qualquer atuação estatal específica, neste diapasão, diz-se que tal espécie tributária é não-vinculada, que incide sobre manifestações de riqueza do contribuinte, tais como rendimentos, venda de mercadorias, propriedade de bens ou prestação de serviços.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, o imposto é um tributo que tem uma hipótese de incidência uma fato alheio a qualquer prestação estatal. É neste sentido que se afirma que o imposto é tributo unilateral, sem causa, ou gravame contraprestacional.

A receita dos impostos gera produto para o financiamento de serviços universais, também conhecidos como *uti universi*, ou seja, educação, segurança pública, limpeza publica, saúde, etc.

Ademais, como regra, a vinculação de sua receita a órgão, fundo ou despesa é proibida pela Constituição Federal, como traz o artigo 167, IV:

Art. 167. São vedados:

---

² AMARO, Luciano; Direito Tributário Brasileiro, 16ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2010

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

Assim, nota-se que além dos impostos terem natureza não vinculada em relação à prestação específica do Estado, ele também possui não vinculação quanto à arrecadação.

Quanto à competência, a Constituição é muito clara ao definir os entes públicos competentes para a instituição de tributos também especificados em seus artigos. Sendo assim a competência é de natureza privativa.

A União detém a competência de sete impostos, previstos no artigo 153, da CF:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
I - importação de produtos estrangeiros;  
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;  
III - renda e proventos de qualquer natureza;  
IV - produtos industrializados;  
V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;  
VI - propriedade territorial rural;  
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Os Estados recebem o poder-dever de instituir três impostos, conforme o artigo 155, da CF:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
  
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;  
  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e

intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

Como objeto deste trabalho, o ISS é um imposto de natureza municipal, sendo instituídos pelo legislador constitucional junto a mais dois impostos municipais, previstos no artigo 156 da CF:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - **serviços de qualquer natureza**, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Embora a constituição tenha tentado estabelecer uma lista *numerus clausus*, a União, através de Lei Complementar, poderá instituir novos impostos, desde que observe dois requisitos: que estes sejam não cumulativos e não tenha fato gerador ou base de cálculo já previstos na CF. Exerce, assim, competência tributária residual.

A título de curiosidade, existe uma terceira forma de competência, a extraordinária. Esta só pode ser usada em tempos de guerra pela União.

## 2.2 O ISS ENQUANTO IMPOSTO

### 2.2.1 INTRODUÇÃO

Conforme acima exposto, o ISS, ou Imposto sobre Serviços, é um tributo qualificado como imposto, previsto no inciso II do artigo 156 da Carta Magna e

instituído exclusivamente por Município. Ele incide na prestação de qualquer serviço, excetuados aqueles que estão contidos no campo de abrangência do ICMS, quais sejam, os serviços de comunicação e transportes interestadual e intermunicipal.

### **2.2.2 ASPECTO HISTÓRICO**

O ISS é um tributo que veio substituir o IIP (Imposto sobre indústrias e profissões). Inicialmente de competência estadual, isto na época da Proclamação da República, a partir da Constituição Federal de 1946 passou a ser um imposto municipal.

### **2.2.3 SUJEIÇÃO ATIVA E COMPETÊNCIA**

Segundo o artigo 156, da CF, caberá aos Municípios, mediante uma lei ordinária, instituir o ISS. Mesmo sendo instituído por lei ordinária, sua estrutura normativa esta disciplinada em uma lei complementar federal de âmbito nacional de número 116/2003.

Ademais, o ISS também sofre influência normativa do Decreto-Lei nº 406/1968. Tal decreto, quando recepcionado pela CF de 1988, teve revogação parcial de seu conteúdo, tendo força de lei complementar, segundo do STF.

A necessidade de se ter uma lei complementar federal regulando o ISS tem como objetivo alcançar uma certa uniformidade de disciplina entre os municípios brasileiros, tendo em vista o elevando número dos mesmos, cerca de 5.500.

Tal uniformidade busca solucionar os conflitos de competência que por ventura ocorram e a guerra fiscal entre os municípios, garantindo, assim, a manutenção do pacto federativo.



## **2.2.4 LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO**

A definição do local de prestação do serviço é de extrema importância, já que é em tal local em que o tributo deve ser recolhido. Por tal razão, tal definição suscita inflamadas discussões entre os municípios. O tributo deve ser recolhido pelo município do estabelecimento do prestador, para o município do estabelecimento do tomador dos serviços ou, ainda, para o município da prestação efetiva do serviço, ou, em outras palavras, o local em que se concretiza o fato gerador.

A LC 116/2003, tentando solucionar tais discussões, estabeleceu no caput do artigo 3º uma regra geral:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local.

Portanto, a regra do local da prestação do serviço é o estabelecimento prestador. Contudo, o artigo 3º trouxe uma série de exceções à esta regra, um total de 22, que nos levam a considerar como local da prestação de serviço o município da prestação.

O artigo 4º da LC 116/2003 define como estabelecimento prestador “o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.”

## **2.2.5 ISENÇÕES DO ISS**

De acordo com o inciso II do § 3º do artigo 156 da CF estão isentos da contribuição do ISS os serviços exportados para o exterior. Tal isenção deve ser concedida através de lei complementar de abrangência nacional, gerando, assim, a chamada isenção heterônoma.

A isenção heterônoma é concedida por entidade política diversa daquela que detém a competência tributária. Em regra, tal isenção é vedada. O caso da isenção heterônoma do ISS trata-se do único caso em nosso ordenamento em que o legislador constituinte, expressamente, permitiu a utilização de tal espécie de isenção, sendo, assim, um comando permissivo à heteronomia das isenções.

## **2.2.6 SUJEITO PASSIVO**

Assim determina o artigo 5º da Lei Complementar 116/2003:

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Tal prestador de serviço trata-se na verdade da empresa ou do prestador de serviço autônomo, com ou sem estabelecimento fixo.

Em direito tributário, o sujeito passivo da obrigação tributária poderá ser o contribuinte ou o responsável. Contribuinte é aquele que mantém uma relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo, enquanto o responsável é aquele que, em decorrência de imposição legal, mesmo não tendo uma relação pessoal e direta com o fato gerador, assume a responsabilidade de adimplir a obrigação tributária.

É neste sentido que o artigo 128 do CTN dispõe:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

É nesta toada, que Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo apontam o momento que surge a responsabilidade tributária no ISS:

“A responsabilidade é visualizada no regime de fonte, em que o legislador atribui ao contratante dos serviços (tomador), a obrigação de reter o ISS, no caso de o contribuinte (prestador dos serviços) não emitir a nota fiscal de serviços, documento equivalente, ou o competente recibo; ou não apresentar prova de inscrição na repartição fiscal do Município.<sup>3</sup>

Ainda segundo os mesmos doutrinadores, agora abordando o tema da solidariedade e responsabilidade:

A solidariedade ocorre no caso de os serviços serem prestados por consórcios de empresas, podendo o Município exigir o tributo indistintamente de cada um dos consorciados, apesar de os mesmos terem acordado, entre si, questões afetas à responsabilidade pelo pagamento do tributo. A sucessão ocorre nos casos de falecimento em que o *de cujus* era devedor do imposto, passando a ser responsável o herdeiro; nos casos de fusão, cisão e incorporação, relativamente ao imposto devido pelas empresas fusionadas, cindidas ou incorporadas.”<sup>4</sup>

Sendo assim, definido está o sujeito passivo, bem como as peculiaridades inerentes ao tema.

## 2.2.7 FATO GERADOR

O fato gerador do ISS é a prestação dos serviços previstos em lista anexa à LC 116/2203.

O sujeito ativo do ISS é um município, este o estabelece através de uma lei ordinária municipal, contudo, para que se possa tributar um serviço é necessário que o mesmo esteja previsto na lista anexa citada acima, a qual tem natureza de lei complementar federal.

---

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª ed, Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2011, p. 337

<sup>4</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª ed, Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2011, p. 337-338

Em outras palavras, o município só pode tributar os serviços previstos na lista anexa, sendo defeso a inclusão de serviços diferentes daqueles ali previstos, sob pena de inconstitucionalidade.

### **2.2.8 BASE DE CÁLCULO**

A base de cálculo do ISS é a prestação de serviço, conforme dispõe o artigo 7º da LC 116/2003.

Sobre este valor não incidem valores relativos à juros, seguros, multas ou indenizações; ou seja, o valor base sobre o qual incide a alíquota é o preço bruto do serviço.

Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo citando o 12.468-0/SP, DJU 08-08-1994, assim explicitou:

“no cálculo do tributo, não devem ser incluídos os valores relativos a seguro, juros e quaisquer outras importâncias recebidas ou debitadas – como multas e indenizações -, pois tais verbas têm natureza jurídica diversa (financeira, ressarcitória) do respectivo preço contratual. Nessa mesma situação, devem ser considerados os valores relativos a descontos/abatimentos (condicionais ou incondicionais), porque caracterizam diminuição do preço dos serviços e conseqüente redução da base de cálculo, tendo o STJ, entretanto, decidido que ‘o preço do serviço deve, pois, ser considerado o preço bruto, sem levar em consideração o desconto feito, pela liberalidade do prestador’.”<sup>5</sup>

Como supracitado, o fato gerador do ISS é a efetiva prestação de serviço a terceiros remunerada. Serviços gratuitos ou que o beneficiário seja o próprio prestador, pela falta de base de cálculo, não desencadeiam a ocorrência do fato gerador.

---

<sup>5</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª ed, Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2011, p. 341

No caso dos profissionais liberais, que prestam serviços que por sua própria natureza não podem ser mensurados, calcula-se o tributo a partir de um valor pago periodicamente.

### **2.2.9 ALÍQUOTA**

Cabe à lei complementar, segundo o art. 156, §3º, da CF, estabelecer as alíquotas máximas e mínimas. Até 2002, não havia sido ainda criada tal lei. A partir de então, entrou em vigor a LC 116/2003, que estabeleceu como alíquota máxima, no artigo 8º, o percentual de 5%. Quanto a fixação das alíquotas mínimas, tal lei complementar ficou silente, portanto, continua a vigorar o estabelecido no artigo 88 do ADCT:

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

Nota-se que a aplicação da alíquota do ISS é tema que exige certa aplicação tanto do responsável por fiscalizar o recolhimento, como pelo sujeito passivo do tributo.

### **2.3 O ICMS ENQUANTO IMPOSTO**

Segundo o artigo 155 da CF, a competência para instituir o ICMS é dos Estados e do Distrito Federal. Sendo um imposto de natureza estadual, veio substituir o antigo IVC através da EC 18/65.

Segundo Ricardo Alexandre:

“No Brasil o desejo de dividir o tão importante tributo entre todos os entes federativos fez o legislador constituinte criar três impostos que o mundo reúne em apenas um. Assim, ao lado do ICMS estadual, criaram-se o IPI federal e o ISS municipal.”<sup>6</sup>

O ICMS possui regramento constitucional bastante extenso, pela mesma razão do ISS. O legislador visou evitar a beligerância fiscal e conferir uniformidade entre as legislações estaduais. Ademais, a CF ainda determinou a criação de uma lei complementar de caráter nacional, que regularia os temas que o próprio constituinte definiu como mais relevante

### **2.3.1 SUJEITO PASSIVO**

Como supracitado, lei complementar definiria diversos pontos importantes referentes ao imposto. Tal lei é a LC 87/96 ou Lei Kandir. Um destes pontos importantes é o que define os contribuintes do tributo. Sendo assim, o artigo 4º da LC 87/96 define:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados

---

<sup>6</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 4ª ed, São Paulo: Método, 2010

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Como o ISS, além do contribuinte propriamente dito, o legislador pode estabelecer responsáveis tributários que devem recolher o tributo no lugar do contribuinte que mantém relação direta e pessoal como fato gerador do tributo.

### **2.3.2 FATO GERADOR DO TRIBUTO**

De acordo com o inciso II do artigo 155 da Carta Magna, o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior.

Neste ponto imprescindível é a discussão e definição acerca de dois conceitos que são de extrema importância para se enquadrar alguma situação concreta na hipótese abstratamente prevista em lei, quais sejam o de mercadoria e de circulação.

Como dito logo acima, o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria. O conceito de circulação deve ser entendido sob o prisma jurídico e não físico. Não é a mera saída da mercadoria da unidade produtora. Em se tratando de ICMS, a circulação que nos interessa é aquela que se qualifica como a mudança de titularidade do bem.

Este entendimento é pacífico na jurisprudência dos tribunais superiores, inclusive sendo firmado através da súmula 166 do STJ: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

Estabelecido o conceito jurídico de circulação, passa-se a delimitar outro importante elemento da definição de fato gerador do ICMS, a mercadoria.

Segundo Souto Maior Borges:

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.<sup>7</sup>

Desta feita, mercadoria é um bem móvel para o fim de mercancia, que provoca a circulação jurídica deste, devendo haver a intenção de lucro.

Embora já se tenha determinado as situações de incidência do tributo, apresentar as hipóteses de não subsunção do fato ao norma irá explicar sobremaneira o âmbito de abrangência do imposto. Portanto, não incide os ICMS nos casos de integralização de bens para constituição de novas empresas, transporte de mercadoria de um local para outro da mesma empresa, na alienação de bens do ativo fixo ou imobilizado, sobre bens de particulares, etc.

### **2.3.3 BASE DE CÁLCULO**

Dependendo da hipótese de incidência do tributo, se circulação de mercadoria, transporte intermunicipal e interestadual, além da importação a base de cálculo será:

- a) o valor da operação no caso da circulação de mercadoria
- b) o preço do serviço, nas hipóteses de transporte e de comunicação
- c) o valor do bem importado, no caso da importação.

### **2.3.4 ALÍQUOTA**

---

<sup>7</sup> BORGES, José Souto Maior. Isenções tributárias. 2ª ed, São Paulo: Sugestões Literárias, 1980



A definição da alíquota do ICMS é realizada nos moldes do artigo 155, nos incisos IV e V:

Art. 155 (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

De acordo com a Resolução do Senado Federal de nº 22/89 existem dois tipos de alíquotas referentes ao ICMS: as internas e as externas

### 3 O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE E A TEORIA DA JUSTIÇA DE JONH RAWLS

#### 3.1 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Quando se fala de cumulação no âmbito do direito tributário podemos nos referir a três situações distintas: cumulação no sentido de exigência da incidência tributária de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato, sendo caracterizada a bitributação e o *bis in idem*; cumulação como inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações e a cumulação no sentido trabalho neste texto, a cumulatividade como incidência de um tributo em dois ou mais estágios da cadeia produtiva.

Sendo assim, tal cumulação de tributos traduz-se na incidência da mesma exação em mais de uma etapa da cadeia produtiva. É contra tal acúmulo exacional que o princípio da não-cumulatividade irrompe. Vale ressaltar que tal fenômeno só ocorre nas situações em que o tributo incide sobre a produção e comercialização de bens e serviços, pela razão a seguir exposta:

Afinal, somente nesses casos tem-se um liame lógico-operacional desde a primeira incidência tributária, no início da cadeia, até a aquisição do bem ou serviço pelo consumidor final. Exações cujas hipóteses de incidência sejam fatos estanques, não situados no bojo de um processo de circulação de riquezas, não permitem a visualização desta modalidade de superposição tributária.<sup>8</sup>

Segundo Moreira, a função do princípio da não-cumulatividade é atuar no *quantum debeatur*. Tal princípio que atua no direito tributário permite um sistema em que ocorrem compensações no total do valor devido ou na sua base de cálculo, conforme se adote os sistemas *tax on tax* ou *basis on basis*. Tal princípio busca gravar somente a riqueza acrescida no bem ou serviço produzido ou realizado.

---

<sup>8</sup> MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009 pp. 47-88.

A origem do princípio da não-cumulatividade esta diretamente ligada aos impostos sobre valor agregado, conquistando sua autonomia jurídica a partir da segunda metade do século XX.

Até então os tributos incidiam em cascata, ou seja, em cada operação realizada desde a produção do bem ou serviço, passando pela distribuição, até chegar ao consumidor final. Isto encarecia sobremaneira o produto final e restringia a circulação da riqueza.

Adam Smith já apontava que a incidência em cascata ou, em outras palavras, dos impostos plurifásicos cumulativos, na economia, era a causa, por exemplo, do declínio econômico espanhol:

A famosa alcabala da Espanha parece ter sido estabelecida sobre este princípio. Primeiro foi uma taxa de dez por cento, depois de catorze por cento, e atualmente é de apenas seis por cento sobre a venda de toda espécie de propriedade, móvel ou imóvel, e é repetida cada vez que a propriedade é vendida.” (...). É à alcabala, por conseguinte, que Ustaritz imputa a ruína das manufaturas de Espanha. Ele poderia ter imputado analogamente o declínio da agricultura, sendo o imposto não só sobre as manufaturas, mas sobre o produto bruto da terra.”<sup>9</sup>

A vantagem da tributação plurifásica cumulativa é a sua simplicidade na técnica de cálculo do *quantum debeatur*, o valor a ser pago é atingido por simples operação aritmética, através da multiplicação da base de cálculo pelo percentual da alíquota sobre cada operação tributável que ocorrer. Ademais, a alíquota neste sistema de incidência não precisa ser por demais elevada para se chegar a vultuosas quantias arrecadadas, visto que ocorre a hipótese de incidência do tributo várias vezes ao longo da cadeia produtiva.

---

<sup>9</sup> MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009 pp. 47-88.

Contudo, tais vantagens não superam as desvantagens ocasionadas pela aplicação de tal técnica, conforme explicita John Due<sup>10</sup>. O autor enumera tais aspectos negativos, os quais passamos a destacar.

O sistema de aplicação tributária em cascata gera a verticalização dos agentes econômicos, levando um mesmo produtor de riqueza a ficar responsável por um número maior de etapas do processo produtivo e comercial do que ficaria se o mercado estivesse livre desta imposição, gerando, assim, um menor número de fatos geradores.

A discriminação tributária é outro ponto que pesa em desfavor da cumulação plurifásica. As grandes empresas, tendo condições vindas de seu poder econômico, ficaram com o pedaço do bolo econômico que caberia as médias, pequenas e microempresas, já que aquelas são capazes de abarcarem vários estágios de produção, excluindo as menores. Ora, as pequenas e médias empresas são aquelas que hoje geram o maior número de empregos no país.

Ocorre, nas transações internacionais, o ferimento à isonomia na tributação entre o produto nacional e o importado. O produto ou serviço nacional passa por sucessivas tributações até chegar ao consumidor final, já o produto ou serviço importado tem incidência somente no desembaraço aduaneiro.

Falta de transparência fiscal é resultado da plurifasia cumulativa. Como o produto ou serviço é tributado ao longo de toda cadeia produtiva não se sabe ao final o quanto de imposto foi arrecado pelo governo.

Como existem múltiplos contribuintes ainda existe a falta de interesse em auto-fiscalizar, já que o que foi pago nas operações anteriores não servem para créditos nas operações posteriores. Isto gera incentivo a sonegação e dificuldade para a administração fazendária realizar a fiscalização.

E, por último, a dificuldade em se gerir a concessão de isenções e alíquotas diferenciadas a múltiplos contribuintes.

É por estas razões que as administrações fazendárias europeias se viram obrigadas a desenvolverem um sistema de tributação que ao mesmo tempo em que

---

<sup>10</sup> DUE, John F. *Indirect Taxation in Developing Economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970, pp. 120-3

se garantia uma fonte de recursos, permitia que esta mesma fonte, gerada pelos contribuintes, se desenvolvesse, fosse estimulada. A solução veio na metade do século XX através dos estudos realizados pelo economista Von Siemens que idealizou a tributação sobre valor acrescentado.

Tal método de tributação mostrou-se mais complexo do que o vigente na época e calculava o *quantum debeat* a partir do cálculo dos impostos devidos nas operações comerciais praticadas e, depois, deduzia-se do valor de imposto a pagar aquilo que o contribuinte já havia suportado no ato da compra. A sistemática de cálculo mostrou-se um sucesso, sendo adotada pelos países integrantes do mercado comum europeu ao longo da década de 60.

Evidentemente, o sistema não era perfeito, tinha suas falhas, como, por exemplo, a complexidade de aplicação de tal técnica em contraposição à incidência em cascata e a altas alíquotas. Contudo os benefícios superavam os malefícios.

O sistema de compensação de créditos e débitos gerava nos contribuintes o ato de se auto-fiscalizarem, já que um tributo que foi deixado de ser recolhido e discriminado na nota fiscal, seja de forma dolosa ou culposa, faz com que o mesmo não possa ser utilizado para abatimento nas operações posteriores, gerando um valor maior a ser pago.

O imposto cobrado sobre o valor agregado é neutro, pois o ônus a ser suportado independe do número de operações tributadas. Isto porque as deduções ao longo da cadeia produtiva faz com que o valor pago ao final seja o valor da alíquota incidente no preço final do produto. A neutralidade fiscal gerada afasta a necessidade da verticalização da cadeia produtiva, podendo ocorrer a especialização.

O comércio internacional também é beneficiado, em ambos os lados da balança comercial, seja na importação bem como na exportação. Na importação o produto estrangeiro no desembaraço é efetivamente equiparado ao produto nacional. E na exportação, permite-se que esta seja desonerada, garantindo a competitividade do produto nacional.

E, por fim, com tal sistemática garante-se a transparência fiscal, já que em cada etapa da circulação de riqueza é possível saber o quantum de tributo já foi recolhido.

### 3.1.1 MÉTODOS DE ADIÇÃO E SUBTRAÇÃO

Os impostos sobre valor acrescido, apesar do nome, em regra, não tributam o valor acrescido em si, mas a incidência se dá sobre o valor da venda da mercadoria ou do serviço. Em um segundo momento, deduz-se do valor a ser pago, calculado, repita-se, sobre o preço total da riqueza, o montante do imposto que incidiu na operação anterior. É nesta etapa que o princípio da não-cumulatividade passa a ser aplicado.

Tão posicionamento é corroborado por Yves Gandra Martins:

O princípio constitucional da não-cumulatividade consiste, tão-somente, em abater do imposto devido o montante exigível nas operações anteriores, sem qualquer consideração à existência ou não de valor acrescido.<sup>11</sup>

Na segunda etapa do cálculo, na aplicação do princípio da não-cumulatividade, dois métodos podem ser utilizados, o *tax on tax*, também chamado de imposto-contrainposto e o *basis on basis*.

O método *tax on tax* é realizado através do abatimento do IVA do valor recolhido nas etapas anteriores. Já no *basis on basis*, deduz-se da base de cálculo do IVA, que é o preço total da operação, o valor das mercadorias e serviços adquiridos pelo contribuinte, sobre tal base aplica-se a alíquota. Sendo assim, tal método serve para alcançar a base de cálculo do tributo e não seu valor devido; tal valor é obtido pela mera incidência da alíquota sobre a base achada com tal método.

Sendo assim, podemos falar que estes dois métodos fazem parte de uma categoria maior, qual seja, o critério da subtração. Existe ainda um segundo critério de apuração, o da adição. Este realiza a soma de todas as despesas para a produção do bem ou realização do serviço que aliados ao lucro da empresa, chega-

---

<sup>11</sup> MARTINS, Yves Gandra da Silva (coord). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 4 (nova série) – Sanções Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1990

se ao valor agregado à riqueza. Contudo, o critério mais utilizado pelas administrações tributárias é o critério da subtração.

O método de subtração que prevaleceu na prática é o *tax on tax*, por ser o mais viável operacionalmente; inclusive sendo o adotado pelo Brasil.

### **3.1.2 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

Com relação aos bens do ativo imobilizado, a não-cumulatividade tem incidência variada conforme a técnica utilizada. No Brasil, considera-se o IVA sendo líquido, ou seja, permite-se a dedução do imposto que grava os investimentos em bens do ativo imobilizado utilizado na geração da riqueza. Dentro desta categoria, existem o IVA consumo e o IVA renda. O adotado pela legislação pátria é o IVA renda, que permite que a dedução ocorra sobre os bens do ativo de forma fracionada ao longo de sua vida útil, na medida em que estes forem gerando rendimentos ao contribuinte.

Vale destacar, que só podem ser deduzidos do IVA os investimentos em bens do ativo que se direcionem para a atividade-fim da empresa.

### **3.1.3 CRÉDITOS SOBRE INSUMOS**

Insumos são os bens adquiridos pelos produtores e prestadores de serviços para a realização de sua atividade, possibilitando a produção do bem e a prestação de serviço, são bens, por sua própria natureza, não-duráveis.

Os insumos são consumidos, por exemplo, para produção final do bem ou serviço, para a manutenção do maquinário necessário para tal ação, sendo assim, suportando a carga tributária do IVA, é da lógica do mesmo que se possa garantir o direito de crédito.

Contudo, não é todo insumo que gera direito ao crédito, tanto é assim que no Brasil existem duas maneiras de se enxergar os insumos, que geram maior ou menor restrição quanto ao uso do crédito.

Destarte, tais modalidades de abatimento dos créditos gerados pelos impostos plurifásicos não-cumulativos são a do crédito financeiro e a do crédito físico.

O crédito financeiro permite uma ampla dedução dos investimentos no ativo imobilizado, insumo e ainda em bens de uso indiretos pela empresa, consumidos em suas atividades diárias; enquanto o crédito físico somente reconhece o crédito das matérias-primas e dos insumos gastos na produção do bem, mesmo que este não seja agregado ao produto final.

No Brasil, é utilizado o crédito físico, contudo, a Lei Complementar nº 87/96, outorgou o crédito na aquisição de mercadorias de uma forma diferida no tempo, conforme *supra* explicado.

### **3.1.4 APURAÇÃO POR PRODUTO E POR PERÍODO**

Além das classificações acima expendidas, existem mais duas formas de abatimento do crédito, a dedução produto a produto, em que o crédito está vinculado à mercadoria adquirida e a compensação por período, em que os débitos vindos das saídas ao longo de um período de tempo são abatidos a partir dos créditos gerados neste mesmo período.

A apuração do crédito por período de tempo é a que mais se amolda à neutralidade fiscal e à translação do ônus buscado pela não-cumulatividade, sendo o método adotado pelo Brasil.



### **3.1.5 PRESSUPOSTOS PARA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE**

Como apontado acima, a não-cumulatividade foi desenvolvida para atuar em impostos caracterizados como plurifásicos, sendo assim, deve haver um número mínimo de operações encadeadas logicamente para que os sistema de compensação possa ser realizado.

Tal encadeamento se dá, exclusivamente, nos impostos que incidem sobre a circulação de riquezas, ou seja, a produção de bens e prestação de serviço. As partes estão ligadas por um negócio jurídico que, por sua vez, é pressuposto para outro negocio jurídico. Desta forma, todos os estágios de produção ficam ligados, tornando todo o processo de geração de riquezas, do ponto de vista lógico-operacional, um único fato, ou seja, a produção do bem ou prestação de serviço.

Até o presente momento foram apresentados os conceitos que permitirão se chegar, pelo menos logicamente, as conclusões que se almejam estabelecer. Por tal razão foram delineados as descrições dos tributos e foi apresentado o princípio da não-cumulatividade, de forma que passa a um momento crucial do presente trabalho, qual seja, a exposição do instrumento teórico que serve de apoio a argumentação aqui desvelada.

### **3.2 NOÇÕES GERAIS DA TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS**

Para desenvolver o objeto central do presente trabalho, ou seja, a possível extensão do princípio da não-cumulatividade ao ISS, é de extrema importância que se realize uma introdução básica aos pensamentos norteadores do suporte teórico deste exercício de reflexão.

Nesse sentido, um primeiro conceito a ser trabalhado é o de justiça. Para Rawls, justiça pode ser definida como:

[...] a virtude primeira das instituições sociais, assim como a verdade o é dos sistemas de pensamento. Por mais elegante e econômica que seja, deve-se rejeitar ou retificar a teoria que não seja verdadeira; *da mesma maneira que a lei e as instituições*, por mais eficientes e bem organizadas que sejam, *devem ser reformuladas ou abolidas se forem injustas*.

O autor defende um posicionamento em que o indivíduo possui um âmbito de inviolabilidade que nem o bem-estar da sociedade pode ignorar. Desta forma, toda conduta da sociedade, e esta entendida como uma “associação mais ou menos suficientes de pessoas que em suas relações mútuas reconhecem certas regras de conduta como obrigatórias e que, na maioria das vezes, agem de acordo com elas”, deve ter a máxima de que não é razoável ou justo de que ocorra a perda da liberdade de alguns, como serem individualizados, em razão de um bem partilhado por todos.

Rawls parte sua construção teórica de uma situação ideal, construída com base no contratualismo. O contrato social utilizado por Rawls não se trata da teoria clássica utilizada por Rousseau, Locke e Hobbes, para fundamentar a obediência do homem ao estado. Tal teoria é utilizada como um alicerce de um processo reflexivo que determinará os princípios de justiça em uma determinada sociedade.

Fala-se de uma situação ideal, pois Rawls apresenta um contexto hipotético traduzido por aquilo que ele denomina de *posição original*. Tal situação configura uma hipótese em que pessoas racionais, morais, livres e iguais, escolhem, sob um *véu de ignorância*, quais princípios de justiça irão definir a estrutura básica da sociedade. O objetivo de Rawls ao estabelecer tal situação hipotética fica claro a partir do seguinte excerto:

A ideia de uma posição original é configurar um procedimento equitativo, de modo que quaisquer princípios acordados nessa posição sejam justos. O objetivo é usar a ideia de justiça procedimental pura como fundamento da teoria. Devemos, de algum modo, anular as consequências de contingências específicas que geram discórdia entre os homens, tentando-os a explorar as circunstâncias sociais e naturais em benefício próprio. Para fazê-lo, presumo que as partes se situam por trás de um véu de ignorância. Elas desconhecem as consequências que as diversas alternativas podem ter sobre a situação de cada

qual e são obrigadas a avaliar os princípios apenas com base em ponderações gerais.<sup>12</sup>

Definido o contexto inicial dos indivíduos que formam a sociedade, é necessário, neste momento, explicitar a razão desta reunião, amparada pelo contrato social.

A justiça como equidade de Rawls tem como escopo estabelecer a estrutura básica da sociedade, ou seja, o modo pelo qual as principais instituições sociais distribuem os direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão das vantagens decorrentes da cooperação social. Para ele, as instituições sociais mais importantes são a constituição política e os arranjos econômicos e sociais mais importantes.

Ora, definidos a posição inicial das partes e o objetivo da união, qual resultado qualitativo se espera auferir? Rawls explicita que a partir do momento em que um conjunto de pessoas se unem para estabelecer as regras gerais de convivência, espera-se poder caracterizar todos este conjunto como uma *sociedade bem-ordenada*. Está estabelecida tal sociedade quando ela promove o bem de seus membros e quando está regulada de forma efetiva por uma concepção pública de justiça. Segundo, Rawls tal sociedade é aquela que “todos aceitam e sabem que os outros aceitam os mesmos *princípios de justiça*, e as instituições sociais básicas atendem e se sabe que atendem a esses princípios.”<sup>13</sup>

Na situação estabelecida pela posição original, as partes buscam a realização de seus objetivos pessoais e o estabelecimento dos princípios de justiça que nortearão as decisões a serem tomadas pela sociedade, mesmo que por princípio não saibam quais são suas necessidades.

Sendo assim, é a partir da posição original e do véu de ignorância que a sociedade define os princípios gerais de justiça capazes de gerarem uma sociedade bem-ordenada. O véu de ignorância tem papel fundamental no processo de escolha, já que, como dito logo acima, as pessoas tem desejos e necessidades e querem que os mesmos sejam satisfeitos. O que garante a liberdade de escolha dos princípios,

---

<sup>12</sup> RAWLS, John; Uma Teoria da Justiça, 3ª Ed., São Paulo: Martins Fontes, 2008, pág. 165-166

<sup>13</sup> RAWLS, John; Uma Teoria da Justiça, 3ª Ed., São Paulo: Martins Fontes, 2008, pág. 560

que as pessoas os definam sem olhar para seus próprios interesses, é o véu de ignorância:

Presume-se, então, que as partes não conhecem certas particularidades. Em primeiro lugar, ninguém sabe qual é seu lugar na sociedade, classe nem *status social*; além disso, ninguém conhece a própria sorte na distribuição dos dotes e das capacidades naturais, sua inteligência e força, e assim por diante. Ninguém conhece também a própria concepção do bem, as particularidades de seu próprio projeto racional de vida, nem mesmo as características especiais de sua psicologia, como sua aversão ao risco ou sua tendência ao otimismo ou ao pessimismo. Além do mais, presumo que as partes não conhecem as circunstâncias de sua própria sociedade. Isto é, não conhecem a posição econômica ou política, nem o nível de civilização e cultura que essa sociedade conseguiu alcançar.<sup>14</sup>

Outro ponto agudo da teoria de Rawls, é a racionalidade necessária às partes para que as mesmas definam o melhor meio para alcançar seus objetivos. Segundo Rawls, as pessoas são racionais, contudo, não conhecem sua concepção de bem. Para ele, embora as pessoas tenham um projeto de vida, não conhecem os pormenores deles. Seu único padrão de escolha é que eles preferem ter mais, e não menos, bens primários sociais. Desta forma, o autor invoca o conceito padrão de racionalidade na teoria social:

Assim, no sentido usual, supõe-se que uma pessoa racional tem um conjunto coerente de preferências entre as opções disponíveis. Ela classifica essas opções segundo a eficácia na promoção de seus objetivos. Segue o projeto que satisfará mais, e não menos, seus desejos, e que tenha a maior probabilidade de ser realizado como êxito.<sup>15</sup>

Sendo assim, a pessoa racional utiliza de tal racionalidade para formular os princípios de justiça. Tais pessoas possuem um senso de justiça, que, do ponto de vista rawlsiniano, trata-se da busca pela liberdade e igualdade; possuem projetos pessoais; tem auto-estima e não possuem inveja uma das outras.

---

<sup>14</sup> RAWLS, John; Uma Teoria da Justiça, 3ª Ed., São Paulo: Martins Fontes, 2008, pág.166

<sup>15</sup> RAWLS, John; Uma Teoria da Justiça, 3ª Ed., São Paulo: Martins Fontes, 2008, pág. 174

Neste momento, a base da Teoria da Justiça de Rawls teve seus pilares desvendados, de forma que, até o presente momento, podemos falar que os sujeitos racionais, em um momento inicial, não tem ciência de sua posição social e de seus atributos pessoais, visto que tem sua percepção coberta pelo véu de ignorância. Assim, reunidos segundo a teoria contrato social, buscam de forma cooperativa estabelecer os princípios fundantes da almejada sociedade bem-ordenada.

Os indivíduos de uma sociedade precisam, de alguma forma, estabelecer padrões que permitam fixar as regras de conduta que pautaram sua convivência. Tais padrões de escolha são os princípios da justiça definidos por Rawls.

Segundo Rawls, tais princípios tem como função uma associação entre liberdade e a igualdade de um modo racional e eficaz. Tais princípios são escolhidos na posição original e devem ser o padrão para se realizar a distribuição equitativa dos bens primários da sociedade, estes entendidos como sendo aqueles independentemente dos projetos de vida pessoal ou das concepções particulares de bem, essenciais para se alcançar uma sociedade bem-organizada. Tais bens podem ser de caráter subjetivo, como, por exemplo, a auto-estima e o auto-respeito, bem como de caráter objetivo, ou seja, externo a *psiqué* do indivíduo, neste caso se enquadram as liberdades básicas - quais sejam, a de expressão e de religião -, rendas e direitos sociais, como educação e saúde.

Tais princípios decorrem de uma concepção de justiça em que os bens primários devem ser distribuídos igualmente, salvo se alguma desigualdade for benéfica para todos. Eles exercem, como dito acima, o papel de definidores de padrões, critérios de julgamento sobre a justiça das instituições básicas da sociedade, distribuindo direitos, deveres e demais bens sociais. Como será demonstrado no capítulo seguinte, tais princípios podem ser aplicados para o julgamento da constituição política, das leis ordinárias e das decisões de tribunais.

Rawls define dois princípios de justiça. O primeiro é o da liberdade em que cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras. O segundo é o da igualdade, em que as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a)

ordenadas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos.

Os princípios definidores dos direitos e deveres de uma sociedade são dispostos em ordem lexicográfica. Com isto quer-se dizer que o primeiro princípio, também chamado de “princípio da igual liberdade” tem primazia, é anterior ao segundo que se divide em “princípio da igualdade equitativa de oportunidades” e o “princípio da diferença”.

A ordem lexicográfica permite o surgimento de duas regras de prioridade. A primeira regra é da “Prioridade da Liberdade”, nesta as liberdades básicas só podem restringidas em nome da liberdade, basicamente em duas situações: quando uma redução da liberdade deve fortalecer o sistema total das liberdades partilhadas por todos e/ou uma liberdade desigual deve ser aceitável para aqueles que têm liberdade menor.

A segunda regra de prioridade é a chamada de “Prioridade da Justiça sobre a Eficiência e sobre o Bem-estar”, em que uma desigualdade de oportunidades deve aumentar as oportunidades daqueles que têm uma oportunidade menor.

Com esta prioridade de aplicação, Rawls visa assegurar a inviolabilidade das liberdades individuais as quais estão acima de todos os ajustes de uma sociedade que objetivem a equidade. Em outras palavras, os princípios de justiça de Rawls aplicam-se à estrutura básica de uma sociedade, distribuindo os direitos e deveres entre os indivíduos, sendo assim, as liberdades fundamentais só são garantidas de modo universal e imparcial se o primeiro princípio tiver prioridade de aplicação sobre o segundo.

De acordo com o autor, as liberdades básicas mais importantes são a liberdade política, de votar e ser votado; a liberdade de expressão e reunião; a liberdade de consciência e de pensamento; as liberdades da pessoa (integridade física e psicológica) e, por último, os direitos humanos e as liberdades civis.

Se o primeiro princípio visa garantir as liberdades fundamentais, o segundo objetiva efetivar uma justiça distributiva. Em tal princípio, Rawls argumenta que cada indivíduo, preferindo ter mais bens a menos bens, acharia sensato iniciar a

distribuição dos bens de forma igual para todos, evitando, assim, ficar com menos, antecipando o direito a veto de situações que implicariam prejuízos.

Sendo assim, notamos que de um modo geral, pode-se afirmar que buscando uma sociedade bem-ordenada, os indivíduos se reúnem, com base na teoria contratualista, para, com a ajuda dos princípios da liberdade e da igualdade e tendo suas reais condições(entendidas da forma mais ampla possível) cerradas pelo véu da ignorância, definirem, de forma justa, os direitos e deveres que regerão a conduta do indivíduos.

#### **4 EXTENSÃO DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE AO ISS À LUZ DA TEORIA DA JUSTIÇA DE JOHN RAWLS**

Até o presente momento, vimos que o princípio da não-cumulatividade não teve sua aplicação estendida ao ISS. Cabe-nos indagar, primeiramente, a razão de tal decisão. Tal princípio não é aplicado ao ISS em razão de impossibilidade técnica ou devido a uma escolha política do legislador fundamental.

Como vimos no capítulo sobre o princípio da não-cumulatividade a possibilidade de se utilizar de créditos, auferidos em operações anteriores, para se abater valores a serem pagos em operações posteriores só é atingida naqueles impostos em que ocorra circulação de riquezas, ou seja, em operações que envolvam a circulação de bens ou a prestação de serviço.

Sendo assim, notamos que tecnicamente é possível a aplicação do princípio da não-cumulatividade ao ISS, já que o mesmo incide justamente na prestação de serviços descritos na LC nº 116/2003 e, ademais, é possível imaginar uma cadeia sucessiva de prestações de serviço que visa atingir um serviço final. Portanto, pode-se imaginar uma conexão lógica entre os vários serviços prestados até chegar naquele último que se objetiva.

Para exemplificar tal encadeamento lógico, imaginemos a instalação de antenas para o recebimento de sinal de TV via satélite. Para a instalação da mesma a prestadora do serviço (A) pode contratar, eventualmente, uma terceirizada (B) para realizar a instalação e manutenção da antena. Ocorre uma incidência do imposto nesta operação e “A” presta serviço a um consumidor final. Nota-se que o ISS incidente nesta última operação poderia ter seu valor descontado com o valor já pago nas operações anteriores.

Se, tecnicamente, é possível a aplicação da não-cumulatividade ao ISS, por qual razão o legislador optou em não contemplá-lo com tal técnica. É razoável ou justa tal conduta?

O Brasil detém uma das maiores cargas tributárias do mundo. Um brasileiro, com expectativa de vida de 72 anos, passa 32 anos trabalhando só para pagar impostos, ou seja, 139 dias por ano. Altas taxas tributárias dificultam o



crescimento econômico e restringem o poder de cada família em escolher onde aplicar seu dinheiro.

Como visto acima, a não-cumulatividade possui uma série de vantagens em relação à incidência em cascata. Uma delas é manter um certo nível de arrecadação sem submeter o contribuinte a um confisco de sacrifício. Não utilizá-la quando possível por si só já é injusta.

O ICMS, como exposto logo no início do presente trabalho, é imposto que tem como fato gerador a circulação de riquezas e prestação de serviços. Em todas estas operações, inclusive na prestação de serviços, a não-cumulatividade é aplicada. Sendo assim, por qual razão não permitir que os serviços tributados com ISS se utilizem da não-cumulatividade?

Neste ponto, chega-se à conclusão que a decisão do legislador constituinte em não estender tal aplicação foi política e não técnica, e é neste ponto em que analisaremos se tal decisão é justa do ponto de vista rawlsiniano.

Para chegarmos à conclusão final, retomaremos à 1988, data da promulgação da nossa Carta Magna e analisaremos, segundo a Teoria da Justiça de John Rawls, qual teria sido a escolha mais justa nesta situação.

Para Rawls, a justiça é a virtude primeira das instituições sociais. A Carta Magna, para Rawls, se enquadra dentro do conceito de instituição social, portanto, a Constituição Federal deve ser construída com o objetivo de conferir direitos e deveres de modo justo. Para Rawls, a única forma de se manter uma teoria injusta é quando ela evita a aplicação de uma injustiça maior.

Se aplicarmos as bases da teoria de Rawls na seção constituinte de 88, nossos representantes teriam agido de qual forma?

Como visto acima, os indivíduos de uma sociedade se reúnem, com base na teoria do contrato social, para definirem as regras que gerarão uma sociedade bem-ordenada. Devemos pressupor que nossos constituintes se reuniram em Brasília para buscar tal finalidade.

A posição original, para Rawls, pode ser simulada quantas vezes forem necessárias:

assim, talvez convenha salientar que uma ou mais pessoas podem, a qualquer momento, passar a ocupar essa posição,

ou, talvez melhor, simular as deliberações dessa situação hipotética, simplesmente racionando de acordo com as restrições apropriadas.<sup>16</sup>

Sendo assim, nossos representantes, na posição original, participam de um procedimento equitativo, de forma a gerar princípios justos, anulando as consequências de quaisquer contingências específicas que geram discórdia entre as pessoas. Tal condição é alcançada, como dito acima, pelo véu de ignorância que circunda os constituintes no processo de definição de direitos e deveres e os impedem de conhecerem sua realidade individual e coletiva a qual estão inseridos.

Os constituintes ao se reunirem, como seres racionais, morais, livres e iguais, objetivam estabelecer a estrutura básica da sociedade definindo como as instituições sociais, inclusive a Carta Magna, distribuirá os direitos e deveres fundamentais e como ocorrerá a distribuição das vantagens decorrentes da cooperação social.

A teoria de Rawls nos permite avaliar como poderia ter sido realizada a distribuição dos direitos aos indivíduos, e no caso em tela, como o contribuinte poderia ser resguardado pela fome natural do Leão. Ela nos permite avaliar se a decisão de não estender o princípio da não-cumulatividade ao ISS respeitou a um padrão de justiça em que os indivíduos, ou os constituintes, de forma geral aceitam e sabem que as instituições sociais geralmente assim o procedem.

O ponto forte da teoria da justiça discutida no presente trabalho é o fato de que, no momento da tomada de decisão, todos os envolvidos em tal processo buscam o que geralmente é o melhor para todos, já que ele próprio não sabe das condições de si próprio e nem de grupos de interesse em uma sociedade.

Para se definir tais direitos e deveres é necessário, segundo Rawls, estabelecer os princípios de justiça social, apresentados no capítulo anterior, para servirem de norte na tomada de decisões.

Tais princípios servem de norte na tomada de decisões políticas, sendo assim não há razão para se tratar de forma diferenciada objetos que possuem mesma natureza, imputando regramento diferenciado.

---

<sup>16</sup> RAWLS, John; Uma Teoria da Justiça, 3ª Ed., São Paulo: Martins Fontes, 2008, pág. 168

O ICMS, como dito acima, é um imposto que incide sobre a prestação de serviço, portanto, em tese, o constituinte autorizou a aplicação da técnica da não-cumulatividade nestes casos. Sendo o ISS também um imposto que incide sobre a prestação de serviço por qual razão o constituinte não o contemplou com a possibilidade de aplicação de tal técnica? Ambos são imposto incidentes sobre a prestação de serviço, contudo, com técnica de incidência diferenciada, não-cumulatividade para o ICMS e em cascata para o ISS.

Os constituintes teriam a possibilidade de chegar a aplicações tão distintas se tivessem levado em consideração o véu de ignorância proposto por Rawls? Segundo a teoria de Rawls, não. Situações semelhantes devem ser tratadas de forma semelhante, a não ser que se tenha um fator descompensante.

Não se quer dizer aqui que o legislador pátrio não possa agir com discricionariedade para estabelecer as regras que nortearão as condutas de uma sociedade. Situações que no âmbito técnico tem aplicações extremamente semelhantes e, do ponto de vista fático, não há justificativa plausível para o tratamento diferenciado, não podem ter tratamento díspares sob pena de se adentrar ao campo da arbitrariedade ou da falta de técnica, erro comum em vários códigos brasileiros.

Não basta apenas se chegar a um emaranhado de regras de conduta que determinam as relações inter-pessoais, para Rawls tais regras devem ser capazes de gerarem uma sociedade bem-ordenada, ou seja, a que promove o bem de seus membros e quando está regulada de forma efetiva por uma concepção pública de justiça.

Continuando com uma análise mais profunda a cerca da teoria de Rawls, passamos agora a analisar os princípios que deveriam ter sido observados para se chegar a direito e deveres coerentes que determinam as condutas a serem observadas por uma sociedade.

Como falado acima, Rawls define dois princípios de justiça que são os pilares definidores dos direitos e deveres fundamentais de uma sociedade. No momento em que o constituinte definiu as regras definidoras do ICMS e do ISS ele deveria ter se utilizado da mesma proposição para construção de tal regramento. Se ele tivesse observado os princípios que Rawls definiu como essenciais para todo

padrão de escolha ele deveria ter estendido a aplicação da não-cumulatividade ao ISS, e é isto que se passa a expor no presente momento.

Rawls determinada que os princípios por ele expostos devem observar uma ordem lexicográfica de aplicação, em outras palavras, para que o princípio subsequente seja aplicado necessariamente o anterior deve ser amplamente atingido. Rawls é fiel à tradição liberal, portanto, o princípio da liberdade tem maior importância do que o da igualdade.

O primeiro princípio que o constituinte deveria ter observado para se chegar a um tratamento justo para os contribuintes de ICMS e ISS é o Princípio da Liberdade. Tal princípio nos diz que cada pessoa – ou no caso deste trabalho, o contribuinte – deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdade para as outras.

Em outras palavras, o princípio da liberdade igual garante que direitos e liberdades dos contribuintes devem ser tão extensos quanto possível, para cada indivíduo, até o ponto que não ferisse direitos e liberdades de outros indivíduos.

Neste primeiro momento, os constituintes, para estabelecerem os direitos e deveres fundamentais, ao regram a aplicação do ISS ao contribuinte, deveriam ter feito a seguinte pergunta: ao estender ou deixar de estender o princípio da não-cumulatividade ao ISS, estaremos garantindo um maior campo de liberdade ao contribuinte do imposto, ao mesmo tempo em que os demais contribuintes têm seus direitos respeitados?

O contribuinte quando legislou a matéria tributária não cuidou de verificar tal princípio da liberdade igual. Ora se o ICMS e o ISS são tributos independentes, porque aumentar um campo de direitos e liberdades de um e restringir o mesmo campo de direitos e liberdades de outro? Não é plausível tal conduta de acordo com a teoria de Rawls. Se não existe justificativa técnica plausível e nem algum fato social que determinasse a necessidade de tratamento diferenciado, não é justo delimitar um campo de liberdades de um indivíduo.

Segundo o autor, uma injustiça só é aceita para evitar uma injustiça ainda maior, mas a não extensão do princípio da não-cumulatividade ao ISS não evita uma injustiça maior, ao contrário, impede que a mesma seja atingida.

Portanto, não foi respeitado o princípio da liberdade igual entre os contribuintes do ISS e do ICMS, pois a liberdade fundamental do contribuinte de ISS não foi respeitada.

Conforme apontado logo acima, deve ser observada uma ordem de prioridade entre o Princípio da Liberdade e o Princípio da Igualdade. Este só é atingido depois que o primeiro for amplamente observado. Sendo assim, caso o constituinte tivesse aplicado o Princípio da Liberdade Igual de forma plena e estendido a não-cumulatividade ao ISS, poderia passar agora para à análise e aplicação do Princípio da Igualdade.

Este princípio é aquele que determina que as desigualdades sociais e econômicas devam ser vantajosas para todos dentro dos limites do razoável.

Caso o constituinte achasse que a distinção da aplicação da não-cumulatividade entre ICMS e ISS não fere o princípio da liberdade – o que já se demonstrou que ocorre – estaria tal conduta também de acordo com o princípio da igualdade?

Conforme dito acima, para que um direito ou um dever respeite o princípio da igualdade necessário que a diferença de tratamento que gera uma discrepância social ou econômica seja vantajosa para todos.

Como poderíamos imaginar que a diferença de tratamento entre o contribuinte de ISS e do ICMS seja benéfica para todos? É razoável pressupormos que um tributo que incida em cascata arrecade cifras mais elevadas do que um tributo que incida de forma não-cumulativa. Arrecadando mais, mais verba se teria para que o poder publico investisse em educação e saúde, por exemplo. Assim, poderia se chegar a conclusão de que o constituinte observou o princípio da igualdade.

Contudo, Rawls defende um posicionamento em que o indivíduo (contribuinte) possui um âmbito de inviolabilidade que nem o bem-estar da sociedade pode ignorar, em outras palavras, não é razoável ou justo que ocorra a perda da liberdade de alguns, como seres individualizados, em razão de um bem partilhado por todos.

Quando ele diz que a desigualdade é aceitável quando a mesma gera uma vantagem para todos, ele quer dizer que o benefício alcançado para a

sociedade e usufruído inclusive por aquele que tenha sido sacrificado, tenha de ser maior para o contribuinte, do que o não sacrifício. Ou seja, em nosso exemplo, para que o princípio da igualdade seja observado, a vantagem conquistada pela sociedade em detrimento da extensão da não-cumulatividade ao contribuinte do ISS, deve ser mais vantajosa inclusive para o contribuinte do ISS.

Em um país onde a saúde e educação encontram-se em estado precário devido a má-gestão pública, gerada pela incapacidade técnica ou má-fé daqueles responsáveis por gerir a máquina pública, a desigualdade gerada não é compensada por uma vantagem auferida por todos, inclusive o contribuinte.

Sendo assim, o contribuinte não alcança vantagem capaz de gerar a diferença de tratamento, portanto, para se respeitar tal princípio é necessário que o princípio da não-cumulatividade seja estendido ao contribuinte do ISS, permitindo que o mesmo seja menos sobrecarregado de tributos, possibilitando o aumento de renda e conseqüentemente o da poupança, que, em termos econômicos, significa diretamente um aumento de investimento, o que nos leva a um aumento maior de circulação de riquezas e um movimento maior da economia, aumentando o bolo econômico e, conseqüentemente, a respectiva fatia para os integrantes da sociedade. Esta é a maior vantagem para o contribuinte e para a sociedade como um todo.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Até o presente momento, considerou-se, de forma hipotética, como os constituintes teriam agido caso tivessem observado os princípios de justiça de Rawls. Contudo, nossa constituição não é estagnada no tempo e nos fatos sócias, ela permite alterações através das emendas constitucionais.

Desta feita, a posição original de Rawls pode ser simulada quantas vezes forem necessárias por aqueles que detenham o poder para tanto. Sendo assim, todos os argumentos expostos acima podem ser utilizados para provocarem uma emenda no texto constitucional que permita a extensão do princípio da não-cumulatividade ao ISS.

Portanto, segundo a Teoria da Justiça de John Rawls, o regramento que permite alcançar uma sociedade bem-ordenada deve observar certos parâmetros de escolhas que permitam cada indivíduo e a sociedade como um todo alcançar suas realizações pessoais. Para tanto os princípios de justiça social são imprescindíveis. São eles que permitem que direitos e deveres sejam distribuídos de forma equânime.

Em uma sociedade em que a carga tributária é tão intensa e impõem sacrifícios cada mais intensos aos contribuintes, todo mecanismo que produza o alívio de tal peso deve ser observado. É com tal disposição que a Teoria da Justiça de Rawls deve ser observada em âmbito tributário.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 4ª ed, São Paulo: Método, 2010

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed, São Paulo: Saraiva, 2010

BORGES, José Souto Maior. Isenções tributárias. 2ª ed, São Paulo: Sugestões Literárias, 1980

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª ed, São Paulo: Saraiva, 2005

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

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário. 4ª ed, São Paulo: Saraiva, 2008

DUE, John F. Indirect Taxation in Developing Economies. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 4 (nova série) – Sanções Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1990

MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª ed, Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2011

RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça, 3ª Ed., São Paulo: Martins Fontes, 2008

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 3ª ed, São Paulo: Saraiva, 2011

SANDEL, Michael; Justiça, 5ª ed, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, 35ª ed, São Paulo: Malheiros, 2012

Os tributos no Brasil. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em: 18 de março de 2012