

# IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) E INTERPRETAÇÃO DA LISTA DE SERVIÇOS

*José Renato Camilotti<sup>1</sup>*

## 1. Uma introdução: impressões, caminhos e expectativas

As diversas questões controversas envolvendo o tema da lista de serviços do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre não serem novas ou recentes, periódica e rotineiramente continuam a despertar debates e divergências na sociedade de comunicação jurídica<sup>2</sup>, seja pela edição de atos normativos, decisórios ou produção doutrinária.

Exemplos desses *issues* jurídicos são os debates acerca da congruência/incongruência de inúmeros itens da lista de serviços ao arquétipo material do imposto, constitucionalmente

---

1. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP. Professor conferencista do IBET. Juiz do Tribunal do Impostos e Taxas de São Paulo (TIT-SP), biênio 2014/2015. Julgador da Junta de Recursos Tributários de Caminas-SP (JRT-Campinas). Membro do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO-SP. Advogado e Consultor Jurídico.

2. Tomamos e utilizamos a expressão “sociedade de comunicação jurídica” como denotativa do conjunto de atos de comunicação que qualificamos de jurídicos, por se desenvolverem tanto no contexto científico, notadamente pela produção de linguagem doutrinária, quanto no contexto sistêmico-prescritivo, desdobrando-se em atos normativos produzidos nas diversas esferas e órgãos do Poder Judiciário, Legislativo Executivo, sempre com substância atinente ao imposto sobre serviços e a sua chamada lista de serviços tributáveis.

estabelecido no artigo 156, III, da Carta Republicana de 1988<sup>3</sup>, antagonizando a *materialidade de certos itens da lista de serviços vs. limites ontológicos da competência tributária do ISS*.

Acerca da lista em si mesma, nenhuma questão, entretanto, supera, pensa-se, a identificação de sua *função* no sistema normativo brasileiro, cujos desacertos de opinião e argumentos, principalmente doutrinários, acabam desembocando no centro da sua divergência temática, opondo as *teses exemplificativistas vs. teses exaustivistas*, acerca dos itens estipulados na lista que qualificaria os “serviços tributáveis” pelos municípios.

Essa celeuma guarda relação direta com análise de um tema que ocupa a comunidade jurídica, a competência tributária para imposição do ISS, com a respectiva extensão do núcleo de poderes que dela advém, reverberando na função das leis complementares em matéria tributária, sob a pálio das perspectivas trazidas pelos Princípios Federativo e da Autonomia dos Municípios.

Aliada a essa questão, a própria atividade de interpretação já comporta em si mesma variantes posições temáticas, com divergentes correntes epistemológicas.

Em sendo assim, o núcleo desta incursão científica sobre o tema centra-se e limita-se na análise da perspectiva investigativa da *interpretação* dada à lista de serviços nesse específico viés funcional; significa dizer, no papel que lhe caberia ocupar no sistema tributário nacional e, sendo assim, evidentemente, nos reflexos advindos da estabilização dessa função. O esforço para a resposta se valerá de fragmentos representativos de cada qual dos tecidos de linguagem da comunicação jurídica que tratam sobre essa questão.

---

3. “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
(...);  
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A referência ao “tecido de linguagem”, se valerá de parcelas do *tecido doutrinário* (Ciência do Direito), do *tecido normativo* (notadamente os de caráter constitucional e complementar), com alguns exemplos para ilustrar o raciocínio colhidos em legislações municipais, e bem assim o *tecido decisório* (com decisões símbolo das interpetações construídas). Este último, considerado já na novel sistemática acerca dos precedentes judiciais no sistema normativo pátrio.

Creemos que o Direito, na porção científica da significação de seu termo, é uma ciência pragmática, voltada diretamente às condutas sociais (condutas interpessoais); é um sistema de comunicação cujo viés funcional deve ser prestigiado para que a influência das normas seja efetiva e concreta na busca dos valores que o sistema de direito acolhe e enaltece.

As palavras acima não significam desprestígio às análises estruturais do sistema normativo, com apoio na teoria das normas, por exemplo, mas, revelam que a investigação estrutural de um dado sistema de direito (como, por exemplo, a investigação da movimentação das unidades de comunicação jurídica no encademaneto lógico tipo derivação/fundamentação hierárquica) não se esgota em si mesma; as estruturas têm uma função, na linha dos ensinamentos de Norberto Bobbio<sup>4</sup>.

Com as notas de identificação desses tecidos comunicativos jurídicos pretende-se procurar respostas sobre o acerto acerca das possíveis interpretações sobre a funcionalidade da lista de serviços, notadamente antagonizando a tese da exaustão da lista à tese da exemplificação da lista.

Antes, porém, algumas notas fundacionais sobre as quais erigem-se as presentes prescrições de cunho científico.

---

4. Ver BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função – novos estudos de teoria do direito. Barueri: Manole, 2007.

## 2. Linhas primordiais epistemológicas

Cerca de 5.000 anos a.c., na Suméria, a humanidade mudaria peremptoriamente o destino evolutivo de sua espécie. A invenção de um sistema parcial de escrita possibilitou o registro de informações que outrora dependiam exclusivamente de uma máquina muito menos eficiente para armazenar dados, a mente humana. Deste momento em diante, até o registro de sistemas completos de escrita, observados na Mesopotâmia entre 2.500 a.c. e 3000 a.c. a humanidade marchou para sistemas de cooperação e interação antes impossíveis ou impensáveis em função da natural limitação. Sistemas sociais evoluíram em velocidade vertiginosa até então e nos possibilitaram chegar aos sistemas sociais altamente complexos hodiernamente vigentes em nosso planeta.

### 2.1 Linguagem e conhecimento

Qualquer conhecimento tem como substrato a linguagem. O conhecimento científico é falível, dependente e produto da linguagem, a qual não dista de ser igualmente passível de falhas no processo comunicativo. A própria história da humanidade nos prova em fartos exemplos de teorias abandonadas, como a geocêntrica, a heliocêntrica, para falar apenas das ciências naturais, que o conhecimento é um processo com tendência constante e perene.

Quem queira mesmo refutar a assertiva de que o conhecimento é dependente da linguagem deverá utilizar-se da linguagem para fazê-lo, sendo tragado, neste instante, por um paradoxo lógico.

O Direito, enquanto subsistema social composto de normas válidas em um dado contexto espaço temporal tem como substrato constitutivo, a linguagem. É, portanto, sistema de comunicação. E em que pese seja linguagem escrita, idiomática, com seus símbolos arbitrários, uma pequena porção das diversas espécies de linguagem ou signos, é nela que se forma

e reforma o caldo de comunicação normativa de qualquer sistema de direito.

O que nos diz a linguagem idiomática sobre a postura cognitiva em relação ao Direito, e, mais especificamente, acerca da interpretação de seus enunciados para a formação das normas jurídicas? Muito ou tudo.

Sem adentrar em questões de fundo sobre filosofia, que certamente ocupariam espaço do qual não dispomos ou que não são de nosso interesse imediato, a filosofia da linguagem do segundo Wittgenstein<sup>5</sup> se aproxima em demasia do que queremos ressaltar em relação ao papel do estudo da linguagem em relação ao fenômeno jurídico. Esse Wittgenstein, que em *Investigações Filosóficas* devotou-se às questões atinentes à linguagem em seu aspecto pragmático, concebendo seus jogos de linguagem e identificando elementos que lhe fossem primordiais: os *elementos* ou dados de linguagem, os *usuários* ou utentes dessa mesma linguagem e a *situação* linguística, a qual poderíamos chamar de *contexto* ou contexto pragmático).

“Em nossa linguagem, não se trata apenas de designar objetos por meio de palavras; as palavras estão inseridas numa *situação global* que gera seu uso, aqui neste caso, por exemplo, pela relação de objetos que devem ser trazidos. Isso significa que a relação específica a objetos resulta da situação da construção em questão, ou seja, a análise da significação das palavras não se pode fazer sem levar em consideração o *contexto global* de vida, onde elas estão. O problema da significação, problema central da tradição de pensamento e também de WITTGENSTEIN não se pode resolver sem consideração dos diversos *contextos de uso* das palavras. O conceito de jogo da linguagem pretende acen-tuar que, nos diferentes contextos, seguem-se diferentes regras, podendo-se, a partir daí, determinar o sentido das expressões linguísticas”<sup>6</sup>.

5. O mundo acadêmico convencionou alcunhar de “primeiro Wittgenstein” o resultado dos trabalhos e investigações do autor em *Tractatus Logico-Philosophicus* e de “segundo Wittgenstein” o resultado advindo de suas *Investigações Filosóficas*.

6. OLIVEIRA, Manfredo A. *Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 4. ed. São Paulo: Loyola, 2015, p. 139.

É a função de operação, de uso da linguagem como substrato e combustível de interpretação que consideramos valiosa no segundo WITTGENSTEIN; a funcionalidade operativa da linguagem no contexto comunicativo que causa ações e *performances*. É apenas com seu uso, ou seja, apenas em sua porção pragmática, dado no contexto dos jogos de comunicação, e com a necessária interação dos agentes comunicativos, é que será dado compreender e, mais, construir os significados da linguagem.

Um singelo exemplo pode ser utilizado como ilustração. Se se lê em uma dada página de papel a seguinte frase: “*Pegue minha manga, por favor!*”. A sentença bem poderia determinar um singelo pedido para que o interlocutor passasse à mão do emissor da mensagem uma fruta que lhe caberia; ou, de outro lado, poderia mesmo ser um pedido de socorro em desespero de alguém que está se afogando, buscando ser içado da morte pelo receptor da mensagem que seguraria a manga de sua camisa. Qual é o correto conteúdo da mensagem? Sem contexto, impossível saber. A construção de sentido somente é possível com o uso que se quer fazer da mensagem, com a função que lhe cabe no contexto da pragmática da comunicação.

Nesse sentido que queremos denotar, somente é possível conceber interpretações ao se considerar a pragmática da linguagem, o seu uso no contexto comunicativo. No sistema de comunicação jurídica não é diferente; é a identificação do contexto funcional das normas inserida no âmbito do sistema total (sistema de direito) que garante a integralidade de sua função normativa.

## 2.2 Algumas linhas sobre interpretação

Nenhuma corrente teórica pode requerer a patente inventiva da interpretação, posto seja ela, antes de qualquer coisa, uma questão afeta à filosofia e não à epistemologia em si mesma. Evidentemente não será a trilha filosófica a que se percorrerá. Os presentes esforços estão centrados no

tratamento da questão da interpretação no que tange à linguagem idiomática normativa, que, como dissemos, é substrato constitutivo do sistema normativo.

E como bem já dito, sendo a sociedade um complexo sistema de comunicação, do qual o direito, por exemplo, assim como a economia, a política, a moral, as religiões, são sistemas parciais, é importante considerar a estrutura, ou seja, como se desenvolvem atos de comunicação entre indivíduos pertencentes a um mesmo sistema social, de forma a possibilitar a escorreita ação investigativa sobre os atos de interpretação que darão a funcionalidade dessas unidades normativas de comunicação.

O ato de interpretar, sob certo aspecto, é ação que demanda esforço de intelecto, e como um ato de valoração que é, será parametrizado pelo contexto sociocultural do ator-intérprete.

Quando o objeto do ato de interpretação é o dado linguístico, trata-se de ação de atribuir-lhe certo sentido, atribuir sentido ao substrato de linguagem, processo que se desenvolve nas bordas dos axiomas da interpretação, sempre margeada pela *intertextualidade* e pela *inesgotabilidade*.

É sempre bom que se diga logo que a inesgotabilidade não significa desacatar a estabilização de interpretações finais, as quais servem para esgotar as possibilidades de interpretação em um dado contexto comunicativo, como ocorre, por exemplo, nas decisões com trânsito em julgado. O trânsito em julgado é espécie de interpretação final para o contexto das partes envolvidas no dado processo judicial, o que não impede, sobremaneira, a revisitação da mesma questão versada, em outros *cases*, com diferentes possibilidades de interpretação, levando a diferentes resultados.

O processo de interpretação e comunicação das normas jurídicas é, por imposição de valores do próprio sistema de direito, como segurança jurídica, certeza do direito, finita. Mas sempre haverá novas outras possibilidades de revisitação do mesmo tema em outros contextos da comunicação jurídica. A

mudança jurisprudencial, a mudança de opiniões de cientistas do direito é exemplo hialino disso.

O ato de interpretar, portanto, é caracteristicamente mutável. A explicação é fácil, sendo um processo de valoração intelectual, os condicionantes culturais, que são naturalmente mutáveis, influenciarão definitivamente no processo de interpretação. Muda-se o contexto, pode-se mudar a interpretação. A evolução humana cuida de explicar essas mudanças. A raça humana é dinâmica por natureza. As sociedades complexas por ela criadas assim o são. E assim são todos os processos de comunicação. Assim é a comunicação jurídica.

Essa mutabilidade, entretanto, não é nenhuma concessão à inexistência de limites para o processo de atribuição de sentido, ou, em outras palavras, para o ato de interpretar, especialmente quando a interpretação se volte aos signos simbólicos de um dado idioma, especialmente quando essa linguagem idiomática seja substrato de enunciados prescritivos dos quais surgirão as normas como produto do processo de interpretação.

Queremos dizer que há de existir um contexto comunicativo (contexto sociocultural – envolvendo valores, preferências, etc.) no qual, minimamente, algumas interpretações simplesmente não sejam passíveis de serem feitas. Essa deve ser uma limitação ao intérprete, como refere-se UMBERTO ECO: “*Interpretar um texto significa explicar por que essas palavras podem fazer várias coisas (e não outras) através do modo pelo qual são interpretadas*”.<sup>7</sup>

E se o sistema de direito positivo é um sistema comunicacional, com função de comunicar as ordens normativas e orientar condutas no mundo real social, buscando a concreção de valores, tanto será mais eficiente quanto melhor possibilitar esse processo de comunicação das normas jurídicas de

---

7. ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 28.

maneira simples, com congruência aos condicionantes culturais contextuais de dada sociedade. Essa eficiência é atingida quanto maior seja a clareza do elemento objetivo do processo de comunicação, ou seja, dos textos, dos enunciados escritos, evitando cargas excessivas de vaguidade ou ambiguidade, por exemplo, dos termos.

Há, portanto, limitações impostas ao processo de comunicação, o que nos leva a sublinhar a presença de limites à atividade de interpretação, como novamente alerta UMBERTO ECO:

**“[...] a noção de uma semiótica ilimitada não leva à conclusão de que a interpretação não tem critérios. Dizer que a interpretação (enquanto característica básica da semiótica) é potencialmente ilimitada, não significa que a interpretação não tenha objeto e que corra por conta própria.”<sup>8</sup>**

É tempo de afirmar: há interpretações ruins e equivocadas, pelo menos do ponto de vista do processo de semiose, o qual considera fundamental o único elemento *objetivo* do processo comunicacional, chamado de suporte físico ou plano da literalidade textual, conforme preconizado por PAULO DE BARROS CARVALHO na composição de seu percurso gerativo de sentido<sup>9</sup>, mas também considera essencial outros elementos contextuais do processo comunicacional.

Antes que haja entendimentos equivocados, não cremos sequer jocosamente que se possa empreender esforços de limitação de significação, com imposições de determinadas opções interpretativas. Mas isso não impede a realização de investigações no âmbito dos contextos relevantes de atribuição de sentido pelo que cremos seja perfeitamente adequado falar-se na existência de limitações textuais e, especialmente, contextuais, sobre as possibilidades de interpretação. Texto e contexto geram interpretação.

8. ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 28.

9. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3 ed. São Paulo: Noeses, p. 181-185.

Nesse sentido, há construções de sentido que não guardam congruência mínima com as bordas da textualidade, o que pode ser chamado de superinterpretação, como salientam as lições de UMBERTO ECO, as quais ditam que é possível *surpreender interpretações ruins, sem a imposição da qual seja a boa*.

“[...] podemos reconhecer, e de fato reconhecemos, a superinterpretação de um texto sem necessariamente conseguirmos provar que uma determinada interpretação é a correta, ou nem mesmo aderir à crença de que deve existir uma leitura correta.<sup>10</sup>

Penso, ao contrário, que podemos aceitar uma espécie de princípio popperiano, segundo o qual, se não há regras que ajudem a definir quais são as ‘melhores’ interpretações, existe ao menos uma regra para definir quais são as más.”<sup>11</sup>

A literalidade textual, ou plano dos significantes, ou suporte físico, é apenas o primeiro estágio do percurso interpretativo das normas, mas não pode ser desprestigiado, pois desempenha papel importante no processo de construção de sentido, pois, como fronteira que é, representa a existência de um finito-interpretativo contextual. Se retomo a sentença “*pegue minha manga, por favor!*”, sem qualquer contexto, posso até não saber com certeza qual o conteúdo da mensagem, se um pedido por um fruto, ou um pedido de socorro, mas absolutamente pode-se ter a certeza de saber que o interlocutor *não está fazendo um convite para o receptor da mensagem ir a um baile*. Há limites textuais para a interpretação<sup>12</sup>, a qual é sempre contextual. Nem sempre é tão fácil a distinção quanto no exemplo prosaico acima, particularmente quando o exercício interpretativo ocorre no campo da construção de sentidos possíveis das normas jurídicas.

10. ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 10.

11. *Ibid.*, p. 61.

12. “Todo discurso sobre a liberdade de interpretação deve começar por uma defesa do sentido literal”. ECO, Umberto. *Os limites da interpretação*. 2. ed. São Paulo: Perspectiva, 2010, p. 9.

Muitas vezes somos instados a analisar se o sentido literal (instância objetiva do processo de comunicação) é abstraído ou ignorado, em prol de uma construção mais “adequada de sentido”.

O debate, ou seria melhor embate, interpretativo entre os *sentidos possíveis da construção normativa a partir do plano da literalidade textual* teve como arena recente o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do HC 126.292, no qual, por maioria de 7 votos a 4, permitiu-se o início do cumprimento de sentença criminal após a decisão de segundo grau de jurisdição, mesmo com pendência de recurso às Cortes Especiais de Jurisdição. A problemática envolvida no *hard case* é justamente o pretense limite textual para atribuição de culpabilidade, enunciado no artigo 5º, LVII, da Constituição da República. Ou seja, mesmo sem ser considerado culpado (sem trânsito em julgado), haveria o início do cumprimento da pena, o que eleva ao centro da crise de interpretação o princípio da presunção de inocência.

Os seguintes trechos extraídos do voto do eminente Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO, sempre de sólida base argumentativa, inclusive do ponto de vista de filosofia jurídica, são interessantes para ilustrar a atenção que queremos dar ao assunto, sobre o potencial choque entre a construção de sentido possível (ou sentidos possíveis das normas), em relação ao plano da literalidade textual):

“[...] É pertinente aqui uma brevíssima digressão doutrinária acerca do tema da mutação constitucional. **Trata-se de mecanismo informal que permite a transformação do sentido e do alcance de normas da Constituição, sem que se opere qualquer modificação do seu texto.** A mutação está associada à plasticidade de que devem ser dotadas as normas constitucionais. **Este novo sentido ou alcance do mandamento constitucional pode decorrer de uma mudança na realidade fática ou de uma nova percepção do Direito, uma releitura do que deve ser considerado ético ou justo.** A tensão entre normatividade e facticidade, assim como a incorporação de valores à hermenêutica jurídica, produziu modificações profundas no modo como o Direito contemporâneo é pensado e praticado.”

[...]

Pois bem: **o pragmatismo jurídico, que opera dentro dos sentidos possíveis da norma jurídica, oferece três argumentos que reforçam a necessidade de revisão da atual jurisprudência do STF quanto à impossibilidade de execução provisória da pena.** Como já afirmado no início deste voto, a alteração, em 2009, da compreensão tradicional do STF sobre o tema, que vigia desde a promulgação da Constituição de 1988, produziu três efeitos negativos: o incentivo à interposição de recursos protelatórios, o reforço à seletividade do sistema penal e o agravamento do descrédito do sistema de justiça penal junto à sociedade. A reversão desse entendimento jurisprudencial pode, assim, contribuir para remediar tais efeitos perversos, promovendo (i) a garantia de equilíbrio e funcionalidade do sistema de justiça criminal, (ii) a redução da seletividade do sistema penal, e (iii) a quebra do paradigma de impunidade”.<sup>13</sup>

Sem manifestar opinião meritória, o voto em questão traz fundamentos pragmáticos com os quais convergimos e os quais aclamamos<sup>14</sup>, mas o tema não deixa de versar sobre o confronto entre *atribuição de sentido segundo aspirações contextuais vs. limites autorizados pelos legislador, vazados justamente nos enunciados do plano textual*.

Esse choque é revelado, por exemplo, nas palavras do Ministro MARCO AURÉLIO, proferidas em seu voto, no mesmo julgamento:

---

13. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 126.292/SP. Relator: Ministro Teori Zavascki. Julgamento: 17 fevereiro 2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

14. \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 126.292/SP. Relator: Ministro Teori Zavascki. Julgamento: 17 fevereiro 2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Voto do Ministro Luís Roberto Barroso: “O pragmatismo possui duas características que merecem destaque para os fins aqui visados: (i) o contextualismo, a significar que a realidade concreta em que situada a questão a ser decidida tem peso destacado na determinação da solução adequada; e (ii) o consequencialismo, na medida em que o resultado prático de uma decisão deve merecer consideração especial do intérprete. Dentro dos limites e possibilidades dos textos normativos e respeitados os valores e direitos fundamentais, cabe ao juiz produzir a decisão que traga as melhores consequências possíveis para a sociedade como um todo”.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

“[...] Porque, no rol principal das garantias constitucionais da Constituição de 1988, **tem-se, em bom vernáculo, que “ninguém será considerado culpado antes do trânsito em julgado da sentença condenatória”. O preceito, a meu ver, não permite interpretações. Há uma máxima, em termos de noção de interpretação, de hermenêutica, segundo a qual, onde o texto é claro e preciso, cessa a interpretação**, sob pena de se reescrever a norma jurídica, e, no caso, o preceito constitucional. Há de vingar o princípio da autocontenção. Já disse, nesta bancada, que, quando avançamos, extravasamos os limites que são próprios ao Judiciário, como que se lança um bumerangue e este pode retornar e vir à nossa testa. Considerado o campo patrimonial, a execução provisória pode inclusive ser afastada, quando o recurso é recebido não só no efeito devolutivo, como também no suspensivo. Pressuposto da execução provisória é a possibilidade de retorno ao estágio anterior, uma vez reformado o título.”<sup>15</sup>

Não é o caso de revisitar os argumentos cada quais utilizados pelos votos vencedores e vencidos, até porque não se trata do caso, mas os trechos evidenciam a complexidade que a atividade de interpretação enseja, tanto mais quando ela verse sobre enunciados prescritivos, dos quais surgirão juízos normativos (regras *stricto sensu*), compatibilizados com outros tantos valores (princípios) integrantes de um sistema normativo, o qual lembramos, é apenas uma parcela do sistema social, e deve responder a ele em termos de funcionalidade.

As colocações do Ministro MARCO AURÉLIO parecem fazer coro as de UMBERTO ECO quando se referem que as leituras a serem feitas sobre qualquer enunciado terão sempre que se basear “no reconhecimento do primeiro nível de significado da mensagem, o literal”.<sup>16</sup> De qualquer forma, está posta a questão sobre possíveis limites à interpretação.

É certo que muitas significações podem ser construídas a partir da interpretação de um enunciado prescritivo; as

---

15. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 126.292/SP. Relator: Ministro Teori Zavascki. Julgamento: 17 fevereiro 2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Voto do Ministro Marco Aurélio Mello.

16. ECO, Umberto. *Os limites da interpretação*. 2. ed. São Paulo: Perspectiva, 2010, p. 10.

divergências jurisprudenciais entre Câmaras ou Turmas de uma mesma Corte, ou mesmo as divergências intestinas entre seus membros julgadores, assim o demonstram. De igual forma o demonstram as diferentes correntes doutrinárias sobre um mesmo tema, por exemplo, dicotomia ou tricotomia da função da lei complementar em matéria tributária. Mas a realidade da divergência não autoriza, sobremaneira, que um dado texto, que um dado enunciado normativo possa significar “qualquer coisa”.

“O que quero dizer aqui é que existem critérios para limitar a interpretação. Caso contrário, correríamos o risco de nos ver diante de um paradoxo meramente lingüístico do tipo formulado por Macedônio Fernandez: ‘Neste mundo faltam tantas coisas que, se faltasse mais uma, não haveria lugar para ela’<sup>17</sup>

Como já tivemos oportunidade de afirmar anteriormente:

“Nessa instância argumentativa, entendemos que o suporte físico, para usar os termos do já citado percurso gerador de sentido, desempenha fundamental e nuclear função no estabelecimento de limites mínimos à interpretação, ao passo que, por si só, despreza um universo inteiro de interpretações possíveis, em função da convenção de “algo” não significar “algo”, em determinado contexto de comunicação social (determinado local e tempo históricos).<sup>18</sup>

Fortes nas orientações expostas acima, que nos guiaram até aqui, há mais conforto para seguir caminho na trilha da identificação das interpretações atribuídas à função desempenhada pela lista de serviços do imposto sobre serviços no sistema normativo pátrio, em cada um dos tecidos de comunicação jurídica, de forma que possamos concluir sobre as possibilidades de interpretação em nosso sistema.

---

17. Ibid., p. 46.

18. CAMILOTTI, José Renato. *Denúncia espontânea no contexto da cadeia (normativa) de comunicação jurídica*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 193.

### **3. Tecido de linguagem dos enunciados prescritivos sobre a lista de serviços**

A teia normativa, ou os enunciados prescritivos que versam sobre a funcionalidade operativa da lista de serviços do ISS compõem-se de um conjunto finito, mas de grande dimensão em termos de quantidade, dado que compõem cada enunciado prescritivo produzido em cada Município da Federação, nos termos da competência tributária que lhes foram atribuídas, incluindo, evidentemente, cada uma das potenciais 5.570 “listas” de serviços.

A exposição deste tecido comunicativo, portanto, será feita exaustivamente quando aos enunciados constitucionais e complementares e, por imposição prática, exemplificativamente quanto à lei instituidora do tributo, propriamente dita.

Buscamos, outrossim, reproduzir o tecido normativo vigente, sem referências históricas, porquanto essas referências às legislações passadas, pensamos, são bons critérios de como as interpretações foram construídas ao longo da *timeline* jurídica nacional, mas não orientam necessariamente a identificação de critérios utilizados para a atual postura interpretativa e nem indicam eventuais mudanças futuras.

A evolução da complexidade das relações sociais indica necessidade de novas posturas cognitivas e interpretativas para além dos esforços de revisitação histórica.

Por fim, a referência normativa é feita de maneira singular, buscando pontuar os enunciados que ferem diretamente sobre a lista de serviços, identificando sua função.

#### **3.1 A tessitura dos enunciados prescritivos constitucionais**

A gênese, naturalmente, é o tecido normativo constitucional (texto original e emendas constitucionais, os quais serão

destacados para fins didáticos), dispositivos os quais permite-se reproduzir por conveniência de leitura e análise:

“**Art. 156.** Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).*

[...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002).*

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002).*

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).*

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).*

**Art. 146.** Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

[...]

**Art. 146-A.** Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).*

A leitura dos dispositivos constitucionais revela com clareza o núcleo do que veio a ser a raiz de divergência doutrinária sobre o tema da natureza e função da lista de serviços do ISS, quando opõe a parte final do artigo 156, III, “(...) *definidos em lei complementar*”, aos comandos dos Princípios Federativo e da Autonomia dos Municípios, na dimensão do exercício da competência tributária. Essa questão reflete uma segunda, a função da lei complementar em matéria tributária, a teor do art. 146 e incisos, especialmente no que toca à introdução de normas gerais em matéria de legislação tributária.

Por hora é necessário pontuar que o adrede citado artigo 156, III, é claramente o enunciado normativo sobre o qual se constrói a norma de competência tributária dos municípios para a instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza. A celeuma se inicia justamente por isso.

A parte final do inciso III acima transcrita é limitadora da competência tributária plena dos entes municipais? É congruente com os princípios da autonomia dos municípios e da federação? Além disso, qual seria a função da lei complementar em matéria tributária, no que toca ao estabelecimento de normas gerais, cuja identificação poderia fornecer satisfatórias respostas ao que pretende ou pode pretender a expressão aqui aludida, a teor do art. 146 da Carta Republicana?

As perguntas acima são o substrato no qual outro tecido comunicativo, farto e disperso em sua produção, opera suas ações de comunicação em nosso sistema; cada corrente doutrinária ou elos doutrinários, quando mais isolados, procurando justificar sua premência sobre as demais soluções, o fazendo em bases teóricas e argumentos históricos. Assim é doutrina sobre a natureza e função da lista de serviços, que será oportunamente sumarizada para que cheguemos ao caminho final de nossas considerações.

### 3.2 Os enunciados prescritivos introduzidos pelo instrumento da lei complementar

Seguindo na trilha reprodutiva dos enunciados prescritivos atinentes a lista de serviços, traremos, à evidência, os dispositivos constantes da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, com as alterações que lhe foram feitas por outras leis complementares (inclusive a de número 157), aqui serão reproduzidos à conveniência do que cabe à análise operativa da lista de serviços.

A intenção deste item é identificar a *referência da lei complementar aos itens da lista de serviços* trazidas pela legislação complementar, de forma que se permita perscrutar sua função.

De forma a otimizar o intento, serão feitos singelos comentários após cada reprodução legislativa, de forma a ajudar na composição de caldo enunciativo que servirá de substrato para análise, sem qualquer juízo de valor sobre a potencial função exercida.

**“Art. 1º.** O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

O artigo inaugural parece tratar do próprio campo de incidência material da tributação sobre os serviços, cumprindo o literal papel que lhe fora atribuído pelo art. 156, III, *in fine*, da Constituição da República, de ser o veículo definidor dos serviços tributáveis pelos Municípios.

[...]

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Quer nos parecer que esse dispositivo expressa disposição que evita o confronto de tributação entre o imposto sobre serviços (ISS) e o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), no caso de dualidade material na facticidade da ação tributável (prestação de utilidade (+) fornecimento de mercadoria) e, por isso, parece convergir com o enunciado pelo art. 146, I, da Carta Magna.

**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 XXV, quando o imposto será devido no local:

[...]

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

A construção normativa dos enunciados acima autoriza indicar pelo menos dois sentidos distintos: (i) que sejam eles enunciados que, em caráter e natureza de norma geral tributária (art. 146, III, “a”, da CR/88) prescrevem as características para aferição da ocorrência e da dimensão dos fatos jurídicos (fatos geradores) dos serviços referidos nos itens, até pela criação de ficções de ocorrência territorial, sentido próximo do enunciado do parágrafo terceiro, ou; (ii) prescrever

dispositivos que evitam o potencial confronto de tributação entre Municípios, acerca da imposição do imposto sobre serviços (ISS), em função das características multiterritoriais da facticidade dos serviços ali descritos, alinhando, portanto, com a função preconizada pelo art. 146, I, da Carta Magna, atinentes aos parágrafos primeiro e segundo.

**Art. 6º.** Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão 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, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

[...]

§ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

[...]

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

A cabeça do artigo 6º não parece dizer muito além de uma descrição de possibilidade, razão pela qual torna-se desnecessária e sem qualquer influência sobre a legislação municipal, indiferente da postura doutrinária adotada. Distinta é a situação dos enunciados do inciso II, de seu parágrafo 2º, os quais indicam o estabelecimento peremptório (e não meramente autorizativo – admitindo-se que seria necessária uma autorização) da responsabilidade tributária do tomador ou intermediário dos serviços referidos em seus itens. A função se amoldaria, em tese, ao art. 146, III, “b”, da CR/88, na parte que refere à obrigação tributária, posto estabelecer o sujeito integrante de seu polo passivo.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

[...]

§ 3º No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este. *(Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).*

§ 4º No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço. *(Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).*

De igual forma ao anteriormente já advertido, aqui, novamente parece haver a dúplici natureza de que: (i) sejam eles enunciados que, em caráter e natureza de norma geral tributária (art. 146, III, “a”, da CR/88) prescrevem as características para aferição da ocorrência e da dimensão dos fatos jurídicos (fatos geradores) dos serviços referidos nos itens, até pela fixação do aspecto espacial da norma, tomando como critério o domicílio do tomador do serviço, ou; (ii) sejam enunciados prescritivos que evitam o potencial confronto de tributação entre Municípios, acerca da imposição do imposto sobre serviços (ISS), em função da características multiterritoriais da facticidade dos serviços ali descritos, alinhando, portanto, com a função preconizada pelo art. 146, I, da Carta Magna.

**Art. 7º.** A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

O tema é a regulação da base de cálculo, e os dispositivos guardam similaridade de função na prevenção a conflitos de competência, mas em distintas áreas. Enquanto o parágrafo primeiro previne potencial conflito de competência, pelo dimensionamento econômico do fato jurídico tributável (conformação da base de cálculo) ocorrido em mais de uma base territorial municipal, portanto, evitando conflitos entre entes municipais, o parágrafo segundo traz os critérios de conformação da base de cálculo para os serviços mencionados nos itens, com viés de resolução de conflito entre o imposto municipal (ISS) e o estadual (ICMS), na multiplicidade complexa da prestação dos serviços do gênero construção civil, com fornecimento de materiais, pelo que somente poderia ser justificado sob o manto funcional do art. 146, I, da Carta Republicana.

**Art. 8º** As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO).

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

**Art. 8º-A.** A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). *(Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).*

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no **caput**, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. *(Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).*

O dispositivo tem nítido viés de prevenção à guerra fiscal entre municípios, e utiliza-se expressamente da referência aos itens da lista para excepcionar a outorga de benefícios fiscais que são vedados pela legislação complementar e não guarda, pensamos, conformação com nenhum dos enunciados do art. 146, do texto Constitucional.

As linhas conclusivas do presente item indicam que os itens da lista de serviços são utilizados como elementos de composição para as seguintes funções no plexo normativo nacional: (i) estabelecer, propriamente dita, a dimensão material tributável do imposto sobre serviços (lista); (ii) funcionar como elemento diretivo material nos enunciados para prevenção de conflitos de competência em matéria tributária entre os entes municipais (ISS x ISS); (iii) funcionar como elemento diretivo material nos enunciados para prevenção de conflitos de competência em matéria tributária entre entes municipais e entes estaduais (ISS x ICMS); (iv) funcionar como elemento diretivo para a composição da dimensão de bases de cálculo de determinados serviços; (v) funcionar como elemento diretivo para o estabelecimento de critérios de ocorrência do fatos jurídicos tributáveis com fixação de base territorial; (vi) funcionar como elemento diretivo para o estabelecimento de critérios de dimensionamento econômico do fato, pela conformação da base de cálculo dos fatos jurídicos tributáveis; (vii) funcionar como critérios diretivos para estabelecer normas sobre responsabilidade tributária.

### **3.3 Algumas considerações sobre enunciados prescritivos municipais como exemplos da pragmática da comunicação acerca da lista de serviços**

A pragmática analítica dos enunciados municipais sobre a legislação do ISS, notadamente no que toca à lista de serviços indica que a possibilidade de se fazer uma afirmação que pode ser tomada como regra, a de que as listas de serviços são meras reproduções, clones da lista de serviços estabelecida pela Lei Complementar 116/2003.

A lista de serviços do Município de Campinas-SP, por exemplo, contém em seu enunciado prescritivo, aprovado pelo Parlamento Municipal e introduzido por lei municipal, a menção a um veto efetuado pela própria LC 116/2003, em

claro indicativo de atividade de réplica que pode ser entendida como submissão à lista da lei complementar.

Obviamente que se poderia argumentar que essa submissão seria consequência do acatamento da posição firmada na jurisprudência dos tribunais superiores, sobre a exaustividade da lista; não cremos que isso seja a causa determinante, posto que há fartos exemplos de que, quando convém, legislações parciais (municipais, estaduais e até mesmo federais) simplesmente desconsideram precedentes judiciais em determinadas posturas.

Ao oposto, quer nos indicar tal postura que há uma potencial e desejada conveniência em seguir a lista-modelo da legislação complementar. Veja-se:

LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI Nº 12.392 DE 20 DE OUTUBRO DE 2005 – Município de Campinas - SP

[...]

3 - Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres. 3.01 - (VETADO) pela Lei Complementar 116/03.

Outro exemplo é a lista do município de Porto Alegre, com reprodução idêntica de itens e subitens da lista de serviços da LC 116/2003:

LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 7 DE 7 DEZEMBRO DE 1973 – Município de Porto Alegre - RS

3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

3.01 – (VETADO).

3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

E os exemplos de sucedem em cadeia. Podemos afirmar, como regra, que a lista-modelo é replicada em legislações municipais, sem adaptações, inclusive com ordem de itens, subitens, numeração etc., revelando submissão aos precedentes ou, como dissemos, a conveniência de segui-la.

### **4. Notas do tecido de linguagem doutrinário ou científico sobre a lista de serviços**

As questões centrais das quais se ocuparam a doutrina, e que relevam para o presente momento, é sobre a interpretação da função operativa da expressão “*definidos em lei complementar*”, no dispositivo constitucional do art. 156, III, identificando divergência ou congruência da regra de competência tributária outorgada aos Municípios com os dois primados constitucionais acima referidos (federação e autonomia dos municípios). No fundo, é sobre isso que trata a questão da lista de serviços em suas interpretações taxativas ou exemplificativas.

Sem pretensão alguma de esgotar argumentos, a divergência faz surgir praticamente dois hemisférios teóricos, o da compatibilidade da parte que remete a definição dos serviços ao instrumento normativo da lei complementar, dado que seria mecanismo de *delimitação* da competência tributária, estatuída desta forma no Texto Supremo, com os princípios da federação e da autonomia dos municípios, e; de outro lado, o da incompatibilidade, justamente em função de uma imposição limitativa do exercício da competência tributária, ferindo o pacto federativo e a autonomia dos municípios, especialmente a se considerar a taxatividade da lista.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES vislumbra que a função da lei complementar estabelecida no art. 156, III, *in fine*, é mera espécie do gênero esculpido no art. 146, III, ou seja, seria uma hipótese de estabelecimento de norma geral, na funcionalidade de prevenir conflitos de competência, afirmando que a autonomia não pode ser elidida pela aplicação da literalidade do disposto no art. 156, III; o autor faz a afirmação não se fazer o contraponto de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, que endente sobre a previsão, o arrolamento, o estabelecimento de um rol de serviços.<sup>19</sup>

Interessante passagem do mesmo José Souto Maior Borges é indicativo de como o tema é atrelado à questão da autonomia, ante o pacto federativo: “*Quem dá o fim (autonomia política e administrativa, dá o meio (autonomia financeira)*”<sup>20</sup>. Esse é uma importante questão sobre a qual voltaremos a tratar.

Essa divisão de mundos teóricos é muito calcada na dualidade funcional atribuída à lei complementar em matéria de legislação tributária, notadamente a partir dos enunciados do art. 146 e seus incisos, da Constituição da República a qual reverbera diretamente na função taxativa ou exemplificativa da lista de serviços.

A regra é que a tricotomia aceita a taxatividade e a dicotomia não. Mas há nuances em ambos os posicionamentos. Sobre ser vasto e dinâmico, o tecido doutrinário não permitiria em curto espaço uma notação analítica sobre as posturas, mas basta que ressaltemos, para os fins da interpretação da funcionalidade da lista de serviços em nosso sistema que autores como Rui Barbosa Nogueira, Aliomar Baleeiro, além do já mencionado Bernardo Ribeiro de Moraes, além de Ives Gandra Martins e Hugo de Brito Machado, são adeptos da tese da taxatividade. De outra sorte, Geraldo Ataliba, Aires F.

---

19. BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003). In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Imposto sobre serviços – ISS na lei complementar n. 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Editora Manole, 2004, pp 13-15.

20. *Ibid.*, p. 21.

Barreto, além do já citado José Souto Maior Borges advogavam a impossibilidade de limitação da competência tributária por lei complementar.

A dualidade tricotomia/dicotomia funcional da lei complementar só vem adicionar elementos à discussão, sobre os limites da regulação dos conflitos de competência, sobre a possibilidade semântica das “regulações às limitações constitucionais a poder de tributar”, sobre a natureza e ontologia da normas gerais em matéria de legislação tributária. Mas, ao fim, tudo acaba por se concentrar na tensão entre *competência tributária vs autonomia federativa*.

## 5. Tecido de linguagem decisório sobre a lista de serviços

A multiplicidade do tecido decisório sobre a lista de serviços é imensa na comunicação jurídica pátria, dinamizando-se a cada sentença ou acórdão produzido em cada vara da fazenda pública das comarcas dos estados da Federação e bem assim em cada Câmara de Julgamento dos Tribunais de Justiça Estaduais.

O emblema desse tecido para a composição de nosso discurso será, pelo grau de importância que desempenham na função de precedentes, notadamente após a vigência da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (CPC/2015), decisões exaradas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal.

Desta sorte, no âmbito do Recurso Extraordinário 615.580/RJ<sup>21</sup>, o tema da taxatividade da lista de serviços foi reconhecido como de repercussão geral, sob sistemática do art. 543-A, parágrafo primeiro, do revogado Código de Processo Civil, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.

---

21. A repercussão geral foi posteriormente substituída sucessivamente pelo RE 630.600 e RE 635.548, por pedidos de desistência das partes do processo. O tema é o 296 da lista de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal.

O reconhecimento da questão a ser enfrentada novamente pelo Excelso Tribunal evidencia-se no trecho da Relatora Ministra Ellen Gracie, o qual segue reproduzido conjuntamente com a emenda da decisão:

“Tributário. Imposto sobre serviços – ISS. Artigo 156, III, da Constituição Federal. Lista de Serviços. Decreto-Lei 406/1968 e LC 116/2003. Taxatividade. Existência de repercussão geral”.

[...]

“Tenho que se trata de questão com repercussão geral, porquanto o caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISS já foi diversas vezes discutido no âmbito deste Tribunal e prossegue sendo alçado em sede de recursos extraordinários. Ademais, **a definição da interpretação do art. 156, III, da CF quando ao ponto**, servirá de referência tanto para julgamento de casos antigos, regidos pelo DL 406/1968, como de casos novos, regidos pela LC 116/2003, sendo certo que a discussão extrapola os interesses subjetivos da causa” (Destacamos).<sup>22</sup>

Decisão passada há mais de uma década e que tem sido referência para a construção da interpretação da taxatividade da lista, foi a exarada nos autos do Recurso Extraordinário 361.829-6/RJ, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, assim ementada:

“Constitucional. Tributário. ISS. Lei complementar: Lista de serviços: caráter taxativo. Lei complementar 56, de 1987: serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central: exclusão. I – É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II – Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III – Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV – RE conhecido e provido”.<sup>23</sup>

22. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 615.580/RJ. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgamento: 13 agosto 2010. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

23. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 361.829-6/RJ.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Essa decisão é emblemática na medida em que em seu voto, o Ministro Carlos Velloso expõe o cerne das doutrinas dicotômica e tricotômica sobre a função das leis complementares em matéria tributária, destacando as posições expoentes de Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino, dentre outros, acerca da dicotomia, ou seja, que caberia a lei complementar dispor sobre (i) conflitos de competência, e; (ii) regular limitações ao poder de tributar, funções as quais definiriam as “normas gerais em matéria de legislação tributária”.

Em contraponto, a tricotomia entendia corretas as duas funções, mas adicionava uma terceira, estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, diferenciando essa função de suas primeiras.

A defesa basilar da dicotomia é o respeito ao Pacto Federativo. De outra sorte, o texto do art. 146 da Constituição da República de 1988 teria adotado a tricotomia, com a qual não se vislumbrava qualquer ofensa à Federação, dado que a competência teria sido desenhada, delineada, com a previsão da definição dos serviços em lei complementar, de forma a evitar conflitos de competência e, ao estabelecer normas gerais, uniformizar o sistema tributário de mais de cinco mil entidades político constitucionais.

Sobre a interpretação em si, tema que nos importa, vale o seguinte destaque de trecho do voto do Ministro Carlos Velloso.

“O texto precisa ser lido com cautela.

Os serviços que poderão ser tributados pelo ISS são, em princípio, todos os serviços, menos os que estão compreendidos no art. 155, II. Mas o citado preceito constitucional, inciso III do art. 156, acrescenta a cláusula “definidos em lei complementar”. É dizer, todos os serviços definidos em lei complementar, menos os compreendidos no art. 155, II, poderão ser objeto de ISS.

Dir-se-á que estamos fazendo interpretação gramatical. Não. A interpretação é sistemática e teleológica. É que a lei

---

Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento: 13 dez. 2005. Órgão Julgador: Segunda Turma. DJ 24 fev. 2006.

complementar, definindo os serviços sobre os quais incidirá o ISS, realiza sua finalidade principal, que é afastar conflitos de competência em matéria tributária, entre as pessoas políticas (CF, art. 146, I).

[...]

A norma constitucional tem por finalidade, portanto, afastando conflitos entre pessoas políticas que compõem o Estado Federal, garantir, no campo da repartição da competência tributária, a estabilidade do pacto federativo.”

A taxatividade da lista de serviços foi uma construção decisória do Supremo Tribunal Federal desde há muito<sup>24</sup>, e no particular, o Recurso Extraordinário 105.477/PE importa por ser o marco do que fora chamado de *interpretação ampla*<sup>25</sup> dos subitens da lista e que hoje o Superior Tribunal de Justiça chama de *interpretação extensiva*.

A propósito, outra amostra importante do tecido jurisprudencial é justamente o Recurso Especial 1.111.234-PR, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, destacado como representativo de controvérsia e julgado na sistemática dos recursos repetitivos:

“Tributário – Serviços bancários – ISS – Lista de serviços – Taxatividade – Interpretação extensiva. 1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, **admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres**. 2. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08”.<sup>26</sup>

24. Podemos citar: RE 71.177/SP, relatoria do Ministro Rodrigues Alekmin; RE 77.183/SP, relatoria do Ministro Aliomar Baleeiro; RE 90.183/SP, relatoria do Ministro Thompson Flores.

25. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 105.477-8/PE. Relator: Ministro Francisco Rezek. Julgamento: 9 ago. 1985. Órgão Julgador: Segunda Turma. DJ 06 nov. 1985. “É limitativa – e não simplesmente exemplificativa – a lista anexa ao artigo 8º do Decreto-lei 406/68, na redação resultante do Decreto-lei 834/69; embora cada um de seus tópicos comporte interpretação ampla”.

26. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.111.477-8/PE.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

No confronto de teses na seara constitucional, esquadrihado no embate entre a competência tributária municipal construída pela interpretação do art. 156, III, da Carta da República e os primados da Autonomia dos Municípios e Federativo, o Pretório Excelso construiu e sedimentou interpretação que denota que a delimitação (não limitação) da competência tributária congrega seu exercício à existência de um rol de serviços definidos em lei complementar, dando, assim, essa função e utilidade à expressão “definidos em lei complementar”, na parte final do art. 156, III, da Carta de 1988.

No espeque da taxatividade, tanto a Corte Suprema, quando o Superior Tribunal de Justiça, conferiram o que se convencionou chamar de *interpretação extensiva* dos itens da lista de serviço.

O núcleo do tecido decisório sobre a lista de serviços pode assim ser sumarizado: o texto constitucional cria a competência tributária, delineando-a com vistas à reserva de lei complementar para a definição das materialidades possíveis dos serviços tributáveis e isso significa a criação de uma lista de materialidades possíveis; lei complementar em matéria tributária tem tríplice função, conforme já exposto; a lista de serviços de ISS, a despeito de ser taxativa, comporta, em cada um de seus itens interpretação ampla ou extensiva.

Preferimos dizer que, reconhecida como taxativa, a lista comportaria amplitude hermenêutica em cada um de seus subitens para agasalhar serviços de natureza similar aos ali descritos, sem que, embora, haja a necessidade de identidade semântica com a lista. Dito com outras palavras, os subitens seriam *conotações de materialidade dos serviços tributáveis*, sem indicativo de que fossem *definições denotativas* propriamente ditas.

---

Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgamento: 23 set. 2009. Órgão Julgador: Primeira Seção. DJe 8 dez. 2009.

## **6. Linhas finais: choque das interpretações possíveis sobre a lista de serviços e adequação das consequências na funcionalidade do sistema tributário nacional**

Na guerra interpretativa sobre a lista, qual é a que revela a adequação no contexto da comunicação jurídica brasileira para o que serão feitas notações breves sobre o processo de geração de comunicação jurídica que gere maior eficácia aos seus utentes?

Tentaremos responder com as considerações seguintes.

### **6.1 Considerações contextuais para considerações de ordem pragmática na comunicação jurídica**

O CPC 2015 tenciona quebrar paradigmas sobre os quais se operam a ejeção de decisões judiciais, atrelando o funcionamento do tecido decisório a busca de celeridade, estabilidade e, principalmente, garantir o fornecimento de uma efetividade na entrega da prestação jurisdicional à sociedade, pela revolução do sistema de precedentes.

Os precedentes obrigatórios detêm potência jamais vista em nosso sistema, com a adoção da doutrina do *stare decisis* vertical, visando estabilização das relações jurídicas, previsibilidade, buscando alcançar maior eficácia do sistema em todos níveis de comunicação jurídica.

A existência ideal de uma federação pressupõe autonomia financeira, capacidade de autossustentação estrutural de todas as atividades inerentes ao ente político. De fato, a existência de um modelo de federativo pressuporia movimento direcional externo/interno, no clássico modelo de união das treze colônias independentes para a criação dos Estados Unidos da América, o que se convencionou chamar de Federação Centrípeta.

Não foi o que ocorreu com a Federação Brasileira. O movimento aqui, inspirado nos ideais americanos, mas cunhado da pena de Rui Barbosa, foi a fragmentação de um Estado

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Unitário em membros federativos, por ocasião da mudança do modelo Imperial para o modelo Republicano. E desde então, temos nosso próprio modelo federal, estruturado no *framework* normativo constitucional a cada promulgação de uma nova Carta Constitucional.

Fato é que a centralização é pedra de toque de nossa estrutura federativa, sendo notória e evidente a dificuldade de autogestão financeira unilateral, ou seja, apenas com recursos próprios de arrecadação, de grande parte dos Municípios da Federação, para não dizer de um número significativo de Estados, realidade a qual não escapou ao crivo do saudoso AÍRES F. BARRETO<sup>27</sup>.

Creemos, como dissemos anteriormente, que o Direito (sistema de direito positivo), enquanto subsistema social, deve servir a esse sistema, desempenhando função eficaz na regulação das relações sociais, e isso significa dizer que devem ser buscadas, dentre as melhores alternativas possíveis, as que melhor se adaptam ao contexto social, levando em consideração das consequências dessa opção.

A movimentação das estruturas de comunicação jurídica, portanto, a construção das unidades normativas devem ser expressões do contexto, para alcançar as expectativas de regulação que o sistema prescreve.

A construção da norma, portanto, é inserida em um contexto mais amplo de comunicação, a comunicação social, e a comunicação jurídica deve refletir os princípios e valores da sociedade ao qual regula. Deve, em outras palavras, ser expressão de contextualidade para dar eficácia aos comandos sob os primados e valores que o sistema elegeu como nucleares.

[...] o contextualismo implica em sublinhar os conceitos e as práticas jurídicas à sua origem sociocultural. O seu fundamento

---

27. BARRETO, Aires F. Sistema tributário municipal. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente do Congresso), SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.) e SOUZA, Priscila de (Coord.). *V Congresso Nacional de Estudos Tributários – Direito tributário, linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual*. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 1.

reside nas práticas e interações sociais, e é nesse sentido que a análise do direito e da construção jurisprudencial não estão muito distantes da antropologia. Para que compreendamos o funcionamento de um determinado sistema jurídico nós precisamos analisar a cultura – seja no sentido mais amplo, seja no sentido mais restrito, como cultura jurídica – da qual ele retirará a sua substância.<sup>28</sup>

É o que revela o pragmatismo jurídico na porção dual contexto/consequência, que orienta as interpretações possíveis nas quais o contexto e a consequência de dada interpretação devem ser considerados na construção da norma jurídica. Contexto e consequência no sistema de direito, que serve ao sistema social.

Considerando a tendência de universalização do tecido decisório, notadamente com o novel sistema de precedentes, a interpretação que considere as consequências do sentido da interpretação é pedra de toque, e pode ser conectada ao pragmatismo, na porção dual contexto/consequência. “[O] pragmatismo jurídico possui uma preocupação prospectiva: o que importa são as consequências a serem extraídas de uma dada interpretação, seja para a jurisprudência e/ou para a sociedade como um todo, por exemplo.”<sup>29</sup>

O que nos resta dizer sobre a interpretação da lista de serviços?

## **6.2 Dois mundos possíveis: interpretação taxativa e interpretação exemplificativa**

Considerando tudo o quando foi dito nas linhas pregressas, e concatenando-as em raciocínio para terminar as presentes considerações, não temos nenhum receio em afirmar

---

28. ALMEIDA, Leonardo Monteiro Crespo de; REGO, George Browne. Pragmatismo jurídico e decisão judicial. *Pensar* – revista de ciências jurídicas, Fortaleza, v. 20, n. 2, maio/ago. 2015, p. 410.

29. *Ibid.*, pp. 413-414.

que ambas as interpretações sobre a lista de serviços são possíveis no contexto da comunicação jurídica inaugurada pela Constituição de 1988, quer sobre a sua taxatividade, quer sobre a impossibilidade de que ela seja imposta aos Municípios.

Basta, para a defesa da impossibilidade da taxatividade da lista de serviços estipulada por lei complementar, interpretar-se o enunciado prescritivo de competência impositiva do ISS (Art. 156, III, CR/1988) com vistas à preservação de uma autonomia plena, conjugando-o com o art. 146 da Constituição da República, com a premissa de que a função da lei complementar em matéria tributária comporte normas gerais sobre prevenção de conflitos e regulação às limitações ao poder de tributar. Para além disso, a lista teria função meramente exemplificativa.

Os argumentos para a defesa poderiam ser a limitação excessiva da competência, por uma lista exígua de serviços, ou mesmo a inexistência de uma lista; o engessamento da liberdade legislativa dos entes municipais; a omissão para diversidades locais, enfim, bons argumentos de justificação da interpretação contra a taxatividade da lista. Todos eles, sem dúvida, calcados na autonomia federativa dos Municípios. O tecido doutrinário explora fartamente esse conteúdo argumentativo e essa interpretação não pode ser tida como equivocada, ou errada, nos termos expostos no item 2.2 dos presentes escritos.

De outro lado, a interpretação funcional da lista taxativa, a teor da parte final do art. 156, III, quando remete à lei complementar a definição de serviços, não pode simplesmente ser acusada de literal ou simplista. O plano da literalidade não deve ser ignorado; ao oposto, é o dado objetivo da comunicação jurídica, o início do percurso gerativo de sentido a que alude PAULO DE BARROS CARVALHO.

Nesse sentido, a interpretação de que a competência constitucional para imposição do ISS fora desenhada constitucionalmente com a atribuição prévia, por lei complementar, de uma lista de serviços tributáveis pelos Municípios, igualmente

não pode ser tomada como equivocada ou errada. Parte de um enunciado prescritivo constitucional que permite a construção de uma autonomia impositiva “mitigada” pelo rol de serviços de uma lista estabelecida pela Parlamento Nacional.

De igual maneira, há argumentos de justificação interpretativa sólidos nesse sentido, *v.g.* a autonomia é conferida pela Constituição e sua plenitude depende dos enunciados constitucionais, que no caso, mitigaram-na à submissão a uma lista de serviços, e por isso mesmo, não há qualquer ofensa à autonomia, ao pacto federativo, etc. De outro lado, o estabelecimento de itens de serviços deve ser impositivo na medida em que uma das principais funções é prevenir conflitos de competência e o seu só estabelecimento assim o faz, etc.

Não vislumbramos na taxatividade da lista de serviços, ou em sua dimensão exemplificativa, interpretações que padeçam do fenômeno da superinterpretação a que aludiu Eco; não há em ambas revelações de esforços intelectuais para desvelar o esotérico, o escondido, o “espírito” da lei para além de interpretações possíveis no contexto da comunicação jurídica nacional. Há, de outro lado, duas possibilidades hermenêuticas para a construção da norma de competência municipal, com suas respectivas consequências.

Como resolver a questão, então?

### **6.3 O mundo em que vivemos: a Federação além do suporte físico**

Desde logo devemos expor que pensamos que construção da norma constitucional que melhor se adequa ao contexto e a que melhor estabiliza as relações jurídicas, a que prevê maior certeza à comunicação jurídica em nosso sistema seja a dada pelo Supremo Tribunal Federal, ou seja, a lista de serviços é taxativa. Sobre comportar a chamada interpretação extensiva, pensa-se que isso é mera consequência de que seus itens são conotações e não definições por extensão. Isso afasta qualquer raciocínio analógico sobre ela.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

E porque deve ser assim? A taxatividade da lista é uma necessidade contextual de nossa Federação; é uma interpretação que acolhe as vicissitudes de uma federação que nasceu de um Estado Unitário, que centraliza as decisões no plano federal, que centraliza a arrecadação de recursos no Governo Central, e que cujos sistemas tributários parciais, notadamente os Municipais, são nitidamente insuficientes, como regra, para manter a autossuficiência financeira dos Municípios apenas com os recursos arrecadados por suas próprias receitas. Essa pode não ser a Federação que queremos, mas é a que temos. Esse é o nosso contexto.

Lastreado em elementos do relatório FINBRA – Finanças do Brasil, base de dados do ano de 2000, época em que nossa Federação possuía “meros” 4.617 Municípios (atualmente são 5.570, com viés de alta), José Américo Martelli Tristão apresentou tese de doutorado intitulada “*A administração tributária dos municípios brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação*”, no qual pela análise de clusters, que pode ser designada por taxonomia numérica, explorou, agrupou e expôs os dados de arrecadação de todos os Municípios existentes em nossa Federação.<sup>30</sup>

Uma das conclusões foi uma classificação em quatro grupos de municípios, baseado na composição de cada tributo na participação da receita, com vistas a identificar maior ou menor dependência de transferências governamentais.

No primeiro cluster foram listados 40 Municípios, ou 0,87% do total dos entes, classificados como pouco dependentes de transferências intergovernamentais; tinham como características bom desempenho da arrecadação de IPTU e situarem-se em áreas turísticas das regiões sul e sudeste. O ISS representava menor arrecadação em relação ao IPTU e à quota-parte de ICMS;

---

30. Tese de Doutorado apresentada por José Américo Matelli Tristão para obtenção do grau de Doutor em Administração pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas.

No segundo cluster havia 67 Municípios, ou 1,45% da totalidade das cidades brasileiras, também classificados como pouco dependentes de transferências intergovernamentais; tinham um perfil comum: eram os principais Municípios dos grandes conglomerados urbanos do país, como as capitais dos Estados, além grandes cidades como Santos, no litoral de São Paulo e Campinas, no interior do mesmo estado. Nestes casos, o ISS representava superioridade arrecadatária em relação ao IPTU, mas ainda assim menor que quota-parte de ICMS;

No terceiro cluster a lista era de 655 Municípios, ou 14,19% do total, classificados como de fraco desempenho na arrecadação de tributos próprios e alta importância das transferências na composição de suas receitas, particularmente da quota-parte de ICMS. O porte dos Municípios era médio e eles situavam-se, como regra nas regiões sul e sudeste do país, em Estados com forte desempenho na arrecadação do tributo estadual. A quota-parte de ICMS é a maior receita, o repassasse do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) é a que segue, para depois o ISS;

No último cluster foram listados 3.855 Municípios, ou 83,50% de todos os existentes em nossa Federação. Esse cluster tinha como características o desempenho extremamente fraco na arrecadação tributária, com diversos exemplos em que a competência/capacidade sequer era exercida, e, por isso mesmo, congregavam uma altíssima dependência das transferências governamentais. Destes, o total dos entes, classificados como muito dependentes de transferências intergovernamentais são municípios pequenos, localizados em regiões rurais. O ISS, quando instituído, na média da análise, representava cerca de 3% das receitas;

Alguns diriam que esses são justamente os argumentos em desfavor da taxatividade da lista. Pensamos diametralmente em oposição. Essa é a autonomia municipal em nossa federação. E as receitas de ISS não influenciam nenhuma mudança decisiva.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Assim, em uma Federação em que a autonomia dos Municípios, notadamente na questão fiscal, parece ser apenas de papel, a realidade requer um sistema de tributação diretivo e estável, com fixação de critérios que evitem dissensos e desestabilização, evitem conflitos entre entes que, como regra, não detêm autossuficiência arrecadatória e são dependentes de recursos dos Governos Estaduais ou do Governo Central.

A taxatividade da lista de serviços é interpretação que prestigia a interpretação contextual da Federação Fiscal em que vivemos, porque previne conflitos, estabiliza relações jurídicas e até vai ao encontro de muitos entes municipais cujos parlamentos não estão sequer preparados para moldar um sistema de tributação totalmente independente.

A lista de serviços, como organizada hodiernamente, com a função que os itens e subitens hoje exercem, como tivemos oportunidades de aventar, como, por exemplo, de fixar critérios de bases territoriais de tributação, de fixar critérios de bases de cálculo para valoração de serviços quando, notadamente, haja multiplicidade territorial na prestação de serviços, prevenindo, assim, conflitos ISS x ISS, para além de prevenir outros (ISS x ICMS), se esvaziaria funcionalmente, com potencial geração de ruídos comunicativos desintegrada unidade da federação. Para longe de prestigiar a Federação, ela seria prejudicada pela fragmentação em mais de cinco mil territórios legislativos sem quaisquer elementos de aglutinação e racionalidade funcional.

As consequências da liberdade total de estipulação dos serviços tributáveis em cada um dos municípios da Federação, de modo disforme e desagregado uns em relação aos outros, geraria, em nosso entendimento, consequências muito piores do que um reconhecimento de uma pretensa autonomia legislativa em relação ao ISS, a qual, na realidade, pouco representa para o fortalecimento do pacto federativo.

A interpretação da norma de competência, com consequência em uma lista taxativa de serviços, considerando nosso

contexto federativo concreto, não ficto, real, não meramente caligrafado no papel, é instrumento de organização e vetor de orientação normativa.

Milton Friedman, ao comentar sobre dois princípios jacentes na Constituição Americana para proteção das liberdades dos cidadãos, dizia: “[...] *O segundo princípio é o da dispersão do poder governamental. Se o governo tiver que exercer poder, é melhor que o faça no Município, não no Estado; no Estado, não na federação.*”<sup>31</sup>

Quem sabe no futuro. Quem sabe possamos um dia dizer que a melhor interpretação para a função da lista de serviços do ISS é somente servir de exemplos para que os Municípios, verdadeiros entes federativos, fortes, autônomos e integrantes de um verdadeiro pacto federativo exerçam sua sagrada competência.

## Referências

ALMEIDA, Leonardo Monteiro Crespo de; REGO, George Browne. Pragmatismo jurídico e decisão judicial. *Pensar* – revista de ciências jurídicas, Fortaleza, v. 20, n. 2, maio/ago. 2015, p. 410.

ÁVILA, Humberto. Princípios e regras e a segurança jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente do Congresso) e SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *II Congresso Nacional de Estudos Tributários – Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Editora Noeses, 2005. p. 251-277.

AZEVEDO, Mariangela Garcia de Lacerda. A nova lista de serviços: omissões e inconstitucionalidades. In: MOURA, Fabio Clasen de (Coord.) e AZEVEDO, Mariangela (Coord.). *Imposto sobre serviços - De acordo com a Lei Complementar n. 116/03*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p. 53-83.

---

31. FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Trad. e rev. téc. Afonso Celso da Cunha Serra. 1ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2017, p. 3.

BARRETO, Aires F. Sistema tributário municipal. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente do Congresso), SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.) e SOUZA, Priscila de (Coord.). *V Congresso Nacional de Estudos Tributários – Direito tributário, linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual*. São Paulo: Editora Noeses, 2008. p. 1-38.

\_\_\_\_\_. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Editora Dialética, 2005.

BELLAN, Daniel Vitor. ISS – Alíquotas e base de cálculo. In: MOURA, Fabio Clasen de (Coord.) e AZEVEDO, Mariangela (Coord.). *Imposto sobre serviços - De acordo com a Lei Complementar n. 116/03*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p. 171-218.

BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003). In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Imposto sobre serviços – ISS na lei complementar n. 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Editora Manole, 2004. p. 3-51.

CALIENDO, Paulo. Interpretação em matéria tributária. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente do Congresso) e SOUZA, Priscila de (Coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários – Direito Tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Editora Noeses, 2010. p. 1067-1086.

CARRAZZA, Roque Antonio. Inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.1, da lista de serviços anexa à LC n. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Imposto sobre serviços – ISS na lei complementar n. 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Editora Manole, 2004. p. 351-368.

\_\_\_\_\_. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3 ed. São Paulo: Noeses.

CHIESA, Clélio. Inconstitucionalidades da LC n. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Imposto sobre serviços*

– *ISS na lei complementar n. 116/03 e na Constituição*. Barueri, SP: Editora Manole, 2004. p. 327-350.

CINTRA, Carlos César Sousa. Algumas controvérsias em torno dos critérios material e temporal da regra-matriz de incidência do ISS: análise programática. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.) e SOUZA, Priscila de (Org.). *Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 257-283.

COSTA, Alcides Jorge. Normas gerais como instrumentos de uniformização do direito tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente do Congresso) e SOUZA, Priscila de (Coord.). *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira*. São Paulo: Editora Noeses, 2012. p. 1-19.

FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Trad. e rev. téc. Afonso Celso da Cunha Serra. 1ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2017.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.) e SOUZA, Priscila de (Org.). *XI Congresso Nacional de Estudos Tributários – O direito tributário: Entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 73-119.

HARET, Florence. Listas taxativas e interpretação da lei tributária: presunção, analogia e interpretação extensiva na determinação dos tipos tributários e seus limites na exegese das listas taxativas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente do Congresso) e SOUZA, Priscila de (Coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários – Direito Tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Editora Noeses, 2010. p. 431-462.

MACEDO, Alberto. ISS e IPI – A lei complementar e o redesenho das fronteiras competenciais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente do Congresso) e SOUZA, Priscila de (Coord.). *VI Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual*. São Paulo: Editora Noeses, 6v. 2009. p. 1-22.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. 5. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2008.

MOURA, Fabio Clasen de. O ISS e o princípio da territorialidade. In: MOURA, Fabio Clasen de (Coord.) e AZEVEDO, Mariangela (Coord.). *Imposto sobre serviços - De acordo com a Lei Complementar n. 116/03*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p. 125-170.

POÇAS, Fernando Augusto Ferrante. O ISS, a Lei Complementar 116/03 e o princípio da legalidade. In: MOURA, Fabio Clasen de (Coord.) e AZEVEDO, Mariangela (Coord.). *Imposto sobre serviços - De acordo com a Lei Complementar n. 116/03*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p. 13-52.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A Lei Complementar e a repartição de competências tributárias. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente do Congresso) e SOUZA, Priscila de (Coord.). *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira*. São Paulo: Editora Noeses, 2012. p. 679-701.

VIEIRA, José Roberto. Normas gerais de direito tributário: um velho tema sob novíssima perspectiva. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.) e SOUZA, Priscila de (Org.). *XIII Congresso Nacional de Estudos Tributários – 50 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 687-730.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Federação e Sistema Tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presidente do Congresso) e SOUZA, Priscila de (Coord.). *VI Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual*. São Paulo: Editora Noeses, 6v. 2009. p. 327-344.