

# Decifra-me ou te devoro: a Perspectiva Cética do STF no Julgamento do RE n. 651.703/PR e seus Desdobramentos na Definição do Conceito de Serviços

## *Decifer me or I devour You: the STF Skeptical Perspective Given Due to the Judgment of RE 651.703/PR and its Breakdowns in Defining the Concept of Services*

Túlio Venturini de Souza

Bacharel e Mestrando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo. *E-mail*: tuliovs.93@gmail.com.

Recebido em: 31-08-2018

Aprovado em: 07-04-2019

### *Resumo*

O presente estudo tem como objetivo contribuir para a análise de teorias da interpretação, mormente aplicadas ao direito tributário. O escopo basilar do artigo é o de demonstrar – a partir do detalhamento das correntes interpretativas – como uma interpretação de cunho cético pode ruir a rígida divisão de competências constitucionais tributárias.

*Palavras-chave*: interpretação, ceticismo, cognitivismo.

### *Abstract*

The present study aims to contribute to the analysis of theories of interpretation, mainly applied to tax law. The basic purpose of the article is to demonstrate – from the detailing of the interpretive currents – how a skeptical interpretation can undermine the rigid division of constitutional tax competencies.

*Keywords*: interpretation, skepticism, cognitivism.

## 1. Qual a pergunta da esfinge?

“Decifra-me ou te devoro”: eis o mote de prelúdio ao desafio da esfinge que guardava a cidade de Tebas. Sempre que um desavisado aventureiro passava por seu caminho e querendo adentrar na cidade protegida, a esfinge lançava sua charada mortal. Após sua capciosa pergunta<sup>1</sup>, apenas dois resultados seriam possí-

<sup>1</sup> De acordo com a mitologia narrada por Sófocles, o enigma da esfinge era: *Que criatura pela manhã tem quatro pés, a tarde tem dois, e à noite tem três?* Apenas Édipo respondeu corretamente à pergun-

veis: em caso de acerto, o viajante poderia continuar a seguir seu rumo; mas no caso de um erro – o que era bem mais factível – a esfinge se prontificava a imediatamente devorar sua vítima. Em que pese se tratar de uma fábula mitológica, o conceito por detrás dessa charada permanece atual, sobretudo na seara tributária.

Isso porque não são raras as situações em que as perguntas derivadas das interpretações da Constituição – embora respondidas de uma forma pelos contribuintes – têm uma resposta, por parte do STF, que em nada corresponde àquela vislumbrada pelos particulares. É dizer: as respostas dadas pelo tribunal que é o guardião da Constituição pátria nem sempre são aquelas que, inicialmente, julgava-se como sendo as respostas corretas pelos contribuintes e pela própria doutrina especializada, sendo que, não raras vezes, a resposta dada pela Corte é até mesmo de difícil compreensão<sup>2</sup>.

Ilustrando a situação analisar-se-á o RE n. 651.703/PR. Na ocasião, o objeto da discussão era o de se empresas operadoras de plano de saúde estariam sujeitas ao ISS. O principal argumento utilizado por parte dos contribuintes era o de que a atividade por eles desempenhada era – ao fim e ao cabo – uma “obrigação de dar” (mais especificamente, uma “obrigação de pagar”).

*In casu*, a atividade desempenhada pelas empresas associadas a esse ramo seria a cobertura de gastos de seus clientes com serviços de assistência à saúde, e todas as demais atividades desempenhadas, tal como as negociações com médicos e hospitais para a celebração de convênios, seriam apenas atividades meio, sendo que a atividade derradeira é, exclusivamente, a cobertura dos serviços de assistência à saúde.

Não obstante, o STF rompeu com o consagrado paradigma de serviço associado à obrigação de fazer<sup>3</sup> e retornou – sobretudo pelo teor do voto do Ministro Relator Luiz Fux – a ainda mais remota concepção de que os serviços são quaisquer oferecimentos de utilidades para outrem<sup>4</sup>.

---

ta da esfinge de Tebas, dizendo que o animal em questão é o homem, que nos primeiros momentos de sua vida engatinha (“manhã”), posteriormente anda em postura bípede (entardecer) e, por fim, ao final da vida (anoitecer), passaria a andar com o apoio de uma bengala, simbolizando assim a terceira perna.

<sup>2</sup> Um exemplo que demonstra de forma muito evidente as dificuldades de se cravar com firmeza o conteúdo de um determinado signo pode ser bem analisada ao se dissecar o RE n. 547.245/SC, de 2009. Na ocasião, ao se discutir a possibilidade da incidência do ISS nas operações de *leasing*, nem mesmo os votos dos Ministros possuem alguma unidade ou coerência, de tal forma que ao se ler os pronunciamentos, nota-se mais uma preocupação com a necessidade de tributação de uma atividade economicamente relevante do que propriamente investigar se o *leasing* adequa-se ao fato gerador do ISS.

<sup>3</sup> Trata-se do RE n. 116.121-3/SP, de relatoria do Ministro Octávio Gallotti. Na ocasião, ficou estabelecido que o conceito de serviço não seria residual e deveria se reportar ao conceito de direito privado que já havia sido positivado anteriormente à própria Constituição.

<sup>4</sup> Cf. STF, 2ª Turma, RE n. 112.947-6, Rel. Carlos Madeira, julgado em 19.06.1987.

Pode-se dizer, portanto, que o Supremo Tribunal Federal fez uma leitura que é de certa forma emblemática acerca do conteúdo semântico do signo constitucional “serviços”, vez que distanciada da ideia outrora consagrada de “obrigações de fazer”.

Para suportar a retomada da concepção econômica do alcance do termo “serviços”, o STF pautou-se nas seguintes premissas: (i) a Carta Magna deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, devendo se reportar, pois, às ciências sociais e econômicas para a definição de seus signos; (ii) a unidade do sistema jurídico repousa muito mais no plano axiológico do que no linguístico; (iii) a Suprema Corte já havia sinalizado que o conceito de “serviços” é mais amplo do que aquele circunscrito às obrigações de fazer<sup>5</sup>; (iv) as classificações das obrigações em obrigações de fazer e obrigações de dar têm cunho eminentemente civilista.

Nessa senda, o que se procura fazer neste artigo é demonstrar – com base no enfrentamento das próprias premissas firmadas pelo STF – como uma leitura estritamente cética não apenas é inconsistente em face de metaprincípios como o da segurança jurídica<sup>6</sup>, como também é danosa à própria repartição constitucional de competências tributárias.

Como se vê, a pergunta da esfinge consiste em saber se a Suprema Corte pode, sob a justificativa de uma interpretação mais contemporânea, abdicar de conceitos trazidos pela Carta Magna. Procura-se ainda, de forma reflexa, determinar quais são os limites à atividade do intérprete, demonstrando quais balizas devem ser respeitadas na determinação dos signos constitucionais.

Antes, no entanto, fundamental definirmos quais serão as concepções de ceticismo e de seu contraposto lógico – o cognitivismo – utilizadas neste artigo. Passa-se a isso.

## 2. Entre o cognitivismo e o ceticismo interpretativo

É comum se observar, sobretudo considerando as distintas posições adotadas pelas concepções contemporâneas de interpretação, uma contraposição quase maniqueísta entre as ideias de ceticismo e cognitivismo<sup>7</sup>.

Sem embargos, é necessário que se tenha em mente que cognitivismo e ceticismo são conceitos polissêmicos, admitindo definições e nuances muito particulares a depender das escolas e autores contrapostos<sup>8</sup>. Isso se dá, mormente, pelo

<sup>5</sup> Tal como também se infere do próprio RE n. 547.245/SC.

<sup>6</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica* – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 641 e ss.

<sup>7</sup> Cf. JUST, Gustavo. *Interpretando as teorias da interpretação*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 64.

<sup>8</sup> Um exemplo do que aqui se procura dizer se dá claramente ao se contrapor o ceticismo típico do realismo escandinavo – a chamada escola de Uppsala – comumente representada por Axel Hägerström e Alf Ross e o ceticismo estruturado a partir da escola de Gênova, cujo alguns de seus maiores expoentes são Riccardo Guastini e Pierluigi Chiassoni. No mais, mesmo entre autores da

fato de serem conceitos metateóricos, e, portanto, sujeitos a redefinições estipulativas<sup>9</sup>.

Em vista disso, adotar-se-á para este artigo a noção de que uma teoria da interpretação cética é aquela que dá ao intérprete um *status* ativo, isto é, na definição do alcance dos conceitos trazidos pelos textos e dispositivos normativos, não caberia a aplicação de predicados como “verdadeiro” ou “falso”<sup>10</sup>: quaisquer interpretações dadas podem ser tomadas como corretas, independentemente de serem, inclusive, contraditórias. Essa postura ativa do intérprete se coaduna com o fato de ele justamente criar significados que, conforme ressaltado, não poderiam ser classificados como sendo verdadeiros ou falsos. Por esse motivo, a teoria cética é muito bem representada por teorias interpretativas de cunho realista, como a estruturada por Michel Troper<sup>11</sup>.

De outro lado, uma teoria da interpretação cognitiva é aquela em que se é possível formular os predicados de “verdadeiro” ou “falso”<sup>12</sup>: a interpretação corresponde a uma difusão e exposição do sentido presente no texto, mas ainda oculto<sup>13</sup>. Ao fim e ao cabo, isso significa dizer que o intérprete não é livre para trazer uma interpretação qualquer: existem significados por detrás dos textos e signos empregados nos dispositivos legais que – inexoravelmente – devem ser compreendidos. Em outras palavras, isso corresponde a dizer que o intérprete está adstrito a um significado previamente existente, de tal forma que sua atividade possui um *status* passivo de “descoberta”, contrapondo-se, pois, à “inovação” típica do ceticismo<sup>14</sup>.

Importante frisar que além dessa contraposição mais forte entre as teorias cognitivas e céticas, há desdobramentos dessas teorias cujos contornos são mais

---

mesma escola podem haver diferenciações significativas acerca de qual sua filiação interpretativa, sendo que, a depender de com quem se compara, tendem a ser ora mais céticos, ora mais cognitivistas. Assim, fundamental que ao menos uma diretriz metodológica seja firmada para se tratar dos conceitos aqui debatidos. Com o intuito de se demonstrar algumas das diferenças entre os autores e as escolas aqui trazidas, tem-se: GUASTINI, Riccardo. *Due esercizi di non-cognitivismo*. *Analisi e diritto*, 1999, p. 277 e ss; CHIASSONI, Pierluigi. *L'inneluttabile scetticismo della "scuola genovese"*. *Analisi e diritto*, 1998; HÄGERSTRÖM, Axel. *Recht, Pflicht und bindende Kraft des Vertrages nach römischer und naturrechtlicher anschauung*. Stockholm: Almqvist&Wiksell, 1953; ROSS, Alf. *Lógica de las normas*. Madrid: Tecnos, 1971.

<sup>9</sup> Cf. BARBERIS, Mauro. *Lo scetticismo immaginario. Nove obiezioni agli scettici à la génoise*. *Analisi e diritto*, 2000, p. 1 e ss.

<sup>10</sup> Cf. JUST, Gustavo. *Interpretando as teorias da interpretação*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 65 e ss.

<sup>11</sup> Michel Troper não é o único autor cético a ser abordado neste artigo. Entretanto, a teoria realista interpretativa, da qual foi o principal expoente, é uma teoria de cunho cético que muito se molda à análise aqui proposta, já que o RE n. 651.703/PR toma a atividade dos juízes como um fundamento *per se* para a interpretação *in concreto*.

<sup>12</sup> Cf. PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Berlin: Springer, 2008, p. 39-42.

<sup>13</sup> Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 441.

<sup>14</sup> Cf. SÓLON, Ari Marcelo. *Dever jurídico e teoria realista do direito*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 74.

sutis. Dentre esses desdobramentos há a chamada teoria eclética – conhecida como teoria cognitivista moderada – e a teoria cética moderada<sup>15</sup>. De forma geral, segundo a teoria cética moderada a interpretação mesclaria atos de conhecimento e vontade e faria com que o intérprete acabasse por optar por um significado dentre os vários possíveis, sendo que esse resultado escolhido seria o único passível de ser reputado como correto.

Já a teoria eclética entende que a interpretação compreende atos de conhecimento *ou* atos de vontade. Essa dicotomia entre o conhecimento e a vontade se resolveria em face da situação *in concreto*<sup>16</sup>: diante de casos fáceis se optaria pelo conhecimento; já em casos difíceis, seria dada uma maior margem de discricionariedade ao intérprete<sup>17</sup>.

Essa rápida digressão acerca das definições das teorias céticas e cognitivistas teve o propósito de inicialmente estabelecer as balizas metodológicas deste artigo: sempre que se reportar a uma teoria cética da interpretação se estará fazendo menção a uma teoria de alta discricionariedade por parte dos intérpretes, de tal modo que juízos como o de “verdadeiro” e/ou “falso” sequer poderão ser aplicáveis. Por outro lado, por cognitivismo entender-se-á a teoria da interpretação em que os significados que compõem a estrutura dos dispositivos já estarão predeterminados.

Essas definições justificam o porquê de se ter chamado de “cética” a interpretação que o STF deu ao conceito de “serviços” no bojo do RE n. 651.703/PR: na medida em que o STF – com base em uma ampla discricionariedade de cunho realista interpretativo – optou por estabelecer um novo alcance do conceito de serviços tributáveis pelo ISS com base em um juízo de conveniência, não restam dúvidas de que o que o STF fez foi adotar uma postura cética interpretativa. No mais, a interpretação de cunho cético é ainda mais evidenciada quando se nota que não houve qualquer ônus argumentativo por parte dos ministros para que a noção civilista de serviços fosse descaracterizada, de tal forma que se chegou à conclusão de que serviço corresponde a qualquer utilidade ofertada a outrem.

É verdade que a noção de utilidade é uma vertente que possui respaldo para a definição de um serviço em searas como a econômica<sup>18</sup>. Ocorre que a escolha de

---

<sup>15</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, p. 185 e 186.

<sup>16</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, p. 185 e 186.

<sup>17</sup> Cf. HART, Herbert. American jurisprudence through English eyes: the nightmare and the noble dream. *Essays in Jurisprudence and philosophy*. Oxford: Oxford University Press, 1983, p. 122 e ss.

<sup>18</sup> Alberto Macedo entende que a noção de serviço enquanto utilidade também foi positivada e recepcionada, inclusive, pela Constituição Federal. Em que pese o entendimento do autor, há na fundamentação de seu posicionamento a premissa de que a linguagem do direito se confunde com a linguagem comum, de tal forma que os termos usados no âmbito jurídico imiscuir-se-iam

uma interpretação de cunho alheio a qualquer noção trazida pela Constituição de forma conotativa ou denotativa do signo em questão – buscando seu alcance exclusivamente em outras tramas – rompe de forma frontal com qualquer possibilidade de se rotular uma definição como “verdadeira” ou “falsa”<sup>19</sup>, já que, na medida em que a definição pode se dar com base em qualquer juízo, não há como se eleger um sistema apto a dizer se tal definição é acertada ou não<sup>20</sup>.

Superada a premissa de que o Supremo lançou mão de uma decisão de contornos céticos para a determinação de uma materialidade tributável, cumpre-se analisar se as premissas para a utilização de uma interpretação de cunho cético-realista são as mais adequadas e se as consequências de uma interpretação dessa categoria são as mais harmoniosas para o sistema constitucional tributário.

### **3. Pluralismo metodológico nas interpretações: entre as definições dos conceitos e as manobras do ceticismo**

Uma das premissas utilizadas pelo STF para que o conceito dos serviços tributados pelo ISS fosse alterado é a de que o Tribunal não pode ficar restrito a uma interpretação anacrônica de um conceito. De acordo com o teor do voto do Ministro Luiz Fux, as tecnologias e as relações humanas estão em constante mudança, motivo pelo qual as definições de cunho jurídico que outrora eram tomadas como adequadas merecem ser constantemente revisitadas sob pena de não mais guardarem relação com a atualidade.

No mais, outro argumento foi o de que o próprio STF já havia sinalizado – em situações pretéritas – que havia uma inclinação natural a uma mudança do conceito de serviços<sup>21</sup>.

À primeira vista a justificativa do STF parece bastante arrojada, já que tornaria o Direito mais poroso às demandas sociais. Assim, uma teoria realista interpretativa acabaria por ser – ao menos em um primeiro momento – mais sedutora aos olhos daqueles que prezam pela função do Direito em abarcar todas as relações sociais existentes. Essa visão é inclusive a tomada por alguns autores pátrios

---

com aqueles usados em outras searas. A premissa deste artigo é deveras distinta: apesar de a linguagem comum ser fundamental na determinação dos sentidos, a linguagem determinada exclusivamente pelo contexto jurídico criaria uma linguagem específica que não poderia ser desconsiderada ou tomada como acessória.

<sup>19</sup> Cf. HART, Herbert. *O conceito de direito*. Tradução de Armino Ribeiro Mendes. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1986, p. 161 e ss.

<sup>20</sup> Cf. PECZENIK, Aleksander. *Scientia juris – legal doctrine as knowledge of law and as a source of law*. Berlin: Springer, 2000. v. IV, p. 170.

<sup>21</sup> No voto do Ministro Luiz Fux é possível que se leia o seguinte trecho: “Porquanto, a Suprema Corte, no julgamento dos RREE 547.245 e 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback* sinalizou que a interpretação do conceito de ‘serviços’ no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de ‘obrigação de fazer’, vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer.”

que, atentos aos problemas e às demandas atualmente observadas na sociedade, cobram uma resposta mais célere por parte dos intérpretes, o que inclui – por óbvio – uma definição “menos anacrônica” dos signos jurídicos<sup>22</sup>.

O problema dessa concepção “moderna” de interpretação é que existem algumas premissas lógicas que parecem não ter sido tratadas da maneira devida.

Em primeiro lugar, não é errado entender que o Direito é um sistema que se relaciona com outros: mesmo autores como Gunther Teubner<sup>23</sup> e Niklas Luhmann<sup>24</sup>, que são mais voltados a uma teoria de autonomia do Direito, entendem que o Direito não é um sistema isolado: existem relações mútuas, que se perfazem em grau mais ou menos evidente, entre o Direito e outras áreas sociais e do conhecimento.

Ocorre que, da maneira como o Supremo expôs essa visão nos autos do RE n. 651.703/PR, dá-se a entender que há – sempre que se julgar mais conveniente – a possibilidade de se enveredar para uma área cuja definição de um conceito seja mais aprazível para a solução de um caso concreto em específico.

De fato, não é possível se falar em um primado do direito civil sobre o direito tributário: tanto o direito civil quanto o direito tributário podem ter seus conceitos e definições próprios<sup>25</sup>. Isso se dá pelo fato de que o Direito é um sistema cujas relações mandamentais se dão por meio da linguagem, seja ela escrita ou falada e, por sua vez, as palavras que compõem os dispositivos legais podem ser definidas de uma forma ou de outra a depender do contexto em que são empregadas, podendo – em aplicações a ramos distintos – ser tanto divergentes quanto convergentes.

O que aqui se procura dizer é que as relações lógicas típicas da linguagem são também plenamente aplicáveis ao direito: na concepção de Georges Kalinowski, por exemplo, não existe nenhuma diferença entre os aspectos relativos à lógica deontica e à lógica da linguagem, donde se conclui que não haveria argumentos aptos a se afastar, de proêmio, os mandamentos lógicos que são comumente aplicáveis aos dispositivos legais<sup>26</sup>.

<sup>22</sup> Cf. ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário contemporâneo – segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 258.

<sup>23</sup> Para uma explicação pormenorizada ver: TEUBNER, Gunther. Reflexives Recht: Entwicklungsmodelle des Rechts in vergleichender Perspektive. *Archive für Rechtsund Sozialphilosophie* 68. Wiesbaden: Steiner, 1982.

<sup>24</sup> Para que se tenha uma noção mais abrangente das propostas de Niklas Luhmann em relação ao Direito enquanto sistema autopoietico ver: LUHMANN, Niklas. *Rechtssoziologie*. 3. ed. Opladen: Westdeutscher Verlag, 1987.

<sup>25</sup> Cf. TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 16. ed. Köln: O. Schmidt, 1998, p. 155 e ss.

<sup>26</sup> Cf. KALINOWSKI, Georges. *Introducción a la lógica jurídica – elementos de semiótica jurídica, lógica de las normas y lógica jurídica*. Buenos Aires: Eudeba – Editorial Universitário de Buenos Aires, 1973, p. 187 e ss.



Analisando as relações dialéticas e lógicas que são estabelecidas entre os signos em um discurso, destacam-se os autores vinculados ao movimento denominado “Círculo de Viena” (“Wiener Kreis”), sendo que, dentre todos os seus membros, é possível se apontar dois como sendo da mais alta importância: Ludwig Wittgenstein<sup>27</sup> e Rudolf Carnap<sup>28</sup>.

De acordo com esses autores, a utilização de determinados signos linguísticos – como o signo “serviços”, por exemplo – deve necessariamente se reportar a um padrão lógico mínimo, de tal forma que os signos devem ser utilizados de forma adequada justamente para que imprecisões linguísticas sejam evitadas<sup>29</sup>.

Com isso Wittgenstein admite que as palavras – em que pese serem muitas vezes polissêmicas – devem sempre ser empregadas em contextos adequados, o que faz entender que as palavras possuem significados mínimos que não podem ser simplesmente ignorados pelo intérprete.

Importa dizer que a vagueza e a ambiguidade das palavras, apesar de não poderem ser completamente eliminadas por meio das definições, podem ser diminuídas<sup>30</sup>. Isso faz com que a definição dos conceitos empregados em um determinado texto se torne uma atividade necessária. Por sua vez, tal definição não precisa ser propriamente explícita: pode se dar por meio das expectativas criadas pelos emissores e os receptores em um contexto específico.

Sob essa perspectiva, qualquer colocação que entende como desnecessária a atividade de definição é simplesmente incorreta.

No teor dos autos do RE n. 651.703/PR a Corte faz eco ao entendimento de que a Constituição nada define. A prova definitiva desse posicionamento se daria no próprio mandamento constitucional insculpido no art. 146, III, que reputa à lei complementar a prerrogativa de definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes para os tributos já previamente discriminados na Constituição<sup>31</sup>. Por esse motivo, os demais sistemas que compõem a “realidade social” po-

<sup>27</sup> É comum que se diga que existem dois Wittgensteins: o primeiro, do “Tractatus”; e o segundo, das “Investigações filosóficas”. Neste momento, nos importa mais o “primeiro Wittgenstein”, que estabeleceu em sua principal obra a teoria de uma linguagem ideal, teoria essa que foi aprofundada por Rudolf Carnap.

<sup>28</sup> Rudolf Carnap foi um dos principais teóricos a estabelecer o uso racionalmente construído da linguagem, alinhando-se, pois, à primeira fase de Wittgenstein.

<sup>29</sup> Cf. WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus – logico philosophicus*. Tradução de José Arthur Gianotti. São Paulo: Editora Nacional, 1968, p. 66 e 67.

<sup>30</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 42.

<sup>31</sup> “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;



deriam ser utilizados como ferramentas aptas a se determinar o conteúdo de signos que seriam, *a priori*, vazios.

O fato de a Lei Maior delegar à Lei Complementar a definição de certos aspectos da regra matriz de incidência não é, no entanto, suficiente para que se conclua no sentido de que a Constituição nada define, delegando, assim, essa prerrogativa de forma absolutamente plena e irrestrita para a Lei Complementar.

A razão para isso decorre do fato de que só se pode definir se houver exatamente o que definir: não se pode partir do pressuposto de que os signos e expressões empregados ao longo do texto constitucional sejam simplesmente vazios de qualquer valor prévio<sup>32</sup>.

Na síntese do raciocínio cognitivo, notadamente a concepção dos objetos e sua classificação em espécies, a intuição prévia determinada por um contexto específico é, pois, fundamental para que se reconheça um determinado signo para que este seja definido com mais afinco em um momento posterior<sup>33</sup>.

No caso da concepção de “serviços”, o termo já era utilizado desde antes da própria Constituição de 1988<sup>34</sup>, e a Carta Magna, por sua vez, ao se reportar à ideia de serviços, tanto define o que se entende por serviços de forma denotativa como de forma conotativa<sup>35</sup>, ao descrever genericamente os fatos que podem ser adotados pelo legislador, sobretudo ao delimitar que o conceito de serviço não pode ser confundido, sob nenhuma égide, por exemplo, com a ideia de circulação de mercadoria<sup>36</sup>.

No mais, o que justificaria a relação da ideia de serviço com seu arquétipo de direito privado – e, conseqüentemente, com as ideias de “obrigação de fazer” e “obrigação de dar” – é o fato de que, independentemente da linha metodológica utilizada para a definição e alcance do termo em questão, de certo que não é todo fazer que se subsume ao conceito constitucional de serviço.

Isso porque “serviço” é um termo que deriva – inexoravelmente – de “trabalho”, de tal forma que é razoável se afirmar que “serviço” é uma modalidade de “trabalho”<sup>37</sup>. Daí depreende-se que, se o trabalho é o esforço humano dirigido

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

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.”

<sup>32</sup> Cf. ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 11. ed. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2014, p. 170-172.

<sup>33</sup> Cf. CARNAP, Rudolf. *The logical structure of the world and pseudoproblems in philosophy*. Chicago: Open Court, 2003, p. 158.

<sup>34</sup> Cf. BARRETO, Aires F. *ISS, IOF e instituições financeiras*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 16 e ss.

<sup>35</sup> Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 30.

<sup>36</sup> Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 235 e ss.

<sup>37</sup> Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 29.

para outra pessoa, e o “serviço” é um conceito específico derivado da noção de trabalho, pelo emprego de um *argumentum a fortiori a maiori ad minus*<sup>38</sup>, serviço também é – necessariamente – um esforço humano dirigido para outrem, com a especificidade de que só há de se falar em serviço quando se está diante de uma relação jurídica.

A conclusão lógica a que se chega – com base exclusivamente em uma circunscrição definidora denotativa e conotativa trazida pela própria Constituição – é a de que a ideia de serviço deve se relacionar imediatamente com a noção de um esforço, esforço humano esse que no âmbito do direito corresponde a uma “obrigação de fazer”, já que as “obrigações de dar” – por se relacionarem a materialidade de outro tributo – já são expressamente vedadas de serem fatos geradores do ISS.

Com efeito, em que pese a investigação dos significados não estar adstrita a uma única seara, há todo um contexto informador que não pode ser ignorado: a ideia de serviços guarda uma relação com ideias que são anteriores à própria Constituição e que foram por ela adotadas.

No mais, o fato da Constituição conceituar a ideia de serviço – ao menos de forma denotativa excluindo aquilo que não é serviço – veda de forma frontal qualquer atividade interpretativa cética radical por parte do STF.

Nesse ínterim, a exegese constitucional permite afirmar com razoável segurança que a ideia de serviço de forma alguma pode se reportar de maneira tão generalizante a qualquer oferecimento de utilidade para outrem, vez que, dentre as possibilidades de oferecimento de utilidade, a Carta Magna vedou explicitamente aquelas relativas ao “dar”, sobrando – por uma redução lógica, dentro do conceito de trabalho, apenas as obrigações de “fazer”<sup>39</sup>.

Formado esse quadro conceitual, nota-se que a Lei Maior verdadeiramente limita o escopo exegético do intérprete, e – mesmo não dando uma resposta estritamente definitiva – ao menos guia o exegeta para que se entendam quais limites devem ser observados no momento de delegar a prerrogativa da definição à Lei Complementar.

Fato é que, independentemente da linha metodológica que se usar, o intérprete deve ter em mente que a Constituição Federal, enquanto dotada da máxima hierarquia legal, deve ter seus mandamentos sempre respeitados e inviolados<sup>40</sup>,

<sup>38</sup> Cf. KALINOWSKI, Georges. *Introducción a la lógica jurídica* – elementos de semiótica jurídica, lógica de las normas y lógica jurídica. Buenos Aires: Eudeba – Editorial Universitario de Buenos Aires, 1973, p. 170.

<sup>39</sup> As ideias relativas à redução lógica dos enunciados prescritivos são tratadas com afinco em: KALINOWSKI, Georges. *Introducción a la lógica jurídica* – elementos de semiótica jurídica, lógica de las normas y lógica jurídica. Buenos Aires: Eudeba – Editorial Universitario de Buenos Aires, 1973, p. 160 e ss.

<sup>40</sup> Cf. TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Steuernrecht*. 16. ed. Köln: O. Schmidt, 1998, p. 153 e 154.

mesmo que muitas vezes tais comandos se deem sob uma maneira nem tão explícita e nem tão “moderna” quanto a que se gostaria.

#### **4. A teoria da interpretação realista: a interpretação como um exercício de um poder justificante**

Um dos pontos suscitados pela Corte no sentido de justificar a alteração do conceito de serviço tributável pelo ISS é o de que o Tribunal “vinha apontando a uma mudança” do antigo paradigma para outro mais recente, culminando – nos autos do RE n. 651.703/PR – com a adoção da concepção bem mais ampla de serviço.

Em linhas gerais, o que ocorreu foi uma justificativa de uma mudança de conceitos com base em uma justificativa que, ao fim e ao cabo, pode ser lida do seguinte modo: o Supremo julgou mais coerente uma definição do que outra com base em um juízo de conveniência interno.

Como bem aponta Riccardo Guastini, a noção de interpretação é ambígua, de tal sorte que essa ambiguidade se dá em três dimensões: (i) processo/produto; (ii) abstrato/concreto e (iii) cognição e decisão<sup>41</sup>. Em síntese, a ambiguidade processo/produto pode ser entendida da seguinte maneira: a interpretação – enquanto atividade – é um processo mental; já a interpretação sob uma perspectiva de produto é – nas palavras de Guastini – uma espécie de discurso para a concretização e aplicação. A ambiguidade abstrato/concreto se resolve na medida em que alguns processos interpretativos se referem à norma abstrata; outros, por sua vez, a saber se uma determinada lei se aplica a uma situação fática estabelecida<sup>42</sup>. Por fim, a ambiguidade de cognição e decisão ocorre quando o intérprete adquire uma postura cognitiva frente a um texto normativo ou, ao contrário, uma postura cética.

O que importa neste momento é justamente a contraposição entre a interpretação processo e a interpretação produto.

No caso, para a mudança de paradigma em questão, o STF justificou – com base em um aspecto da dimensão produto da interpretação – a escolha de uma determinada postura cética do Tribunal para a formação de um novo conceito de serviço.

Essa fundamentação prévia para a concretização de um resultado já vislumbrado pelo intérprete é de certa forma aquilo que se evidencia em autores como Josef Esser que, partindo da noção de pré-compreensão, procuram conciliar as visões prospectivas das expectativas e da solução com os horizontes de ação do intérprete<sup>43</sup>.

<sup>41</sup> Cf. GUASTINI, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía* n. 43, 2015, p. 13-16.

<sup>42</sup> Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Tradução de Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 31 e ss.

<sup>43</sup> Cf. ESSER, Josef. *Precomprensione e scelta del metodo nel processo di individuazione del diritto*. Camerino: Edizioni Scientifiche Italiane, 1983, p. 15-20.

A preocupação central de Esser é, pois, demonstrar a complexidade da interferência e da interdependência de todos os fatores que agem no processo decisório, seja esses fatores intrínsecos ou extrínsecos ao direito<sup>44</sup>. Assim, Esser acaba por fundamentar a possibilidade de uma noção anterior ao próprio dispositivo interpretado vir a se materializar de alguma forma na égide do direito.

Em que pese não serem teorias propriamente complementares, fato é que há uma relação entre a concepção de interpretação produto de Esser e o realismo interpretativo de Michel Troper. Isso porque, tal como Esser, Troper também estabelece a prerrogativa de que um Tribunal pode exercer uma função criativa e dizer quais são os alcances e os limites de um determinado dispositivo e, por consequência, dos próprios signos<sup>45</sup>.

No caso concreto o que se verificou foi justamente isso: analisando-se o conceito de serviços que até então vinha sendo utilizado, a Corte entendeu se tratar de uma ideia já superada e que não guardava qualquer relação com a realidade. Esse primeiro passo se deu com base em uma pré-compreensão acerca do que seria uma “definição ótima” de serviços. O segundo passo exsurge como uma resposta a essas impressões: de modo a tornar produto a interpretação tida como mais adequada, o Tribunal cria justamente aquele conceito que entende como o mais correto<sup>46</sup>.

Com base em tais colocações, algumas premissas podem ser traçadas de modo claro: (i) a teoria realista da interpretação proposta por Troper é uma teoria de cunho cético<sup>47</sup>; (ii) é, tal como toda teoria cética, uma linha argumentativa que transporta um ônus criativo ao intérprete final (no caso, os Tribunais)<sup>48</sup>; (iii) por fim, justamente por ser uma teoria cética, não trata do problema da legitimidade da jurisdição constitucional, na medida em que não mais a Constituição, mas sim a própria interpretação finalística de uma Corte passaria a ser a expressão máxima de validade e aplicação de um determinado dispositivo<sup>49</sup>.

Em suma, é possível condensar a teoria realista como sendo uma teoria que ao invés de consagrar o ato de conhecimento, acaba por prestigiar o ato da vontade dos intérpretes.

É bem verdade que mesmo em teorias céticas moderadas e ecléticas a interpretação é tida como um processo criativo-decisório, que se refere apriorística-

<sup>44</sup> Cf. ESSER, Josef. *Precomprensione e scelta del metodo nel processo di individuazione del diritto*. Camedino: Edizioni Scientifiche Italiane, 1983, p. 124 e ss.

<sup>45</sup> Cf. TROPER, Michel. *La théorie du droit, le droit, l'Etat*. Paris: PUF, 2001, p. 71.

<sup>46</sup> De fato, as três proposições fundamentais de Troper sobre a interpretação são: (i) é uma prerrogativa da vontade, (ii) tomando por base enunciados/fatos e que (iii) confere ao intérprete definitivo (jugador) um poder específico de concretização daquela vontade (dimensão de interpretação produto).

<sup>47</sup> Cf. TROPER, Michel. *La théorie du droit, le droit, l'Etat*. Paris: PUF, 2001, p. 71-72.

<sup>48</sup> Cf. TROPER, Michel. *La théorie du droit, le droit, l'Etat*. Paris: PUF, 2001, p. 71-72.

<sup>49</sup> Cf. TROPER, Michel. *La théorie du droit, le droit, l'Etat*. Paris: PUF, 2001, p. 72.

mente a relações de inteligibilidade gerais do que a processos de compreensão mental, ou seja, o intérprete – mesmo adotando concepções interpretativas mais brandas – ainda assim assume um papel criativo<sup>50</sup>.

O problema da postura realista do STF em determinar o conceito de serviço não é, pois, o fato de ter se adotado uma perspectiva criativa, mas sim ter criado a definição de um conceito de forma apartada de qualquer contexto jurídico determinável ou determinado: dizer que serviço é “oferecimento de utilidade a outrem” é uma concepção que não apenas transborda os limites denotados pela Constituição<sup>51</sup>, como também ignora qualquer noção de serviço preexistente e albergada pela Lei Complementar n. 116/2003. Isso porque, na medida em que, na interpretação dada pela Corte, serviço se confunde com qualquer utilidade, não faria sequer sentido um rol taxativo – ao menos sob uma perspectiva vertical – de serviços aptos a serem tributados pelo ISS<sup>52</sup>.

Um dos principais problemas de uma justificativa eminentemente realista da interpretação é a fragilidade que teorias dessa estirpe possuem em explicar como os fatos – sejam eles brutos ou jurídicos – relacionam-se com o processo de concretização da norma jurídica<sup>53</sup>.

O reconhecimento de que dados linguísticos e reais, descritos em textos normativos que relatam a situação de um determinado ato-fato a partir de determinadas circunstâncias contextuais, serão aptos a criar o chamado “programa da norma” que, por sua vez, permite a construção e a aplicação da norma é um caminho que, embora não tão singelo, parece ser o mais adequado se tomado sob uma perspectiva de interpretação processo/produto<sup>54</sup>.

Em suma, os comentários aqui tecidos não têm o escopo primário de criticar posicionamentos interpretativos que valorizam atos de criação dos intérpretes, mas sim de criticar os processos criativos que não se relacionam em nenhum as-

<sup>50</sup> A escola de Gênova, por exemplo, de cunho eminentemente cético, critica a teoria realista por julgar se tratar de um ceticismo intransigente. Isso, no entanto, não retira o caráter cético dos pensadores de seu círculo: apenas demonstra que mesmo dentre os céticos existem aqueles tidos como mais ou menos radicais. Cf. JUST, Gustavo. *Interpretando as teorias da interpretação*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 200.

<sup>51</sup> Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 29.

<sup>52</sup> Conforme aponta Humberto Ávila, a conceituação de um determinado signo não se dá apenas por meio de uma conotação, isso é, pela descrição de características que invariavelmente se aplicam a todos os seres daquele conjunto específico; mas também se dá por meio da denotação: é possível se conceituar determinada coisa com base em elementos que sejam notoriamente tidos como pertencentes ao seu grupo. No caso dos serviços da lista anexa, há um apontamento dos serviços tidos como tributáveis pelo ISS, o que significa que não são todas as utilidades aptas a serem tributadas, já que – em tese – apenas aquelas ali arroladas possuíam as características aptas a ensejar a ocorrência do fato gerador. Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias* – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

<sup>53</sup> Cf. KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. 5. ed. Tradução de Antônio Ulisses Cortês. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2014, p. 171 e ss.

<sup>54</sup> Cf. MÜLLER, Friedrich. *Juristische Methodik*. 7. ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1997, p. 171 e ss.

pecto aos dados correntes dos fatos e da linguagem. Uma postura “troperiana” como a adotada pelo STF não levou em consideração quais seriam os sentidos denotados e conotados pela Constituição, tomando assim como uma de suas justificativas para alterar a ideia de serviços, o fato de que o próprio Tribunal, há tempos, já sinalizava uma mudança.

Essa concepção adotada pelo STF parece reivindicar fundamentos de um ceticismo realista que – conforme dito – apenas afasta o Tribunal de sua tão nobre alegoria de “guardião da Constituição”.

No mais, o próprio Tribunal comete uma falha de coerência que merece ser relatada. Ao justificar a mudança de posicionamento acerca do conceito de serviços, o STF justifica-se com base na locução que acompanha o termo serviços: o complemento nominal “de qualquer natureza”.

Ao fazer isso, a Corte afirmou que o complemento “de qualquer natureza” seria um indicativo de que se estaria diante de uma possibilidade de inovação do conceito retrógrado de serviços, afinal, uma vez que a própria Constituição trouxe na qualificação da materialidade do ISS uma expressão como essa, estaria sendo facultada ao intérprete máximo da Lei Maior a prerrogativa de se estender o conceito de serviço de acordo com as necessidades trazidas pelas demandas sociais e devido ao progresso tecnológico.

A falha de coerência interna suscitada alhures é toante ao aspecto de que no que concerne ao signo “serviço”, a interpretação se deu sob uma perspectiva de ceticismo radical, permitindo que o próprio Tribunal definisse da maneira que julgou mais conveniente e de acordo com seus valores o significado do signo em questão<sup>55</sup>; por outro lado, o complemento nominal “de qualquer natureza” seria uma expressão em que um mínimo significado foi investigado antes de se traçar qualquer conclusão prévia.

*In casu*, “qualquer natureza” guardaria a fundamentação de que os serviços poderiam ter naturezas distintas, mas que qualquer uma dessas concepções poderia ser entendida como válida. Sob essa perspectiva, a interpretação que se fez em cima da locução “de qualquer natureza” foi uma interpretação eclética, que levou em consideração uma série de experiências sociais e significados adquiridos relacionados à expressão<sup>56</sup>.

Essa dicotomia exegética – evidenciada pela utilização de correntes praticamente antagônicas – evidencia que o Tribunal simplesmente “escolheu” o que e como interpretar: em que pese o cerne da materialidade do ISS ser o vocábulo serviços, foi justamente em relação a esse signo que se deu a interpretação mais

---

<sup>55</sup> Cf. JUST, Gustavo. *Interpretando as teorias da interpretação*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 167.

<sup>56</sup> Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. Fortaleza: Dialética/ICET, 2010, p. 186-188.

abrangente e distante dos sentidos denotados e conotados pelas leis, de tal modo que o STF teve ampla liberdade para “escolher” a definição que entendeu por melhor se aplicar aos serviços.

Fato é que a feitura das leis se dá por um processo que, conforme dito ao longo deste artigo, remonta a um processo de equiparação entre a ideia do direito e as possíveis situações que podem vir a ser abarcadas no mundo real por essa ideia em particular. No mais, tal equiparação entre a norma legal e a situação de fato deve se dar com base em um sentido que possa ser – ao mesmo tempo – descoberto e criado pelo intérprete. A separação entre o ceticismo e o cognitivismo não deve ser feita de forma plena, uma vez que a atividade do intérprete não é binária: é errado dizer que ou ele cria ou ele descobre<sup>57</sup>. O mais correto, portanto, é que se adote uma postura eclética de interpretação, desvendando os significados inexistentes ao mesmo tempo em que se consideram aqueles previamente convencionados pela “linguagem usual”<sup>58</sup> ou pelo próprio direito.

Parte do sentido das palavras, tidas como o núcleo mínimo da própria semiótica, deve se dar por meio do contexto dos falantes e das próprias leis; outros espectros que, eventualmente, restarem acobertados por uma penumbra, devem ser ajustados por meio de processos criativos. Tal processo criativo, no entanto, não deve ser absolutamente irrestrito: a própria linguagem cria limites que não podem ser simplesmente ignorados.

O que se observa por parte dessa postura realista-troperiana do Supremo Tribunal Federal é uma verdadeira confusão em termos ônticos e deônticos, na medida em que, para justificar suas escolhas com base em juízos de conveniência, ao mesmo tempo em que visam significados mínimos que não podem ser deixados para lá em expressões secundárias, deixam ao léu da discricionariedade a definição dos núcleos de significado já previamente conceituados pela Constituição Federal.

Por fim, essa postura interpretativa<sup>59</sup>, além de logicamente criticável, traz efeitos negativos que podem ser vistos em searas ainda mais sensíveis, como a da própria divisão das competências tributárias<sup>60</sup> e da segurança jurídica<sup>61</sup>.

---

<sup>57</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, p. 204.

<sup>58</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, p. 204.

<sup>59</sup> Alguns autores como Luís Eduardo Schoueri e Raquel Cavalcanti Ramos Machado entendem que “no caso da interpretação das regras de competência tributária, os significados possíveis das palavras empregadas fornecem pistas para que se inicie a construção de uma ‘moldura’, em termos kelsenianos, cujo estreitamento é feito, ainda em tese, a partir de uma visão sistêmica do texto constitucional, especialmente das demais regras de competência tributária, tendo em mente a aludida proibição de múltiplas incidências sobre um mesmo fato” (cf. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Tese



## 5. O federalismo e o contribuinte em xeque: impactos de uma interpretação cética nas delimitações constitucionais das competências tributárias

### 5.1. A ameaça ao federalismo

A Federação brasileira organizou o sistema tributário de acordo com as repartições de competência para os três níveis federativos, isto é, a União, os Estados ou Distrito Federal e os Municípios, de modo a limitar o “poder de tributar”<sup>62-63</sup>.

De fato, a Constituição Federal optou por realizar uma demarcação extremamente rígida das competências dos entes tributantes<sup>64</sup>, de tal forma que houve uma máxima restrição para o legislador de cada um dos entes federativos poder – livremente – definir o alcance dos conteúdos e dos elementos que marcam as hipóteses de incidência descritas na Carta Magna<sup>65-66</sup>.

---

(Doutorado em Direito). São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), 2013, p. 278, p. 257). Essa postura sugere a adoção de signos mais porosos ao significado usual da linguagem, sendo, portanto, mais flexíveis. Ocorre que, conforme estabeleceu-se ao longo deste artigo, tal raciocínio parte, inicialmente, de uma premissa com a qual não pode se concordar: a de que a linguagem usual se sobrepõe à linguagem técnica determinada por um dado contexto. Ademais, conforme se verificará mais adiante, entender que os signos constitucionais são abertos e flexíveis leva inexoravelmente a problemas envolvendo a segurança jurídica e o próprio pacto federativo.

<sup>60</sup> Não há dúvidas de que a análise das competências tributárias é uma das principais questões derivadas do embate entre as linhas de interpretação cética e cognitivista. Isso porque, conforme analisado, na medida em que uma inteligência cética dos signos utilizados pelo constituinte acabaria por dar mais margem de liberdade criativa ao legislador infraconstitucional (na medida em que não haveria um núcleo de significado mínimo a ser respeitado), a consequência disso seria uma evidencição cada vez mais constante de conflitos de competência: na medida em que os mais diversos entes federativos estariam aptos a dizer o que se entende por um determinado signo, não é estranho pressupor que essa liberdade ocasionaria uma debilidade na própria noção de separação das competências tributárias e de federalismo fiscal.

<sup>61</sup> No mesmo sentido, há um nítido problema de segurança jurídica: na medida em que qualquer legislador – seja ele nacional ou ordinário – é apto a estabelecer uma definição que julgar mais pertinente a um determinado signo, os contribuintes teriam que tomar quaisquer hipóteses factíveis a serem materialidades de impostos como passíveis de serem eleitas. É dizer: qualquer materialização de riqueza poderia ser uma hipótese de incidência, seja essa materialidade estabelecida ou não pela linguagem comum por um signo escolhido pela Constituição. Nessa senda, as características informadoras da segurança jurídica, tal como a previsibilidade, a cognoscibilidade e a calculabilidade seriam frontalmente vilipendiadas.

<sup>62</sup> Cf. SCAFF, Fernando Facury; e SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. Comentário ao art. 156, III. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; e STRECK, Lenio L. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1.733.

<sup>63</sup> De acordo com o parecer de Roque Antonio Carrazza, não se trata propriamente da ideia de um poder de tributar, mas sim de competências (cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 589-591).

<sup>64</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 22-88.

<sup>65</sup> Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 592.

<sup>66</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 68-69.

Desnecessário, portanto, reiterar que o legislador ordinário está adstrito a todos os mandamentos que já estão cristalizados na Constituição. No mais, uma Carta Magna de essência sobretudo regulatória<sup>67</sup>, tal como é a Constituição brasileira, deve ser sempre lida na perspectiva de que seus mandamentos já se encontram – mesmo que de forma embrionária – plenamente capazes de serem abstraídos pelo intérprete e/ou aplicador<sup>68</sup>.

Sob essa perspectiva, a correta inteligência dos signos e a consequente delimitação de seu conteúdo semântico são fundamentais para que o legislador nacional – responsável por dirimir os conflitos de competência nos dizeres do art. 146, I, da Constituição – não ultrapasse o limite imposto pelo próprio signo. É dizer: ao se delimitar o significado do signo “serviços” – objeto de análise deste artigo – os fatos que não guardarem relação com seu conteúdo não poderão figurar como geradores da incidência do tributo.

Esse singelo esboço teórico apenas evidencia que o conflito entre a adoção de teorias de ordem cognitivista ou cética guarda uma forte relação com a própria ideia de competências constitucionais outorgadas a cada um dos entes da Federação<sup>69</sup>.

Dessa forma, as análises de ordem cognitiva – sejam elas radicais ou ecléticas – estariam mais alinhadas com a ideia de que os signos constitucionais seriam conceitos, ou seja, teriam um significado prévio – decorrente de uma posituação estritamente constitucional ou infraconstitucional anterior à CF/1988 – e, portanto, incapaz de ser modificado<sup>70</sup>.

Por sua vez, as interpretações de estirpe cética são mais tendentes ao prestígio da fórmula constitucional dos tipos: os signos empregados no bojo das hipóteses de incidência seriam apenas descrições, isto é, dariam apenas contornos exemplificativos à materialidade dos tributos (sobretudo dos impostos)<sup>71</sup>.

Da maneira como foi firmado o entendimento do STF nos autos do RE n. 651.703/PR, em que nitidamente se adotou uma perspectiva cética da interpretação do termo “serviços”, há algumas consequências lógicas que daí decorreria. A primeira delas é a de que, conforme aqui aduzido, o Supremo teria reforçado a tese de que os mandamentos constitucionais que estabelecem as competências tributárias não são prescritivos; a segunda dessas consequências é a de que, uma

<sup>67</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. *Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. v. I, p. 187-202.

<sup>68</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 146-150.

<sup>69</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 26.

<sup>70</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 110-113.

<sup>71</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 26.

vez que não mandamentos prescritivos, as regras de competência cristalizadas pela Carta Magna não teriam o condão de dirigir o comportamento dos entes federados, de tal forma que aquelas regras, outrora entendidas como sendo instrumentos de controle, sobrepondo-se a qualquer outra diretiva particular que eventualmente seja tomada como verdadeira por um determinado particular<sup>72</sup>, perderiam totalmente o sentido.

Com efeito, entender que a Corte Constitucional agiu de maneira correta ao tomar tal postura exige que se tomem como verdadeiros ao menos um dos seguintes pontos: (i) o de que as normas de competência não assumem uma feição prescritiva; e/ou (ii) que a utilização de termos vazios de significação seriam possíveis em égide constitucional.

Sob o primeiro desses aspectos aqui elencados, Humberto Ávila é incisivo ao afirmar que as regras de competência são normas prescritivas<sup>73</sup>. Isso porque, tais regras resultariam da interpretação de dispositivos contidos formalmente em um diploma da máxima hierarquia e especificidade: a Constituição Federal; ademais, conforme dito alhures, a função das normas de competência é a de orientar os entes federativos a instituírem determinados impostos, fixando, para isso, limites internamente positivados para o exercício dessa prerrogativa<sup>74</sup>.

Sendo assim – e ainda de acordo com o escólio de Ávila – as normas de competência, ao mesmo tempo em que instituiriam a possibilidade de os entes federativos exercerem um determinado poder (*in casu*, a edição de uma determinada fonte normativa); também estabeleceriam restrições aos mesmos entes federativos, na medida em que proibiriam que os mesmos entes federativos editassem fontes relacionadas a fatos que não são de sua competência<sup>75</sup>.

Assim, haveria além dos comandos primários que justificariam e legitimariam o exercício das competências constitucionalmente estabelecidas, a possibilidade de se formular o seguinte enunciado lógico *a contrario*<sup>76</sup> que assim se edificaria: “se para todo  $x$  (*f apenas x*); então, para todo  $x$  [*não (f não x)*]”<sup>77</sup>. Com base nesse enunciado, substituindo “ $x$ ” por “municípios” e “ $f$ ” por “competência para

---

<sup>72</sup> Cf. HART, Herbert. *O conceito de direito*. Tradução de Armindo Ribeiro Mendes. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1986, p. 138.

<sup>73</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias* – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 22.

<sup>74</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias* – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 22.

<sup>75</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias* – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 23-24.

<sup>76</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias* – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 23-24.

<sup>77</sup> Cf. KALINOWSKI, Georges. *Introducción a la lógica jurídica* – elementos de semiótica jurídica, lógica de las normas y lógica jurídica. Buenos Aires: Eudeba – Editorial Universitário de Buenos Aires, 1973, p. 178.

cobrar impostos sobre serviços (ISS)”, ter-se-ia o seguinte: apenas os municípios têm competência para cobrar o ISS, de tal modo que não sendo preenchida a qualificação de “município”, impossibilitado ficaria o ente federativo para cobrar o ISS.

Entender que o signo “serviços” expresso na Constituição é um signo sem qualquer valor semântico significa dizer que as regras de competência não permitem algo e, tampouco, proibem: se a ideia de serviços pode ser qualquer coisa, não seria sequer necessário que tivesse sido realizada uma divisão de competências tão minuciosa quanto a que foi feita pela CF/1988.

De fato, conforme estabelecido anteriormente, a Constituição pode conceituar um determinado signo tanto com base em uma descrição conotativa, como por meio de uma descrição denotativa. No caso da ideia da prestação de serviços, tal conceito já era prestigiado pelo direito civil, ou seja, já fazia parte do rol dos termos predeterminados (“zivilrechtliche vorgeprägte Begriffe”)<sup>78</sup>. Por sua vez, a maneira como a Carta Magna incorporou o conceito fez com que seu núcleo de significação se reportasse à legislação privada, de tal sorte que o signo não pode ser modificado de forma irrestrita pelo legislador tributário e, tampouco, pelos intérpretes<sup>79</sup>.

Entender que a Constituição não abarca conceitos é ser partidário de um posicionamento que tem como última consequência um feroz atentado ao federalismo: na medida em que os comandos que estabelecem as regras de competência não são mais prescritivos, a Lei Maior seria um diploma materialmente nulo, o que retiraria toda a sua carga normativa<sup>80</sup>.

## 5.2. A ameaça à segurança jurídica

Por fim, a interpretação cética tem – além de um esvaziamento do conteúdo das regras de competência – outra consequência: a restrição dos direitos fundamentais dos particulares.

Como bem se sabe, as regras tributárias devem determinar, com razoável exatidão, os elementos da obrigação tributária<sup>81</sup>, o que prestigiaria, em última análise, os princípios tributários relacionados com a segurança jurídica<sup>82</sup>.

<sup>78</sup> Cf. CREZELIUS, Georg. *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgeime Rechtsordnung*. Berlin: Neue Wirtschaftsbrieft, 1983, p. 180.

<sup>79</sup> Cf. TAKANO, Caio Augusto. A relação entre o direito tributário e o direito privado e seus impactos no limite ao planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* ano 2, v. IV, 2017, p. 55.

<sup>80</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 68.

<sup>81</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 328.

<sup>82</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 329.

No mais, em que pese existir a ala da doutrina que pugna que a definição dos signos nem sempre é exata, por se pautar pela mesma lógica aplicável à linguagem, e, portanto, estar sujeita a uma análise semiótica que muitas vezes é polissêmica<sup>83</sup>, a análise linguística ao menos delimita de forma cognoscível e calculável a liberdade de atuação dos legisladores e intérpretes.

Com efeito, a segurança jurídica – tomada pela dimensão de princípio geral do ordenamento jurídico pátrio – precisa de princípios que delimitem, na elaboração das normas e na sua aplicação, o âmbito de indeterminação presente nos dispositivos, limitando assim a arbitrariedade do poder estatal<sup>84</sup>.

Com isso procura-se dizer que a concretização dos tributos deve ser sempre controlada: nas palavras de Humberto Ávila, as exigências de proporcionalidade e de razoabilidade devem agir como limitadores da atuação estatal regulamentar<sup>85</sup>. Por óbvio que tal exercício, por sua vez, só é possível de ser realizado quando se sabe exatamente o que regulamentar.

O critério da cognoscibilidade – um dos princípios relacionados à segurança jurídica – só pode ser fielmente cumprido quando se sabe, ao menos, quais hipóteses escolhidas pelo legislador seriam incompatíveis com determinado tributo, e, para isso, fundamental que se tenha noção de ao menos qual o conceito de determinada materialidade.

O STF, ao afastar o conceito denotado e conotado pela Constituição na determinação do termo “serviços”, acabou por mitigar a cognoscibilidade e a previsibilidade da materialidade do ISS a um patamar praticamente nulo, afinal, se serviço pode ser qualquer utilidade oferecida a outrem, não há como sequer se esboçar um controle acerca de quais utilidades poderiam ou não ser albergadas pela ideia do STF. Há, portanto, uma dificuldade em se estabelecer um diálogo lógico e coerente do conceito de “ciência jurídica” caso se adote uma concepção cética do Direito, ou, valendo-se do escólio de Kelsen, uma teoria pura; de tal sorte que, a ciência jurídica, de modo a proteger o cidadão, também deve estar pautada em critérios de moralidade social<sup>86</sup>.

Assim, conclui-se que o ecletismo evidenciado por Guastini e endossado por Ávila evidencia-se como sendo a proposta mais em concordância com os elementos semânticos e argumentativos aptos a garantir a segurança jurídica e os direi-

---

<sup>83</sup> Cf. ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. Fato e evento tributário – uma análise semiótica. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 335.

<sup>84</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 331.

<sup>85</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 332.

<sup>86</sup> Cf. NINO, Carlos Santiago. *Algunos modelos metodológicos de ciencia jurídica*. 2. ed. México: Fontamara, 1995, p. 11-20.

tos fundamentais dos particulares<sup>87</sup>, já que além de impedir a discricionariedade dos legisladores e intérpretes, ainda garante um aspecto de legitimação e rigidez constitucional que dificilmente se concretiza por meio de uma postura tão cética quanto a recentemente adotada pelo Supremo Tribunal Federal.

## 6. Conclusões

Da mesma forma que a esfinge protegia a cidade de Tebas, a missão do STF é a de defender a Constituição Federal, zelando sempre pela fiel aplicação de seus dispositivos legais.

O que se procurou demonstrar ao longo deste artigo é que, muitas vezes, não é assim que se comporta a mais alta Corte do país: em sede do RE n. 651.703/PR o que se viu foi justamente um Tribunal incapaz de entender a própria Carta Magna de que é guardião.

Com efeito, o Tribunal rompeu com uma tradição que vinha de muitos anos no STF e, de súbito, alterou o entendimento outrora predominante de que o signo “serviços” – cerne da materialidade do ISS – refere-se a algum esforço humano, típico das “obrigações de fazer”, para um entendimento que em sua ótica fosse mais acertado: serviço nada mais é do que o oferecimento de alguma utilidade a outrem.

A crítica tecida não foi – e nem sequer poderia ser – a mudança do posicionamento do Tribunal. É evidente que os intérpretes estão possibilitados a alterar seu posicionamento. A atividade hermenêutica não é definitiva: a construção e a descoberta dos significados incorporados nos textos legais admitem que o intérprete, em um segundo momento, revise a sua interpretação inicial e a modifique.

Essa modificação não se dá, no entanto, ao bel-prazer desse intérprete. Em que pese algumas teorias interpretativas – tal como o realismo interpretativo de Michel Troper – proporem a prerrogativa de que elementos estritamente volitivos seriam capazes de ensejar mudanças drásticas de posicionamentos antes estabelecidos por uma Corte, essa visão não pode ser tida como a mais acertada.

Em primeiro lugar, porque essa teoria é despreocupada com a maneira de como os elementos ônticos se relacionam com os deônticos, o que não pode ser deixado em segundo plano pelo Direito. O Direito – enquanto sistema – não apenas descreve uma realidade existente, nem cria uma nova: as duas facetas convivem e, embora essa convivência nem sempre se dê de forma tão harmônica quanto se deseja, fato é que a relação do direito com a realidade é algo que não pode ser ignorado.

Por sua vez, essa relação deve se dar com base em relações lógicas: se as balizas traçadas pelas particularidades do direito são fundamentais para que se te-

---

<sup>87</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica* – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 333.

nha um *tertium* interpretativo, outro fato notório de igual relevância é o de que não existem razões para se propugnar que a linguagem utilizada no direito deve ser tomada com base em critérios lógicos específicos que fogem totalmente àquela empregada na linguagem descritiva/informativa aplicada em outras searas.

A afirmação aqui relatada ganha contornos ainda mais expressivos quando aplicada ao caso concreto aqui relatado: a postura cética do STF ignorou por completo os significados comuns (ordinários e técnicos) que vinham sendo empregados ao vocábulo “serviços” até então. Esse distanciamento da noção incorporada pelo vocábulo “serviço” permitiu ao Tribunal uma guinada absolutamente imprevisível de seu conteúdo semântico, pautado não por parâmetros lógicos, mas por juízos que – os desconhecendo por completo – chamou-se neste artigo apenas de “conveniência”.

Em segundo lugar, o fato de se adotar uma perspectiva cética acaba por esvaziar o conteúdo dos signos e, conseqüentemente, sendo o signo o átomo de todas as perspectivas semióticas, dos próprios textos e dispositivos legais.

A gravidade desse fato é notória: se os signos constitucionais não possuem qualquer valor, seus significados não precisam ficar adstritos a mais nada, de forma que o art. 146 da CF/1988 – ao invés de garantir que as definições infraconstitucionais se deem de forma alinhada com os conceitos incorporados pela Carta Magna, acabaria por dar uma verdadeira “carta branca” ao legislador infraconstitucional para que esse dissesse aquilo que bem entender.

Dessa liberdade dada ao legislador infraconstitucional três problemas principais ganhariam destaque: o primeiro seria a impossibilidade de se declarar uma interpretação como inconstitucional: na medida em que não haveria um controle constitucional a ser feito, vez que todos os signos e expressões empregados em sede constitucional não possuem qualquer valor tornar-se-ia inócua a tarefa de se averiguar se tal interpretação fere de alguma forma os mandamentos constitucionais.

O segundo seria a quebra da segurança jurídica: sem qualquer critério de cognoscibilidade, previsibilidade, certeza, o que deixaria o particular verdadeiramente sem defesas e ao sabor das vontades do legislador infraconstitucional.

O terceiro, de gravidade mais evidente, é o de que se uma postura cética radical for tomada como o caminho de interpretação mais acertado, todo o sistema constitucional ruiria.

A Constituição Federal estabeleceu as competências tributárias de forma rígida e pormenorizada. Nesse ínterim, não parece ser adequada uma perspectiva que, justamente, entende que os termos usados para o estabelecimento das materialidades dos tributos não têm qualquer valor a ser considerado pelo legislador nacional e/ou ordinário. Isso faria com que, ao fim e ao cabo, esse sistema de divisão de competências tão estrito passasse a ter valor nenhum.

Assim, seria facultado chamar de “mercadoria” o que é “renda”, de “faturamento” o que é “serviço” e assim sucessivamente. Nem é preciso adentrar em uma



discussão mais detalhada para se evidenciar os males que isso poderia causar, culminando, em último estágio, em uma total ruptura da estrutura federativa.

Fato é que os termos utilizados nos dispositivos constitucionais têm um sentido prévio, sentido esse que deve ser usado para balizar as definições posteriormente feitas em sede de lei complementar e ordinária. Entender em sentido contrário é atentar contra padrões lógicos da linguagem e, concomitantemente, contra postulados de máxima importância ao direito, tal como a hierarquia das normas.

A Corte Constitucional, no entanto, foi indiferente a essas conclusões: adotando uma postura cética, traçou uma definição dos “serviços de qualquer natureza” de forma totalmente alheia aos princípios lógicos e legais tão caros à nossa ordem.

Da maneira como o STF firmou o paradigma em questão, as perguntas da esfinge parecem ter – juntamente com essa nova postura – mudado de figura: se antes a esfinge pretendia, em primeiro plano, proteger a cidade de Tebas; agora parece estar mais preocupada em simplesmente devorar o viajante.

Resta saber se esse ceticismo da esfinge fará com que um dia, ao invés de ser a guardiã de Tebas, acabe por ser o seu algoz.

## Bibliografia

- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. Fortaleza: Dialética/ICET, 2010.
- ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. Fato e evento tributário – uma análise semiótica. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- \_\_\_\_\_. *Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013.
- \_\_\_\_\_. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. *Vinte anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. v. I.
- \_\_\_\_\_. *Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BARBERIS, Mauro. *Lo scetticismo immaginario. Nove obiezioni agli scettici à la génoise*. *Analisi e diritto*, 2000.

- \_\_\_\_\_. *Interpretar, aplicar, ponderar – nueve pequeñas diferencias entre la teoría genovesa y la mía*. Palermo: Diritto e Questioni Pubbliche, 2012.
- BARRETO, Aires F. *ISS, IOF e instituições financeiras*. São Paulo: Noeses, 2016.
- \_\_\_\_\_. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- BOUVIER, Hernán G. La classe interpretadora. *Discusiones* n. 11. Alicante: Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, 2013.
- CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W; e STRECK, Lenio L. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.
- CARNAP, Rudolf. *The logical structure of the world and pseudoproblems in philosophy*. Chicago: Open Court, 2003.
- \_\_\_\_\_. *The logical syntax of the language*. Chicago: Open Court, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985.
- CHIASSONI, Pierluigi. *L'inneluttabile scetticismo della "scuola genovese"*. *Analisi e diritto*, 1998.
- CREZELIUS, Georg. *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgeime Rechtordnung*. Berlin: Neue Wirtschaftsbriefe, 1983.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 11. ed. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2014.
- ESSER, Josef. *Precomprensione e scelta del metodo nel processo di individuazione del diritto*. Camerino: Edizioni Scientifiche Italiane, 1983.
- GUASTINI, Riccardo. *Due esercizi di non-cognitovismo*. *Analisi e diritto*, 1999.
- \_\_\_\_\_. El realismo jurídico redefinido. In: VAQUERO, Álvaro Núñez. *Modelos de ciencia jurídica*. Lima: Palestra, 2013.
- \_\_\_\_\_. *Interpretar y argumentar*. Tradução de Silvina Álvarez Medina, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.
- \_\_\_\_\_. Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía* n. 43, 2015.
- HÄGERSTRÖM, Axel. *Recht, Pflicht und bindende Kraft des Vertrages nach römischer und naturrechtlicher anschauung*. Stockholm: Almqvist&Wiksell, 1953.
- HART, Herbert. *American jurisprudence through English eyes: the nightmare and the noble dream. Essays in Jurisprudence and philosophy*. Oxford: Oxford University Press, 1983.
- \_\_\_\_\_. *O conceito de direito*. Tradução de Armindo Ribeiro Mendes. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1986.

- JUST, Gustavo. *Interpretando as teorias da interpretação*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- KALINOWSKI, Georges. *Introducción a la lógica jurídica – elementos de semiótica jurídica, lógica de las normas y lógica jurídica*. Buenos Aires: Eudeba – Editorial Universitário de Buenos Aires, 1973.
- KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. 5. ed. Tradução de António Ulisses Cortês. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2014.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.
- LUHMANN, Niklas. *Rechtssoziologie*. 3. ed. Opladen: Westdeutcher Verlag, 1987.
- MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. Tese (Doutorado em Direito). São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), 2013.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Tese (Doutorado em Direito). São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), 2013.
- MÜLLER, Friedrich. *Juristische Methodik*. 7. ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1997.
- NINO, Carlos Santiago. *Algunos modelos metodológicos de ciencia jurídica*. 2. ed. México: Fontamara, 1995.
- PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Berlin: Springer, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Scientia juris – legal doctrine as knowledge of law and as a source of law*. Berlin: Springer, 2000. v. IV.
- ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário contemporâneo – segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- ROSS, Alf. *Lógica de las normas*. Madrid: Tecnos, 1971.
- SCAFF, Fernando Facury; e SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. Comentário ao art. 156, III. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; e
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SÓLON, Ari Marcelo. *Dever jurídico e teoria realista do direito*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2000.
- STRECK, Lenio L. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.
- TAKANO, Caio Augusto. A relação entre o direito tributário e o direito privado e seus impactos no limite ao planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* ano 2, v. IV, 2017.
- TEUBNER, Gunther. Reflexives Recht: Entwicklungsmodelle des Rechts in vergleichender Perspective. *Archive für Rechtsund Sozialphilosophie* 68. Wiesbaden: Steiner, 1982.

- TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 16. ed. Köln: O. Schmidt, 1998.
- TROPER, Michel. *La théorie du droit, le droit, l'Etat*. Paris: PUF, 2001.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus – logico philosophicus*. Tradução de José Arthur Gianotti. São Paulo: Editora Nacional, 1968.