

1. INTRODUÇÃO

A Constituição de 1988 atribuiu aos Municípios a competência para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza (...) definidos em lei complementar” (art. 156, III), à exceção daqueles serviços cuja tributação foi atribuída aos Estados e ao Distrito Federal pela regra do art. 155, II da Constituição. A opção da lei complementar, ao desempenhar a tarefa de definir os serviços tributáveis pelos Municípios, foi a de indicação direta dos serviços por meio de uma listagem, o que se observa desde a edição do Decreto-lei nº 406, de 1968 até a vigente Lei Complementar nº 116, de 2003.

O presente trabalho tem por objeto a análise da interpretação dos itens integrantes da lista de serviços tributáveis, nas situações em que a definição vem acompanhada de expressões cuja abertura pretende alcançar serviços não nominados. Essas situações se verificam nos itens em que, após a identificação dos serviços empregou-se a expressão “e congêneres”.

O marco teórico adotado é o cânone latino de interpretação “*ejusdem generis*”, construído como um método para atribuir sentido às cláusulas genéricas de abertura situadas ao final de uma enumeração de casos particulares definidos em lei como ensejadores de determinada consequência jurídica conforme o entendimento de Thorphy que vem sendo aceito desde 1946. A partir do método dedutivo, propõe-se o artigo a analisar a viabilidade de se empregar a teorização do “*ejusdem generis*” na interpretação dos itens da lista de serviços tributáveis que encerram sua redação com a expressão “e congêneres”. A metodologia utilizada foi a bibliográfica e documental, baseando-se em livros, artigos e legislação. Quanto à jurisprudência, optou-se pela análise de julgados do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça proferidos após a introdução da sistemática da repercussão geral e dos recursos repetitivos, dada sua eficácia de determinar o conteúdo de decisões proferidas em casos similares.

2. A TAREFA DA LEI COMPLEMENTAR DE DEFINIÇÃO DO FATO GERADOS DOS IMPOSTOS

O art. 146, III, ‘a’ da Constituição Federal de 1988 estabelece que cabe à lei complementar estabelecer “normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (...) a definição” dos “fatos geradores” dos “impostos discriminados nesta

Constituição”. A literatura jurídica nacional diverge quanto à abordagem das regras de competência que discriminam os impostos, mas se coloca de acordo quanto ao papel da lei complementar.

Primeiramente, a teoria dos tipos assevera que a Constituição, ao distribuir os impostos aos entes federados, o fez de maneira fluida, admitindo a renúncia e incorporação de características típicas para que se permita a tributação de situações que se assemelhem ao modelo tipificado nas regras de competência. A tarefa da lei complementar, portanto, seria a de definir um conceito legal a partir do tipo constitucional, ou seja, selecionar junto ao modelo típico quais características serão consideradas necessárias e suficientes para a identificação do fato gerador (SCHOUERI, 2021).

Por outro lado, a teoria dos conceitos defende que os termos e expressões empregados na definição da competência tributária são rígidos, conceituados mediante características necessárias e irrenunciáveis. Assim, se determinada situação não apresentar todas essas características, não poderá haver tributação válida. No âmbito desse pensamento, atribui-se a lei complementar o papel de especificar o conceito mediante uma definição pela “qual se explica o significado das expressões linguísticas, esclarecendo os limites e fronteiras de um conceito através de critérios que estabeleçam propriedades ou atributos” (ÁVILA, 2018, p.41).

A partir da elucidação da tarefa da lei complementar em ambos os pensamentos, tem-se a conclusão de que há um ponto de interseção entre ambas as teorias: tanto a teoria dos tipos, quanto a dos conceitos atribuem a Lei Complementar o papel de “fechar” o conceito. A diferença está em estabelecer o limite a partir do conceito na própria redação da Constituição (conceito) ou inseri-lo na lei complementar (tipos).

No caso do ISSQN a tarefa de definição do fato tributável por parte da lei complementar tem um destaque muito maior. Não se contentou o constituinte com a previsão genérica do art. 146, III, ‘a’ da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar, quanto aos impostos discriminados na Constituição, definir o fato gerador. A própria regra de competência tributária para instituir o ISSQN (art. 156, III da Constituição) determina que os serviços (no plural) sejam definidos (também no plural) em lei complementar. É ver a comparação entre os dispositivos constitucionais:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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;

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)

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

Logo, perante o regime constitucional, temos que o “serviço”, enquanto conceito constitucional, deve ser construído a partir de uma metodologia (tipológica ou conceitual) que delimite o âmbito de atuação da lei complementar e da lei institutiva do imposto sobre serviços. É nesse sentido a afirmação de que “a lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do art. 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do art. 156 da Constituição” (Supremo Tribunal Federal, 2010).

Para o ISSQN, contudo, dentro desse conceito constitucional de serviço tributável, a lei complementar deve avançar para definir quais são os serviços tributáveis pelo imposto. Isso significa que a lei complementar, no âmbito do ISSQN, não se limita a uma definição por conotação (COPI, 1981, p. 120), estabelecendo as características comuns presentes em uma atividade para que ela seja categorizada como serviço. Deve a lei complementar avançar para uma definição por denotação, estabelecendo textualmente “a coleção de todos aqueles objetos a que o termo se aplica” (COPI, 1981, p. 121), ou seja, a “lista completa” (HOSPERS, 2006, p. 40) das atividades submetidas ao imposto sobre serviços. Nas corretas palavras de MORAES (1975, p. 102-6):

Compete a lei complementar, pois, uma vez respeitados os contornos constitucionais, escolher quais os "serviços que estão dentro do campo de competência dos municípios.

(...)

Assim, "definidos em lei complementar" quer dizer estabelecidos em lei complementar, isto é, fixados, indicados, arrolados em lei complementar. Compete à lei complementar estabelecer quais as atividades que devem ser tidas como serviços, para efeito de incidência do ISS.

(...)

De acordo com a exigência constitucional, os serviços sujeitos ao ISS devem ser definidos em lei complementar, através de uma enumeração do elenco de atividades alcançadas pelo imposto, isto é, de uma lista de serviços.

É por isso que, desde o DL 406/68, a lei complementar que regula nacionalmente o imposto sobre serviços traz consigo uma lista anexa de serviços tributáveis, que é justamente a definição de serviços demandada pela Constituição. Essa característica dá ao

ISSQN um campo de incidência próprio e não residual. O mesmo que afirma José Cassiano Borges e Maria Lúcia Américo dos Reis:

Há quem indague se o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN seria imposto de caráter residual, isto é, com campo de incidência determinado pela exclusão. Podemos responder que o ISSQN tem um campo de incidência próprio, que não é determinado pela exclusão, porém pela definição dos serviços listados em Lei Complementar. Qualquer outro serviço estaria fora do campo de incidência do ISSQN. (BORGES; REIS, 2010. p.15).

Visto, portanto, o papel da Lei Complementar no Direito Tributário Brasileiro e sua característica de fechamento do termo, analisar-se-á a jurisprudência tanto do STJ, quanto do STF sobre o tema. Em específico será analisado a taxatividade da lista de serviços e sua permissividade quanto a utilização de interpretação extensiva.

3. A DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR DO ISSQN POR LEI COMPLEMENTAR: TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS E SUA INTERPRETAÇÃO “EXTENSIVA” NA JURISPRUDÊNCIA DO STF E DO STJ.

A jurisprudência dos Tribunais Superiores acerca da taxatividade ou não da Lista de Serviços encontra dois julgados relevantes acerca do tema, um é do Superior Tribunal de Justiça e o outro do Supremo Tribunal Federal. Em primeiro lugar tratar-se-á da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. O Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do REsp 1.111.234/PR, discutiu a possibilidade de tributação pelo ISSQN dos serviços bancários que apresentam nomenclatura distinta daquela positivada na Lista de Serviços do DL 406, mas que, em sua essência, se trata de serviço previsto na Lista do DL 406. Em especial, analisou-se os itens 95 e 96.

Em seu voto, a Ministra Eliana Calmon (STJ, 2009) argumentou que, para determinação da tributação ou não dos serviços, em especial os serviços bancários, far-se-á necessário, em instância ordinária, analisar se a substância do serviço prestado e não a sua nomenclatura. A razão para tal análise é que se fosse possível distinguir um serviço de outro somente pela nomenclatura, bastaria o prestador de serviço alterar o nome para que não houvesse a tributação pelo ISSQN.

Vê-se tal argumentação no voto da Ministra Relatora Eliana Calmon:

O aresto recorrido não merece reparo, pois adotou a orientação desta Corte, ao concluir que, embora a lista anexa ao Decreto-lei 406/68 e à Lei Complementar n. 116/2003 seja taxativa, permite-se a interpretação extensiva, devendo prevalecer não a denominação utilizada pelo banco, mas a efetiva natureza do serviço prestado por ele.(...) A lógica é evidente porque, se assim não fosse, teríamos, pela simples mudança de nomenclatura de um serviço, a incidência ou não-incidência do ISS. Entretanto, é preciso fazer a distinção dos serviços que estão na lista, independentemente do nomen juris, dos serviços que não se enquadram em nenhum dos itens da lista, sequer por semelhança¹. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.111.234, Paraná, 2009, p. 4).

Tal como desprende-se do voto da Ministra Relatora Eliana Calmon, o que fora discutido nos autos não fora uma interpretação extensiva em si, mas a mera subsunção da Lei aos serviços que guardam características necessárias e suficientes àquelas listadas no DL 406.

Sendo assim, portanto, a conclusão do STJ a mera aplicação do §4º do art. 1º da LC nº116 de 2003 o qual giza que a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Portanto, analisando o conteúdo do mencionado acórdão prolatado pelo STJ, vê-se que este não se analisou a interpretação dos itens da Lista de Serviço que tenham em sua redação o termo, “congêneres”, mas sim de itens nos quais não há remissão de determinada técnica.

Não havendo, portanto, a análise de determinada técnica e esta não fora interpretada como ilegal de acordo com a jurisprudência do STJ, propõe-se no presente artigo utilizar-se da máxima do *ejusdem generis* como método de interpretação dos itens cuja redação contém o termo “congêneres”.

Já no âmbito do Supremo Tribunal Federal, há o RE 784.439/DF datado de 2020 no qual em sua origem tratava-se de uma Ação Anulatória de Débito Fiscal que questionava um auto de infração o qual questionava o recolhimento a menor de ISSQN nos anos de outubro de 1999 e dezembro de 2003. Em sua argumentação, afirmou-se que os serviços prestados pelo Banco não se enquadram em nenhum daqueles previstos no DL 406 de 1968.

O Tribunal de Origem considerou tributável pelo ISSQN as “rendas de outros serviços, que incluem a compensação de cheques” e a “recuperação de encargos e despesas”. Já o STJ afastou a tributação dos ISSQN na atividade de compensação de cheques por considerar que esta não se integra aos itens 95 e 96 do DL 406 de 1968.

¹A 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. Relatora Ministra Eliana Calmon. Brasília. Julgamento 23/09/2009. Publicado 08/10/2009.

Contextualizado, portanto o histórico da demanda, analisar-se-á fundamentação do Recurso Extraordinário oposto em face do Recurso Especial. A Relatora Ministra Rosa Weber, no âmbito do RE 784.439 (Supremo Tribunal Federal, 2020, p.14) votou pelo reconhecimento da taxatividade da Lista de Serviços do DL 406 de 1968, atribuindo a Lei Complementar o papel de dirimir os conflitos de competência e definir o que poderá ser tributado como serviço: “(...) a lei complementar, definindo os serviços sobre os quais incidirá o ISS, realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência em matéria tributária...”.

Após a conclusão de definir a lista de serviços sendo reconhecida sua taxatividade, a Ministra Rosa Weber analisou a possibilidade de a lista receber uma interpretação extensiva ou ampliativa. A resposta da ministra fora no sentido afirmativo sob os seguintes argumentos: (i) com fulcro no art. 1º, §4º da LC 116/2003, percebe-se o permissivo do legislador em tributar-se os serviços de acordo com sua substância, e não a nomenclatura atribuída pelo Contribuinte; (ii) a ministra reconheceu a constitucionalidade da fórmula “congêneres” utilizada pelo Legislador.

Diante de tal quadro a Ministra Rosa Weber (Supremo Tribunal Federal, 2020, p.30) fixou a seguinte tese: “É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva”.

Compartilhando do mesmo entendimento da Ministra Relatora, o Ministro Alexandre de Moraes entendeu pelo caráter taxativo da lista de serviços, porém permitindo a sua interpretação extensiva nos casos em que haja somente a mudança de nomenclatura dos serviços, mas a sua essência permanece a mesma dos serviços já listados. Dado a importância de tal premissa, eis um extrato do voto do Ministro:

Entendo que, embora haja vedação expressa quanto ao emprego da analogia, enquanto método de integração da norma, em casos nas quais sua utilização possa resultar em exigência de tributo não existente em lei, nada impede a interpretação extensiva com o escopo de determinar o alcance de cada item da lista anexa de serviços, dada a impossibilidade de o legislador discriminar nominalmente todos os serviços diretamente vinculados aqueles. **Caso se entenda de modo diverso, bastaria a instituição financeira alterar o nome do serviço para se evadir da cobrança do ISS**². (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 784.439/DF, 2020, p.47).

²Recurso Extraordinário com repercussão geral. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - Iss. Art. 156, III, da carta política. Opção constitucional pela limitação da capacidade tributária dos municípios por meio da atribuição à lei complementar da função de definir os serviços tributáveis pelo Iss. Listas de serviços anexas ao Decreto-Lei 406/1968 e Lei Complementar 116/2003. Caráter taxativo compatível com a Constituição da República de 1988.

Em sua conclusão o Ministro Alexandre de Moraes (Supremo Tribunal Federal, 2020, p.48) propôs a seguinte tese: “Não obstante o caráter taxativo da lista de serviços sujeito ao imposto sobre serviços – ISS – a que se refere o art. 156, III da Constituição Federal, é constitucional sua interpretação extensiva, sendo, portanto, legítima a incidência do tributo sobre serviços correlatos aos previstos”.

O Ministro Gilmar Mendes em seu voto reconheceu a taxatividade da Lista de Serviços sendo sua interpretação extensiva permitida somente nos casos em que a Lei recorrer a expressões como “congêneres”, “qualquer”, “quaisquer” e outros. De acordo com o voto do Ministro, permitir o contrário seria abrir uma “perigosa válvula de escape” e daria ao Fisco um poder muito grande na interpretação da Lista de Serviços:

Com todas as vênias aos pensamentos contrário, se a jurisprudência entende que a lista é taxativa, somente admite-se interpretação extensiva naquelas hipóteses em que a própria descrição permita tal abertura, utilizando as expressões: “congêneres”, “qualquer”, “quaisquer”, “outros” etc. (...) Permitir o contrário seria abrir perigosa válvula de escape àquela regra da taxatividade...”(BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 784.439, 2020, p.60).

Na mesma toada do Ministro Gilmar Mendes, o Ministro Marco Aurélio votou pela não interpretação extensiva dos itens 95 e 96 da Lista de Serviços do DL 406/1968. Dado a possibilidade de dar “carta branca” ao Legislador para englobar qualquer negócio jurídico como possível em ser tributado pelo ISSQN.

Divergindo do Ministro Gilmar Mendes e do Ministro Marco Aurélio, o Ministro Dias Toffoli votou pela possibilidade da interpretação extensiva da Lista de Serviços do DL 406 de 1968. Este argumentou que o que se busca com tal interpretação é a vontade do legislador.

Diante do quadro do julgamento do presente RE, pode-se afirmar que o que fora analisado fora a taxatividade ou não da lista de serviços e sua possibilidade de interpretação extensiva nas situações em que mesmo com nomenclatura diferente, a exigência do tributo será pertinente, dado a sua similitude de características com os serviços já dispostos na Lista do DL 406 de 1968.

Conforme o julgamento do presente objeto, tem-se o não pronunciamento da Corte quanto o modo de interpretação dos itens que socorrem a fórmula “congêneres”, mas esta, no voto do Gilmar Mendes e de Rosa Weber, fora reputada como constitucional. Não houve a discussão de uma técnica específica para enquadrar serviços nesses que utilizam determinada

redação. Por isso é o objetivo do presente trabalho apresentar uma alternativa de interpretação dos serviços congêneres a partir da máxima do *ejusdem generis*.

3. *EJUSDEM GENERIS*

O presente tópico se debruça acerca do conceito de *ejusdem generis*, sua origem, bem como o seu respaldo jurisprudencial no Sistema Jurídico Americano. Além do mais, tratar-se-á sobre seus impasses e como resolvê-los para que se aplique esta Máxima no termo “congêneres” da lista de serviços do DL 406 de 1968.

3.1 Conceito

O *ejusdem generis* é uma máxima advinda do Direito Romano que se remete ao Digesta Romano, conforme ressalta Van Heerden e Labuschagne (1981), sendo utilizado ao longo dos séculos como forma de interpretar normas, contratos ou qualquer documento jurídico que necessite uma restrição na interpretação³.

Primeiramente se faz necessário elucidar o que seria uma máxima. Uma máxima é um guia facilitador de hermenêutica jurídica expresso através de frases do Latim. No caso do presente artigo o termo latino utilizado é o “*ejusdem generis*”.

Uma definição de tal máxima fora dada pela Suprema Corte do Missouri no caso “State v. Eckhardt”: “...onde palavras gerais seguem a enumeração de classes particulares de pessoas e coisas, as palavras gerais serão interpretadas como aplicáveis apenas às pessoas ou coisas da mesma natureza ou classe geral que aquelas enumeradas.”⁴ (CLARK, 1952). Um exemplo elucidativo dado pela doutrina americana segundo KIMBLE (2016) de aplicação do *ejusdem generis* é supor que um estabelecimento proíba cachorros, gatos e outros animais de estimação.

Um cliente que saiba um pouco de Direito pode arguir que um camaleão poderá entrar no estabelecimento por não guardar tantas características comuns aos animais que foram proibidos de entrar no recinto. Ao contrário de cachorros e gatos, o camaleão não é um

³ No original: *It is only when some indication exists that the parties to the document intend a restricted meaning that such restriction can be read into it. An analysis of the whole document in order to grasp its general scope, is, therefore, necessary before it can be decided whether or not the rule applies.*

⁴ No original: *where general words follow the enumeration of particular classes of persons and things, the general words will be construed as applicable only to the persons or things of the same general nature or class as those enumerated.*

animal quadrúpede nem mamífero, não é um animal peludo ou um animal que usualmente destrua estabelecimentos comerciais.

A regra se baseia na seguinte premissa acerca do legislador: se este tivesse a intenção de que se as palavras gerais tais como “congêneres” fossem utilizadas de maneira irrestrita, ele não teria mencionado anteriormente classes específicas de palavras. (WHEELER, 1920).⁵

Vê-se, portanto, que a tarefa do *ejusdem generis* é estreitar o significado da palavra geral – tal como o termo congêneres – de forma a capturar tão somente itens que sejam da mesma classe ou gênero daqueles itens já dispostos na lista. O *ejusdem generis*, portanto, dá atenção as “pistas” deixadas pelo legislador ao inserir termos antes das palavras genéricas, tal como o termo congêneres.

Contudo, há de se questionar: como liminar o alcance interpretativo do *ejusdem generis* que muitas das vezes pode ser considerado subjetivo. Para facilitar a visualização do problema posto, eis um exemplo fictício: suponha que seja instituída uma Lei a qual proíba a prática de skate, bicicleta, patins e congêneres em uma determinada área do Rio de Janeiro capital.

Primeiramente poderia se argumentar que a prática de esportes como o *surf* estariam permitidos, eis que não se trata de um esporte terrestre como os outros listados anteriormente. Por outro lado, poderia se argumentar que tanto o skate, a bicicleta, o patins e o *surf* são esportes radicais, sendo todos, portanto, todos eles proibidos.

Diante de tal subjetividade qual será a solução? Bem, a solução está em analisar o contexto legislativo que a lei foi criada, utilizando-se não somente do *ejusdem generis* para estabelecer os limites interpretativos, mas, também da interpretação teleológica Graham (2001). Tal como afirmado por Graham (2001) em seu artigo: “*The guidance comes from the context of the legislative passage rather than from ejusdem generis*”⁶.

3.2 Compatibilidade da máxima na interpretação da expressão “e congêneres” da lista de serviços tributáveis

Com visto, a tarefa de definição do fato gerador dos impostos desempenhada pela lei complementar é de fechamento de suas características, reduzindo sua amplitude, tornando-o

⁵ No original: “...if the Legislature had intended the general words to be used in their unrestricted sense They would have made no mention of the particular cases”.

⁶ Tradução: “A orientação vem do contexto da passagem legislativa, e não do *ejusdem generis*.”

um conceito especificado. Essa característica é compartilhada pela máxima do *ejusdem generis*, que permite, em situações de ampliação reconhecida pela lei após enumerações de casos similares, a restrição e fechamento dessa abertura.

Por essa característica de “fechamento” do termo utilizado para determinar a competência tributária, encontra-se no direito brasileiro a compatibilidade da utilização da máxima do *ejusdem generis* como método interpretativo analógico, pois este possui a característica inerente de estreitar a gama interpretativa (TORPHY, 1946). Essa compatibilidade decorre de reconhecimento doutrinária específico no âmbito do imposto sobre serviços:

Não podemos deixar de conceber a lista de serviços baixada por Lei Complementar como taxativa, por imperativo de ordem constitucional. (...) Sua função é exatamente limitativa restrita, contendo as únicas atividades (serviços e bens imateriais) sujeitas ao ISS. (NOGUEIRA, 1976, p. 434).

Portanto, defende-se que, inevitavelmente, tanto na teoria dos tipos quanto na teoria dos conceitos, utilizar-se do método interpretativo do *ejusdem generis* será compatível, pois ele será utilizado para “fechar” a interpretação dos serviços dispostos.

3.2 Interpretação analógica, analogia e o *ejusdem generis*: o caso dos serviços congêneres

Assentado qual é a função da Lei Complementar e sua compatibilidade de função com o método interpretativo do *ejusdem generis*, indaga-se se utilizar-se desta técnica para interpretar os “serviços congêneres” seria concebido como uma analogia ou uma interpretação analógica.

Para responder a esse questionamento, é prudência esclarecer a diferença existente entre uma interpretação analógica e uma analogia, diferença essa encontrada nos manuais de introdução ao estudo do direito.

A analogia pode ser definida como aplicação de uma determinada regra jurídica a casos semelhantes, funcionando como o preenchimento de uma lacuna jurídica:

A analogia, de todos os instrumentos, é o mais consagrado para a resolução de uma lacuna pelo jurista. Trata-se de uma ferramenta que opera na base da semelhança. (...) A analogia, assim, trabalha justamente com a semelhança, com a constatação de ao menos uma particularidade ou generalidade comum a dois casos (MASCARO, 2015, p. 156).

Por outro lado, a interpretação analógica se dá quando a norma regula uma hipótese de maneira genérica, devendo assim ser interpretada de acordo com os casos anteriormente elencados. Assim, diferentemente da analogia, na interpretação analógica a própria lei regula a hipótese para se interpretar analogicamente. (CAPEZ, 2007, p. 35).

No caso de se interpretar a Lista de Serviços e seus serviços congêneres, vê-se que a forma de interpretação é a analógica e não a própria analogia. A razão de tal resposta pode ser vista pela utilização do próprio termo “congêneres” que é exatamente a própria lei regulando hipótese de se interpretar analogicamente.

Portanto, ao afirmar que os serviços congêneres, para serem interpretados, há de se utilizar de uma interpretação analógica e, portanto, não há violação do disposto no art. 108, §1º do CTN.

Tal como aponta Nogueira (1976, p. 434), “só haveria analogia se o intérprete, ao fixar o alcance do texto, passasse de espécie prevista a outra espécie não prevista, ou de um gênero previsto a outro gênero não previsto.”

Trazendo as palavras do Professor para o caso do *ejusdem generis* vê-se que é exatamente isso que o método faz, ele fixa o alcance do texto de acordo com os gêneros já anteriormente previstos na Lista de Serviços.

Neste artigo, Nogueira (1976) responde ao seguinte questionamento acerca do tema: Se é reconhecido e declarado que a lista de serviços tributáveis pelos Municípios é taxativa, como se deverá entender a referência de que itens comportem interpretação ampla e analógica? A resposta dada pelo Professor em seu artigo é feita em 12 pontos que serão esmiuçados na presente pesquisa.

A lista é taxativa. A lista é taxativa na medida em que havia na época decisões do próprio STF afirmando tal característica no RE 75.952/SP. Contudo tal como apontado, há vedação da utilização da analogia como técnica interpretativa, devendo-se tão somente demarcar os limites do gênero de que a Lei se refere. Na visão do de Nogueira (1976), ao determinar somente as espécies inclusas no gênero, o intérprete não estaria fazendo uma interpretação extensiva, mas sim gramatical. Nogueira (1976, p. 434) afirma que “enquanto determina as espécies inclusas no gênero, o intérprete não faz, sequer, interpretação extensiva, que é permitida, porque a Lei não a proíbe. Realiza interpretação meramente gramatical, na fixação dos limites do gênero.”

Assim, embora a Lista seja taxativa, não poderá olvidar-se que os serviços ali dispostos podem ser abrangidos a uma generalidade de serviços, como por exemplo o serviço

de médico, que abrange todas as atividades deste (pediatria, urologia, etc).Nogueira (1976, p. 435) afirma que “cada item da lista de serviços abrange certas atividades, ali contidas de forma genérica, sem caráter específico rigoroso. (...) Ao prever a lubrificação, está incluído na lista os diversos tipos de lubrificação”.

Para reforçar seu entendimento de que a lista é taxativa, mas, em certos casos admite-se interpretação ampliativa, utiliza-se o autor de uma passagem do livro de Aliomar Baleeiro (1975) que afirma que não se pode incluir na lista de serviços categoria inexistente, mas, o que já existe, pode ser interpretado amplamente.

Na lista de serviços, portanto, tem-se o gênero, representado pela totalidade da interpretação dos serviços contemplados na lista e as espécies, que são os serviços dispostos na Lista em si. O autor, em relação aos gêneros e espécies admite que um gênero poderá utilizar-se da abrangência de outro gênero ou outras espécies não contempladas, desde que estas estejam em conformidade com os serviços já dispostos.

Primeiramente o Professor Ruy Barbosa Nogueira (1976), com intuito de enfatizar o Princípio da Legalidade Tributária, reforça que a Lista de Serviços deve ser interpretada utilizando-se dos princípios essenciais do Direito Tributário Brasileiro.

A técnica de redação dos dispositivos remete a ideia de que nem todos os serviços dispostos na lista são específicos, utilizando-se para isso termos gerais como por exemplo “congêneres”. Ao contrário do que se pode afirmar que tal técnica fez com que a lista não fosse taxativa, esta, porém, deu um tom de precisão, pois só pode ser considerado congêneres aquele serviço cujas características sejam similares aqueles já dispostos.

Ao contrário de se supor que esta técnica poderia infirmar a taxatividade da ‘lista’, isto significa que o legislador tanto teve em vista dar precisão e certeza à listagem, que compôs toda ‘lista’ por meio de 66 itens específicos, de tal forma que apenas naqueles em que entendeu colocar os congêneres, ou outros do mesmo gênero ou da mesma espécie, declarou expressamente em cada caso (NOGUEIRA, 1976, p. 438).

Tal como lembrado por Ruy Barbosa Nogueira (1976), a técnica data de longo tempo, possuindo o objetivo de limitar a interpretação analógica ao fixar tal limite a tão somente as espécies de mesmo gênero das palavras anteriormente dispostas.

É regra geral de interpretação que quando as palavras gerais estão seguidas de uma enumeração de pessoas ou coisas, por palavras de um significado particular e específico, tais palavras gerais não devem ser tomadas na sua mais ampla extensão, mas devem ser entendidas como aplicáveis somente às pessoas do mesmo gênero ou classe daquelas especificações mencionadas. (NOGUEIRA, 1976, p. 439).

Assim, se estiver disposto que serão tributados serviços de banhos, duchas, massagens, ginástica e congêneres, os serviços congêneres serão aqueles que guardam características similares aos banhos, duchas e massagens. Mencionada técnica de interpretação é o que se denomina *ejusdem generis*, do mesmo gênero.

Portanto, se a lista de serviço é taxativa com alguns poucos itens que remetem a fórmula genérica “congêneres”, não se deve, pela visão do professor, dizer que cada item abre espaço para uma interpretação ampla e analógica. Aplicando-se tal raciocínio, estaria violando o princípio da estrita legalidade tributária contido no art. 150, I da Constituição Federal. “Em conclusão, se a ‘lista’ é taxativa e apenas alguns itens são genéricos, não procede, data venia, dizer-se, indiscriminadamente, que cada item da relação comporta interpretação ampla e analógica”. (NOGUEIRA, 1976, p. 440).

Tão somente os itens que remetem a fórmulas gerais, utilizando-se da expressão “congêneres” é que abrem espaço para uma interpretação analógica, pois remeter a essa técnica é a permissão expressa do legislador para que se faça uso da interpretação analógica, limitada, contudo, pela técnica do *ejusdem generis*.

4. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO STF, DO STJ E DA DOUTRINA À LUZ DO *EJUSDEM GENERIS*

Analisados os julgados do STF e do STJ acerca da taxatividade da Lista de Serviços e a possibilidade de leitura extensiva dos itens, juntamente com a análise da doutrina estrangeira, far-se-á necessário contrastar ditas investigações com o cânone do *ejusdem generis*.

Primeiramente é importante ressaltar que tanto no julgamento do STJ analisado, quanto no julgamento do STF, não há qualquer decisão acerca da técnica legislativa de se remeter a fórmula “congêneres”. O que estava em julgamento era a constitucionalidade de uma interpretação dita como extensiva de serviços que *a priori* se colocam como distintos daqueles positivados na Lista de Serviços do DL 406 de 1968, mas que *a posteriori* se verifica que houve tão somente a mudança de nomenclatura.

Assim, dado a ausência de análise da constitucionalidade da fórmula congêneres, sendo essa citada no voto da Ministra Rosa Weber no RE 784.439/DF(2020) como tão somente um argumento *a fortiori*, é necessário concluir que esta técnica não analisada pelo

STF no julgamento, mas que dita como constitucional, podendo ser interpretada a partir do cânone do *ejusdem generis*.

A razão pela qual se mostra possível tal interpretação está ligado ao fato de que o papel da Lei Complementar, tanto na teoria dos tipos, quanto na teoria dos conceitos, é de fechar o tipo. Essa característica de fechamento do tipo então se enquadra perfeitamente na máxima do *ejusdem generis* que, tal como percebido na análise doutrinária feita, possui esse intento: estreitar a gama interpretativa.

Portanto utilizar-se da técnica interpretativa do *ejusdem generis* para delimitar o que se entende por “serviços congêneres”, encontra tanto um respaldo doutrinário – tal como já analisado -, quanto um respaldo jurisprudencial, ante a ausência de análise direta pelo Supremo Tribunal de tal técnica pelo STF, mas *a fortiori* dita como constitucional no julgamento do RE 784.439/DF (2020), tal como o extrato do voto da Ministra Rosa Weber afirma que “por outro lado, as listas de serviços, tanto da LC 116/2003, quanto do DL 406/1968, por diversas vezes socorrem da fórmula “e congêneres”. (...) Não vislumbro a existência de obstáculo constitucional contra essa técnica legislativa.”

Com isso tem-se a propositura deste artigo propor a analisar os serviços positivados na Lista de Serviços que contenham a expressão “congêneres” a partir da máxima do *ejusdem generis*, dado a sua não vedação nem doutrinária e nem jurisprudencial.

5. CONCLUSÃO

Diante de toda extensão feita acerca do tema *ejusdem generis* é possível traçar as seguintes conclusões acerca do tema:

- (i) o *ejusdem generis* é concebido para ser um método interpretativo de normas;
- (ii) para que esse método interpretativo seja feito, deve a própria lei abrir espaço para tal com expressões que remetem a interpretações analógicas, tais como a expressão “congêneres”;
- (iii) entrando no conceito de *ejusdem generis* tem-se como um método interpretativo no qual só se considerará do mesmo gênero as espécies que guardem semelhança com as anteriormente citadas;
- (iv) a despeito de sua aplicação no Direito Brasileiro, há sua aplicação nos serviços congêneres, tal como visto no voto do Ministro Gilmar Mendes no âmbito do RE 784.439/DF (2020);

(v) contudo, tal como visto no mesmo Recurso Extraordinário, a interpretação extensiva da lista de serviços poderá ser feita mesmo se não presentes expressões que remetam a interpretação analógica tais como “congêneres”, seguindo os votos prolatados pela maioria dos ministros;

(vi) a função primordial do *ejusdem generis* é restringir as possibilidades interpretativas, assim, aplicando-se ao direito tributário, sua função é limitar o poder de tributar do Estado nos casos em que esse se utilize de formas genéricas para assentar a tributação da lista de serviço e seus serviços congêneres.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Competências Tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **ISS ao alcance de todos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

COPI, Irving M. **Introdução à Lógica**. 3 ed. São Paulo: Mestre Jou, 1981.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20ago.2021.

BRASIL. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 20 ago. 2021.

BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 592.905**, rel. min. Eros Grau. Tema 125 da Repercussão Geral, Julgado em 2 dez. 2009. Publicado em 05 mar. 2010.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário - RE 784.439**. Recurso extraordinário com repercussão geral. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - Iss. Art. 156, III, da carta política. Opção constitucional pela limitação da capacidade tributária dos municípios por meio da atribuição à lei complementar da função de definir os serviços tributáveis pelo Iss. Listas de serviços anexas ao Decreto-Lei 406/1968 e Lei Complementar 116/2003. Caráter taxativo compatível com a Constituição da República. Relatora: Ministra Rosa Weber, Brasília, DF, Data de Julgamento: 29/06/2020. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753823135>. Acesso em: 11nov.2021.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial 1.111.234**. Tributário, serviços bancários, ISS, Lista de serviços, taxatividade, interpretação extensiva. PR 2009/0015818-9, Relator: Ministra Eliana Calmon, Brasília, DF, Data de Julgamento: 23/09/2009, S1 – Primeira Seção, Data de publicação: DJE 08/10/2009. Disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6029502/recurso-especial-resp-1111234-pr-2009-0015818-9>. Acesso em: 11 nov. 2021.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**, volume 1: parte geral (arts. 1º a 120). 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

CLARK, Walter M., The Doctrine of Eiusdem Generis in Missouri. **Washington University Law Quarterly**, Vol. 1952, Iss. 2, 1952. Disponível em https://openscholarship.wustl.edu/law_lawreview/vol1952/iss2/5. Acesso em: 10 nov. 2021.

GRAHAM, R.N. In Defence of Maxims. **Statute Law Review**, Volume 22, Number 1, 2001, p. 52. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753823135>. Acesso em: 15 nov. 2021.

HEERDEN, FJ Van; LABUSCHAGNE, JMT. Die Eiusdem Generis-reel. **De Jure**, vol. 14, p. 79, 1981. Disponível em <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/dejur14&div=10&id=&page=> Acesso em: 12 out. 2021.

HOSPERS, John. **An introduction to philosophical analysis**. Nova Delhi: Allied Publishers, 2006.

KIMBLE, Joseph. Eiusdem Generis: What Is It Good For?. **Judicature**, volume 100, p. 49, 2016. Disponível em <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/judica100&div=29&id=&page=> Acesso em: 24 out. 2021.

MASCARO, Alysson Leandro. **Introdução ao estudo do direito**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto sobre serviços – taxatividade da lista e aplicação de seus itens. **Revista de Direito Administrativo**, jul./set., 1976. Disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/41931>. Acesso em: 12 out. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

TORPHY, Tomas E. The Maxim Eiusdem Generis. **Insurance Law Journal**, 1946. Disponível em: https://heinonline.org/hol/cgi-bin/get_pdf.cgi?handle=hein.journals/inslj8§ion=5. Acesso em: 24 out. 2021.

WHEELER, Wayne B. Which Definition of Concurrent Power Will the Supreme Court Choose? **Central Law Journal**, volume 90, p. 283, 1920. Disponível em

<https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/cntrlwj90&div=76&id=&page=>. Acesso em: 24 out.2021.