

## I – Introdução

Com o advento da internet e sua rápida e crescente evolução, houve inúmeras modificações no comportamento das pessoas, desde a forma de interação pessoal até a prática de relações de negócio, surgindo então as redes sociais, tais como: Orkut, Facebook, Instagram, TikTok, dentre outras.

O crescimento só foi possível por meio dos provedores de internet, que se multiplicaram pelo país afora, iniciando a conexão por meio de uma rede discada e com baixa velocidade – ocasião em que a linha de telefone era exigida e ficava ocupada -, evoluindo para transmissão de sinal via rádio, e, depois, a conexão foi por meio de fibra óptica, de altíssima velocidade.

De igual forma, foi o surgimento das redes sociais, que inicialmente tinham o propósito apenas de divulgação pessoal, de fotos, ideias e o registro do cotidiano de seus usuários, quando, então, esse acelerado progresso e aceitação do público atingiu níveis estratosféricos de audiência e tempo dedicado ao consumo e às postagens nas redes sociais. Com tal repercussão, surgiu, então, um novo formato de negócios, baseados em vendas virtuais que se avolumavam cada dia mais.

Um desses novos negócios foi o marketing de produtos, o qual se utiliza dos “influencers”, que são pessoas com um número elevado de seguidores, dentre os quais se destacam artistas, jornalistas, professores, empresários, comediantes etc. Eles têm, como fundo comum, a capacidade de influenciar consumidores no presente ou no futuro, o que gera provável incremento de negócios.

Em razão deste novo formato de negócios, grandes empresas começaram a contratar esses “digitais influencers”, inicialmente para divulgação de produtos e serviços e, de acordo com a potencialidade desses, ampliaram seus empreendimentos com venda direta, por meio de “cupons” de descontos apresentados por aqueles. Em contrapartida, os “digitais influencers” passaram a ganhar produtos comercializados por aqueles cujos produtos e serviços divulgavam, para utilização pessoal e para exposição, o que pode chegar a quantias vultuosas em dinheiro.

Considerando o crescente número de pessoas que atuam diretamente e indiretamente nas redes sociais, o Ministério do Trabalho, em fevereiro de 2021 incluiu na Classificação Brasileira de Ocupações – CBO, o cargo de Analista de mídias sociais (2534-05) e Influenciador digital (2534-10). Embora não haja dados estatísticos consolidados quanto ao número oficial de pessoas exercendo o cargo de influenciador digital, normalmente, em razão da ausência de vínculo empregatício entre o prestador e o

tomador de serviços, não se pode negar que haja inúmeras pessoas trabalhando diariamente nas redes sociais, divulgando e vendendo marcas e produtos.

Outro detalhe para o qual se deve postar os olhos é que esse novo modelo de trabalho pode ser exercido tanto por pessoa física quanto jurídica, existindo em ambos os casos incidência de impostos sobre os ganhos auferidos. Embora não haja, ainda, estudo aprofundados a respeito, acredita-se que os influenciadores, em sua maioria, tenham constituído uma pessoa jurídica para recebimento dos ganhos, especialmente em razão do tratamento mais benéfico no âmbito do imposto de renda, saindo da tabela progressiva do IR – Pessoa física para IR Pessoa jurídica (limitado em 25%). Entretanto, questiona-se se esses novos formatos de serviços estão contemplados nas hipóteses de incidência tributária, descritas na Lei Complementar nº 116/2003, a qual dispõe sobre o ISS (Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza).

É exatamente diante desse novo formato de negócios nas redes sociais, oriundo do avanço tecnológico, que se debruça o presente trabalho, que tem por objetivo verificar se os serviços desenvolvidos pelos influenciadores digitais são fatos geradores do imposto sobre serviço de qualquer natureza, previsto na Lei Complementar nº 116/2003 ou se os referidos serviços, que não se enquadram nas hipóteses previstas em lei, poderão ter uma interpretação extensiva e/ou análoga para ocorrência do fato gerador.

Para tanto, será utilizada, como metodologia, a revisão bibliográfica e explicação do significado da expressão semântica da interpretação extensiva, tendo como premissa as decisões do Supremo Tribunal Federal – STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.034/RJ, o qual estabelece o ente competente para tributar os serviços de Outdoors, e ainda no Recurso Extraordinário nº 784.439/AL – Tema 296, que trata do caráter taxativo da lista de serviços sujeito ao ISS a que se refere o artigo 156, III, da Constituição Federal, bem como a decisão do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.111.234/PR, que versa sobre a taxatividade da lista de serviços, anexa ao Decreto-lei 406/68, em adendo à análise da vedação expressão de cobrança de tributos pela analogia pelo Código Tributário Nacional.

Nesse contexto, é de extrema importância verificar a incidência ou não do ISS – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza -, nas atividades desenvolvidas nas redes sociais, objetivando a segurança jurídica e ainda evitar qualquer interpretação distorcida e/ou equivocada, acarretando uma insegurança na interpretação da decisão do Tema 296 e uma possível cobrança do ISS, por parte dos entes públicos municipais, os quais poderão

utilizar a analogia como interpretação extensiva da lista de serviços, embora tal lista foi considerada taxativa pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça.

## II – Da antinomia da legislação infraconstitucional

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, foi recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar, e, muito embora seja, formalmente uma lei ordinária, ele dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

É importante também relembrar que a Constituição Federal dispôs no seu artigo 146 que cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, os fatos geradores, base de cálculo e os contribuintes, dentre outras normas.

Lado outro, temos a Lei Complementar nº 116/2003 que regulamenta o inciso III do artigo 156 da Constituição Federal e dispõe sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza. Em sua redação, a normativa em questão elenca uma lista de serviços, bem como, revogou parcialmente o Decreto-Lei nº 406/1968, o qual regulava anteriormente o imposto sobre serviços.

Dando início às discussões e conclusões que delas advirão, é importante examinarmos quais são os pontos específicos entre as normas que ocorrem antinomia, a saber: o capítulo III e IV do Código Tributário Nacional, compreendido pelos artigos 106 a 112, especialmente o artigo 108, em paralelo com o artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003, vejamos:

Lei nº 5.172/1966

Capítulo III

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Capítulo IV

Art. 107 (...)

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprêgo da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprêgo da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

(...)

Lei Complementar nº 116/2003

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

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

A Lei Complementar nº 116/2003 elencou os serviços que tem como fato gerador a prestação de serviços e ainda trouxe menção expressa de que a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado. Atualmente, a lista é composta de 40 tópicos, subdivididos em 179 atividades sujeita ao ISS.

A antinomia entre as normas surgiu em razão dos novos formatos de serviços nas redes sociais, os quais não existiam em 2003 – época da promulgação da lei, até porque não teria como prever tais avanços tecnológicos -, com a vedação contida no Código Tributário Nacional do emprego da analogia para exigência de tributos não previsto em lei. Ocorre que a Lei Complementar nº 116/2003 prescreve que incide o imposto sobre serviços de qualquer natureza e independente da denominação dada ao serviço prestado.

Como se percebe, existe uma lacuna e/ou conflito entre a lista de serviços contidas na Lei Complementar nº 116/2003 e os novos serviços advindos do avanço tecnológico da internet e das redes sociais – atualmente esses referidos serviços não estão previstos formalmente na legislação -, embora, exista proibição expressa do uso da analogia para exigência de tributos não previsto em lei.

Outro ponto importante, consiste na norma geral prevista no Código Tributário que permite aplicação da lei em ato ou fato pretérito, quando seja expressamente interpretativa, excluído de penalidade, ou seja, o fiscal de tributos dos entes municipais deve – dever de ofício e não poderá, pois a autoridade tem a obrigação de lançar o tributo,

em razão da obrigatoriedade e vinculação, sob pena de responsabilidade funcional-, cobrar tributos de fatos geradores pretéritos, quando os fatos ocorridos podem ser interpretados na lei como hipótese de incidência tributária.

Segundo Hugo de Brito Machado, a lei interpretativa é aquela que não inova, limitando-se a esclarecer dúvidas surgidas com o dispositivo anterior, ou seja, na dúvida, o próprio legislador resolveu fazer outra lei para afastar obscuridade ou ambiguidades existentes na lei anterior. Denota-se que o dispositivo amplia a atuação dos agentes públicos, podendo utilizar da interpretação para lançar tributos de fatos praticados anteriormente em caso de uma nova norma prescrever e/ou aclarar novas condutas e/ou serviços (Machado, 2008, p. 102).

Sendo assim, o legislador, definiu nas normas gerais e especiais quais os critérios necessários para o surgimento da obrigação de pagar tributos, isto é, elegeu como preceitos antecedentes: critério material, que compreende uma conduta descrita em um verbo – comprar, vender, adquirir, ganhar, prestar, circular, etc.-; critério espacial, entende-se como territorialidade, ou seja, fato praticado em um local específico, podendo ser no município, estado, etc.; critério espacial, envolve o tempo, isto é, quando o fato foi praticado; e como prescritor consequente: o critério pessoal, que corresponde ao sujeito ativo, que será alguma pessoa de direito público e o sujeito passivo, podendo ser pessoa física ou jurídica e por fim, o critério quantitativo, o qual deverá apresentar a base de cálculo e a alíquota.

Para o presente estudo, o critério material da hipótese tributária é o cerne da questão, pois ele descreve os aspectos substanciais do fato ou o conjunto de fatos que lhe servem de suporte. Para tanto deve-se ter por foco que se encontra definida a situação legalmente apta para gerar a obrigação tributária, a qual, nas palavras do Código Tributário Nacional – CTN (artigo 114), a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (Schoueri, 2023, p. 315).

Em consonância com as normas gerais do direito tributário, somente ocorrerá o fato gerador – situação de fato praticada e verificada -, quando praticada a hipótese de incidência, prevista em lei. Isto é, para surgir uma obrigação de pagamento de tributo, é necessário que a hipótese conste antecipadamente em lei, e caso, ocorra o referido fato descrito ali, aí, então, surgirá o fato gerador, com a obrigação de pagar tributo.

Para tanto, é imprescindível que os operadores do direito e da contabilidade, bem como os contribuintes, empresários e os agentes públicos compreendam e conheçam os métodos e técnicas de interpretação das normas jurídicas, sobretudo a hermenêutica

jurídica para aplicação nos casos de lacunas e antinomias das normas em questão, conforme será exposto no próximo tópico.

### III – Da interpretação das normas

Assim sendo, é importante discutirmos quais são as tradicionais técnicas de interpretação o qual o operador do direito, o contribuinte e o fisco municipal deverão utilizar para antinomias, contradição e colisões entre as leis complementares. E nesse contexto, faz-se necessário transcrever os critérios para resolver as antinomias: a) hierarquia; b) temporalidade; c) especialidade; d) espacialidade; e) competência.

O artigo 59 da Constituição Federal estabelece a hierarquia das normas, estando a Constituição no ápice, seguida das emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções. Pelo critério da hierarquia, denota-se que tanto o Código Tributário Nacional e a Lei Complementar nº 116/2003 estão no mesmo patamar, isto é, no mesmo plano, eis que ambas são leis complementares.

Com relação a temporalidade, a LC nº 116/2003 é mais recente do que o CTN, o qual foi sancionado em 1966, mas recepcionado pela Constituição em 1988, logo, a lei mais recente aplica-se preferencialmente a uma lei mais antiga, considerando que ambas estão na mesma hierarquia, neste aspecto, a LC nº 116/2003 deve prevalecer.

De igual forma, aplica-se no critério da especialidade, o qual aplica-se preferencialmente a lei especial do que a lei de normas gerais, ou seja, a LC nº 116/2003 específica sobre o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza, já o CTN estabelece as normas gerais de direito tributário. Como já mencionado acima, o CTN e a LC nº 116/2003 estão no mesmo nível de espacialidade e competência, tendo em vista que ambas se aplicam em todo território nacional e foram editadas pelo Congresso Nacional.

Apesar da LC nº 116/2003 ser especial e mais recente do que o CTN, existem ainda diversos conflitos na aplicação das normas, especialmente em razão da interpretação utilizada em seus conceitos e diretrizes, acarretando uma insegurança jurídica e possivelmente a exigência de pagamento de tributos, que podem ser devidos ou indevidos.

Sendo assim, é necessário compreendermos as técnicas clássicas de interpretação: a) gramatical; b) lógica; c) sistemática; d) histórica; e) teleológica. A técnica gramatical consiste na compreensão literal – entender o significado das palavras da lei-, ou seja, o intérprete deve investigar antes de tudo o significado das palavras usadas no texto legal. Já a interpretação lógica significa manter consistência e evitar contradições; a sistemática

compreende a analogia e a coerência com os diversos ramos do direito, isto é, o sentido da regra jurídica, verificando a posição com as demais regras. A histórica compõe-se com o questionamento por qual razão da criação da norma, ou seja, investigar o direito anterior, comparando com a norma atual, – e por fim, a teleológica abrange a finalidade e objetivo da norma, buscando o sentido do fim para o qual foi ela elaborada (Machado, 2008, p. 105-106).

Dispõe o Código Tributário Nacional, especialmente no seu artigo 108, que na ausência de disposição expressa, deverá aplicar sucessivamente: a analogia; os princípios gerais do Direito Tributário; os princípios gerais de Direito Público e a equidade. O referido artigo está contido no Capítulo IV – Interpretação e Integração da Legislação Tributária. Muitos doutrinadores divergem sobre os preceitos contidos no artigo 108 se são integração ou interpretação, ao argumento de que o aplicador só utiliza os preceitos em caso de ausência expressa e específica.

Segundo Machado, a analogia é o meio de integração pela qual o aplicador da lei, diante de lacuna dessa, busca solução para o caso em norma pertinente e casos semelhantes análogos. Qualquer lacuna na legislação tributária pode, e deve, utilizar a analogia, desde que não resulte em cobrança de tributos. Caso a analogia não resolva o caso concreto, aplica-se os princípios gerais do Direito Tributário, contidos na constituição – princípios da capacidade contributiva, legalidade, isonomia, dentre outros -; de igual forma aplica-se os princípios gerais de Direito Público, no caso de ainda não achar solução, e por fim, a equidade, que é compreendida como a justiça no caso concreto, isto é, por ela corrige-se a insuficiência decorrente da generalidade da norma (Machado, 2008, p. 107).

Segundo Rafael Simioni, para o positivismo jurídico, todo o direito válido é somente o direito previsto em textos jurídicos válidos, ou seja, os textos existem ou não existem. Portanto, não devemos compreender apenas o positivismo como segurança jurídica do direito, o qual se baseia na sintaxe, pois, assim sendo, sempre haverá diversas possibilidades de interpretação jurídica igualmente corretas. Superando as análises linguísticas do positivismo jurídico, compreenderemos que o direito é uma interpretação (Simioni, 2014, p. 349-351).

Existem outros mecanismos de interpretação, mas não amplamente inserido na cultura jurídica do Brasil, dentre elas, temos a semiologia – o qual estuda a investigação dos sistemas de signos verbais e não verbais da comunicação humana -, e a semiótica pretende uma teoria geral de significação, dividindo-se em três partes: a sintaxe, a

semântica e a pragmática. Segundo Leonel Rocha, a sintaxe possui como objeto a estrutura formal da linguagem - por meio da análise lógica-linguística -, a semântica objetiva averiguar o sentido das proposições e por fim, a pragmática é direcionada ao uso e às intenções discursivas (Rocha, 2021, 22-23).

Entretanto, as técnicas clássicas de interpretação não são suficientes para a resolução de antinomia, conflitos e coalisão das normas, sendo imprescindível aplicar a hermenêutica jurídica – teorias da interpretação, argumentação e decisão jurídica -, especialmente em razão da evolução das filosofias que sustentam o raciocínio jurídico.

Segundo Rafael Simioni, a hermenêutica é uma semântica que orienta a correta interpretação, argumentação e decisão jurídica, inclusive procura coerência e consistência para as operações jurídicas, diante da complexa incoerência e inconsistência de suas pretensões de legitimidade. Inclusive, para desmitificar os três problemas históricos da interpretação: as lacunas, a indeterminação da linguagem e a legitimidade da interpretação constitucional, embora ainda presente o subjetivismo, o arbítrio e o solipsismo (Simioni, 2014, p. 359).

Atualmente, são inúmeros pensadores que desenvolveram e desdobraram as concepções pós-positivista, em duas correntes: o procedimentalismo e o substancialismo: o primeiro sustenta que os princípios morais e valores éticos são contextuais e modificam com o transcorrer do tempo, já o segundo compreende que os princípios morais e éticos são capazes de justificar as decisões jurídicas, embora, ocorra a fragmentação de tais princípios, em razão do multiculturalismo.

Não há certo ou errado, vencedores e perdedores nas concepções pós-positivista, apenas a melhor interpretação jurídica ao caso concreto, dentre um deles. Ronald Dworkin – da corrente do substancialismo - argumenta que há muitos gêneros de interpretação além da interpretação política: interpretamos nossas conversas, o direito, a poesia, a religião, a história, a sociologia e a psicodinâmica. Nesse aspecto, é plausível uma teoria da interpretação que valha para todos esses gêneros? (Dworkin, 2021, p. 12).

Segundo Dworkin, o raciocínio moral é uma interpretação, mas não é nem uma interpretação colaborativa nem uma interpretação explicativa, mas na interpretação conceitual, a distinção entre autor e intérprete desaparece: juntos criam o que cada um de nós e todos nós juntos interpretamos, o qual subdivide em criteriosais, interpretativos, morais, densos e rarefeitos (Dworkin, 2021, p. 240).

Sendo assim, Dworkin desenvolveu uma teoria para avaliar a melhor interpretação jurídica possível, a distinção entre adequação e justificação. Adequação busca as



convicções que sustentam a interpretação do direito ou alguma parte dele aceitável para a comunidade, ou seja, é uma interpretação que se ajusta à prática jurídica. Já a justificção questiona se duas interpretações do direito são igualmente aceitas, sob a ótica da adequação, qual delas que melhor justifica as nossas práticas, sustentada em princípios de moralidade política da comunidade (Simioni, 2014, p. 355)

A aplicação do conceito criterial de Dworkin é o que melhor se adequa e justifica, na medida em que o critério material do imposto sobre serviço é invariavelmente um verbo, assim, todos devem utilizar o critério “verbo” para identificação e reconhecimento do critério material de incidência tributária, ou seja, toda vez, que a conduta do sujeito estiver acompanhada de um verbo – comprar, fazer, prestar, doar, realizar, entregar etc.-, estará aí incidindo a hipótese de incidência tributária.

Para melhor interpretação do critério material da hipótese de incidência tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza, é imprescindível a utilização do conceito criterial de Dworkin, pois, somente teremos um conceito em comum quando usamos os mesmos critérios para identifica-lo. Isto é, se o contribuinte e o fisco partirem de premissas distintas, jamais terão a concordância se cada um identificar a hipótese de incidência de um caso particular.

O dilema da interpretação decorre quando cada parte – contribuinte ou fisco -, reconhecem relevância ou insignificância em algum conceito, mas discutem como esse conceito deve ser caracterizado ou identificado. Para tanto, é necessário que as partes admitam um consenso sobre um conceito interpretativo.

Sendo assim, o critério material do ISS consiste em um comportamento de pessoa (física ou jurídica) e, invariavelmente, contém a presença de um ou mais verbos, logo, as partes devem interpretar a conduta do mesmo modo e relevância – sob pena de admitirem que concordam que eles discordem, de forma que teriam um consenso na discordância -, reconhecendo que a referida conduta é passível de incidência tributária, até em razão de outro dispositivo legal da norma geral, que esclarece que a exclusão do crédito tributário se interpreta literalmente.

No próximo capítulo vamos analisar como o Poder Judiciário, por meio do Supremo Tribunal Federal e/ou Superior Tribunal de Justiça, julgaram os “lead cases” sobre a lista de serviços que incidem o ISS e como eles pacificaram e consolidaram o entendimento da interpretação extensiva, para fins de aplicação tributária.

IV – Da interpretação Constitucional

Como já visto retro, as redes sociais, nos últimos anos, criaram novas formas de divulgação e de comercialização de marcas e produtos. Entretanto, essas atividades não foram contempladas especificamente na lista de serviços sujeitos à incidência do ISS. Desta forma tem-se a discussão e o possível entendimento sobre essas novas atividades que não estão previstas na lei, poderiam ser tributadas se utilizassem a interpretação dos conceitos e da analogia.

Não podemos esquecer, que o princípio da legalidade estrita (artigos 146, III e 150, I da Constituição Federal), o qual veda a exigência de tributo sem que a lei o estabeleça, e ainda tenha definido as normas gerais, como: definição, fato gerador, base de cálculo, obrigação, lançamento etc. Assim, caso não esteja descrito o fato em lei, como hipótese de incidência, não poderá ser exigido o tributo.

Por tal raciocínio tem-se que somente poderá ocorrer a cobrança do imposto sobre serviço das atividades específicas e descritas na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, isto é, apenas das 179 atividades elencadas na lei. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, ao analisar o Recurso Extraordinário nº 784.439/AL, admitido em sede de Repercussão Geral, fixou a tese de nº 296: “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”.

Como visto, o Supremo Tribunal Federal, ao fixar a tese da taxatividade da lista de serviços sujeitos ao ISS, admitiu a incidência do tributo na interpretação extensiva. Por outro lado, o Código Tributário Nacional, no seu capítulo IV – artigos 107 a 112, dispôs sobre a interpretação e a integração da legislação tributária, inclusive que, na ausência de disposição expressa, aplicar-se-á, sucessivamente, a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

De igual forma, o Código esclarece que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. E, ainda, que o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

No Supremo Tribunal Federal, do voto condutor do Tema 296, exarado pela Ministra Rosa Weber, cujas razões ficou estabelecido que:

“ Reconhecida a constitucionalidade da opção do legislador complementar de elaborar lista taxativa dos serviços, remanesce a indagação: essa lista poderia, de forma constitucionalmente válida, receber interpretação extensiva ou ampliativa, na direção do repetitivo do Superior Tribunal de Justiça, que entendeu 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”?

Entendo que a resposta é afirmativa. Em primeiro lugar, observo que o § 4º do art. 1º da LC 116/2003 prevê que “a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado”. Consabido que os efeitos jurídicos de um fenômeno dependem daquilo que ele é realmente, e não do nome a ele atribuído pelas partes.

Por outro lado, as listas de serviços, tanto da LC 116/2003, quanto do DL 406/1968, por diversas vezes se socorrem da fórmula “e congêneres”. Cito alguns exemplos da lista do DL 406/1968, na redação dada pela LC 56/1987:

1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres;

16. Desinfecção, imunização, higienização, desratização e congêneres;

29. Datilografia, estenografia, expediente, secretaria em geral e congêneres;

Na mesma linha, alguns exemplos da lista da LC 116/2003:

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

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

6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.

Também permitir a obtenção de interpretação mais ampla, as listas recorrem a expressões como “de qualquer natureza”, “de qualquer espécie” e “entre outros”. Por outro lado, para evitar eventuais interpretações reducionistas, por vezes configuram “inclusive” (como no item 1.04 da lista de serviços vigente, que registra “elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos”).

**Não vislumbro a existência de obstáculo constitucional contra essa técnica legislativa.** Excessos interpretativos, seja da parte do Fisco, seja do contribuinte, sempre poderão ocorrer, mas o acesso ao Poder Judiciário para solucionar as eventuais controvérsias é resposta institucional para a resolução dessas.

Em adendo, o Procurador-Geral da República manifestou nessa mesma linha argumentativa, ao expressar seu entendimento de que:

Em suma, há de se reconhecer que a lista de serviços sujeitos ao ISS é taxativa; todavia, quando as características da atividade que se pretende tributar não são estranhas às características das atividades próprias dos serviços listados em lei, mas inerentes à natureza desses serviços, ou seja, constituam mera variação do aspecto material da hipótese de incidência, há de se permitir a incidência do ISS sem que a Administração Tributária incorra, com isso, em tributação inconstitucional.

O fato é que a própria Ministra Relatora Rosa Weber não aclarou o alcance e nem limitou o conceito da interpretação extensiva, apenas mencionando que “excessos interpretativos, seja da parte do Fisco, seja do contribuinte, sempre poderão ocorrer, mas o acesso ao Poder Judiciário para solucionar as eventuais controvérsias é resposta institucional para a resolução dessas.” Tal omissão pode gerar insegurança jurídica na interpretação da legislação em consonância com a decisão do Supremo, tanto para os contribuintes quanto para os entes públicos municipais.

O Supremo Tribunal Federal, em outro momento e com um colegiado diverso desta última decisão, no julgamento, do Recurso Extraordinário nº 361.829/RJ, sob a Relatoria do Ministro Carlos Velloso, fixou o entendimento que a lista de serviços é taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, embora comportem interpretação ampla nos seus tópicos. Nas razões do seu voto, o Ministro Relator argumentava que a jurisprudência do Tribunal, de longa data, orientava-se pela taxatividade da lista de serviços.

Como se vê, há bastante tempo que o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento da taxatividade da lista de serviços, contudo, a indagação que chama atenção, constitui-se pela relevância da interpretação extensiva, permitindo que os entes municipais utilizem dessa interpretação para cobrança de ISS sobre os novos serviços – provenientes das novas tecnologias -, mesmo que o serviço não esteja descrito tal qual na legislação.

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento que incide ISS e não ICMS nos serviços de publicidade por meio de “Outdoor” – placas fixas e/ou luminoso, contendo anúncios e propagandas -, no julgamento ADIN nº 6.034/RJ, em 09 de março de 2022, tendo como Relator o Ministro Dias Toffoli, julgado improcedente por unanimidade. A consolidação foi importante, tendo em vista os inúmeros conflitos de competência dos entes federativos, situação em que os Estados cobravam ICMS e os Municípios o ISS. Em seu voto, o Ministro Relator argumentou da possibilidade de interpretação ampla do conceito de serviços de qualquer natureza para fins de incidência do ISS, especialmente na questão da materialidade do ISS, sendo que fixado pelo Pleno a seguinte tese: É constitucional o subitem 17.25 da lista anexa à LC nº 116/03, incluído pela LC nº 157/16, no que propicia a incidência do ISS, afastando a do ICMS, sobre a prestação de serviço de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade em qualquer meio.

O cerne da questão passa pela distinção entre analogia e interpretação extensiva, vez que não se pode confundir essas figuras. Na analogia, há integração da legislação tributária mediante aplicação da lei a uma situação de fato nela não prevista, embora semelhante àquela a qual a lei se refere expressamente. Já na interpretação extensiva, não há integração da legislação tributária, pois se trabalha dentro dos lindes da sua incidência (Paulsen, 2017, p. 210).

Trazendo mais dúvidas sobre a temática a ser tratada é importante acrescentar que no Superior Tribunal de Justiça há duas correntes sobre analogia e interpretação

extensiva: uma a favor e outra contra. Sua Segunda Turma, ao julgar o REsp nº 121.428/RJ, de relatoria do Ministro Castro Meira, consignou no acórdão que não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. Isso porque a analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico; já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir, com certeza, a sua extensão. De qualquer forma, a norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos.

Igualmente na Segunda Turma, o Ministro Humberto Martins, ao julgar o REsp 998.727/TO, manifestou que a relação jurídica tributária se pauta pelo princípio da legalidade estrita, razão pela qual se impõe ao julgador se ater aos critérios estabelecidos em lei. Assim, não lhe será permitido qualquer interpretação extensiva para determinar a incidência ou afastamento de lei tributária isentiva.

Mas de fato, quais são os novos serviços advindos dos avanços tecnológicos, que poderiam ser aplicados uma interpretação extensiva e conseqüentemente uma cobrança do imposto sobre serviços, que justifica o presente trabalho. Com esse prisma, a seguir serão analisados os novos formatos de serviços.

#### V – Os novos formatos de serviço na tecnologia

Mas, de fato, qual é o serviço e atividade que o influenciador digital realiza? Verificando a lista de serviço da Lei Complementar nº 116/2003 encontramos as seguintes atividades que podem hipoteticamente se enquadrar como serviços prestados pelos influenciadores, nos itens: 1.09 – disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet; 17.06 - Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários; 17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio, e 37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

Importante destacar que o item 1.09 – disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet -, foi inserido pela Lei Complementar nº 157/2016, especialmente para adequar a legislação aos novos formatos da internet, notadamente os serviços de “streaming”, tais como: Spotify, Netflix, Amazon Prime, dentre outros.

Não restam dúvidas que o influenciador digital realiza propaganda e publicidade quando ele faz difusão de ideias, mercadorias, produtos ou serviços para um anunciante

específico, ou quando utiliza da sua imagem ou nome para apresentar produtos ou serviços. Assim sendo, ficam caracterizados como serviços de artistas, modelos ou afins, ambos sujeitos ao ISS – imposto sobre serviço.

Entretanto, há serviços realizados e praticados pelos influenciadores digitais que podem ou não configurar serviços descritos na lista contida na LC nº 116/2003, tais como: produção de conteúdo, sem exposição da marca/produto/anunciante de forma explícita, pretendendo apenas gerar alto engajamento, audiência, “curtidas” e captação de seguidores. Nesses casos, não há uma propaganda, publicidade no formato tradicional e/ou indireta e também não há uma disponibilização de conteúdo, apenas um serviço, ainda não definido claramente em lei, caracterizado como um serviço atípico de captação de seguidores/clientes/consumidores que podem adquirir ou consumir os produtos no momento da divulgação ou não, ou no futuro.

De igual forma, são os novos formatos de publicidade e propaganda, que antes eram através da mídia impressa, por meio de outdoors, revistas, jornais etc., que agora são realizados em diversas páginas na internet, nas redes sociais e nos sites de pesquisa. Ocorre que muitas vezes esses prestadores de serviços não estão sediados no Brasil, e quando eles têm sede no país, fica em aberto a questão de qual ente é competente para tributar, já que a propaganda e publicidade é infinita, não tendo delimitação geográfica e/ou espacial. Tal fato, ocasiona insegurança jurídica, pois, qualquer ente municipal poderá cobrar o imposto, inclusive da sede da empresa. São aspectos importantes que ainda não foram discutidos e debatidos, tanto no legislativo quanto no judiciário.

Com a pandemia da Covid-19 e a reclusão da maioria das pessoas nas residências, expandiu vultuosamente os serviços prestados na internet, desde aulas particulares, cursos extracurriculares, consultas, palestras etc., ou seja, ocorreu uma infinidade de novos serviços em novos formatos, uns tipificados na lista de serviços, da LC nº 116/2003 e outros não devidamente regulamentados. Entretanto, com o mesmo problema com a publicidade e propaganda na internet, qual ente municipal detém a competência para cobrar o imposto devido? Em razão dessa delimitação e ausência de normas claras, são ocasionados conflitos e divergência entre os entes tributantes, como ocorreu no julgamento da ADIN nº 6.034/RJ, o qual discutia um conflito de competência entre os Estados – cobrando ICMS-, e os municípios (ISS).

Sendo assim, surge a insegurança jurídica na interpretação da legislação referente aos serviços e atividades realizados pelos influenciadores digitais e demais prestadores que não estejam expressamente tipificados na lista de serviços da Lei Complementar nº

116/2003, os quais devem, outrossim, ser compreendidos por uma interpretação extensiva do item 1.09 - disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, tais como: produção de conteúdo apenas para captação de seguidores/clientes. Em assim não se entendendo estaria se utilizando da analogia para cobrança do imposto sobre serviço, o que é totalmente vedado pelo Código Tributário Nacional.

Neste aspecto, o legislador acompanhando parte da evolução tecnológica – já que o processo legislativo não tramita na mesma velocidade da tecnologia -, atualizou a lista de serviços, para incluir os novos formatos de serviços, conhecidos como “streaming”, que significa a transmissão de conteúdo online por plataforma ou aplicativos, dentre outros.

Embora o legislador tenha atualizado parcialmente a lista de serviços que incidem o ISS, ainda não contemplou os serviços realizados pelos provedores de internet, ou seja, o serviço de internet não está contemplado na lista de serviços e nem incide o ICMS – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação –, pois, após longas batalhas judiciais, o Superior Tribunal de Justiça, pacificou o entendimento através da Súmula 334 que o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

O Superior Tribunal de Justiça fixou esse entendimento no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 456.650/PR em dezembro de 2006, ou seja, na atualização da lista de serviços, pela LC 157/2016, LC 175/2020 ou pela LC 183/2021, o legislador não acrescentou o serviço de provedor de internet na lista de serviço, não obstante, poderia ter inserido, especialmente em razão do julgado, que fixou o entendimento que os provedores de internet prestam um serviço de valor adicionado, não configurando um serviço de comunicação.

Como já visto retro, a utilização da interpretação extensiva, poderia os entes municipais cobrarem o Imposto sobre Serviços dos provedores de internet, ao argumento de que os serviços prestadores por eles, podem enquadrar na hipótese de incidência prevista no item 1.03 da lista de serviços - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. Especialmente, após o entendimento fixado pela interpretação extensiva vinculada ao conceito da expressão “congêneres”, tais questionamento ainda não chegaram aos tribunais superiores, mas pela fixação da tese

296 pelo Supremo os municípios poderiam efetuar a cobrança do ISS dos provedores de internet pela interpretação extensiva.

#### V – Conclusão

Para aclarar essas indagações, caberia ao Supremo Tribunal Federal esclarecer e consolidar um entendimento claro, preciso e compreensível, todavia, deixou de efetivamente exercer seu papel constitucional de pacificação social, pois, limitou-se a dizer que cabe uma interpretação extensiva e que eventuais conflitos entre fisco e contribuintes poderiam acionar o Poder Judiciário.

A insegurança jurídica pode e deve ser afastada pelos tribunais superiores, sempre que julgarem um processo de repercussão geral e/ou recurso repetitivo, especialmente nos casos tributários, pois, envolve vultuosa quantia de recursos financeiros, tanto para o fisco quanto para os contribuintes. De igual forma, compete também aos legisladores, sempre que possível, atualizar a lista de serviços, acompanhando os avanços tecnológicos, até para desviar eventuais litígios e trazer segurança jurídica.

Com relação a interpretação extensiva da lista de serviços, a adoção da interpretação construtiva do direito de Dworkin, resolve as antinomias, lacunas e conflitos, especialmente pela coerência e integridade. Conforme exposto no decorrer do trabalho, a utilização da interpretação criterial de Dworkin pelos juízes resolvem tais discussões e, conseqüentemente, traz uma segurança jurídica para as partes.

Por fim, tem-se que a insegurança jurídica na interpretação da legislação poderia ser afastada pelos Tribunais e/ou pelo legislativo, mas nos casos em que há a judicialização e conflito já instaurado deverá o julgador reconhecer uma interpretação extensiva da lista de serviços, independentemente da denominação dada ao serviço e incidir sobre o serviço o imposto. Basta que haja o critério material da exação, isto é, uma conduta acompanhada de um verbo, inclusive a Lei Complementar nº 116/2003 deixa claro que o serviço incide sobre qualquer natureza, incluído os serviços congêneres – do mesmo gênero, da mesma natureza, parecido ou semelhante -, sob pena de violação da lei complementar, que é especial e mais recente do que a lei de norma geral.

#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, Constituição Federal (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988.



BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, 1966.

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. Brasília: Presidência da República, 2003. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)

BRASIL, Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp157.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm)

BRASIL, Lei Complementar nº 175, de 23 de setembro de 2020. Dispõe sobre o padrão nacional de obrigação acessória do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2020. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp175.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp175.htm)

BRASIL, Lei Complementar nº 183, de 22 de setembro de 2021. Altera a Lei Complementar nº 116, para explicitar a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre o monitoramento e rastreamento de veículos e carga. Brasília: Presidência da República, 2021. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp183.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp183.htm)

BRASIL. Ministério do Trabalho. Classificação Brasileira de Ocupações – CBO. Brasília. Disponível em: <https://cbo.mte.gov.br/cbosite/pages/pesquisas/FiltroTabelaAtividade.jsf>

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário – ADIN nº 6.034/RJ. Diário de Justiça Eletrônico. Relator: Dias Toffoli, 9 mar. 2022. Brasília. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759764162>

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário – RE nº 361.829-6/RJ. Diário de Justiça Eletrônico. Relator: Ministro Carlos Velloso, 13 dez. 2005. Brasília. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261539>

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário – RE nº 784.439/AL. Diário de Justiça Eletrônico. Relator: Ministro Rosa Weber, 23 set. 2020. Brasília. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344400627&ext=.pdf>

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 121.428/RJ. Diário de Justiça Eletrônico. Relator: Ministro Castro Meira, 16 ago. 2004. Brasília. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=479033&num\\_registro=199700140407&data=20040816&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=479033&num_registro=199700140407&data=20040816&formato=PDF)

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 456.650/PR. Diário de Justiça Eletrônico. Relator: Ministro José Delgado, 20 mar. 2006. Brasília. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200302234620&dt\\_publicacao=20/03/2006](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200302234620&dt_publicacao=20/03/2006)

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 998.727/TO. Diário de Justiça Eletrônico. Relator: Ministro Humberto Martins, 16 abr. 2010. Brasília. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=958675&num\\_registro=200702498572&data=20100416&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=958675&num_registro=200702498572&data=20100416&formato=PDF)

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.320.752/SP. Diário de Justiça Eletrônico. Relator: Ministro Luiz Fux, 19 out. 2010. Brasília. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201001067062&dt\\_publicacao=19/10/2010](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201001067062&dt_publicacao=19/10/2010)

PAULSEN, Leandro. Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência – 18. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. Impostos federais, estaduais e municipais – 9. ed. rev. e atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SIMIONI, Rafael Lazzarotto. Curso de hermenêutica jurídica contemporânea: do positivismo clássico ao pós-positivismo jurídico – Curitiba: Juruá, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário – 12. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023.