

**A (NÃO) INCIDÊNCIA DO ISS – IMPOSTO SOBRE SERVIÇO NAS
ATIVIDADES DESENVOLVIDAS NAS REDES SOCIAIS: UMA ANÁLISE
DO JULGAMENTO DO TEMA 296 PELO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

**THE (NON) INCIDENCE OF ISS – SERVICE TAX ON ACTIVITIES
CARRIED OUT ON SOCIAL NETWORKS: AN ANALYSIS OF THE
JUDGMENT OF THEME 296 BY THE FEDERAL SUPREME COURT**

Leonardo Afonso Côrtes ¹

Gerson Augusto Bizestre Orlato²

Resumo: Com o advento da internet e a evolução das redes sociais houve inúmeras modificações no comportamento das pessoas, especialmente com o surgimento de novos formatos de negócios, dentre um deles é o influenciador digital, tanto que o Ministério do Trabalho incluiu a profissão na Classificação Brasileira de Ocupações. A questão é saber quais os serviços são praticados pelo Influenciador Digital e se são hipótese de incidência do Imposto sobre Serviço, inclusive com a nova decisão do Supremo Tribunal Federal que estabeleceu que a lista de serviços é taxativa, admitindo uma interpretação extensiva.

Palavras-chaves: Incidência; imposto sobre serviço; redes sociais; influenciador digital.

Abstract: With the advent of the internet and the evolution of social networks there have been numerous changes in people's behavior, especially with the emergence of new business formats, one of which is

1 Mestrando Direito - Faculdade de Direito Sul de Minas FDSM

2 Mestrando Direito - Faculdade de Direito Sul de Minas FDSM

the digital influencer, so much so that the Ministry of Labor included the profession in the Classification Brazilian Occupations. The question is to know which services are provided by the Digital Influencer and whether they are a hypothesis of Service Tax, including the new decision of the Federal Supreme Court that established that the list of services is exhaustive, allowing for an extensive interpretation.

Keywords: Incidence; tax over service; social media; digital influencer.

Com o advento da internet e a evolução das redes sociais houve inúmeras modificações no comportamento das pessoas, desde a forma de interação pessoal até a prática de relações negociais. Inicialmente, as redes sociais se movimentavam com foco nas relações sociais, quando então atingiram níveis estratosféricos de audiência e tempo de dedicação a elas. Com tal repercussão, surgiu um novo formato de negócios, baseados em vendas virtuais que se avolumam 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 destes, 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.

Pois bem. 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)3. Embora não haja dados estatísticos consolidados quanto ao número oficial de pessoas exercendo o cargo de influenciador digital, em razão da migração do banco de dados do CAGED – Cadastro Geral de Empregados e Desempregados para o eSocial – Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas, 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 pessoa jurídica para recebimento dos ganhos, especialmente em razão do tratamento mais benéfico no âmbito do imposto de renda. Entretanto, questiona-se se esses novos formatos de serviços estão contemplados nas hipóteses tributárias 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 que se debruça o presente trabalho, que tem por objetivo verificar se os serviços desenvolvidos pelos influenciadores digitais são hipótese tributária descrita na Lei Complementar nº 116/2003 ou se os serviços prestados que não se enquadrarem nas hipóteses previstas, poderão ter uma interpretação extensiva e/ou análoga para ocorrência do fato gerador.

Para tanto, será utilizada, como metodologia, a revisão bibliográfica e a explicar o significado da expressão semântica da interpretação extensiva, tendo como premissa a decisão do Supremo Tribunal Federal – STF, 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 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 nas atividades desenvolvidas nas redes sociais, visando se evitar a insegurança jurídica na interpretação da decisão

3 <https://cbo.mte.gov.br/cbsite/pages/pesquisas/FiltroTabelaAtividade.jsf>

do Tema 296 e uma possível cobrança do ISS dos entes públicos municipais, adotando a analogia como interpretação extensiva da lista de serviços, apesar de que foi considerada taxativa pelo Supremo Tribunal Federal.

De forma resumida tem-se que a Lei Complementar nº 116/2003 regulamenta o inciso III do artigo 156 da Constituição Federal e dispõe sobre o imposto sobre serviço de qualquer natureza. Em sua redação, a normativa em questão elenca uma lista de serviços, bem como, revogando parcialmente o Decreto-Lei nº 406, o qual regulava anteriormente o imposto sobre serviços.

Por meio da disposição legal referida tem-se que o conceito sobre imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS) não se restringe a serviço. Ele se refere, também a uma prestação de serviço, isto é, a uma obrigação de fazer, concernente à prestação de uma utilidade ou de uma comodidade a terceiro, de modo personalizado, incindível, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob o regime de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial (MELO, PAULSEN, 2015).

Em tal diapasão, a Lei Complementar nº 116/2003 estabeleceu uma lista de 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. Referida lista é composta de 40 tópicos, subdivididos em 179 atividades sujeita ao ISS. Só questão de redação.

Como já visto retro, as redes sociais nos últimos anos, criando 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 de que essas novas atividades não estão previstas na lei, ou seja, não há hipótese de incidência, a qual é uma descrição genérica, abstrata e prévia, contida na lei, de um fato contido nesta na lei (ATALIBA, 2014).

Para um melhor entendimento da hipótese de incidência e o momento em que fato passa a produzir efeitos jurídicos, ou seja, quando ocorrerá a relação jurídica tributária, é preciso compreender o antecedente da regra matriz da incidência tributária, que são os critérios material, espacial e temporal.

Isto é, se a ação descrita ocorrer em determinada circunstância de espaço e de tempo, ocorrerá a subsunção do fato à norma descrita, com o surgimento da relação jurídica tributária (SCHOUERI, 2023).

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).

Desta forma, pelo princípio da legalidade estrita (artigos 146, III e 150, I da Constituição Federal), não se poderá exigir 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 na legislação o fato definido como gerador 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, já referida anteriormente e que, por sua importância, novamente se transcreve: “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 já 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.

Nas razões do voto condutor do Tema 296, exarado pela Ministra Rosa Weber, ficou estabelecido que: “...para permitir a obtenção de interpretação mais ampla, as listas recorrem a expressões como “de qualquer natureza”, “de qualquer espécie” e “entre outros”. Não vislumbro a existência de obstáculo constitucional contra essa técnica legislativa.”. Em adendo, o Procurador-Geral da República manifestou nessa mesma linha argumentativa, ao expressar seu entendimento de que “...atividade que se pretende tributar não são estranhas às características das atividades próprias dos serviços listados em lei, ...constituam mera variação do aspecto material da hipótese de incidência, há de se permitir a incidência do ISS”.

O fato é que a própria Ministra Relator Rosa Weber não aclarou o alcance 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 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).

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-lhe, 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, 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. Em 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 lei retromencionada, tais como: produção de conte-

údo, sem exposição da marca/produto/anunciante de forma explícita, apenas para 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 atípico de captação de seguidores/clientes/consumidores que podem adquirir ou consumir os produtos no momento divulgação ou não.

Sendo assim, surge a insegurança jurídica na interpretação da legislação referente aos serviços e atividades realizados pelos influenciadores digitais 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 conteúdos 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.

Para aclarar essas indagações, será utilizada a interpretação construtiva do direito de Dworkin, por uma questão de coerência e integridade e, nesse sentido, seria uma escola política, baseada em princípios. Logo, existe uma única resposta correta no Direito, vez que essa não segue um algoritmo ou um programa condicional do tipo “se isso, então isto”; ela segue uma teoria política convincente (SIMIONI, 2014).

Por fim, tem-se que a insegurança jurídica na interpretação da legislação poderá ser afastada, em razão da interpretação construtiva do Direito, que admite uma interpretação extensiva. Isso se dá especialmente em razão do sentido da lei, que é a incidência do imposto sobre serviço independente da denominação dada ao serviço, como se pode observar na própria lista, que recorre a expressões como: “de qualquer natureza”; “entre outros” e “congêneres”.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária – 6. ed. 15 tir. – São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

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.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário – RE nº 784.439. 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 Federal. 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

BRASIL, Superior Tribunal Federal. 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

CANES, Doris. Desafios na Tributação das Novas Tecnologias: debates atuais – Belo Horizonte:

Editora Dialética, 2021.

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.