

UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO

Escola de Direito, Turismo e Museologia

Departamento de Direito

Lorena de Souza Rodrigues

DIREITO TRIBUTÁRIO E REDES SOCIAIS: estudo sobre a possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços nas atividades realizadas pelos influenciadores digitais no Instagram

Ouro Preto

2021

Lorena de Souza Rodrigues

DIREITO TRIBUTÁRIO E REDES SOCIAIS: estudo sobre a possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços nas atividades realizadas pelos influenciadores digitais no Instagram

Monografia apresentada ao curso de Direito da Universidade Federal de Ouro Preto, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage

Ouro Preto

2021



FOLHA DE APROVAÇÃO

Lorena de Souza Rodrigues

Direito tributário e redes sociais:

estudo sobre a possibilidade de incidência do imposto sobre serviços nas atividades realizadas pelos influenciadores digitais no Instagram

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Ouro Preto como requisito parcial para obtenção do título de bacharel

Aprovada em 29 de abril de 2021

Membros da banca

Prof. Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage - Orientador (Universidade Federal de Ouro Preto)
Prof. Fabiano César Rebuzzi Guzzo - (Universidade Federal de Ouro Preto)
Profa. Juliana Evangelista de Almeida - (Universidade Federal de Ouro Preto)

Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage, orientador do trabalho, aprovou a versão final e autorizou seu depósito na Biblioteca Digital de Trabalhos de Conclusão de Curso da UFOP em 29/04/2021



Documento assinado eletronicamente por **Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage, PROFESSOR DE MAGISTERIO SUPERIOR**, em 29/04/2021, às 21:15, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.ufop.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0165547** e o código CRC **8E5572DA**.

RESUMO

A pesquisa visa analisar a possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) sobre as atividades realizadas pelos influenciadores digitais na rede social Instagram. Para tanto, a pesquisa inicia com a conceituação de influenciadores digitais e marketing de influência, passando então para a análise das atividades desenvolvidas pelos *influencers* no Instagram, fazendo uso de imagens, a fim de se verificar se essas atividades são consideradas publicidade. No âmbito jurídico tributário, a pesquisa busca analisar se as atividades realizadas pelos influenciadores são consideradas serviços para fins tributários e a possibilidade de incidência do ISS sobre elas. Com base na análise da Lei Complementar 116/2003, do Decreto-Lei 406/68, do artigo 156, III, §3º, da Constituição Federal (1988), entre outras legislações esparsas e julgados, o trabalho faz breve análise histórica do ISS, passando para o estudo do conceito civilista de serviço e a sua evolução até o conceito constitucional de serviço, desenvolvido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Ademais, a pesquisa realiza a análise dos serviços de publicidade e propaganda que constam na lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Metodologicamente, a pesquisa se divide em teórica-sociológica, uma vez que possui como um dos objetos de estudo as relações intersubjetivas firmadas entre os influenciadores digitais, seus seguidores e as marcas contratantes, e jurídico-dogmática já que se propõe a investigar a possibilidade de incidência do ISS nas novas relações firmadas nas redes sociais, se baseando no estudo da literatura e legislações vigentes acerca do tema. Como resultado, conclui-se que as atividades realizadas pelos influenciadores são consideradas publicidade, logo são serviços de publicidade e, portanto, passíveis de incidência do Imposto sobre Serviços.

Palavras-chave: Influenciadores digitais. Imposto sobre Serviços. Publicidade. Instagram. Redes Sociais. Marketing de Influência.

ABSTRACT

This research aims to analyze the possibility of incidence of the Service Tax (ISS) on the activities performed by digital influencers in the social network Instagram. Therefore, the research starts with the conceptualization of digital influencers and influencer marketing, moving then to the analysis of the activities performed by influencers on Instagram, making use of images, in order to verify whether these activities are considered advertising. In the tax legal scope, the research seeks to analyze whether the activities performed by influencers are considered services for tax purposes and the possibility of ISS levy on them. Based on the analysis of Complementary Law 116/2003, of the Decree-Law 406/68, of article 156, III, §3 of the Federal Constitution (1988), among other sparse legislation and judgments, the study makes a brief historical analysis of the ISS, passing through the study of the civilian concept of service and its evolution until the constitutional concept of service, developed by the case law of the Federal Supreme Court. Furthermore, the research performs the analysis of advertising and publicity services contained in the list attached to Complementary Law 116/2003. Methodologically, the research is divided into theoretical-sociological, since it has as one of the objects of study the intersubjective relationships established between digital influencers, their followers and the contracting brands, and legal-dogmatic since it proposes to investigate the possibility of ISS incidence on the new relationships established in social networks, based on the study of literature and current laws on the subject. As a result, it is concluded that the activities performed by the influencers are considered advertising, so they are services if advertising and, therefore, liable to incidence of the Service Tax.

Keywords: Digital Influencers. Tax on Services. Advertising. Instagram. Social Networks. Influence marketing.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – 66% dos influenciadores fecham mais contratos de trabalho no Instagram.....	12
Figura 2 – A relevância do Instagram.....	13
Figura 3 - Termos do Instagram.....	14
Figura 4 – Dados disponíveis para as contas profissionais do Instagram.....	15
Figura 5 – Instagram Thássia Naves.....	18
Figura 6 – Look do dia.....	19
Figura 7 – Publicação sobre <i>life style</i> Thássia Naves.....	20
Figura 8 – Publicação do <i>influencer</i> Felipe Neto.....	21
Figura 9 – Felipe Neto divulga seus perfis em outras redes sociais.....	21
Figura 10 – Publicação sobre <i>life style</i> Felipe Neto.....	22
Figura 11 – Giovanna compartilha com o seu público dicas de modelagem e beleza.....	23
Figura 12 – Publicações Giovanna Oliveira.....	24
Figura 13 - Advogada, Natalia Santos compartilha com os seguidores conteúdos jurídicos, além de dicas de moda e discussões sobre raça e gênero.....	25
Figura 14 – Perfil da influenciadora Natalia Santos.....	25
Figura 15 – Anúncio de curso para ser um <i>digital influencer</i>	27
Figura 16 – Escola de <i>Influencers</i>	28
Figura 17 - Mídia Kit Adriana Sant’anna.....	34
Figura 18 - Mídia Kit Stephanie Viegas.....	35
Figura 19 - Mídia Kit Lorena Improta.....	36
Figura 20 – Mídia Kit Gabriela Brandt.....	36
Figura 21 – Variação de preço nas publicidades.....	37
Figura 22 – Renda Luisa Accorsi.....	38
Figura 23 – Luisa Accorsi atinge a renda de um milhão de reais através do seu trabalho realizado no Instagram.....	38
Figura 24 - Publicidade (mídia paga) e permuta (mídia conquistada)	39
Figura 25 – Giovanna Ferrarezi afere renda pelo Instagram.....	39
Figura 26 – Publicidades no Instagram são a principal fonte de renda de <i>influencers</i>	40
Figura 27 – Valores recebidos por blogueiras.....	40
Figura 28 – Felipe Neto expõe preço de publicidade no Instagram.....	41
Figura 29 – Remuneração blogueiras.....	42
Figura 30 – Publicidade Luisa Accorsi.....	42

Figura 31 – Captação de publicidade no Instagram.....	43
Figura 32 – Captação de parceria no Instagram.....	43
Figura 33 – Diferença entre publi <i>post</i> e recebido.....	44
Figura 34 – “Presente não tem que postar”	45
Figura 35 – A prática dos recebidos.....	46
Figura 36 – Recebido não é publicidade.....	47
Figura 37 – “Recebido é presente”	47
Figura 38 – Publicidade velada feita pela <i>influencer</i> Thássia Naves para a marca Desinchá.....	49
Figura 39 – Retorno para as marcas contratantes.....	50
Figura 40 – <i>Feedback</i> de publicidade.....	51
Figura 41 - Publicidade feita pela influenciadora Renata Linhares.....	52
Figura 42 – Publicidade no Instagram.....	52
Figura 43 – Empresa Luisa Ferreira.....	53
Figura 44 – Empresa Camilla de Lucas.....	54
Figura 45 – Empresa Mariana Sampaio.....	54

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
Art.	Artigo
CDC	Código do Consumidor
CF	Constituição Federal
CONAR	Conselho Nacional de Autorregulamentação Publicitária
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DL	Decreto-Lei
EC	Emenda Constitucional
IAB Brasil	Interactive Advertising Bureau Brasil
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ISS	Imposto Sobre Serviços
IVC	Imposto de vendas e consignações
LC	Lei Complementar
MEI	Microempreendedor Individual
PR	Paraná
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RJ	Rio de Janeiro
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 DOS INFLUENCIADORES DIGITAIS	11
2.1 O Instagram	12
2.2 O que são os influenciadores digitais?	15
<i>2.2.1 Os macro influenciadores digitais.....</i>	<i>17</i>
<i>2.2.2 Os micro influenciadores digitais.....</i>	<i>22</i>
3 DAS ATIVIDADES REALIZADAS PELOS INFLUENCIADORES DIGITAIS	26
3.1 O Marketing de Influência.....	28
3.2 As atividades realizadas pelos influenciadores digitais.....	31
4 NOÇÕES GERAIS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	55
4.1 Evolução histórica.....	55
4.2 Aspectos práticos e legais acerca do ISS.....	57
<i>4.2.1 Competência Tributária</i>	<i>57</i>
<i>4.2.2 Fato Gerador.....</i>	<i>58</i>
<i>4.2.3 Hipóteses de não incidência do ISS.....</i>	<i>60</i>
<i>4.2.4 Base de Cálculo e Alíquota</i>	<i>60</i>
<i>4.2.5 Contribuinte.....</i>	<i>61</i>
<i>4.2.6 Local de Incidência</i>	<i>62</i>
4.3 O Conceito de Serviço	62
<i>4.3.1 O conceito civilista de serviço.....</i>	<i>62</i>
<i>4.3.2 O conceito constitucional de serviço.....</i>	<i>65</i>
4.4 O serviço de publicidade e propaganda na LC 116/2003.....	70
5 CONCLUSÃO.....	74
REFERÊNCIAS.....	77
ANEXO ÚNICO – Lei Complementar 116/2003	84

1 INTRODUÇÃO

O advento da internet e das redes sociais alterou não só as relações intersubjetivas, mas a forma de se consumir produtos e serviços, bem como as estratégias de marketing das empresas e marcas. Se antes as campanhas publicitárias ocorriam, majoritariamente, por meio da televisão, rádio e revistas, fazendo uso de grandes personalidades, como atores, jogadores de futebol e cantores, atualmente, grande parte das marcas investe na divulgação de seus produtos e serviços por meio das plataformas digitais, utilizando-se do marketing de influência e dos influenciadores digitais.

Frente a essa nova modalidade de divulgação e comercialização de produtos e serviços, surge o questionamento acerca da implicação da legislação tributária sobre as atividades realizadas pelos influenciadores digitais nas redes sociais. Dessa maneira, a pesquisa se dispõe a responder o seguinte problema: as atividades realizadas pelos influenciadores digitais no Instagram são consideradas serviços para fins tributários e, portanto, passíveis de incidência do Imposto sobre Serviços?

Para responder o tema problema, a pesquisa se divide em dois objetos de estudo: no primeiro momento é analisado se as atividades realizadas pelos influenciadores digitais no Instagram são consideradas publicidade. Nesta parte, o trabalho se caracteriza, metodologicamente, como teórico-sociológica, uma vez que tem como objeto de estudo as relações intersubjetivas firmadas entre os influenciadores digitais, as marcas contratantes e seus seguidores. Faz-se o uso de conceitos doutrinários e da análise de imagens que representam a realidade fática do problema.

A segunda parte da pesquisa é voltada para o âmbito jurídico do problema e tem como objetivos específicos verificar se as atividades estudadas na primeira parte do trabalho são consideradas serviços para fins tributário e, caso o sejam, qual serviço seriam, analisando assim a possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços sobre essas atividades. Metodologicamente essa parte da pesquisa caracteriza-se como jurídico-dogmática, baseando o estudo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), além do uso de conceitos desenvolvidos pela doutrina jurídica e análise da legislação vigente acerca do tema.

Por fim, para responder o tema-problema proposto, foi utilizado o método indutivo, pois, a partir da análise e da descrição das atividades realizadas pelos influenciadores digitais, busca-se verificar se são publicidade, passando então para a análise se se tratam de serviços para fins tributários, logo, se são passíveis ou não de incidência do ISS.

A pesquisa é dividida em três capítulos, sendo cada capítulo dividido em seções que tratam de temas importantes para a compreensão e conclusão do problema principal proposto pelo trabalho. O primeiro capítulo tem como tema central os influenciadores digitais e seus desdobramentos. O capítulo faz uma breve análise histórica sobre a evolução da publicidade e da propaganda, com foco no uso da influência como meio de persuasão, a fim de contextualizar o surgimento dos influenciadores digitais, conceituando-os ao final da seção. O capítulo também traz explicações sobre o Instagram e a sua funcionalidade, promovendo o recorte temático da pesquisa.

Já o segundo capítulo tem como foco as atividades realizadas pelos influenciadores digitais no Instagram. Nessa parte da pesquisa são estudados o marketing de influência e a relação entre os influenciadores digitais, os seguidores e as marcas contratantes. A primeira seção do capítulo busca conceituar e explicar como ocorre o marketing de influência no Instagram. Já a segunda seção tem como foco analisar se as atividades realizadas pelos *influencers* na rede social supracitada são consideradas publicidade. Para tal fim, conceitua-se publicidade e propaganda, além de promover uma análise dessas atividades por meio do uso de imagens retiradas do perfil de diversos influenciadores. O capítulo ainda trata, brevemente, sobre algumas questões jurídicas acerca da atuação dos influenciadores digitais na internet.

Já o terceiro capítulo discorre, especificamente, sobre o Imposto sobre Serviços (ISS). Este capítulo busca elucidar noções gerais acerca do ISS, promovendo uma breve análise histórica sobre o seu surgimento e uma pequena explanação sobre os aspectos práticos e legais do imposto estudado, como hipótese de incidência, alíquota, base de cálculo, etc. Em tópico específico, é desenvolvida a evolução do conceito de “serviços” para fins tributários, abarcando a sua origem civilista até a o conceito constitucional de serviços desenvolvido pelo Supremo Tribunal Federal. Para tal objetivo, faz-se uso de julgados do STJ e do STF sobre o tema. Ao final, a pesquisa analisa alguns serviços de publicidade e propaganda presente na lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

Nas considerações finais, a pesquisa retoma a conceituação de publicidade e a análise das atividades desenvolvidas pelos influenciadores digitais no Instagram, ambas tratadas no segundo capítulo, além do conceito constitucional de serviço e os serviços de publicidade constantes na LC 116/2003, desenvolvidos no terceiro capítulo, para então concluir se atos de publicidade desenvolvidos pelos influenciadores são considerados serviço para fins tributário, e caso o sejam, quais serviços seriam, de acordo com a legislação vigente sobre o tema.

2 DOS INFLUENCIADORES DIGITAIS

As relações sociais estão em constante desenvolvimento e mudança, sendo diretamente influenciadas pelo surgimento de novas tecnologias, como o advento do telefone, do computador, do telefone celular, da internet e, por fim, das redes sociais. As novas tecnologias moldam a forma como as pessoas interagem entre si e como consomem produtos e informações.

Antes da eclosão de tais tecnologias, as relações sociais e comerciais ocorriam de forma direta e personalizada. Anteriormente ao período da Revolução Industrial, para se fabricar um produto era preciso que o consumidor se dirigisse ao fabricante, que produziria produto exclusivo feito com base em pedido específico. Após a Segunda Revolução Industrial, mais precisamente, a partir do pós segunda-guerra mundial, a produção deixa de ser personalizada e passa a se dar de forma padronizada, não ocorrendo mais com tanta frequência o contato direto entre consumidor e fabricante. Surge então o modelo de produção em massa, em que as fábricas passaram a produzir em grande escala produtos voltados para o mercado de consumo (BARBOSA¹, 2004 apud ALMEIDA; BEZERRA, 2019).

Para dar vazão à larga produção gerada era necessária uma sociedade que consumisse tais produtos. Tem-se então o surgimento de técnicas para fomentar o consumo nas pessoas, criando-se necessidades e estímulos para movimentar o mercado. Da produção em larga escala e das técnicas para estimular a aquisição dessa produção, tem-se o que se denomina atualmente como sociedade de consumo, que se baseia no intenso consumo de produtos e serviços (BESSA; MOURA, 2014, p. 145). Sobre o tema, assim discorrem Bessa e Moura (2014, p. 145):

[...] na atual sociedade de consumo os mercados são cada vez mais segmentados e direcionados e menos personalizados, no sentido de que a relação direta entre fornecedor e consumidor hoje em dia é inclusive desmaterializada – no caso do crescente uso dos meios eletrônicos para a contratação de produtos e serviços. Nesse contexto é que o fornecedor precisa se empenhar para divulgar seu produto ou serviço e cativar o consumidor, seduzindo-o a adquiri-lo.

As técnicas para se estimular o consumo dos produtos produzidos em larga escala iniciaram-se com o uso de anúncios em revistas e jornais, passando para os comerciais de rádio e televisão, até chegarem nas redes sociais. Com o surgimento das redes sociais, houve mudança significativa na forma de se relacionar e consumir. Os anúncios de produtos que antes eram transmitidos na rádio e na televisão por cantores e atores famosos, passaram a ser divulgados nas redes sociais através de influenciadores digitais, pelo o que se denomina marketing de

¹ BARBOSA, Lívía. **Sociedade de consumo**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2004.

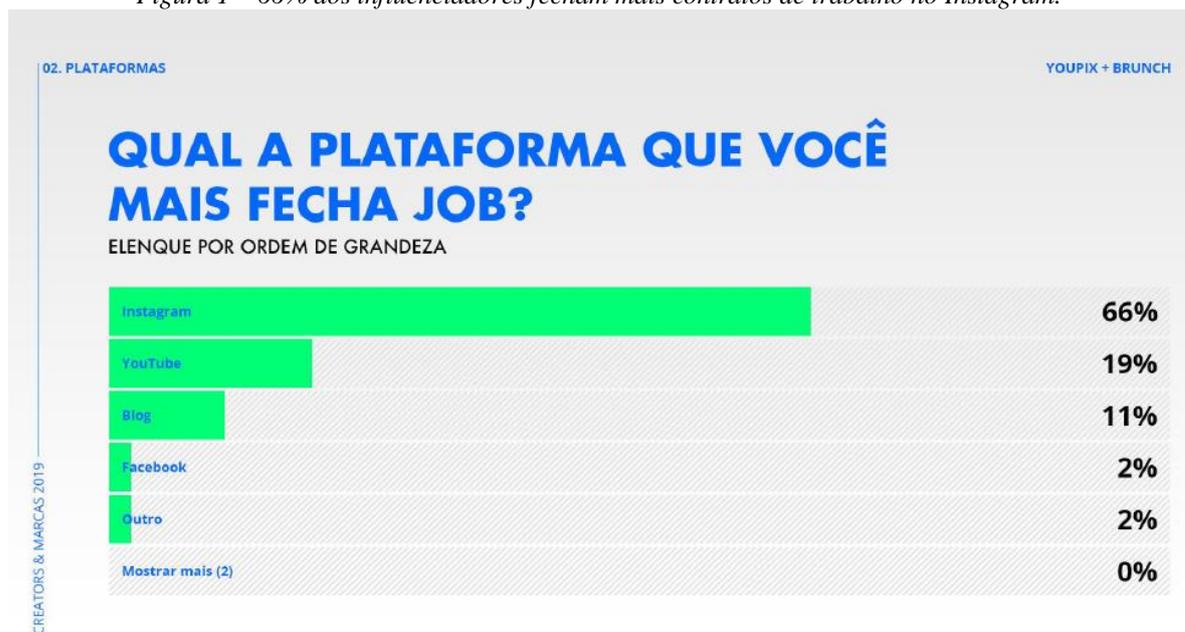
influência (ALCÂNTARA, 2020, p. 3).

2.1 O Instagram

Para fins de delimitação da pesquisa, serão analisadas somente as atividades realizadas pelos influenciadores digitais na rede social Instagram. Entretanto, nada obsta que essas atividades também possam ocorrer em outras redes sociais como Youtube, Facebook, Snapchat, etc.

A opção pelo Instagram se dá uma vez que a plataforma digital, de acordo com a pesquisa realizada por Kemp, em parceria com We Are Social e Hootsui (2021), é a quarta rede social mais usada no Brasil até o momento². Ademais, ressalta-se a expressiva presença dos influenciadores digitais no Instagram, sendo essa a rede social mais usada pelos *influencers* para firmarem contratos de trabalho³ (YOUPIX; BRUNCH, 2019), uma vez que a rede social permite uma interação mais orgânica com os demais usuários da plataforma, facilitando a realização de serviços que serão analisados no decorrer do trabalho desenvolvido.

Figura 1 – 66% dos influenciadores fecham mais contratos de trabalho no Instagram.



Fonte 1 – (YOUPIX; BRUNCH, 2019).

² Os dados da pesquisa são de 2021.

³ De acordo com a pesquisa, Creators & Marcas (YOUPIX; BRUNCH, 2019), 66% dos influenciadores fecham mais contratos de trabalho no Instagram.

Figura 2 – A relevância do Instagram.

02. PLATAFORMAS

YOUPIX + BRUNCH

INSTAGRAM É MANDATÓRIO

66% dos criadores no Brasil fecham mais jobs no Instagram - reflexo da facilidade de uso da plataforma, onde a complexidade de criação e distribuição de conteúdo é mais baixa, se comparada com Youtube, que exige um grau de planejamento editorial maior.

Por um lado o Instagram se tornou a principal ferramenta de portfólio dos criadores - só ver o crescimento de criadores que organizam o feed - e acaba sendo a principal fonte de pedidos de orçamentos na BRUNCH e nos mapeamentos estratégicos da YOUPIX.

Hoje 90% das solicitações envolvem Instagram.

CREATORS & MARCAS 2019



Ativ
Aces

Fonte 2 – (YOUPIX; BRUNCH, 2019).

Buscando uma melhor compreensão do tema, passa-se à uma breve explicação acerca da rede social. O Instagram, lançado em 2010 e que se caracteriza como aplicativo digital que possibilita aos usuários, entre outras opções, *(i)* o compartilhamento de fotos e vídeos de curta duração, *(ii)* a interação com outros usuários através de curtidas e comentários nas publicações feitas, além de *(iii)* transmissão de vídeos ao vivo, *(iv)* compartilhamento de *stories*⁴, *(v)* envio de mensagens e fotos privadas, *(vi)* seleção de “melhores amigos”⁵ e, o mais destacável para o Direito Tributário, *(v)* a possibilidade de comercialização via Instagram (AGUIAR, 2018).

Além disso, o Instagram também possui a opção de contas profissionais, destinadas especialmente para empresas, criadores de conteúdo e/ou influenciadores digitais. Essas contas permitem que esses usuários tenham acesso a dados restritos, como o alcance⁶ das suas publicações, quantas pessoas salvaram ou compartilharam o *post*⁷, as impressões⁸ na publicação, dados específicos do público alcançado e etc.

⁴ *Stories* são vídeos ou fotos postadas pelos usuários do Instagram e que ficam disponíveis para visualização pelo período de 24 horas após o compartilhamento.

⁵ O termo “melhores amigos” é a tradução da função *close friends*, onde o usuário dono da conta pode escolher entre outros usuários do Instagram aqueles que terão acesso à *stories* exclusivos e privados. Quando o usuário opta por postar um *story* na opção “melhores amigos”, somente os usuários selecionados pelo dono da conta terão acesso a esse conteúdo.

⁶ O número de contas que viram uma foto ou vídeo no seu *story* (INSTAGRAM, [s.n]).

⁷ Termo em inglês que corresponde a “postagem” na língua portuguesa. Será utilizado na pesquisa assim como a expressão em português.

⁸ O número de vezes que uma foto ou um vídeo foi visto no seu *story* (INSTAGRAM, [s.n]).

Figura 3 – Termos do Instagram.⁹

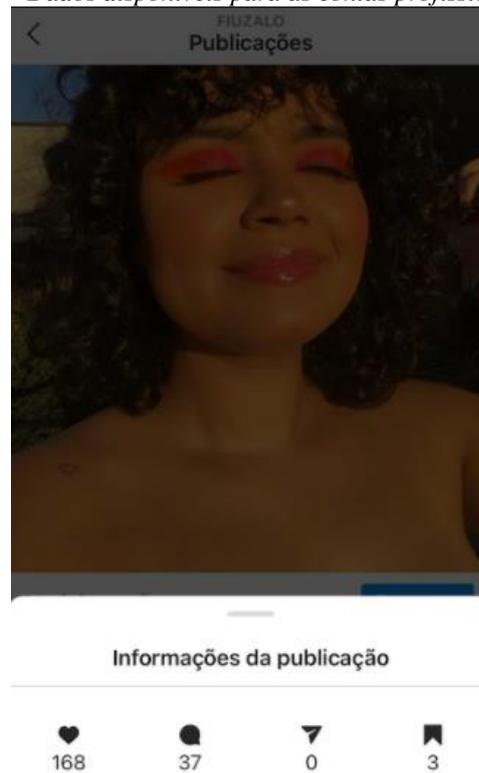


Fonte 3 – Print da tela do Instagram (2020).

A imagem abaixo foi retirada do Instagram e mostra as possibilidades disponíveis para os usuários de contas profissionais da rede social. O primeiro ícone, representado por um coração, significa o número de pessoas que curtiram a publicação; o segundo item mostra o número de comentários no *post*; já o terceiro, em forma de seta, mostra o número de vezes em que a publicação foi compartilhada por outros usuários; e o último item mostra quantos usuários salvaram o *post*.

⁹ Algumas imagens utilizadas no trabalho não serão referenciadas ao final, uma vez que se tratam de *prints* de *stories*, que possuem duração máxima de 24 horas, e de publicações já excluídas da rede social, o que impossibilita a referência no modelo (AUTOR, data).

Figura 4 – Dados disponíveis para as contas profissionais do Instagram.



Fonte 4 – Print da tela do perfil da autora no Instagram (2020).

2.2 O que são os influenciadores digitais?

Com a popularização do Instagram, diversos usuários começaram a se destacar devido ao compartilhamento do seu *life style*¹⁰. Enquanto alguns compartilham o seu estilo de vida luxuoso que inclui viagens para diferentes países, jantares em restaurantes exclusivos e o consumo de peças de alta costura, outros divulgam a sua rotina de estudos ou cuidados com a casa, dicas de culinária, jogos e tecnologias, etc. Esses perfis de destaque, denominados influenciadores digitais¹¹, conseguem alcançar diversos usuários do Instagram e de outras redes sociais, transportando esse alcance para fora da plataforma digital, uma vez que possuem o poder de inspirar a vida dos usuários que os acompanham, influenciando-os em diversos aspectos, como, por exemplo, a maneira de se vestir, a rotina e o próprio consumo de produtos e serviços (ALCÂNTARA, 2020).

Almeida e Bezerra (2019), assim definem os influenciadores digitais:

¹⁰ Estilo de vida (tradução minha).

¹¹ Tradução do termo em inglês “*digital influencer*”. Ressalta-se que na pesquisa será utilizado tanto a expressão em inglês quanto a tradução para a língua portuguesa, bem como “*influencer*” para “influenciadores”.

Indivíduos que ganham popularidade nas redes sociais gerando um vasto público [...]. Estes são capazes de exercer significativa influência sobre os gostos e anseios de outras pessoas, ditando moda, pautando comportamentos e opiniões e estimulando o consumo. [...] figuras de alto poder persuasivo que atuam como intermediadores, de notória eficácia, entre as marcas e os consumidores.

Para Peres e Karhawi (2017, p. 1695):

Por ora, poderíamos dizer, grosso modo, que o influenciador digital é um sujeito que, imbuído das possibilidades de participação, participa ativamente das redes sociais e motiva, de forma genuína, seus seguidores. Se o termo lançado pelo mercado perdurará, não se pode dizer. A ideia de influenciador, como alguém que influencia na decisão de compra ou coloca assuntos em pauta, já é usual. O digital é que imprime distinção a esse sujeito.

Antes de adentrar na explicação das atividades realizadas pelos *digital influencers*, é necessário diferenciar os *influencers* surgidos na internet, e que são o foco da pesquisa, dos artistas, cantores, personalidades famosas que também exercem esse papel nas redes sociais. Anteriormente ao surgimento das redes sociais, os anúncios e publicidades eram feitos por personalidades conhecidas, como atores, jogadores de futebol, cantores, etc. Com o surgimento da internet e das redes sociais, pessoas até então desconhecidas e comuns alcançaram fama e grande poder de influência sobre as pessoas, sendo contratadas por marcas para divulgarem os seus produtos e mercadorias (KARHAWI, 2017). Esse segundo grupo será o foco da pesquisa. Ressalta-se que, embora não sejam o foco do trabalho, as personalidades já conhecidas também realizam atividades de influenciadores digitais e podem ser reconhecidos como tal, mas, por questões de recorte temático, não serão analisadas no trabalho.

A popularidade do Instagram se baseia na facilidade de comunicação e na pluralidade de nichos dessa rede social. É possível encontrar diversos conteúdos, como moda, esportes, política, alimentação, viagem, etc. Assim como os usuários do Instagram e o conteúdo publicado são diversificados, também são os influenciadores digitais. Muitos influenciadores focam em um tema e se tornam pequenos especialistas na área. Essa setorização e o foco em uma categoria específica faz com que o *influencer* crie uma conexão mais forte com o seu público, que consome aquele tipo de conteúdo específico, e, conseqüentemente, com as marcas voltadas para aquele nicho do mercado (PERES; KARHAWI; 2017, p. 1678).

Assim, além da internet propiciar meios de participação, ela também facilita a diversificação. No caso dos influenciadores, é possível considerar a existência de diversos nichos, propostas e conteúdos diferentes [...]. Cada influenciador conversa com um público, e esse público pode ser um grupo extremamente específico, como por exemplo, pessoas interessadas em um conteúdo de engenharia aeronáutica. Ou um público abrangente, como por exemplo, moda ou vida saudável

Tem-se então, na figura do influenciador digital, um modelo a ser seguido em uma determinada categoria ou estilo de vida.

2.2.1 Os macro influenciadores digitais

Entre as diversas classificações existentes, o trabalho dividirá os *influencers* em dois grandes grupos: os macro e micro influenciadores digitais. Ribeiro (2017), Sócio-diretor da BR Media Group, diz que “os macro influenciadores têm o potencial de ampliar a exposição, gerar grande repercussão, *buzz*. Desempenham, de certa forma, o papel que em outros tempos era exclusivo das celebridades. As ações com macro influenciadores despertam desejo, afinal eles são admirados e até venerados por seus seguidores.” (RIBEIRO, 2017).

Entre os usuários de grande fama, destaca-se a *influencer* Thássia Naves. Mineira, natural de Uberlândia, com 31 anos, Thássia acumula o total de 3,6 milhões de seguidores no Instagram, onde compartilha o seu dia a dia luxuoso. A *influencer* iniciou a sua carreira na internet em 2009 com o seu *blog* “Blog da Thássia”¹², onde compartilhava sua rotina e dicas de moda e beleza. Atualmente, Thássia é conhecida no Instagram pelas roupas de alta costura que utiliza, pelos “*looks* do dia”¹³ e pelos desfiles de moda que frequenta. A influenciadora é uma referência na moda brasileira de alto luxo, sendo convidada para diversos desfiles nacionais e internacionais, além de possuir diversos contratos de publicidade com grandes marcas.

As imagens abaixo foram retiradas do perfil da influenciadora no Instagram e demonstram o tipo de conteúdo publicado por ela no seu perfil na rede social.

¹² Disponível em: <https://thassianaves.com/>.

¹³ Expressão utilizada pelas influenciadoras digitais para mostrar para os seguidores as roupas que escolheram usar em determinado dia.

Figura 5 – Instagram Thássia Naves.

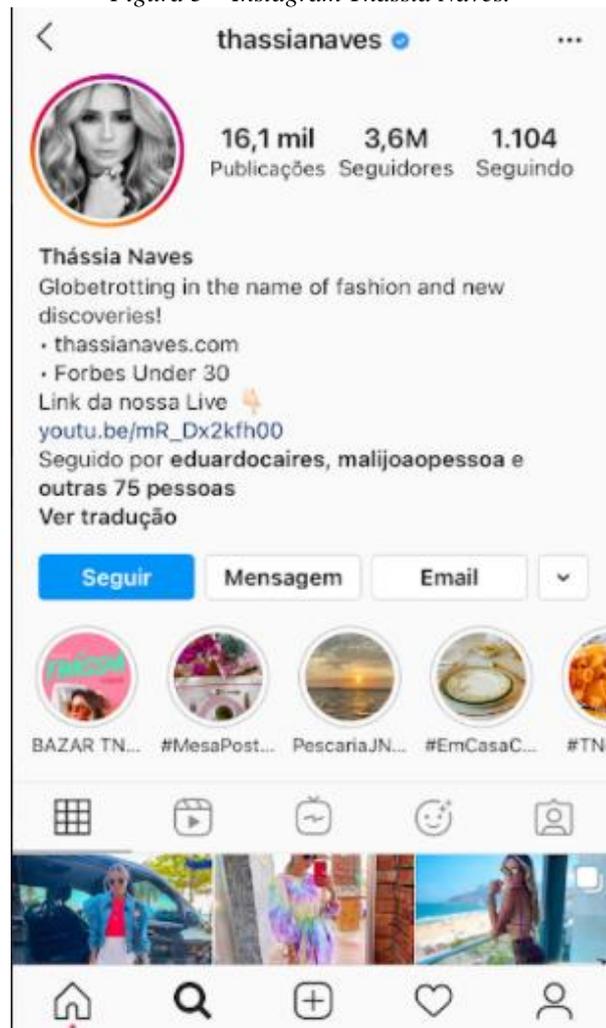
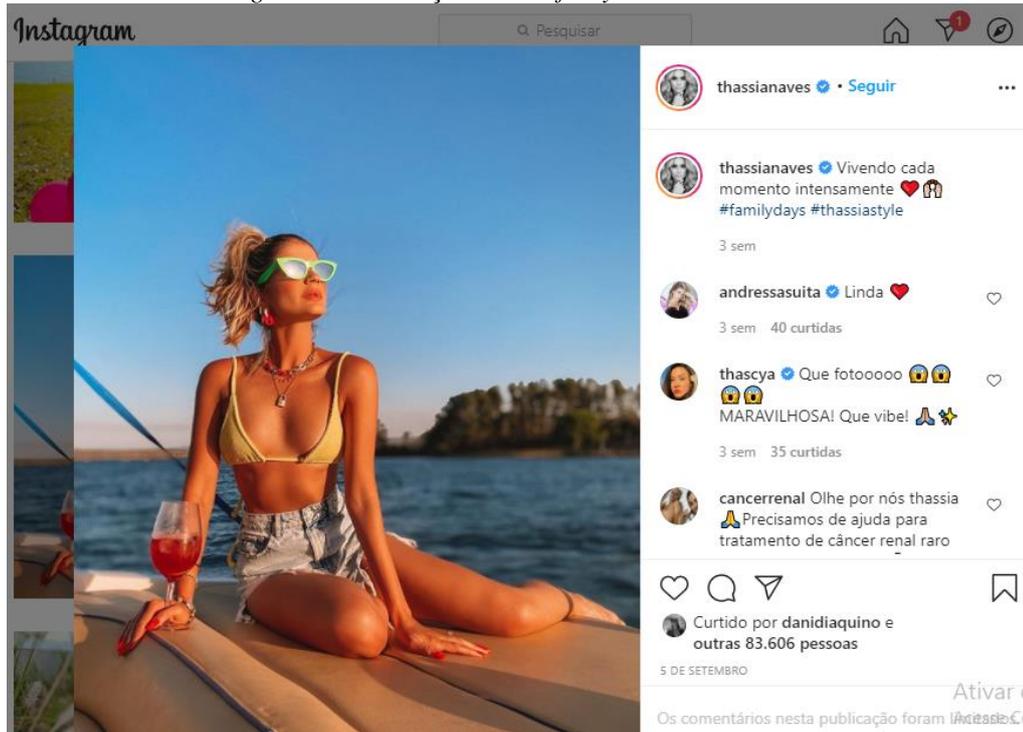


Figura 6 – Look do dia.



Fonte 6 – Thássia Naves (2020).

Figura 7 – Publicação sobre life style Thássia Naves.



Fonte 7 – Thássia Naves (2020).

Outro influenciador de grande alcance é Felipe Neto, atingindo a marca de 13,4 milhões de seguidores no Instagram. Felipe iniciou a sua carreira no Youtube em 2010, onde publicava vídeos sobre os temas mais comentados da época. Embora sua fama venha dos vídeos publicados em outra rede social, Neto também exerce grande influência no Instagram, onde compartilha seus conteúdos voltados para o público adolescente. Eleito em 2020 pela revista *Time* como uma das personalidades mais influentes do mundo, Neto é descrito pela própria revista como “o influenciador digital de maior importância no Brasil, provavelmente no mundo.”¹⁴ (MIRANDA, 2020) (tradução minha).

¹⁴No original: [...] Felipe Neto, 32, is the most consequential digital influencer in Brazil, possibly in the world.

Figura 8– Publicação do influencer Felipe Neto.



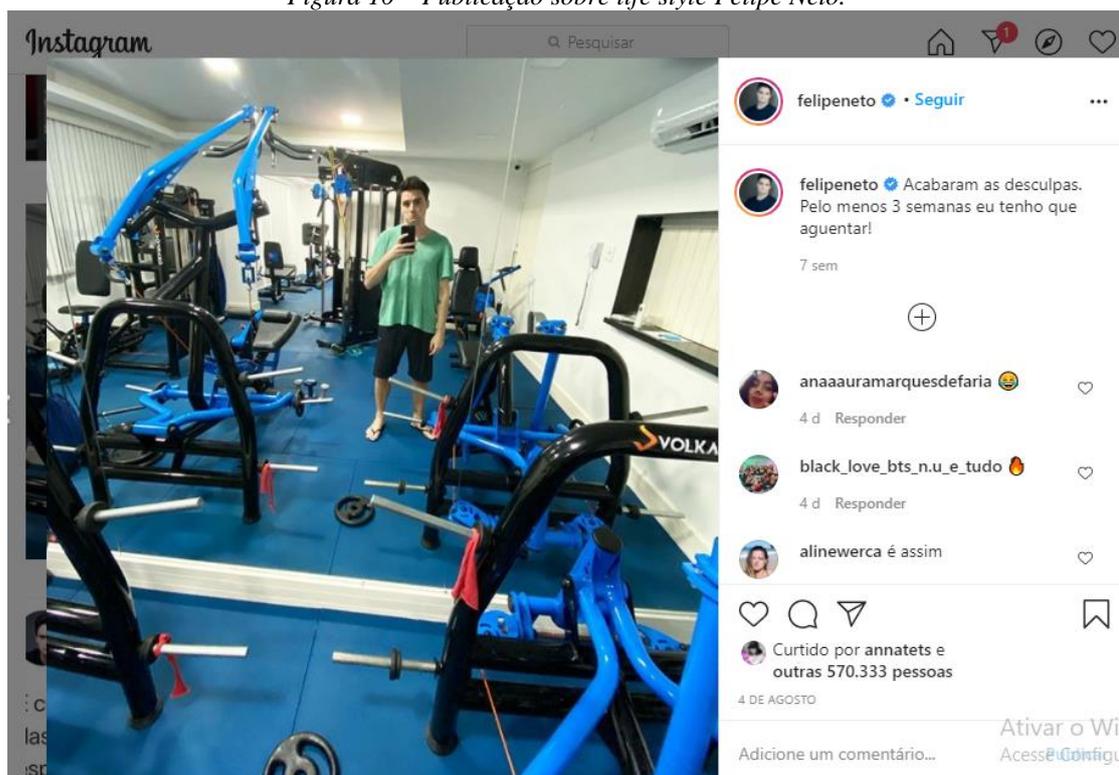
Fonte 8 – Felipe Neto (2020).

Figura 9 – Felipe Neto divulga seus perfis em outras redes sociais.



Fonte 9 – Felipe Neto (2020).

Figura 10 – Publicação sobre life style Felipe Neto.



Fonte 10 – Felipe Neto (2020).

2.2.2 Os micro influenciadores digitais

Os exemplos citados acima retratam os macro influenciadores digitais do Brasil, ou seja, *influencers* que possuem grande número de seguidores e fama no Instagram e/ou em outras redes sociais. Se comparados ao primeiro grupo, os micro influenciadores possuem um número menor de seguidores, o que não significa que o perfil desses usuários não tenha grande alcance ou não gere resultados, tanto para o *influencer* quanto para as marcas contratantes.

Por terem um público reduzido, os pequenos influenciadores digitais geralmente focam em um nicho específico, como produtos para cabelo cacheado, culinária vegana, *games*, etc., e tendem a indicar produtos e marcas que realmente consomem.

Para Tariq (2019), “[...] os micro-influenciadores geralmente são pessoas comuns. É isso que lhes dá uma audiência tão fiel. Eles geralmente são especialistas em determinados tópicos e promovem produtos que realmente acham que seu público vai gostar”.

Já para Defreyn (2018):

[...] Ainda que os macroinfluenciadores – populares que abordam temas mais genéricos como comédia, moda e comportamento – e grandes celebridades – atores, atletas e apresentadores – exerçam o papel de promover marcas, os grandes empresários têm voltado os seus olhos para os microinfluenciadores, que em sua

maioria têm um alcance inicialmente limitado e muitas vezes até regional. Nota-se, porém, que estes produtores de conteúdo possuem uma relação mais próxima com seus seguidores e abordam assuntos de nicho, apresentando um engajamento muito maior se comparado aos grandes influenciadores.

Justamente por serem um perfil menor, esses *influencers* conseguem ter mais contato com os seus seguidores, o que gera o sentimento de maior credibilidade e pertencimento dessa comunidade que o segue. Grandes marcas têm focado em micro influenciadores para a divulgação de seus produtos, uma vez que esses possuem uma melhor comunicação com os seus seguidores e conseguem um alcance e retorno maior para as marcas (FREITAS, 2019; RIBEIRO, 2017). Portanto, o número de seguidores que um perfil possui no Instagram não significa grande influência ou renome no mercado de marketing de influência. A influência exercida pelos *influencers* se dá tanto no macro quanto no micro e é baseada no tipo de conteúdo produzido e na forma que o influenciador se posiciona na internet.

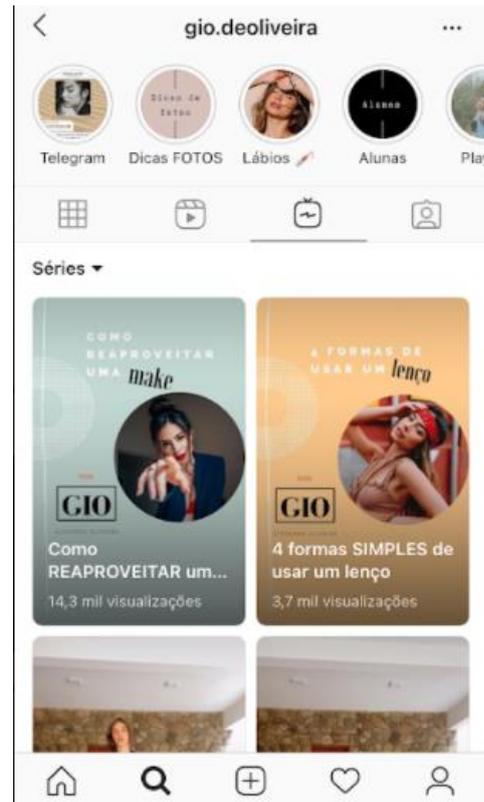
As imagens abaixo mostram exemplos de micro influenciadoras:

Figura 11 – Giovanna compartilha com o seu público dicas de modelagem e beleza.



Fonte 11 – Giovanna Oliveira (2021).

Figura 12 – Publicações Giovanna Oliveira.



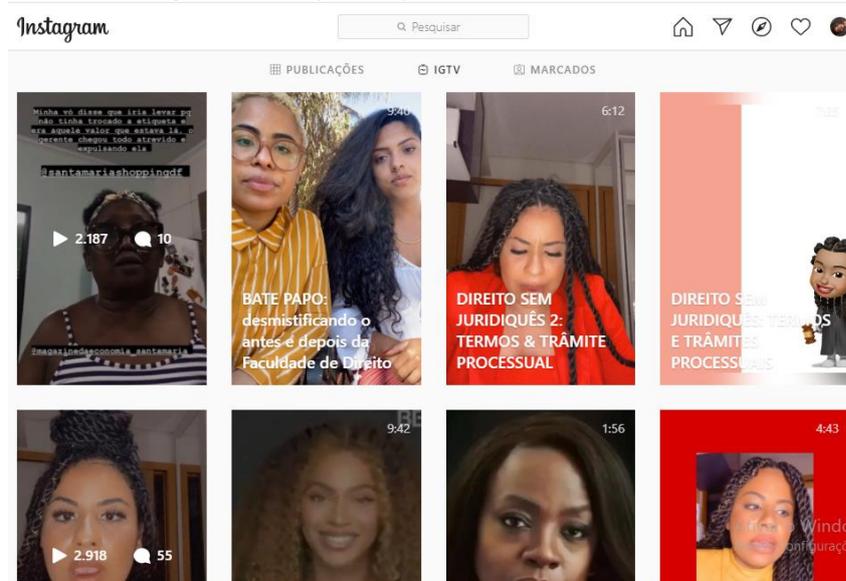
Fonte 12 – Print retirado do perfil da influencer Giovanna Chaves (2021).

Figura 13 – Advogada, Natalia Santos compartilha com os seguidores conteúdos jurídicos, além de dicas de moda e discussões sobre raça e gênero.



Fonte 13 – Natalia Santos (2021).

Figura 14 – Perfil da influenciadora Natalia Santos.



Fonte 14 – Print retirado do perfil da influencer Natalia Oliveira Santos (2021).

3 DAS ATIVIDADES REALIZADAS PELOS INFLUENCIADORES DIGITAIS

Com o avanço das tecnologias e a migração natural do mercado para o ambiente online, tem ocorrido o surgimento de diversas atividades e profissões ligadas à internet. Embora não seja regulamentada pelo ramo do Direito do Trabalho¹⁵, o termo influenciador digital tem sido considerado como uma profissão da atualidade.

Embora se trate de nova realidade das relações comerciais e sociais, diversos ramos acadêmicos já se preocupam em entender e solucionar os questionamentos que surgem das atividades realizadas pelos influenciadores digitais. A Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul oferta o curso de Pós-Graduação em “Influência Digital: Conteúdo e Estratégia”¹⁶, possuindo no seu corpo docente influenciadores de grande alcance, bem como matérias relacionadas à estratégia comercial e o emprego do marketing de influência. Além disso, diversos influenciadores ofertam os seus próprios cursos a fim de capacitar novos influenciadores, ensinando-os como monetizar¹⁷ o poder da influência sobre os outros usuários.

¹⁵ Tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei 8569/2017, que visa regulamentar a profissão de blogueiro. GARÇON, Lindomar. **Projeto de Lei n. 8569/2017**. Dispões acerca da regulamentação da profissão blogueiro. Brasília: Câmara dos Deputados, 13 set. 2017. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2151337>. Acesso em: 01 mar. 2019.

¹⁶ Disponível em: <https://coletiva.net/academia/marcelo-tas-e-walter-longo-leccionam-em-curso-de-comunicacao-da-puc,292825.jhtml>.

¹⁷ “Geração de receita por um blog ou qualquer outro site de conteúdo através da inserção de anúncios, links ou qualquer outro tipo de parceria que gere uma receita para o site.” (FERNANDES, 2020).

Figura 15 – Anúncio de curso para ser um digital influencer.



Fonte 15 – Print do story postado pela influenciadora Akeme Cunha (2020).

Figura 16 – Escola de Influencers.



Fonte 16 – Print do perfil Escola de Influencers (2020).

Ser influenciador digital saiu do campo do *hobby*, do conselho ou indicação dadas por amigos, sendo, atualmente, uma profissão que pode gerar grande aferição de renda, ocasionando implicações para o Direito Tributário.

Nos próximos tópicos serão estudados o marketing de influência e a relação entre os influenciadores, os seguidores e as marcas contratantes. Além disso, o capítulo analisa, por meio de imagens, as atividades realizadas pelos influenciadores digitais no Instagram, a fim de se verificar se tratam de publicidade.

3.1 O Marketing de Influência

A definição da atividade fim desenvolvida pelos influenciadores digitais pode ser retirada do próprio termo: o *influencer* tem como função principal influenciar seu público alvo

na forma de se vestir, comportar, alimentar e, principalmente, na forma de consumir bens e produtos do mercado de consumo. Através do que se denomina marketing de influência, os influenciadores digitais são os novos contratados por marcas e empresas para divulgarem os seus serviços e produtos (TERRA, 2017).

De acordo com Erika Gomes e Evandro Gomes¹⁸ (2017 apud ALMEIDA; BEZERRA, 2019):

Na contemporaneidade, a utilização das redes sociais faz parte do nosso dia a dia, crianças, jovens e adultos, todos fazem parte dessa rede. Diante disso, vem surgindo a figura dos Digitais Influencers, os quais são pessoas com elevado número de seguidores, que produzem conteúdo digital, vendem produtos dos mais variados segmentos industriais por meio de seus perfis e alcançam milhões de pessoas com suas publicações, causando impacto na decisão de compra dos consumidores.

Como discorrido, anteriormente ao surgimento das redes sociais, a produção de conteúdo se dava através dos *blogs*, que funcionavam como um diário pessoal do autor. Com o surgimento do Instagram, Youtube, Facebook, etc., os *blogs* perderam o seu lugar para as novas formas de comunicação, que se dão de forma mais dinâmica e atual (FERREIRA; GRANGEIRO; PEREIRA, 2019; KARHAWI, 2017).

Como demonstra Karhawi (2017), o termo blogueiro cedeu espaço para o termo influenciador digital ou produtor de conteúdo. Camila Coutinho, influenciadora digital e dona de um dos maiores *blogs* do país¹⁹, em entrevista a Bruno Astuto, assim se denomina: “[...] o termo blogueira já ficou defasado nesses 10 anos por causa das novas plataformas sociais. Hoje, se você me perguntar minha profissão, vou dizer ‘influenciadora digital’.” (VALENÇA, 2015).

Dessa maneira, o Instagram pode ser considerado o avanço dos *blogs*, uma vez que funciona como um diário dos usuários que podem compartilhar, em tempo real, a sua rotina, dicas, produtos que consome, etc., com os seus seguidores. Esse compartilhamento da rotina, da intimidade, dos gostos pessoais, fez com que os *influencers* criassem uma conexão - comparada ao laço de amizade - com os seus seguidores, mesmo que as partes só interajam virtualmente e jamais venham a se conhecer no mundo *off-line*.

A pesquisa, “Influenciadores Digitais”, realizada pelo Instituto QualiBest²⁰ em 2018, revela que entre os 4.283 entrevistados, 50% (cinquenta por cento) afirma confiar em

¹⁸ GOMES, Erika Cirqueria; GOMES, Evandro Ferreira. O papel dos Influenciadores Digitais no relacionamento entre Marcas e *Millennials* na Era Pós-Digital. In: CONGRESSO DE CIÊNCIAS DA COMUNICAÇÃO NA REGIÃO NORDESTE, 19., 2017, Fortaleza. **Anais do XIX Congresso de [...]**. São Paulo: Intercom, 2017.

¹⁹ Camila Coutinho Valença escreve o *blog* Garotas Estúpidas. Disponível em: <https://www.garotasestupidas.com/>.

²⁰ Instituto de pesquisas online do Brasil que tem como foco acompanhar as mudanças de comportamento das pessoas e entender melhor seus hábitos, relações e desejos.

influenciadores digitais como fonte de informação para a compra de um produto. Esse grupo só é menor que os 56% (cinquenta e seis por cento) que baseiam a sua escolha em amigos e parentes. A pesquisa ainda revela que 73% (setenta e três por cento) dos entrevistados já comprou um produto por indicação de um influenciador digital. Esse número aumenta para 76% (setenta e seis por cento) no ano de 2019²¹, com base na nova pesquisa, “O post é pago, e aí? ”, realizada pelo mesmo instituto (QUALIBEST, 2018, 2019). Segundo trecho retirado da pesquisa realizada pela YouPix, “ROI & Influência 2019”, “os influenciadores aumentam a penetração da mensagem junto aos públicos de interesse. Mais do que isso, funcionam como formadores de opinião que, de fato, influenciam na percepção da marca, produto ou serviço” (YOUPIX; 2019).

Cientes do poder de convencimento dos influenciadores digitais, as marcas passaram a contratar esses usuários de destaque para divulgarem os seus produtos e/ou serviços. Através da contratação desses serviços prestados pelos *influencers*, as marcas buscam divulgar as suas mercadorias e aumentar, consideravelmente, o número de vendas. A nova geração, conhecida como *millennials*, busca uma interação maior e mais personalizada com as marcas que consome (GOMES; GOMES, 2017). Essa conexão é criada justamente pelos influenciadores, que fazem uma intermediação mais pessoal entre a marca e o cliente final (ALMEIDA; BEZERRA, 2019; BRAKE; SAFKO, 2010²² apud SILVA; TESSAROLO, 2016).

Uma das características dos *Influencers* é relatar os acontecimentos diários, fazendo com que os seguidores acompanhem o seu cotidiano. Com isso, cria-se então, um elo de proximidade entre o público e o influenciador, que passa segurança e confiança, tornando assim, muito fácil e sugestivo a venda de produtos. (ALMEIDA; BEZERRA, 2019).

Ainda de acordo com a pesquisa “ROI & Influência 2019” (YOUPIX, 2019), 68% das empresas entrevistadas²³ considera o marketing de influência importante ou muito importante no plano de comunicação da empresa. “Influenciadores são essenciais. Vivemos na era da dispersão da atenção dos grandes veículos e das mídias tradicionais. Eles são o novo canal de atenção e imprescindíveis para qualquer estratégia. ” (YOUPIX, 2019).

Diante de todo o exposto, conclui-se que o marketing de influência é caracterizado pelo uso da influência, exercida pelo influenciador sobre seus seguidores, para fomentar o consumo de bens e/ou serviços vendidos pela marca contratante.

²¹ De acordo com a pesquisa “O post é pago, e aí? ”, no ano de 2019 foram entrevistadas 2.100 pessoas (QUALIBEST, 2019).

²² BRAKE, David K.; SAFKO, Lon. **A bíblia da mídia social**. São Paulo: Edgard Blucher, 2010.

²³ De acordo com a própria pesquisa, foram entrevistadas 94 grandes empresas brasileiras (YOUPIX, 2019).

Para Deges (2018), citado por Barreiro, Dinis e Breda (2019):

Com o surgimento das novas tecnologias e com a evolução dos mercados, o marketing foi-se adaptando, surgindo o marketing de influência, que corresponde ao planejamento, controle das redes sociais pelos líderes de opinião e multiplicadores de *social media*, através das suas recomendações. O valor das mensagens das marcas aumenta e influencia positivamente o comportamento de compra do público alvo. (DEGES, 2018 apud BARREIRO; DINIS; BREDAS, 2019).

Para Politi (2019):

Marketing de influência é uma abordagem de marketing que consiste em praticar ações focadas em indivíduos que exerçam influência ou liderança sobre potenciais clientes de uma marca. Como benefício, os influenciadores interferem nas decisões de compra dos clientes a favor de uma determinada marca. Isso acontece porque os influenciadores estabelecem uma relação de confiança com seus públicos

A forma prática que ocorre o marketing de influência será estudada na seção seguinte.

3.2 As atividades realizadas pelos influenciadores digitais

Essa seção tem como objetivo analisar, fazendo uso de imagens, a relação firmada entre os influenciadores digitais e as marcas contratantes, além das atividades realizadas pelos *influencers*, a fim de se verificar se, as últimas, são de fato consideradas como publicidade.

“A publicidade é inerente a sociedade de consumo.” (SANTANNA, 2018, p. 111). Como discorrido alhures, com o surgimento da sociedade de consumo foi necessário desenvolver técnicas que fomentassem o consumo dos bens e serviços produzidos, dando vazão a produção feita em larga escala. Essas técnicas desenvolvidas foram a publicidade e a propaganda, que geraram uma massiva divulgação dos bens e serviços produzidos (BESSA; MOURA, 2014, p. 145).

A publicidade e a propaganda são importantes técnicas da comunicação, usadas para persuadir ou convencer as pessoas sobre qualquer assunto. Comumente são tratadas como sinônimo, porém, não possuem o mesmo significado. A propaganda tem o caráter de propagar ideias, ideologias, princípios, geralmente com cunho político, cívico ou religioso, não possuindo cunho comercial (GONÇALEZ, 2009, p. 7).

Gonçalez (2019, p. 7), assim define propaganda:

A propaganda pode ser definida como ações de atividades ideológicas que tendem a influenciar o homem, com objetivo político, cívico ou religioso. É o ato de propagar ideias, princípios e teorias sem o fator comercial [...]. Ou seja, a propaganda é uma

atividade voltada para promover um sistema ideológico, como doutrinas religiosas ou princípios políticos.

Já a publicidade é o ato de tornar algo público, de divulgar, um ou fato ou ideia, com objetivo comercial, uma vez que pode criar o desejo de consumo ou compra em quem recebe a mensagem (GONÇALEZ, 2009, p. 7). Para o autor citado publicidade é:

Um conjunto de técnicas de ação coletiva com o propósito de tornar conhecido um produto, um serviço, uma marca, promovendo assim uma atividade comercial. [...] engloba todas as formas de comunicação, tornando-se uma técnica comercial de comunicação de massa.

Gonçalez (2009, p. 8) ainda afirma que são condicionantes técnicos da publicidade a inserção do anúncio ou campanha publicitária em meios de comunicação e o pagamento desse anúncio por um patrocinador. Já a propaganda não precisa de um promotor e, embora também deva ser inserida em meios de comunicação, a sua divulgação não ocorre, necessariamente, por meios de anúncios.

O marketing de influência pode ser entendido como uma espécie do gênero publicidade. De acordo com Politi (2019), há duas formas de se praticar o marketing de influência: através da mídia paga (*paid media*) e da mídia conquistada (*earned media*). No primeiro modelo, os influenciadores são remunerados pelas marcas contratantes para fazer campanhas ou ações de divulgação de um produto, serviço ou marca. O autor ainda ressalta que os influenciadores não são um “garoto propaganda” das marcas, apenas emprestam a sua imagem, fama, influência para a divulgação daquele produto (POLITI, 2019).

[...] o marketing de influência existe necessariamente uma sinergia entre influenciador e marca, com alinhamento de posicionamento. Afinal, a mensagem será exposta para o público do influenciador, e não de um veículo de comunicação. **É, portanto, um trabalho tipicamente de publicidade por parte da marca que contrata** (POLITI, 2019) (grifo nosso).

Esse modelo é o que os próprios influenciadores denominam como “publicidade”, “publi”²⁴ ou “publi *post*”, no qual as marcas pagam pela postagem feita no Instagram do influenciador contratado.

Já no modelo de mídia conquistada, os influenciadores se envolvem na divulgação dos produtos, serviços e bens como parceiros, recebendo uma contrapartida não-financeira. Muitas vezes o pagamento da divulgação acontece através da prática chamada “permuta”, onde os

²⁴ Abreviação de “publicidade”.

influenciadores são pagos com os próprios produtos divulgados.

Para melhor compreensão das relações firmadas entre os influenciadores digitais e as marcas contraentes, além das formas de publicidade realizadas, serão utilizadas imagens retiradas do perfil de alguns influenciadores digitais.

A relação firmada entre os *influencers* e as marcas se inicia com a escolha do influenciador para divulgar um produto em específico. As partes da relação precisam estar alinhadas, possuírem um público alvo similar, para que a campanha publicitária atinja de fato os consumidores seguidores. Como já explicado, a relação *influencer*-seguidor precisa ser pautada na confiança. Dessa maneira, as marcas precisam escolher os influenciadores que mais dialogam com o público-alvo do produto ou serviço a ser divulgado (KARHAWI, 2019).

Os influenciadores se colocam à disposição das marcas, divulgando o seu mídia kit. O mídia kit pode ser definido como uma apresentação do influenciador, onde ele informa o preço do seu serviço, a forma como realiza os serviços e os seus números no Instagram (seguidores, alcance, visualizações). As figuras 17 a 21 mostram exemplos de mídia kit de alguns influenciadores digitais.

Figura 17 – Mídia Kit Adriana Sant'anna.



ADRIANA SANT'ANNA
Mãe, Esposa,
Cirurgiã Dentista,
Empresária e
Palestrante.

250 milhões
impressões
semanais

3,8 milhões
seguidores

FEED 

FOTO PRONTA	R\$ 1.500
1 POST	R\$ 2.200
2 POSTS	R\$ 4.000
3 POSTS	R\$ 4.500
4 POSTS	R\$ 5.000

(UM POR SEMANA)

 **R\$ 3.500**

SORTEIO	R\$ 3.700
---------	-----------

STORIES
POST 30" **R\$ 2.000**

NO CASO DE FOTO PRONTA, ELA É APAGADA COM 48H.

Fonte 17 – Print retirado do perfil Subcelebrities (2020).

Figura 18 – Mídia Kit Stephanie Viegas.



A photograph of Stephanie Viegas, a woman with long dark hair and red lipstick, holding a light blue media kit card. The card features the Instagram logo and the text 'SUBCELEBRITIES'. The card lists the following services and prices:

- FEED**
 - R\$ 4.000
- STORIES (3 UNIDADES)**
 - R\$ 3.000
- PACOTE 1 - R\$ 6.000**
 - 1 feed (+ 3 fotos para uso da marca)
 - 3 stories
- PACOTE 2 - R\$ 6.500**
 - 1 feed (+ 3 fotos para uso da marca)
 - 3 stories
 - 1 fashion film

Fonte 18 – Print retirado do perfil Subcelebrities (2020).

Figura 19 – Mídia Kit Lorena Improta.



Os publipost da Lore Improta funcionam das seguintes formas:

- 01 postagem 3.500,00
- 01 Storie 2.000,00
- 01 Postagem + 03 Stories = 8.000,00
- 01 Postagem + 04 Stories = 10.000,00
- 02 postagens + 03 Stories = 11.500,00
- 02 postagens + 4 Stories = 13.500,00
- 01 InstaVideo = 5.000,00

Você envia as fotos dos produtos, o nosso stylist faz a seleção das peças e nos envia. Nós fazemos as fotos com o nosso fotógrafo oficial junto a Lorena, efetua o pagamento e agendamos o dia e horário para os posts!

Uma vez você confirmando passamos o endereço para envio do produto, conta para depósito, data que iremos realizar as fotos e programação das postagens.

•SUB•
CELEBRITIES

Fonte 19 – Print retirado do perfil Subcelebrities (2020).

Figura 20 – Mídia Kit Gabriela Brandt.



•SUB•
CELEBRITIES

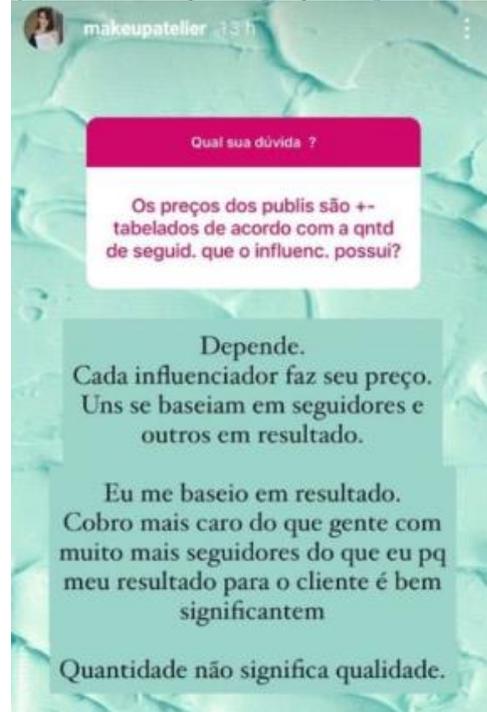
valores

- 1 POST INSTAGRAM
R\$ 12 MIL
- 3 STORIES
R\$ 10 MIL
- 1 POST + 3 STORIES
R\$ 20 MIL
- YOUTUBE
R\$ 8 MIL O VIDEO
- PRESENÇA
R\$ 20 MIL
2H NO LOCAL + POST
NO INSTAGRAM*

*TAXA DE DESLOCAMENTO E HOSPEDAGEM POR E-MAIL

Fonte 20 – Print retirado do perfil Subcelebrities (2020).

Figura 21 – Variação de preço nas publicidades.

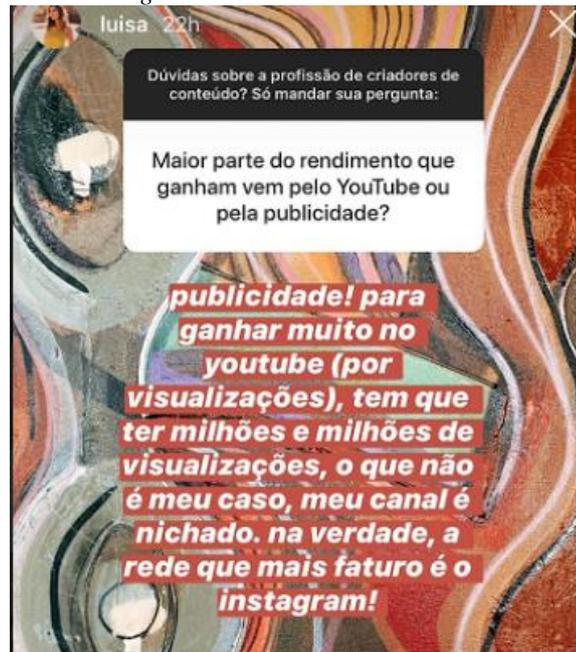


Fonte 21 – Print retirado do story da influenciadora Cinthia Ferreira (2020).

Como se observa pelas imagens acima, os valores cobrados pelos influenciadores variam de acordo com a relevância e engajamento que esses usuários possuem na rede social. Verifica-se também que os valores cobrados por serviços de publicidade podem chegar a altas quantias, o que faz da profissão influenciador uma atividade rentável, que é fonte de renda exclusiva de muitos *influencers*.

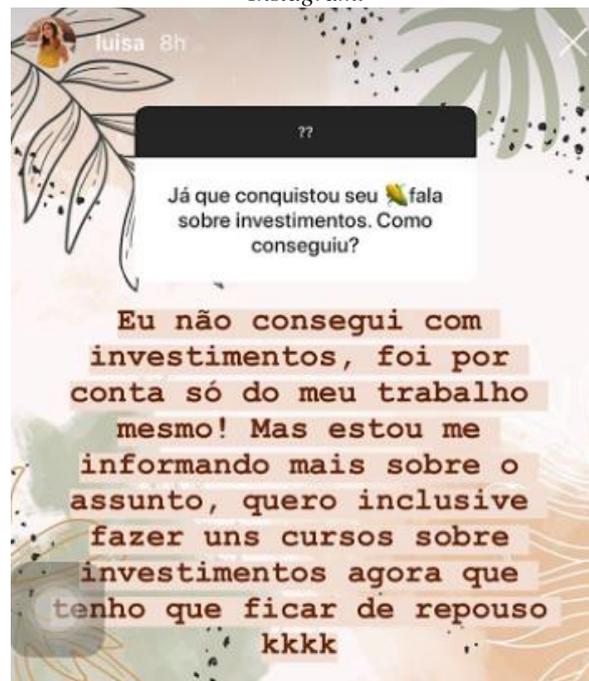
Nas imagens abaixo fica comprovada a relevância do capital gerado pelas atividades realizadas pelos influenciadores digitais no Instagram.

Figura 22 – Renda Luisa Accorsi.



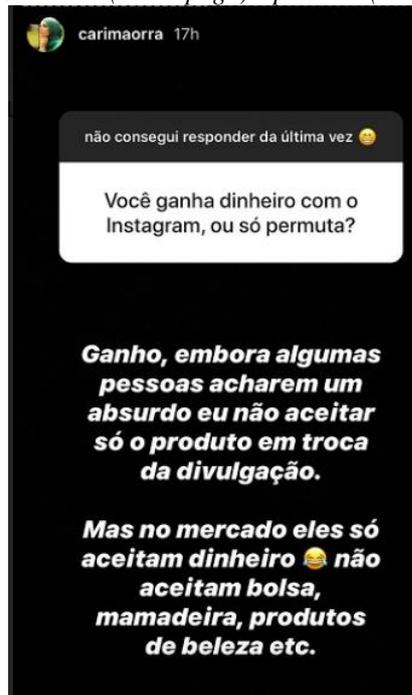
Fonte 22 – Print retirado do story da influenciadora Luisa Accorsi (2020).

Figura 23 – Luisa Accorsi atinge a renda de um milhão de reais através do seu trabalho realizado no Instagram.



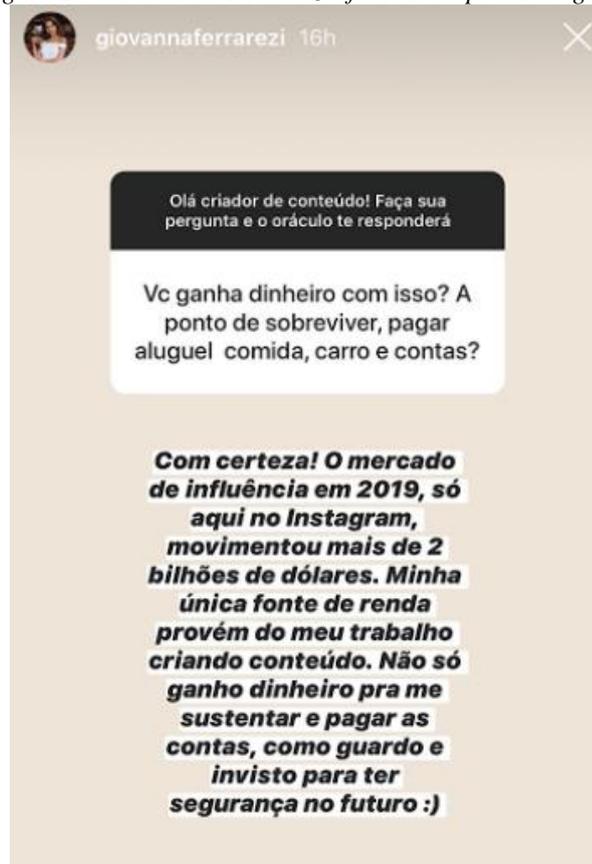
Fonte 23 – Print retirado do story da influenciadora Luisa Accorsi (2020).

Figura 24 – Publicidade (mídia paga) e permuta (mídia conquistada).



Fonte 24 – Print retirado do story da influenciadora Carima Orra (2020).

Figura 25 – Giovanna Ferrarezi afere renda pelo Instagram.



Fonte 25 – Print retirado do story da influenciadora Giovanna Ferrarezi (2020).

Figura 26 – Publicidades no Instagram são a principal fonte de renda de influencers.



Fonte 26 – Print retirado do story da influenciadora Luisa Accorsi (2020).

Figura 27 – Valores recebidos por blogueiras²⁵.



Fonte 27 – Print retirado do story da influenciadora Luisa Accorsi (2020).

²⁵ Como já explicado, o termo é utilizado como sinônimo de influenciador digital.

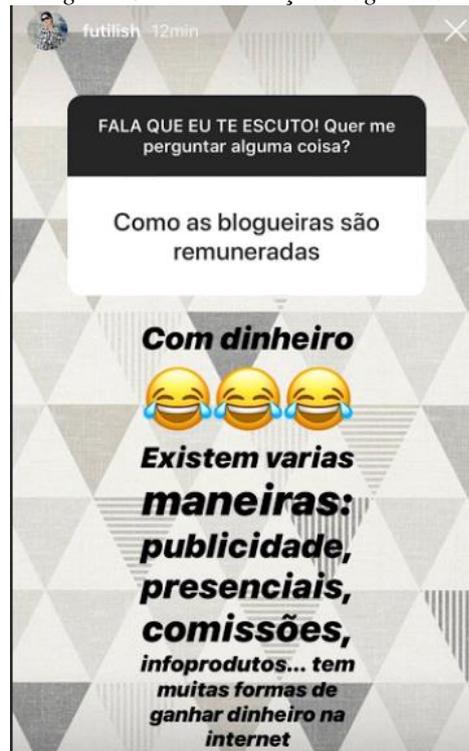
Figura 28 – Felipe Neto expõe preço de publicidade no Instagram.



Fonte 28 – Print retirado do story do perfil Rainha Matos (2020).

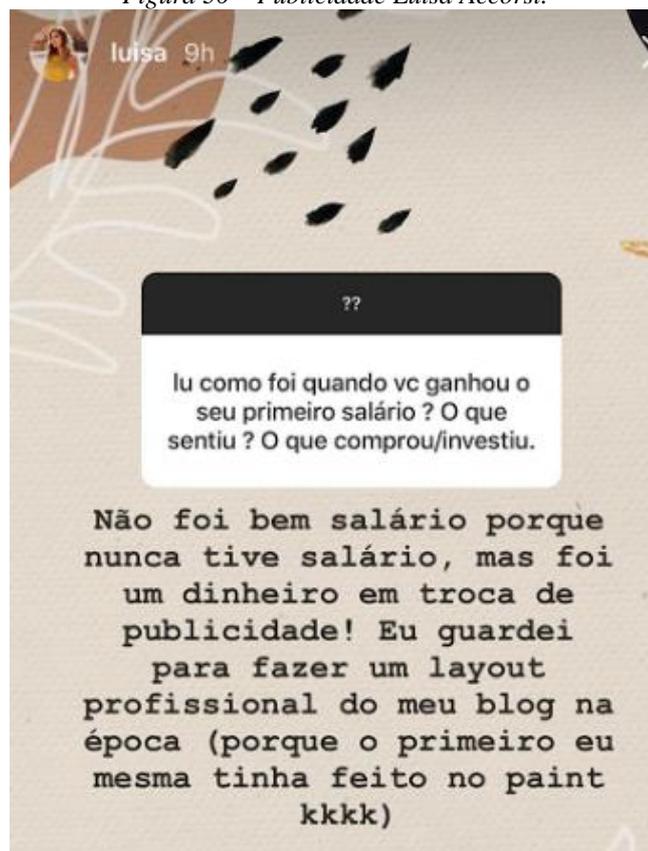
Com base nas definições de marketing de influência e publicidade desenvolvidas ao longo da pesquisa, além das imagens trazidas nesta seção, resta demonstrado que essas atividades de divulgação de produtos e serviços, realizadas pelos influenciadores digitais no Instagram, são atos de publicidade e são contratadas sob tal modalidade. Nas imagens abaixo, os próprios influenciadores afirmam realizar publicidade no Instagram e serem contratados para tal fim.

Figura 29 – Remuneração blogueiras.



Fonte 29 – Print retirado do story da influenciadora Constaza Fernandez (2020).

Figura 30 – Publicidade Luisa Accorsi.



Fonte 30 – Print retirado do story da influenciadora Luisa Accorsi (2020).

Figura 31 – Captação de publicidade no Instagram.



Fonte 31 – Print retirado do story da influenciadora Yá Burihan (2020.)

Figura 32 – Captação de parceria no Instagram.



Fonte 32 – Print retirado do story do perfil Gossip do Dia (2020).

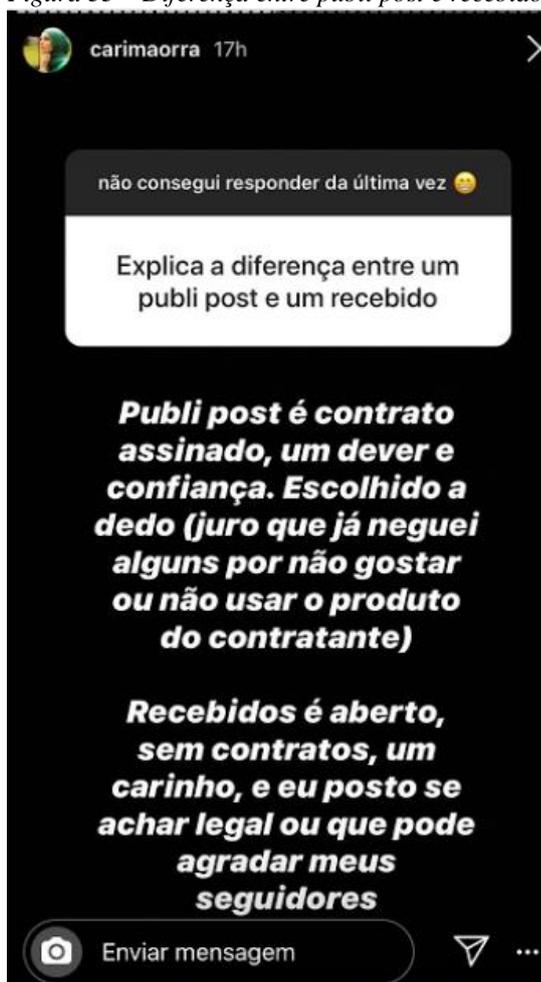
Além da prática dos *posts* pagos, das parcerias e permutas, existe também a categoria dos “recebidos”. Os “recebidos” são presentes, *press kits*²⁶ enviados, de forma gratuita, pelas

²⁶ *Press kits* são produtos enviados para a imprensa como forma de apresentação do bem e/ou serviço a ser comercializado por alguma marca. Anteriormente, os *press kits* eram enviados para as mídias formais, como

marcas para os influenciadores digitais. Nessa prática não há acordo de publicidade firmado entre o influenciador e a marca que oferta o produto. Entretanto, mesmo não havendo a obrigação contratual de divulgar a marca em seu perfil, muitos *influencers* possuem o hábito de mostrar esses produtos nos *stories*, o que gera uma divulgação gratuita da marca remetente.

Essa visibilidade gratuita é o que leva as marcas a enviarem produtos para os influenciadores digitais. Contudo, como demonstram as imagens abaixo, os “recebidos” são considerados presentes, sendo a divulgação dos mesmos uma liberalidade do influenciador, não sendo, portanto, considerada como publicidade contratual.

Figura 33 – Diferença entre publi post e recebido.



Fonte 33 – Print retirado do story da influenciadora Carima Orra (2020).

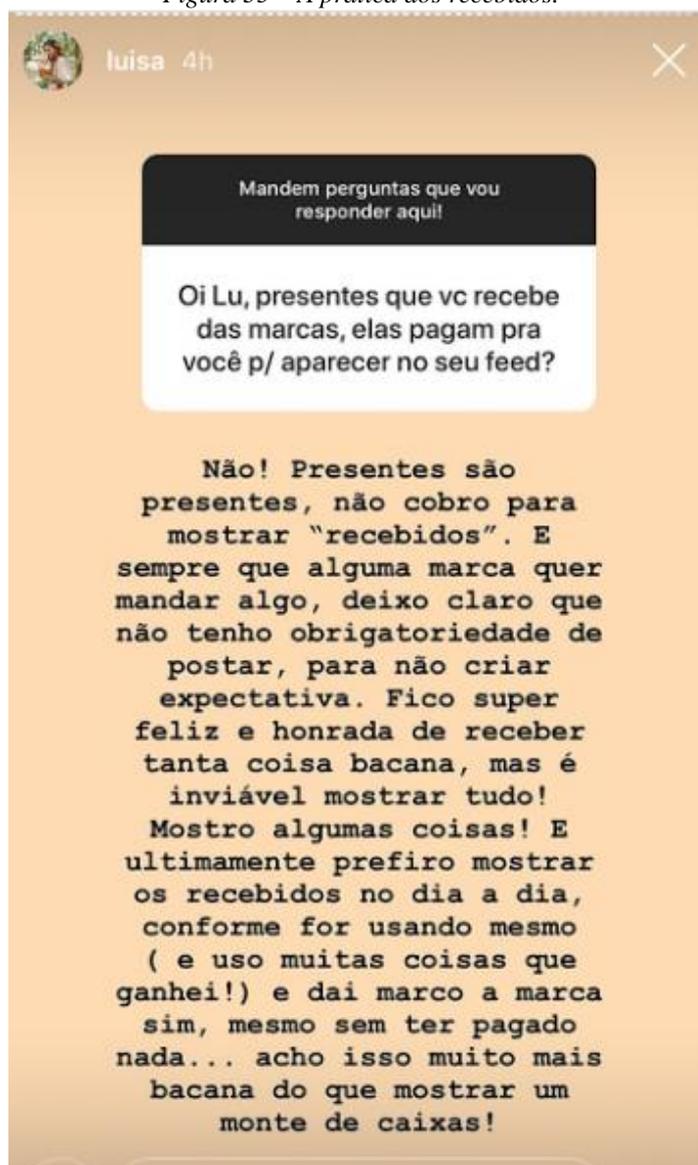
jornais e revistas. Na atualidade, em tempos de marketing de influência, são enviados, em sua maioria, para influenciadores digitais que dialoguem com o público da marca remetente.

Figura 34 – “Presente não tem que postar”.



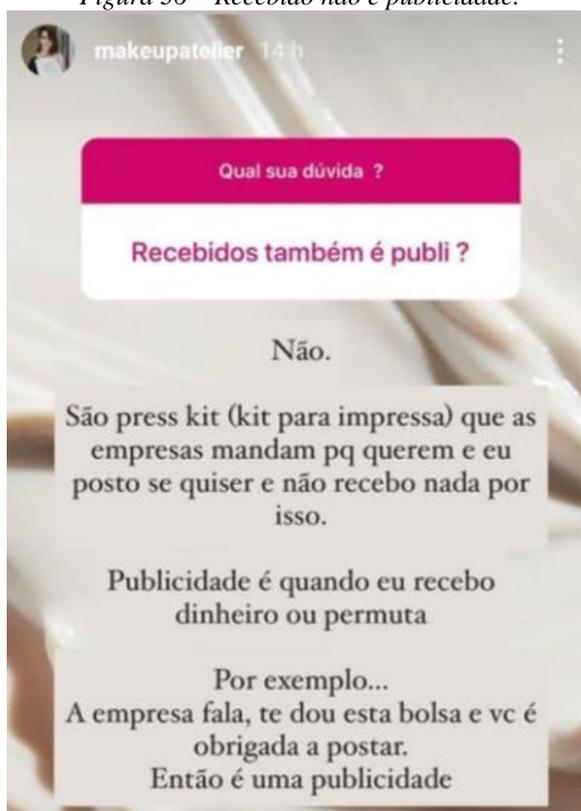
Fonte 34 – Print retirado do story da influenciadora Jana Rosa (2020).

Figura 35 – A prática dos recebidos.



Fonte 35 – Print retirado do story da influenciadora Luisa Accorsi (2020).

Figura 36 – Recebido não é publicidade.



Fonte 36 – Print retirado do story da influenciadora Cinthia Ferreira (2020).

Figura 37 – “Recebido é presente”.



Fonte 37 - Print retirado do story da influenciadora Constanza Fernandez (2020).

Ressalta-se que muitos influenciadores se utilizam dos “recebidos” para fazer publicidade velada de alguma marca ou produto. Na prática, considerada ilegal para o Conselho Nacional de Autorregulamentação Publicitária (CONAR), o *influencer* simula ter recebido o

produto e/ou serviço de forma gratuita, quando, na realidade, foi contratado pela marca para divulgar tal bem. De acordo com as normas impostas pelo CONAR, toda publicidade veiculada deve conter anúncio que informe que a postagem se trata de uma publicidade paga.

Assim, de acordo com o Código Brasileiro de Autorregulamentação Publicitária (1980), devolvido pelo CONAR, tem-se que:

Artigo 28 O anúncio deve ser claramente distinguido como tal, seja qual for a sua forma ou meio de veiculação.

Artigo 29 - Este Código não se ocupa da chamada “propaganda subliminar”, por não se tratar de técnica comprovada, jamais detectada de forma juridicamente incontestada. São condenadas, no entanto, quaisquer tentativas destinadas a produzir efeitos “subliminares” em publicidade ou propaganda.

Parágrafo único - Este Código encoraja os Veículos de Comunicação a adotarem medidas ao seu alcance destinadas a facilitar a apreensão da natureza publicitária da ação de “merchandising”.

Com base na pesquisa²⁷ supracitada realizada pela QualiBest (2019), 63% (sessenta e três por cento) dos seguidores gostam que os influenciadores recomendem produtos. Entre os entrevistados, 78% (setenta e oito por cento) dos seguidores consideram importante que o influenciador identifique que a postagem se trata de publicidade paga. Já de acordo com os dados da pesquisa “Creators & Marcas” (YOUPIX; BRUNCH, 2019), 78% (setenta e oito por cento) dos influenciadores entrevistados sempre avisam que se trata de uma publicidade quando fazem um *post* patrocinado, 15% (quinze por cento) geralmente avisa e 7% (sete por cento) nunca avisaram se tratar de uma publicidade paga. Segundo a pesquisa, dos 7% (sete por cento) dos influenciadores que não avisam, o principal motivo é acharem que não é necessário divulgar a informação. Entretanto, como discorrido acima, com base na legislação do CONAR e do Código do Consumidor (CDC), no caput do seu art. 36, é obrigatório informar que a postagem contém publicidade: “Art. 36. A publicidade deve ser veiculada de tal forma que o consumidor, fácil e imediatamente, a identifique como tal. ”

A imagem abaixo demonstra um caso típico de publicidade velada realizada pela influenciadora Thássia Naves. Na postagem, a influenciadora não identifica no texto que se trata de publicidade paga pela marca DesinChá, não faz uso da identificação de publicidade disponibilizada pelo próprio Instagram, nem de *hashtags* como “#publicidade”, “#publi”, “#advertisement”²⁸, “#ad”²⁹, comumente usadas no Instagram para indicar publicidade.

²⁷ Pesquisa “O post é pago, e aí? ”.

²⁸ Termo em inglês que corresponde a “publicidade” na língua portuguesa.

²⁹ Abreviação da palavra *advertisement*. Vide explicação acima.

Figura 38 – Publicidade velada feita pela influencer Thássia Naves para a marca Desinchá.



Fonte 40 – Print retirado do perfil da influenciadora Thássia Naves (2020).

Como explicado no tópico 2.1³⁰, figuras 3 e 4, o Instagram permite que os usuários das contas profissionais tenham acesso ao alcance da sua publicação. Por exemplo, se uma marca contrata um influenciador para divulgar determinado produto, esse *influencer*, após fazer o *post* tem acesso a quantas pessoas consumiram aquela informação, podendo repassar para a marca contratante esses dados. As marcas também têm outras formas de medir esse retorno, por exemplo, através do ganho de novos seguidores, aumento no número de vendas após a realização da campanha pelo influenciador, utilização de *links* diretos ou cupons de descontos desenvolvidos especificamente para o influenciador contratado, entre outros.

As figuras 38 e 39 mostram como é feita essa aferição de resultados.

³⁰ Tópico “O Instagram”.

Figura 39 – Retorno para as marcas contratantes.



Fonte 38 – Print retirado do story da influenciadora Gabriela Sales (2020).

Figura 40 – Feedback de publicidade.



Fonte 39 – Print retirado do perfil Treta das Blogueiras (2020).

Ressalta-se que os influenciadores digitais possuem liberdade para desenvolverem a campanha publicitária de maneira que o anúncio a ser feito dialogue com o seu público seguidor. Entretanto, as marcas contratantes enviam resumos técnicos do produto a ser divulgado ou informações que devam constar na publicidade, ficando a cargo do *influencer* como utilizar e disponibilizar para as os seus seguidores essas informações. As campanhas publicitárias, geralmente, passam por aprovação prévia da marca contratante, sendo postadas somente após essa aprovação.

Após todo o exposto, as figuras abaixo retratam publicidades realizadas por influenciadores digitais no Instagram. As publicidades abaixo estão de acordo com as normas do CDC e do CONAR.

Figura 41 - Publicidade feita pela influenciadora Renata Linhares.



Fonte 41 – Print retirado do perfil da influenciadora Renata Linhares (2020).

Figura 42 – Publicidade no Instagram.



Fonte 42 – Print retirado do perfil da influenciadora Renata Linhares (2020).

A pesquisa “ROI & Influência 2019” (YOUPIX, 2019), ainda revela dado importante: 83% das 94 empresas entrevistadas realizam ações remuneradas com influenciadores digitais. Essa relação por ser relativamente nova, não tem tanto escopo jurídico. De acordo com outra pesquisa realizada, “Creators & Marcas” (YOUPIX; BRUNCH, 2019), 70% (setenta por cento) dos trabalhos feitos pelos *influencers* foram realizados sem contrato. Dos que fizeram contrato, 39% (trinta e nove por cento) fez por conta própria sem auxílio jurídico.

Somente 35% (trinta e cinco por cento) dos influenciadores digitais emitem nota fiscal de todos os trabalhos pagos. Segundo a mesma pesquisa, 49% (quarenta e nove por cento) optaram pelo modelo empresarial de microempreendedor individual (MEI) e 21% (vinte e um por cento) não tem empresa aberta. Para os institutos pesquisadores, essa informalidade seria um reflexo do “medo de abrir uma empresa e pagar impostos” (YOUPIX; BRUNCH, 2019).

As imagens abaixo mostram algumas influenciadoras que possuem empresa regularizada para desenvolverem as atividades típicas de um influenciador digital.

Figura 43 – Empresa Luisa Ferreira.



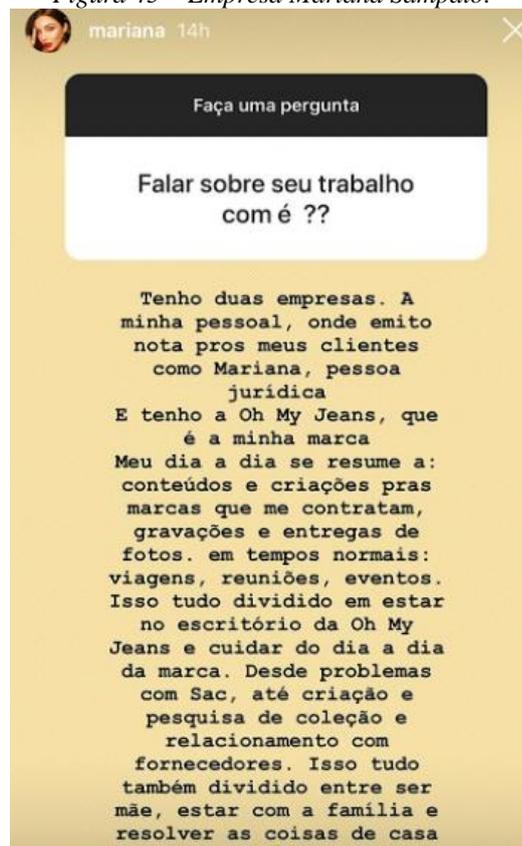
Fonte 43 – Print retirado do story da influenciadora Luisa Ferreira (2020).

Figura 44 – Empresa Camilla de Lucas.



Fonte 44 – Print retirado do story da influenciadora Camilla de Lucas (2020).

Figura 45 – Empresa Mariana Sampaio.



Fonte 46– Print retirado do story da influenciadora Mariana Sampaio (2020).

O “Manual Jurídico sobre Influenciadores Digitais”, desenvolvido pelo escritório

Baptista Luz Advogados (2021), aconselha que os influenciadores façam contratos de prestação de serviços com as marcas contratantes prevendo cláusulas que versem sobre *compliance*, medição dos resultados trazidos pela contratação do influenciador, confidencialidade, direitos de personalidade, direitos autorais, entre outros. O manual ainda lista os impostos que estariam sujeitos os influenciadores, entre eles o Imposto Sobre Serviços (ISS) e o Imposto de Renda (IR).

4 NOÇÕES GERAIS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Este capítulo busca elucidar noções gerais acerca do Imposto Sobre Serviços, analisando, brevemente, sobre sua origem histórica e sua evolução na legislação tributária. O capítulo também discorre sobre o conceito de serviço – originado na doutrina civilista, até o conceito constitucional, recentemente desenvolvido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) – e, por fim, realiza análise de alguns serviços de publicidade e propaganda tratados na Lei Complementar (LC) 116/2003.

4.1 Evolução histórica

O Imposto Sobre Serviços como se conhece atualmente teve sua origem na França. Em 1954, o governo francês instituiu a *taxe sur la valeur ajoutée* (taxa sobre valor agregado)³¹, que incidia sobre vendas de comércio varejista e sobre prestação de serviços. Tal imposto era não cumulativo e era pago somente sobre o valor que fosse agregado ou acrescido da venda ou do serviço prestado (ANDRADE, 2016; GOMES, 2010).

No mesmo ano, o governo francês promoveu a divisão da tributação de vendas em dois impostos: o primeiro, a *taxe sur la valeur ajoutée*, que incidia sobre a venda de produtos ou mercadorias atacadistas, e o segundo, *taxe sur les prestations de services* (taxa sobre a prestação de serviços)³², que incidia sobre as outras operações restantes, como o comércio varejista, locação e prestações de serviços (ANDRADE, 2016; GOMES, 2010).

Já na década de 60, baseando-se na inovação tributária francesa, a Comunidade Europeia, atual União Europeia, encomendou um estudo acerca dos tributos criados pelo governo francês a fim de padronizar a tributação no bloco econômico. Em 1967, a União Europeia adotou o sistema de tributação único, criando um único imposto que deveria incidir

³¹ Tradução minha.

³² Vide nota acima.

tanto sobre a prestação de serviços quanto sobre as vendas de produtos e serviços. A França, precursora do modelo tributário, se adaptou ao modelo europeu extinguindo em 1968 a *taxe sur les prestations de services*, unificando assim a tributação sobre prestação de serviços e vendas (GOMES, 2010).

No Brasil, o ISS teve seu início na Constituição Federal de 1934 com o “imposto sobre diversões públicas” (art. 13, §2º, III) de competência tributária dos Municípios.

Art. 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente:
 [...]
 §2º - Além daqueles de que participam, ex vi dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:
 [...]
 III - **o imposto sobre diversões públicas;** (BRASIL, 1934) (grifo nosso).

Após esse tributo, diversos outros foram criados como o “imposto sobre transações”, “imposto de vendas e consignações” e o “imposto de indústrias e profissões”. Não havia no Brasil um sistema tributário nacional, o que ocasionava a cobrança de tributos de forma concorrente entre a União, os Estados e os Municípios (GOMES, 2010). Somente em 1965, com a reforma tributária do sistema brasileiro (Emenda Constitucional 18, de 1965) é que houve a unificação e a divisão da competência tributária entre as esferas públicas.

O ISS somente aparece com essa nomenclatura na Emenda Constitucional (EC) 18, de 1965, no seu artigo 15, que outorga aos Municípios a competência tributária de instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, desde que não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no artigo 12. (BRASIL, 1965).

A Emenda Constitucional 3, de 1993 não modificou o texto constitucional, apenas alterou a ordem dos incisos e parágrafos que tratam sobre o imposto. Atualmente, o ISS é tratado no art. 156, III, §3º, da Constituição Federal de 1988, com a seguinte redação:

Art. 156. **Compete aos Municípios instituir impostos sobre:**
 [...]
 III - **serviços de qualquer natureza**, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
 [...]

§3 Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (BRASIL, 1988) (grifo nosso).

Além das disposições constitucionais, o ISS é tratado no Decreto-Lei (DL) 406/68 e na Lei Complementar 116/2003.

4.2 Aspectos práticos e legais acerca do ISS

4.2.1 Competência Tributária

De acordo com Kfourir Jr. (2018, p. 121), a competência tributária é o poder outorgado pela própria Constituição Federal aos entes federativos para que esses possam instituir e legislar sobre determinado tributo. Segundo Carrazza (2013) citado por Kfourir Jr. (2018), competência tributária “é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.” (CARRAZZA, 2013³³ apud KFOURIR JR., 2018, p. 121).

Amaro (2021, p. 48) classifica didaticamente, mas, de acordo com o próprio autor, “sem rigor científico”, a competência tributária em privativa, residual e comum. O *caput* do artigo 156, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), outorga a competência tributária sobre o ISS aos Municípios, englobando também o Distrito Federal (art. 147, *in fine*, CF/1988). Com base na classificação de Amaro (2021, p. 48), tal competência é privativa uma vez que somente os Municípios e o Distrito Federal podem legislar sobre o Imposto sobre Serviços.

Designa-se *privativa* a competência para criar *impostos* atribuída com *exclusividade* a este ou àquele ente político; assim, o imposto de importação seria de competência privativa da União; o ICMS pertenceria à competência privativa dos Estados e do Distrito Federal; o ISS comporia a competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal. (AMARO, 2021, p. 48).

Ressalta-se que a competência privativa pode ser relativizada em casos de guerra ou sua iminência, situações em que seria permitido à União instituir imposto extraordinário de guerra (art. 154, II, Constituição Federal 1988), com a mesma base de imposição do ISS. A criação de tal imposto não impede que os entes originalmente competentes continuem a dispor sobre o

³³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

tributo já instituído.

4.2.2 Fato Gerador

Antes de adentrar a explicação acerca do fato gerador do ISS, é importante diferenciar a hipótese de incidência e o fato gerador. A hipótese de incidência é “a previsão abstrata da situação a que atribuiu o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar.” (PAULSEN, 2021, p. 96). Já o fato gerador é a concretização da hipótese de incidência no mundo fático. O fato gerador é surgimento do tributo no mundo real, o nascimento da obrigação tributária (KFOURI, 2018).

De acordo com Ataliba (1999)³⁴ citado por Kfourir Jr. (2018), “a hipótese de incidência é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia, genérica, contida na lei, de um fato. É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato.”. Já o fato gerador seria “o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária.” (ATALIBA, 1999 apud KFOURI JR., 2018). Ou seja, hipótese de incidência é a previsão abstrata da norma tributária, já o fato gerador é a ocorrência de um fato que permite a incidência do tributo.

O Código Tributário Nacional (CTN) assim dispõe acerca do fato gerador: “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” (BRASIL, 1966).

Superadas as explicações iniciais, o fato gerador do ISS é tratado na Lei Complementar 116/2003, especificamente na sua lista anexa.

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

³⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

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. (BRASIL, 2003).

A Lei Complementar 116/2003 possui uma lista anexa que elenca os serviços passíveis de tributação pelo ISS. A questão acerca da taxatividade da lista supracitada foi tratada algumas vezes pelos tribunais superiores. Em 2005, a Segunda Turma do STF, decidiu em sede de Recurso Extraordinário (RE) 361.829/RJ, que “é taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. ”

O assunto também foi tema de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) 1111234/ PR (Tema Repetitivo 132), tendo o tribunal seguido a linha de entendimento do STF de que, embora seja taxativa, a lista anexa ao DL 406/68, permite a interpretação extensiva para os serviços semelhantes.

TRIBUTÁRIO - SERVIÇOS BANCÁRIOS - ISS - LISTA DE SERVIÇOS - TAXATIVIDADE - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. 1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que **é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se**, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, **o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres**. 2. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ – Resp: 1111234 PR 2008/0015818-9, Relatora: Ministra Eliana Calmon, Data de Julgamento: 23/09/2009, S1 – Primeira Seção, Data de Publicação: DJe 08/10/2009) (grifo nosso).

A matéria foi tema de novo julgamento pelo STF, RE 784.439/DF (Tema 296), em que a Suprema Corte reafirmou o entendimento sobre o caráter taxativo da lista, permitindo, contudo, a interpretação extensiva aos serviços congêneres, proferindo a tese de repercussão geral: “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. ”.

Portanto, como explicitado acima, a lista anexa que traz os serviços passíveis de incidência do ISS é taxativa, não permitindo a inclusão de novos serviços pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Contudo, com base na jurisprudência do STJ e do STF, é permitido a interpretação extensiva dos serviços elencados no documento anexo. Dessa maneira, um serviço, mesmo que não listado explicitamente na lista anexa, poderá ser tributado pelo ISS, desde que a atividade realizada se assemelhe a um serviço presente no documento anexo a LC

116/2003.

4.2.3 Hipóteses de não incidência do ISS

O artigo 2º da LC 116/2003 trata sobre as hipóteses em que não cabe a tributação pelo ISS. São elas:

Art. 2º imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. (BRASIL, 2003).

A Súmula Vinculante 31 do STF também traz uma hipótese de não incidência do imposto sobre serviços: “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

4.2.4 Base de Cálculo e Alíquota

A base de cálculo é “o valor sobre o qual incide a tributação de um imposto. É a expressão econômica do fato gerador. O valor sobre o qual há a incidência da alíquota” (GOMES, 2010), para Borges e Reis (2015, p. 68) “é a expressão econômica do fato gerador, sua expressão quantitativa”.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), no artigo 146, III, *a*, determina que a base de cálculo de qualquer tributo somente poderá ser regulamentada por meio de Lei Complementar.

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; (BRASIL, 1988).

O art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 e o art. 7º da Lei Complementar 116/2003, determinam que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Por preço do serviço entende-se

tudo o que for cobrado em função da prestação do serviço (BORGES; REIS, 2015, p. 69). Sendo o serviço variável, também varia o seu preço e, conseqüentemente, a sua base de cálculo. Dessa forma, para se calcular a base de cálculo do ISS é necessário determinar o serviço e o seu preço.

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. (BRASIL, 2003).

Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. (BRASIL, 1968).

Já a alíquota é um percentual, fixo ou variável, aplicado sobre a base de cálculo para se determinar o valor final do tributo (PORTAL TRIBUTÁRIO, [202-?]). Assim o valor do tributo é calculado pela seguinte fórmula: base de cálculo x alíquota % = preço do imposto devido.

A Emenda Constitucional 37/2002, acrescentou o art. 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Tal artigo determina que cabe à Lei Complementar a fixação da alíquota do ISS e que, enquanto o dispositivo legal não o fizer, que a alíquota mínima do Imposto sobre Serviços será de 2%.

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; (BRASIL, 2002).

Posteriormente a EC 37/2002, a LC 116/2003, em seu artigo 8, II, fixou a alíquota máxima do ISS em 5%, não alterando o valor mínimo da alíquota.

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

II – demais serviços, 5% (cinco por cento). (BRASIL, 2003).

Dessa forma, com base nas legislações vigentes, os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir alíquotas do ISS entre os percentuais mínima e máximo de 2% e 5%.

4.2.5 Contribuinte

O artigo 5º da LC 116/2003 determina que o contribuinte do ISS, em regra, é o prestador do serviço. A LC ainda dispõe acerca da possibilidade dos Municípios e do Distrito Federal, mediante lei, atribuírem a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiros, desde que vinculados ao fato gerador da respectiva obrigação (art. 6º, LC 116/2003).

4.2.6 Local de Incidência

Como regra geral, o artigo 3º da Lei Complementar 116/2003 determina que se considera prestado o serviço e, portanto, devido o imposto, no local do estabelecimento do prestador. Não havendo estabelecimento, considera-se como local de incidência o domicílio do prestador.

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: [...]. (BRASIL, 2003).

O art. 4º da referida LC 116/2003 traz o conceito de estabelecimento do prestador:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas. (BRASIL, 2003).

Como explicitado, tem-se como regra geral do local de incidência do ISS o estabelecimento do prestador do serviço ou, na falta do primeiro, o seu domicílio. Contudo, ressalta-se que a Lei Complementar 116/2003, em seu artigo 3º, traz diversas hipóteses de local de incidência do imposto, que variam de acordo com o serviço prestado. Portanto, é necessário analisar o serviço prestado para definir seu local de incidência.

4.3 O Conceito de Serviço

O tópico busca elucidar, brevemente, a evolução do conceito de “serviços” para fins tributários, indicando sua conceituação para o Direito Civil, sua fonte primária, e passando a análise da jurisprudência do STF que conceituou o termo com base na Constituição Federal de 1988.

4.3.1 O conceito civilista de serviço

O Direito Tributário, assim como outros ramos do Direito, possui forte influência civilista. O conceito de “serviços” tem sua origem no Direito Civil, tendo sido atrelado as obrigações de fazer, em contraposição as obrigações de dar, que seriam relativas ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) (MINEIRO; SILVA, 2015 p. 562).

Para o Direito Civil, obrigação é:

O vínculo jurídico que confere ao credor (sujeito ativo) o direito de exigir do devedor (sujeito passivo) o cumprimento de determinada prestação. Corresponde a uma relação de natureza pessoal, de crédito e débito, de caráter transitório (extingue-se pelo cumprimento), cujo objeto consiste numa prestação economicamente aferível (GONÇALVES, 2020, p. 38).

Já as obrigações de fazer assim são conceituadas para a doutrina:

A obrigação de fazer (*obligatio faciendi*) abrange o serviço humano em geral, seja material ou imaterial, a realização de obras e artefatos, ou a prestação de fatos que tenham utilidade para o credor. A prestação consiste, assim, em atos ou serviços a serem executados pelo devedor. Pode-se afirmar, em síntese, que qualquer forma de atividade humana, lícita, possível e vantajosa ao credor, pode constituir objeto da obrigação (GONÇALVES, 2020, p. 87).

Para Flávio Tartuce (2020, p. 58), “a obrigação de fazer (*obligatio ad faciendum*) pode ser conceituada como uma obrigação positiva cuja prestação consiste no cumprimento de uma tarefa ou atribuição por parte do devedor”. Para Carlos Alberto Gonçalves (2019, p. 87), as obrigações de fazer e não fazer consistem na prestação de fato, enquanto as obrigações de dar consistem na prestação de coisas. O autor conclui que as prestações de fato podem consistir “no trabalho físico ou intelectual (serviços) ”.

Para Pontes de Miranda (1958)³⁵, citado por Roberto Duque Estrada (2012), “Serviço é qualquer prestação de fazer”.

Como se pode observar, os conceitos trazidos se baseiam em uma ação (“serviço humano”, “tarefa”, “realização”) que atrelam o conceito de “serviço” ao conceito de “trabalho” (BMJ, 2018).

Baseando-se na doutrina civilista e na conceituação das obrigações de fazer, tem-se o conceito de serviço para fins tributários:

³⁵ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Tomo XLVII. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958. p. 3-4.

“Prestação de serviço”, para fins de ISS, é a prestação jurídica “de fazer”. Somente a “prestação-fim” determinada pelo contrato faz incidir do ISS. O “serviço” – resultado – da prestação pode ser material ou imaterial, decorrer da aplicação de bem material ou da sua utilização. [...] O critério material da hipótese de incidência do ISS é o esforço pessoal correspondente à prestação-fim de serviço, identificada como uma prestação de fazer, em cumprimento de um dever jurídico de cunho negocial, mediante remuneração, realizada por qualquer pessoa e desde que não configure: a) prestação-fim de transporte intermunicipal ou de um serviço de comunicação, b) prestação de serviço por trabalhador empregado, avulso ou servidor público, e c) prestação de serviço alcançado por regras de imunidade. (BAPTISTA, 2005, p. 649 – 664).

Dos conceitos acima de serviços extrai-se que a base da conceituação se firma nas obrigações civilistas de fazer, sempre a outrem. Ou seja, o serviço prestado para fim pessoal não é passível de incidência do ISS (GOMES, 2010).

A utilização do conceito civilista de serviço está presente na jurisprudência do STF, tendo a Suprema Corte utilizado da diferenciação entre obrigações de dar e de fazer para permitir ou não a incidência do ISS em situações específicas.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL - DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina. (STF - RE 446.003 AgR. Relator: Min. Celso de Mello, Segunda Turma. 04/08/2006) (grifo nosso).

O Ministro Celso de Mello, em seu voto no julgado acima ainda afirma que “o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer” e que a locação de bens móveis não permite a incidência do ISS uma vez que “não envolve a prática de atos que consubstanciem um ‘*prestare*’ ou um ‘*facere*’”.

Como explicitado acima, o conceito de “serviços” para fins tributários originou da interpretação da definição das obrigações civilistas de fazer, ligadas ao ato de prestar, agir, trabalhar em função de outrem. Como será demonstrado a seguir, a conceituação de “serviços” evoluiu, permitindo a sua desvinculação do conceito das obrigações de fazer.

4.3.2 O conceito constitucional de serviço

Como foi elucidado, o conceito de serviço tem sua origem no Direito Civil, tendo sido ligado a uma obrigação de fazer.

O Supremo Tribunal Federal deu início a desvinculação do conceito de “serviços” dos preceitos do Direito Civil ao julgar os RE 547.245/SC e RE 592.905/SC, no qual permitiu a incidência do ISS nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback*, admitindo interpretação mais ampla da palavra serviço, tendo buscado uma interpretação baseada no texto constitucional e não na doutrina civilista.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. **A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição.** Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (STF – RE 547.245/SC, Relator: Min. Eros Grau, Data de Julgamento: 02/12/2009, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-040 DIVULG 04/03/2010, PUBLIC 05/03/2010).

Embora tenha iniciado a desvinculação da interpretação de “serviços” do conceito das obrigações de fazer, o STF, nos julgamentos acima, não definiu o que seria serviço para o Direito Tributário. A Lei Complementar 116/2003 também não conceitua serviço, apenas elenca quais são as atividades consideradas serviços e, portanto, passíveis de incidência do imposto específico. Tal conceituação ocorreu no julgamento do RE 651.703/PR, que versa sobre a possibilidade de incidência do ISS sobre as atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (planos de saúde e seguro saúde), sendo definido pelo próprio STF como “conceito constitucional de serviços de qualquer natureza.” ((STF – RE 651.703/PR, Relator: Min. Luiz Fux, Data de Julgamento: 29/09/2016, Data de Publicação: DJe-183 24/04/2017).

O artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN) veda que a legislação tributária faça alterações na definição, conteúdo, alcance e conceitos do direito privado utilizados tanto na legislação constitucional quanto na infraconstitucional, para definir ou limitar competências tributárias. Dessa maneira, o artigo acaba por engessar os conceitos utilizados pelo Direito

Tributário, não permitindo a evolução da interpretação da norma.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 de 25 outubro de 1996).

Ressalta-se que o Direito, incluindo todos os seus ramos, é uma ciência social que está, e que deve estar, em constante evolução. Sobre a evolução da norma “os estudiosos do Direito, entretanto, não podem esquecer que toda norma precisa ser interpretada, que nenhuma norma existe isoladamente e que sempre será possível uma pluralidade de interpretações. Direito é divergência.” (DALLARI, 2017). Assim também discorre o autor:

Toda norma legal, inclusive constitucional, decorre de um ambiente político, social e econômico vigente no momento de sua edição. Mas esse ambiente muda com o decorrer do tempo, exigindo do intérprete e aplicador da lei um esforço de adaptação, para que possa dar a correta solução aos problemas emergentes. É certo, portanto, que a melhor interpretação da lei (entre as várias possíveis) vai variar ao longo do tempo de sua vigência. Uma interpretação incontestavelmente correta adotada em um momento do passado, pode tornar-se inaceitável em ocasião posterior, pois obviamente, não faz sentido dar-se a mesma solução para um problema que se tornou diferente, em razão de alterações no plano da realidade fática (DALLARI, 2003, p. 211).

Ao analisar a legislação tributária tratada no Código Tributário Nacional, o STF decidiu que o art. 110, do mesmo Código, não vincula a interpretação da norma constitucional, uma vez que a legislação infraconstitucional, no caso, o direito privado, não tem competência exclusiva de interpretar e definir as normas constitucionais.

[...] 4. **O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional**, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional [...] (STF – RE 651.703/PR, Relator: Min. Luiz Fux, Data de Julgamento: 29/09/2016, Data de Publicação: DJe-183 24/04/2017).

Sobre a nova interpretação do STF acerca do art. 110, do CTN, assim discorrem Mineiro e Silva (2019, p. 564):

Ademais, destaca-se que o Tribunal não pretendeu afastar a vigência do artigo 110, do CTN, no julgamento supracitado e, com isso, a existência de um primado do direito privado na definição e limitação das competências tributárias, mas sim reconheceu a necessidade de uma releitura do conceito jurídico da prestação de serviços, à luz da Constituição Federal de 1988.

Dessa maneira, ao julgar a incidência do Imposto sobre Serviços nas atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde e seguro saúde, RE 651.703/PR, o STF interpretou a palavra “serviços” com base nas mudanças sociais e econômicas que ocorrem, tendo se desvincilhado da base histórica civilista, promovendo a evolução do conceito e da interpretação, essa última, com base no texto constitucional.

Nesse sentido, concluiu o STF que o conceito de prestação de serviços possui maior amplitude semântica do que apenas vinculado às prestações de fazer, de forma a abarcar as atividades econômicas decorrentes das mudanças sociais e do desenvolvimento de novas tecnologias que modificam as relações jurídicas entre os indivíduos. Assim, torna-se oportuna a releitura desse instituto de direito privado e seus reflexos na regra matriz de incidência (MINEIRO; SILVA, 2019, p. 565).

Frente ao exposto, tem-se a ementa do Acórdão proferido pelo STF no julgamento do RE 651.703 STF:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. **CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.** ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). 2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. **3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional,** posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. **5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária,** tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. **6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado. 7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. 8.** A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado

o princípio da sua supremacia constitucional. 9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária. **10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.** 11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos. 12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico. 13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica. 14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva. **15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis.** 16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121), verbis: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado leaseback. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do leaseback. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (grifo nosso)(RE 592905, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009). 17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS. **18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do**

que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN. 19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003. 20. **A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos** (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), **qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.** 21. **Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.** 22. A LC nº 116/2003 imbricada ao thema decidendum traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, verbis: “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. (...) 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.” 23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades. 24. **A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes.** 25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial. 27. Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”. 28. Recurso extraordinário DESPROVIDO. (STF – RE 651.703/PR, Relator: Min. Luiz Fux, Data de Julgamento: 29/09/2016, Data de Publicação: DJe-183 24/04/2016).

Posto isso, com base na decisão do STF, RE 651.703/PR, assim ficou definido serviço para o Direito Tributário: “oferecimento de utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.

Portanto, a prestação de serviços, enquanto regra matriz de incidência do ISSQN e, *ipso iure*, como instituto do direito privado, compreende não apenas as atividades cujo resultado material possa ser observado, mas também aquelas que envolvem a criação de bens incorpóreos e intangíveis, desde que um valor econômico possa ser auferido por ambas as partes – o tomador e o prestador - a prática seja habitual e não constitua uma relação de subordinação trabalhista (SILVA; MINEIRO, 2019, p. 565).

O conceito desenvolvido pelo Tribunal será utilizado para, posteriormente, definir se as atividades realizadas pelos influenciadores digitais podem ser consideradas serviço e, caso possam, qual tipo de serviço seriam com base na LC 116/2003.

4.4 O serviço de publicidade e propaganda na LC 116/2003

A LC 116/2003 na sua lista anexa trata sobre o serviço de publicidade e propaganda em três tópicos. O primeiro, o item 10.08 da lista anexa, determina a incidência do ISS sobre “agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios”. O item 10.08 tem como foco principal da caracterização do serviço o agenciamento de publicidade e propaganda. Para Borges e Reis (2015, p. 158), o serviço de agenciamento de publicidade e propaganda é realizado por agenciadores de propaganda, comumente conhecidos como agências de propaganda ou de publicidade. Para o autor, as agências de publicidade e/ou propaganda são “empresas de prestação de serviços especializada no planejamento, organização, execução, distribuição e controle de propaganda ou publicidade de seus clientes.” (BORGES; REIS, 2015, p. 158).

De acordo com a conceituação trazida acima, o item 10.08 não é o foco de estudo da pesquisa, uma vez que o serviço tributado pelo item “não é a produção da propaganda e publicidade ou qualquer atividade afim, mas a mera intermediação na contratação de serviços relacionados ao segmento.” (MARQUES, 2017). O estudo desenvolvido tem como análise as atividades publicitárias realizadas pelos influenciadores digitais, ou seja, o *ser* influenciador, o *fazer* a publicidade, e não o agenciamento da publicidade e da propaganda. Contudo, ressalta-se que nada impede que influenciadores tenham agenciamento de agências de publicidade e/ou propaganda, realidade já presente no ambiente dos *influencers*.

O segundo, o item 17.06, dispõe sobre “propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”. Esse item da lista anexa versa sobre a publicidade e propaganda em si mesma, seria o fazer a publicidade e a propaganda, criar a campanha publicitária a ser divulgada.

Os serviços de concepção, redação e produção de propaganda e publicidade compreendem o estudo prévio do produto ou serviço a anunciar, criação do plano geral de propaganda e de mensagens adequadas a cada veículo de divulgação, elaboração de textos publicitários e desenvolvimento de desenho-projeto através da

utilização de ilustrações e de outras técnicas necessárias à materialização do plano como foi concedido e redigido (BORGES; REIS, 2015, p. 330).

Como já desenvolvido no trabalho, é parte das atividades realizadas pelos influenciadores digitais a criação, dentro dos limites impostos pelo contratante, das publicidades divulgadas no Instagram. Marques (2017) cita como exemplo a contratação de empresa de publicidade para a realização dos serviços contidos no item 17.06. Como já desenvolvido ao longo da pesquisa, a forma de se realizar a publicidade e propaganda sofreu diversas mudanças, tendo, atualmente, como um dos seus principais realizadores, os influenciadores digitais (ALCÂNTARA, 2020). Dessa maneira, entende-se que o item 17.06 comporta os serviços prestados pelos influenciadores digitais, sendo, portanto, foco do estudo.

O último item analisado, 17.25, versa sobre “inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)”. Este item foi inserido na lista anexa de serviços tributáveis pelo ISS pela Lei Complementar 157/2016. Anteriormente a essa mudança, houve tentativa de inserir o texto na LC 116/2003, contudo, o tópico foi vetado à época.

Na redação original, o atual tópico 17.25, antes 17.07, possuía a seguinte redação: “17.07 - Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio.” Ao inserir no texto original “por qualquer meio”, o legislador não observou as regras de imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, *d*, CF/1988). Dessa maneira, a incidência do ISS na veiculação e divulgação publicitária, **por qualquer meio**, seria inconstitucional.

Sobre a hipótese de imunidade, assim dispõe o texto constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 [...]

VI - instituir impostos sobre:
 [...]

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. (BRASIL, 1988).

Além da questão da imunidade, o veto presidencial foi baseado no alcance que possui a divulgação de publicidade e propaganda. Argumentou-se que, com a divulgação por qualquer meio, a publicidade extrapolaria os limites municipais, surgindo, então, a competência tributária da União (art. 22, IV, CF/1988). Na realidade, por extrapolar os limites municipais, incidiria o ICMS nos termos do art. 155, II da Constituição Federal (1988).

Para análise, segue o veto presidencial do item 17.07:

O dispositivo em causa, por sua generalidade, permite, no limite, a incidência do ISS sobre, por exemplo, mídia impressa, que goza de imunidade constitucional (cf. alínea "d" do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988). Vale destacar que a legislação vigente excepciona - da incidência do ISS - a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão (cf. item 86 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987), o que sugere ser vontade do projeto permitir uma hipótese de incidência inconstitucional. Assim, ter-se-ia, in casu, hipótese de incidência tributária inconstitucional. Ademais, o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município. Surge, então, competência tributária da União, a teor da jurisprudência do STF, RE nº 90.749³⁶-1/BA, Primeira Turma, Rel.: Min. Cunha Peixoto, DJ de 03.07.1979, ainda aplicável a teor do inciso II do art. 155 da Constituição de 1988, com a redação da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993."

Com a LC 157/2016, o texto que originalmente era muito amplo, passou a observar as hipóteses de imunidade tributária, sendo, portanto, incluído na LC 116/2003 com a seguinte redação: "17.25 - inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita) ”.

Superada a breve análise histórica acerca do item, passa-se ao estudo do conteúdo do texto. Ao tratar sobre publicidade e propaganda para fins tributários, Borges e Reis (2015, p. 330-331) assim conceituam:

Considera-se serviço de veiculação de publicidade e propaganda a divulgação efetuada através de quaisquer meios de comunicação capazes de transmitir ao público mensagens de publicidade e propaganda em geral. Os serviços de intermediação na veiculação compreendem a distribuição de mensagens publicitárias aos veículos de divulgação, por conta e ordem do cliente anunciante. Considera-se mensagem publicitária a divulgação, segundo técnica própria, de ideias e informações, com o objetivo de promover a venda de mercadorias, produtos e serviços, difundir ideias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviço deste mesmo público.

Como se pode observar, os itens 17.06 e 17.25 assemelham-se no núcleo do serviço realizado: fazer, criar publicidade e propaganda. Contudo, de acordo com o Interactive Advertising Bureau Brasil (IAB Brasil), somente após a inclusão do item 17.25 na lista anexa à LC 116/2003 os Municípios passaram a ter autorização para cobrar o ISS sobre os serviços

³⁶ ISS - SERVIÇOS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE ATRAVÉS DE CANAL DE TELEVISÃO CUJAS IMAGENS ULTRAPASSAM OS LIMITES DE UM MUNICÍPIO - NÃO INCIDENCIA, DADA A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO (STF, RE nº 90.749/BA, Primeira Turma, Rel.: Min. Cunha Peixoto, DJ de 03.07.1979). Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur38348/false>.

de publicidade e propaganda realizado no meio online. Antes disso, os serviços não sofriam a incidência do imposto, sendo, inclusive, sede de litígio entre os Municípios e os Estados, que tributavam o serviço com o ICMS (IAB BRASIL, 2018).

Contrária a afirmação da IAB Brasil, defende-se a interpretação extensiva da lista anexa à LC 116/2003, interpretação esta permitida e feita pelo próprio STF e STF nos julgados acima. Portanto, uma vez que os itens 17.06 e 17.25 se assemelham no núcleo axiológico, ambos possuindo como hipótese de incidência a realização de publicidade e propaganda, a tributação de serviços de publicidade e propaganda realizado no meio online teria escopo jurídico no item 17.06.

5 CONCLUSÃO

Com base nos conceitos trabalhados ao longo da pesquisa, a publicidade é considerada uma técnica de comunicação voltada para a divulgação de produtos, marcas, serviços, etc., com o objetivo de induzir o consumo desses bens. Ao longo do tempo, a forma de se fazer publicidade sofreu diversas mudanças, tendo iniciado com o uso da imagem de grandes personalidades, artistas, etc., e culminando no uso dos influenciadores digitais, fazendo uso do marketing de influência.

O marketing de influência se baseia na relação mais pessoal e orgânica criada entre os influenciadores digitais e os seus seguidores. Nessas relações firmadas no Instagram, o influenciador utiliza da sua influência sobre o seu público seguidor para divulgar produtos e serviços ofertados por marcas. Essas marcas contratam os influenciadores justamente pelo alto poder de persuasão que esses usuários possuem, o que gera o aumento de vendas e resultados para a marca contratante.

A pesquisa possui como primeiro objetivo verificar se essas atividades de divulgação realizadas pelos influenciadores digitais no Instagram são consideradas publicidade. O conceito trazido por Gonzalez (2009), preceitua que a publicidade se caracteriza como o ato de divulgar, tornar público um serviço ou marca, tendo como condicionante técnica a inserção do anúncio ou campanha publicitária em meios de comunicação, além do pagamento desse anúncio por um patrocinador. Fazendo uso de imagens e de conceitos trabalhados ao longo da pesquisa, resta esclarecido que ao divulgarem produtos e serviços, desde que pagos – contraprestação financeira (mídia paga) ou por permuta (mídia conquistada) - e contratados para tal fim, os influenciadores realizam atos de publicidade, uma vez que: *(i)* divulgam produtos e serviços; *(ii)* o anúncio publicitário é inserido no próprio perfil do influenciador na rede social Instagram, esta considerada como um meio de comunicação da atualidade; *(iii)* os influenciadores são pagos para realizarem as campanhas publicitárias; *(iv)* a divulgação tem como objetivo fomentar o consumo do bem ou serviço divulgado.

Ressalta-se que a divulgação realizada na modalidade “recebidos”, desde que não configure publicidade velada, não é considerada publicidade, uma vez que a divulgação dos produtos é uma liberalidade do *influencer*, não havendo obrigação contratual entre o influenciador e a marca que envia o produto.

Ademais, a regulamentação do CONAR sobre os atos de divulgação realizados pelos influenciadores e os depoimentos dos próprios *influencers*, endossam o argumento de que as atividades de divulgação realizadas pelos influenciadores digitais no Instagram tratam de

publicidade.

Configurada a publicidade realizada pelos influenciadores digitais, a pesquisa tem como segundo objetivo verificar se esses atos podem ser considerados serviços para o Direito Tributário. Para tal fim, foi trabalhada a evolução da conceituação de “serviços” para fins tributários. Inicialmente atrelado à doutrina civilista, baseado nas obrigações de fazer, o conceito de “serviços” foi desenvolvido pela jurisprudência do STF e STJ, culminando na seguinte conceituação, trazida no Recurso Extraordinário 651.703/PR: serviço é o “oferecimento de utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.

Com base no conceito constitucional de serviço desenvolvido pelo STF, conclui-se que as atividades publicitárias realizadas pelos influenciadores digitais no Instagram são serviços para fins tributários. A utilidade oferecida, no caso, é a própria influência que o influenciador possui sobre os seus seguidores, a sua imagem, a sua credibilidade na rede social, além do desenvolvimento da campanha publicitária por meio de fotos, vídeos, *stories*, etc. Assim, o influenciador oferece a sua influência às marcas contratantes (“oferecimento de utilidade a outrem”), que a partir de campanhas publicitárias vinculadas no perfil do *influencer* no Instagram (“a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais”), entrega às marcas contratantes a publicidade em si e o aumento no número de vendas, entre outras formas de se aferir o retorno da campanha publicitária já tratados na pesquisa (“podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”). A habitualidade e o lucro trazidos na conceituação de serviço pelo STF, também são verificados nas atividades publicitárias realizadas pelos influenciadores digitais. Como bem discorrido na pesquisa, os influenciadores são pagos com contraprestação financeira ou em forma de permuta. Já a habitualidade pode se manifestar no grande número de publicidades realizadas pelos influenciadores.

Dessa maneira, sendo publicidade e serviço para fins tributários, parte-se para a análise da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, a fim de se determinar qual serviço listado na lei abarca os serviços publicitários prestados pelos influenciadores digitais. A lista anexa à LC 116/2003 trata do serviço de publicidade e propaganda nos tópicos 10.8, 17.06 e 17.25. Como bem discorrido, o tópico 10.8 não abarca os serviços de publicidade prestados pelos influenciadores digitais, uma vez que possui como hipótese de incidência o agenciamento da publicidade e propaganda, realizado por agências de publicidade.

Já os itens 17.06 e 17.25 possuem como hipótese de incidência do ISS a realização da publicidade, da campanha publicitária e a sua veiculação em quaisquer meios de comunicação,

ressalvadas as hipóteses de imunidade tributária tratadas no texto constitucional (art. 150, VI, *d*, CF/1988). Portanto, uma vez que os influenciadores digitais, ao serem contratados pelas marcas, são responsáveis pela criação da campanha publicitária, dentro dos limites impostos pelo contratante, e pela divulgação da publicidade no seu perfil no Instagram, conclui-se que o serviço de publicidade prestado pelos influenciadores digitais poderia ser inserido nos subitens 17.06 e 17.25 da lista anexa à LC 116/2003, sendo, portanto, potencialmente passíveis de incidência do Imposto sobre Serviços. Contudo, a pesquisa não conseguiu determinar, especificamente, em qual dos dois subitens deveria ser inserido o serviço de publicidade realizado pelos influenciadores digitais. Tal tarefa de enquadramento específico no subitem da lista ficará a cargo do próprio sujeito passivo e também da autoridade fiscal municipal ou distrital, diante da análise do caso concreto, devendo sempre observância ao que dispuser a legislação tributária local, que necessariamente deverá estar em consonância com a LC 116/2003 e a Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Adriana. Instagram: saiba tudo sobre esta rede social! **Rock Content**, 2018. Disponível em: <https://rockcontent.com/br/blog/instagram/>. Acesso em: 15 abr. 2019.
- ALCÂNTARA, Júlia *et al.* **A origem dos influenciadores digitais**: E por que sua marca precisa deles hoje. [S.l.], Efeito Orna, 2020. *E-book*.
- ALMEIDA, Brena Benício de; BEZERRA, Clara Catharinne Huanna Costa. Influenciadores Digitais: uma análise da sua situação na sociedade de consumo frente ao direito do consumidor. **Revista Brasileira de Direito e Gestão Pública**, Pombal, Paraíba, v. 7, n. 5, out. 2019.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- ANDRADE, Pedro Henrique Araújo Pinto. Evolução legislativa do ISS. **Jusbrasil**, 2016. Disponível em: <https://peandrade9.jusbrasil.com.br/artigos/245264181/evolucao-legislativa-do-iss>. Acesso em: 13 mar. 2021.
- BAPTISTA LUZ ADVOGADOS. **Manual Jurídico Influenciadores**. [S.l.]: Baptista Luz Advogados, 2021. Disponível em: https://baptistaluz.com.br/wp-content/uploads/2021/01/Bluz_manual-influenciadores-digitais.pdf. Acesso em: 2 abr. 2021.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARREIRO, Tânia; DINIS, Gorete; BRENDA, Zélia. Marketing de influência e influenciadores digitais: aplicação do conceito pelas DMO em Portugal. **Marketing & Tourism Review**, Belo Horizonte, v. 4, n. 1, ago. 2019. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/mtr/article/view/5702/2920>. Acesso em: 20 mar. 2021
- BESSA, Leonardo Roscoe; MOURA, Walter José Faiad de. Oferta e Publicidade. *In*: BESSA, Leonardo Roscoe; MOURA, Walter José Faiad de, SILVA, Juliana Pereira da (coord.). **Manual de direito do consumidor**. 4.ed. Brasília: Escola Nacional de Defesa do Consumidor, 2014. cap. 5, p. 145.
- BMJ, Consultores Associados. Conceitos econômico e jurídico de “serviço” e impactos para a tributação. **BMJ**, 2018. Disponível em: <https://bmj.com.br/conceitos-economico-e-juridico-de-servico-e-impactos-para-a-tributacao/#:~:text=Observe%2Dse%20que%20a%20doutrina,limitado%20ao%20mesmo%20%C3%A2mbito%20territorial>. Acesso em: 5 abr. 2021.
- BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **ISS ao alcance de todos**. 2.ed. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2015.
- BRASIL, CTN. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial República Federativa do Brasil, Brasília, DF**, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 10 fev. 2021.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1934**. Brasília, DF: Presidência da República, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 13 mar. 2021.

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

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional n.º 18, de 1965**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1965. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 14 mar. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional n.º 3, de 17 de março de 1993**. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm. Acesso em: 14 mar. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional n.º 37, de 12 de junho de 2002**. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc37.htm. Acesso em: 14 mar. 2021.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em: 12 mar. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003 – Veto**. Senhor Presidente do Senado Federal, Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar parcialmente [...]. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2003/leicomplementar-116-31-julho-2003-492028-veto-13883-pl.html>. Acesso em: 17 abr. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016**. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 14 abr. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 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, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 10 fev. 2021.

BRASIL. **Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990.** Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm#:~:text=Da%20Publicidade-,Art.,imediatamente%2C%20a%20identifique%20como%20tal.. Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. **Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990.** Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF, Presidência da República, [1990]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm. Acesso em: 05 abril 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Recurso Especial. 1111234/ PR.** Tributário. Serviços Bancários. ISS. Lista de Serviços. Taxatividade. Interpretação Extensiva [...]. Relatora: Ministra Eliana Calmon, 23 set. 2009. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 08 out. 2009. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271111234%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271111234%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271111234%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271111234%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 16 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário 361.829/RJ.** Constitucional. Tributário. ISS. Lei Complementar. Lista de serviços caráter taxativo. Lei Complementar 56, de 1987. Serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central. É taxativa, ou limitativa, [...]. Relator: Ministro Carlos Velloso, 13 dez. 2005. Lex: jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Rio de Janeiro, v. 28, n. 327, 2006, p. 240-257. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur93428/false>. Acesso em: 16 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário 446.003 AgR.** Constitucional. Tributário. ISS. Imposto sobre serviços (ISS) – Locação de veículo automotor – inadmissibilidade, em tal hipótese, da incidência desse tributo municipal [...].RE conhecido e provido. Relator: Ministro Celso de Mello. 04 ago. 2006. Lex: jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, REVJMG v. 57, n. 176/177, 2006, p. 465-468. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur93428/false>. Acesso em: 26 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 784439/DF.** Recurso Extraordinário com repercussão geral. Tributário. Imposto sobre serviços de qualquer natureza [...]. Relatora: Ministra Rosa Weber, 29 jun. 2020. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 29 jun. 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4495933&numeroProcesso=784439&classeProcesso=RE&numeroTema=296>. Acesso em: 16 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 651.703/PR.** Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN. Art. 156, III, CRFB/88. Conceito Constitucional de Serviços [...]. Recurso Extraordinário Desprovido. Relator: Ministro Luiz Fux, 29 set. 2016. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 24 abr. 2017. Disponível em:

<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311670223&ext=.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 547.245/SC**. Recurso Extraordinário. Direito tributário. ISS. Arrendamento mercantil [...]. Recurso Provido. Relator: Ministro Eros Grau, 02 dez. 2009. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 05 mar. 2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062>. Acesso em: 24 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário RE 592.905/SC**. Recurso Extraordinário. Direito tributário. ISS. Arrendamento mercantil [...]. Recurso Desprovido. Relator: Ministro Eros Grau, dez. 2009. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 05 mar. 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur174290/falsehttp:>. Acesso em: 24 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 31**. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 17 fev. 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em: 25 mar. 2021.

CARDOSO, Fernando Henrique. **Projeto de Lei Complementar n. 1, de 1991**. Define os serviços de qualquer natureza sujeitos ao imposto de competência dos municípios, previsto no inciso IV do art. 156 da Constituição, e estabelece suas alíquotas máximas. Brasília: Senado Federal, 12 fev. 1991. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21306>. Acesso em: 14 abr. 2021.

CONAR. Conselho Nacional de Autorregulamentação Publicitária. **Código Brasileiro de Autorregulamentação Publicitária**. São Paulo, 1980. Disponível em: <http://www.conar.org.br/>. Acesso em: 15 abr. 2021.

DALLARI, Adilson Abreu. A interpretação evolutiva das constitucionais. **Consultor Jurídico**, 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-mai-18/interesse-publico-interpretacao-evolutiva-normas-constitucionais>. Acesso em: 20 mar. 2020.

DALLARI, Adilson Abreu. Privatização, Eficiência e Responsabilidade. *In: Uma Avaliação das Tendências Contemporâneas do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 211.

DEFREYN, Amanda Fernandes. **O papel dos microinfluenciadores digitais na construção de relações entre marcas e consumidores no instagram**: três casos do sul do Brasil. 2018. Artigo Científico – Universidade do Sul de Santa Catarina, Santa Catarina, 2018. Disponível em: <https://riuni.unisul.br/bitstream/handle/12345/6865/Amanda%20Defreyn.pdf?sequence=2&isAllowed=y>. Acesso em: 5 fev. 2021.

ESCOLA DE INFLUENCERS. **Amei demais a primeira aula. Facebook: Escola de Influencers**. Disponível em:

https://www.facebook.com/escoladeinfluencers/?hc_ref=ARRMB7fJF6T00H2D1q8MCCBT29_nYTWx_r8PqBhKWQcgaii49XicES5Ywrye1MFGHLA&fref=nf&__tn__=kC-R. Acesso em: 17 abr. 2021.

ESTRADA, Roberto Duque. Os limites constitucionais da tributação dos serviços. **Consultor Jurídico**, 2012. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2012-set-26/consultor-tributario-limites-constitucionais-tributacao-servicos#_ftn7. Acesso em: 10 mar. 2021.

FELIPE NETO. **Como eu passo meus dias (Detalhe no pezinho) – não esqueçam da live de hoje 19h enfrentando o Wither**. Instagram: @felipeneto. Disponível em: <https://www.instagram.com/p/CEUOMtyD5p1/?igshid=9cq1ylg4t3j8>. Acesso em: 17 abr. 2021.

FELIPE NETO. **Gente, estou completamente pasmo! 513 mil pessoas simultâneas na live hoje! Recorde de um streaming [...]**. Instagram: @felipeneto. Disponível em: <https://www.instagram.com/p/CEVPULmDiOq/?igshid=wa4epa4r8f6d>. Acesso em: 17 abr. 2021.

FELIPE NETO. **Acabaram as desculpas. Pelo menos 3 semanas eu tenho que aguentar!** Instagram: @felipeneto. Disponível em: <https://www.instagram.com/p/CDfVOMVJwc7/?igshid=pbb0d5304f7w>. Acesso em: 17 abr. 2021.

FERNANDES, Marco Rafael. Monetização de sites: dicas e como fazer. **Acessibilizando**, 2020. Disponível em: <https://accessibilizando.tech/monetizacao-de-sites-dicas-e-como-fazer/#:~:text=Chamamos%20de%20monetiza%C3%A7%C3%A3o%20de%20sites,blog%20rom%C3%A2ntico%20j%C3%A1%20vai%20longe>. Acesso: 20 jan. 2021.

FERREIRA, Edivan Alexandre; GRANGEIRO, Rebeca da rocha; PEREIRA, Renan. Influenciadores Digitais: análise da profissionalização de uma nova categoria de trabalhadores. **Revista Perspectivas Contemporâneas**, Campo Mourão, Paraná, v. 14, n. 2, p. 04–23, maio / ago. 2019.

FREITAS, Stéphanie. Como escolher os melhores influenciadores para a sua campanha. **Influency.me**, 2019. Disponível em: <https://www.influency.me/blog/como-escolher-os-melhores-influenciadores/>. Acesso em: 29 mar. 2021.

GARÇON, Lindomar. **Projeto de Lei n. 8569/2017**. Dispões acerca da regulamentação da profissão blogueiro. Brasília: Câmara dos Deputados, 13 set. 2017. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2151337>. Acesso em: 01 mar. 2019.

GOMES, Erika Cirqueria; GOMES, Evandro Ferreira. O papel dos Influenciadores Digitais no relacionamento entre Marcas e *Millennials* na Era Pós-Digital. In: CONGRESSO DE CIÊNCIAS DA COMUNICAÇÃO NA REGIÃO NORDESTE, 19., 2017, Fortaleza. **Anais do XIX Congresso de [...]**. São Paulo: Intercom, 2017. Disponível em: <https://docplayer.com.br/59558016-O-papel-dos-influenciadores-digitais-no-relacionamento-entre-marcas-e-millennials-na-era-pos-digital-1.html>. Acesso em: 4 mar. 2021.

GOMES, Francisco J. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. [S.l.: s.n], 2010.

GONÇALEZ, Márcio Carbaca. Propaganda e Publicidade. *In*: GONÇALEZ, Márcio Carbaca. **Publicidade e Propaganda**. Curitiba: IESDE Brasil, 2009. cap. 1, p. 7.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**: teoria geral das obrigações. v. 2. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

IAB BRASIL. ISS na atividade de veiculação online de publicidade. **IAB Brasil**, 2018. Disponível em: <https://iabbrasil.com.br/artigo-iss-na-atividade-de-veiculacao-online-de-publicidade/>. Acesso: 27 mar. 2021.

KARHAWI, Issaaf. Crises geradas por influenciadores digitais: propostas para prevenção e gestão de crises. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO CIENTÍFICO DE COMUNICAÇÃO

ORGANIZACIONAL E DE RELAÇÕES PÚBLICAS, 13., 2019, São Paulo. **Anais da Associação Brasileira [...]**. São Paulo: Abrapcorp, 2019.

KARHAWI, Issaaf. Influenciadores digitais: conceitos e práticas em discussão. **Revista Comunicare**, São Paulo, v. 17, edição especial de 70 anos Faculdade Cásper Líbero, p. 46 – 61, 2017.

KEMP, Simon; WE ARE SOCIAL; HOOTSUITE. **Digital 2021: Brazil**. [S.l.: s.n.], 2021. Disponível em: <https://datareportal.com/reports/digital-2021-brazil>. Acesso em: 25 fev. 2021.

KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MARQUES, Alexandre. Incidência de ISS nos serviços de publicidade e propaganda. **Foco Tributário**, 2017. Disponível em: <https://www.focotributario.com.br/iss-publicidade-propaganda/>. Acesso em: 27 mar. 2021.

MINEIRO, Pedro Henrique Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Tributação sobre o consumo no *marketplace* digital e o novo conceito de serviços na jurisprudência do STF. *In*: DA MATA, Juselder Cordeiro; BERNARDES, Flávio Couto; LOBATO, Valter de Souza (org.). **Tributação na Sociedade Moderna**: economia digital, *compliance* tributária, direitos sociais e reforma tributária. Belo Horizonte: Arraes, 2015. cap. 33, p. 558 – 574.

MIRANDA, David. The 100 most influential people of 2020. **Time**, 2020. Disponível em: <https://time.com/collection/100-most-influential-people-2020/5888282/felipe-neto/>. Acesso em: 16 jan. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

PERES, Luana Guimarães; KARHAWI, Issaaf. Influenciadores digitais e marcas: um mapeamento exploratório. *In*: SIMPÓSIO NACIONAL DA ABCIBER, 10., 2017, São Paulo. **Eixo Temático 20 [...]**. [S.l.:s.n.], 2017. p. 1675 – 1696.

POLITI, Cassio. O que é marketing de influência? **Influency.me**, 2019. Disponível em: <https://www.influency.me/blog/o-que-e-marketing-de-influencia/>. Acesso em: 28 mar. 2021.

PORTAL TRIBUTÁRIO. Glossário de termos tributários e fiscais. **Portal Tributário**, [202-?]. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/glossario.htm>. Acesso em: 20 fev. 2021.

QUALIBEST. **Influenciadores digitais**. São Paulo: Instituto QualiBest, 2018. *E-book*.
QUALIBEST. **O post é pago, e aí?** São Paulo: Instituto QualiBest, 2019. *E-book*.

RIBEIRO, Celso. Macro, micro e everyday influencers. Afinal, quem é a bola da vez? **Meio&Mensagem**, 2017. Disponível em: <https://www.meioemensagem.com.br/home/opiniaio/2017/03/14/macro-micro-e-everyday-influencers-afinal-quem-e-a-bola-da-vez.html>. Acesso em: 15 jan. 2021.

SANTANNA, Gustavo. Oferta e Publicidade. *In*: SANTANNA, Gustavo. **Direito do consumidor**. Porto Alegre: Sagah, 2018. cap. 8, p. 111.
SILVA, Cristiane Rubim Manzina da; TESSAROLO, Felipe Maciel. Influenciadores Digitais e as Redes Sociais Enquanto Plataformas de Mídia. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CIÊNCIAS DA COMUNICAÇÃO, 39., 2016, São Paulo. **Anais do XXXIX Congresso de [...]**. São Paulo: Intercom, 2016.

TARIQ, Haseeb. Por que micro-influenciadores são tão importantes. **Forbes**, 2019. Disponível em: <https://forbes.com.br/negocios/2019/06/por-que-micro-influenciadores-sao-tao-importantes/>. Acesso em: 16 jan. 2021.

TARTUCE, Flávio. **Direito civil: direitos das obrigações e responsabilidade civil**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

TERRA, Carolina Frazon. Marcas e influenciadores: quem precisa de quem? *In*: SIMPÓSIO NACIONAL DA ABCIBER, 10., 2017, São Paulo. **Eixo Temático 20 [...]**. [S.l.:s.n.], 2017.

THÁSSIA NAVES. **Sábado delícia por aqui. Explosão de cores neam? Boa noite meus amores! #thassistyle**. 2020. Instagram: @thassianaves. Disponível em: <https://www.instagram.com/p/CFns8zhHDA7/?igshid=1vstr4438nufb>. Acesso em: 17 abr. 2021.

THÁSSIA NAVES. **Vivendo cada momento intensamente #familydays #thassistyle**. 2020. Instagram: @thassianaves. Disponível em: <https://www.instagram.com/p/CEXx8SgHFDi/?igshid=gdg89mpl3abx>. Acesso em: 17 abr. 2021.

VALENÇA, Camila Coutinho. Pioneira das blogueiras de moda, Camila Coutinho lança novo projeto. [Entrevista cedida a Bruno Astuto]. **Época**, 2015. Disponível em: <https://epoca.globo.com/colunas-e-blogs/bruno-astuto/noticia/2015/07/pioneira-das-blogueiras-de-moda-camila-coutinho-lanca-novo-projeto.html>. Acesso em: 10 fev. 2021.

YOUPIX. **Pesquisa ROI & Influência**. São Paulo, 26 fev. 2019. Medium: YOUPIX. Disponível em: http://youpixhub.rds.land/roi_marketingdeinfluencia. Acesso em 2 abr. 2021.
YOUPIX; BRUNCH. **Pesquisa Creators & Marcas**. São Paulo: YouPix, 2019. Disponível em: <https://tag.youpix.com.br/pesquisacriadoresdinheiro2019>. Acesso em: 15 fev. 2021.

ANEXO ÚNICO – Lei Complementar 116/2003**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.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

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.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Vide ADIN 3142)

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XXV - do domicílio do tomador do serviço do subitem 15.09. (Redação dada pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não. (Vide ADIN 3142)

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

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

§ 4º § 4º Na hipótese de descumprimento do disposto no **caput** ou no § 1º, ambos do art. 8º-A desta Lei Complementar, o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 5º Ressalvadas as exceções e especificações estabelecidas nos §§ 6º a 12 deste artigo, considera-se tomador dos serviços referidos nos incisos XXIII, XXIV e XXV do **caput** deste artigo o contratante do serviço e, no caso de negócio jurídico que envolva estipulação em favor de unidade da pessoa jurídica contratante, a unidade em favor da qual o serviço foi estipulado, sendo irrelevantes para caracterizá-la as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 6º No caso dos serviços de planos de saúde ou de medicina e congêneres, referidos nos subitens 4.22 e 4.23 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, o tomador do serviço é a pessoa física beneficiária vinculada à operadora por meio de convênio ou contrato de plano de saúde individual, familiar, coletivo empresarial ou coletivo por adesão. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 7º Nos casos em que houver dependentes vinculados ao titular do plano, será considerado apenas o domicílio do titular para fins do disposto no § 6º deste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 8º No caso dos serviços de administração de cartão de crédito ou débito e congêneres, referidos no subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, prestados diretamente aos portadores de cartões de crédito ou débito e congêneres, o tomador é o primeiro titular do cartão. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 9º O local do estabelecimento credenciado é considerado o domicílio do tomador dos demais serviços referidos no subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar relativos às transferências realizadas por meio de cartão de crédito ou débito, ou a eles conexos, que sejam prestados ao tomador, direta ou indiretamente, por: (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

I - bandeiras; (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

II - credenciadoras; ou (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

III - emissoras de cartões de crédito e débito. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 10. No caso dos serviços de administração de carteira de valores mobiliários e dos serviços de administração e gestão de fundos e clubes de investimento, referidos no subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, o tomador é o cotista. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 11. No caso dos serviços de administração de consórcios, o tomador de serviço é o consorciado. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 12. No caso dos serviços de arrendamento mercantil, o tomador do serviço é o arrendatário, pessoa física ou a unidade beneficiária da pessoa jurídica, domiciliado no País, e, no caso de arrendatário não domiciliado no País, o tomador é o beneficiário do serviço no País. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador

da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

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

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

IV - as pessoas referidas nos incisos II ou III do § 9º do art. 3º desta Lei Complementar, pelo imposto devido pelas pessoas a que se refere o inciso I do mesmo parágrafo, em decorrência dos serviços prestados na forma do subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 3º No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Revogado pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei Complementar nº 175, de 2020)

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

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

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

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

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

II - (VETADO)

§ 3º (VETADO)

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

I – (VETADO)

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

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

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

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Art. 9º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

Brasília, 31 de julho de 2003; 182ª da Independência e 115ª da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

Antônio Palocci Filho

Este texto não substitui o publicado no DOU de 1º.8.2003

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 – Processamento de dados e congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo **tablets, smartphones** e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

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

3.01 – (VETADO)

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

3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, **stands**, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos,

parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

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

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

4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

4.01 – Medicina e biomedicina.

4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.

4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.

4.04 – Instrumentação cirúrgica.

4.05 – Acupuntura.

4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.

4.07 – Serviços farmacêuticos.

4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.

4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.

4.10 – Nutrição.

4.11 – Obstetrícia.

4.12 – Odontologia.

4.13 – Ortóptica.

4.14 – Próteses sob encomenda.

4.15 – Psicanálise.

4.16 – Psicologia.

4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.

4.18 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.

4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.

4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.

4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário. (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)

5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.

5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.

5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.

5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.

5.04 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.

5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.

5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.

5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.

5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária. (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)

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

6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.

6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.

6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.

6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.

6.05 – Centros de emagrecimento, **spa** e congêneres.

6.06 - Aplicação de tatuagens, **piercings** e congêneres. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

7.04 – Demolição.

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.

7.08 – Calafetação.

7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.

7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.

7.14 – (VETADO)

7.15 – (VETADO)

7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.

7.16 - Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.

7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretização, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.

8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.

8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.

8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.

9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.

9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, **apart-service** condominiais, **flat**, apart-hotéis, hotéis residência, **residence-service**, **suite service**, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.

9.03 – Guias de turismo.

10 – Serviços de intermediação e congêneres.

10.01 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.

10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.

10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.

10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (**leasing**), de franquia (**franchising**) e de faturização (**factoring**).

10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.

10.06 – Agenciamento marítimo.

- 10.07 – Agenciamento de notícias.
- 10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.
- 10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.
- 10.10 – Distribuição de bens de terceiros.
- 11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.
- 11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.
- 11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.
- 11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- 11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.
- 11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.
- 12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.
- 12.01 – Espetáculos teatrais.
- 12.02 – Exibições cinematográficas.
- 12.03 – Espetáculos circenses.
- 12.04 – Programas de auditório.
- 12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.
- 12.06 – Boates, **taxi-dancing** e congêneres.
- 12.07 – **Shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
- 12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.
- 12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.
- 12.10 – Corridas e competições de animais.
- 12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.
- 12.12 – Execução de música.
- 12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, **shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
- 12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.

12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.

12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, **shows**, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.

12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.

13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

13.01 – (VETADO)

13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.

13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.

13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.02 – Assistência técnica.

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação,

costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.

14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.

14.14 - Guincho intramunicipal, guindaste e içamento. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres. (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)

15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.

15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.

15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.

15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.

15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.

15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.

15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.

15.09 – Arrendamento mercantil (**leasing**) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (**leasing**). (Vide Lei Complementar nº 175, de 2020)

15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.

15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.

15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.

15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.

15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.

15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.

15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados

à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.

15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.

15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres.

17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.

17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.

17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

17.07 – (VETADO)

17.08 – Franquia (**franchising**).

17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.

17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.

17.13 – Leilão e congêneres.

17.14 – Advocacia.

17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.

17.16 – Auditoria.

17.17 – Análise de Organização e Métodos.

17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.

17.21 – Estatística.

17.22 – Cobrança em geral.

17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (**factoring**).

17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.

17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

18.01 - Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.

23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

25 - Serviços funerários.

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos;

desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.02 - Translado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

25.05 - Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

27 – Serviços de assistência social.

27.01 – Serviços de assistência social.

28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

29 – Serviços de biblioteconomia.

29.01 – Serviços de biblioteconomia.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

31.01 - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

32 – Serviços de desenhos técnicos.

32.01 - Serviços de desenhos técnicos.

33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

33.01 - Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

34.01 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

35.01 - Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

36 – Serviços de meteorologia.

36.01 – Serviços de meteorologia.

37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

38 – Serviços de museologia.

38.01 – Serviços de museologia.

39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.

39.01 - Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).

40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

40.01 - Obras de arte sob encomenda.