

A ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELOS CHAMADOS “ANFITRIÕES” NO CONTEXTO DA LOCAÇÃO DE IMÓVEIS POR MEIO DE PLATAFORMAS DIGITAIS E O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

THE ACTIVITY CARRIED OUT BY THE SO CALLED “HOSTS” IN THE CONTEXT OF REAL ESTATE LEASE THROUGH DIGITAL PLATFORMS AND THE TAX ON SERVICES OF ANY KIND

Marciano Seabra de Godoi *

Luiza Vidal Vago**

Resumo: O artigo analisa qual é a natureza das atividades praticadas pelos chamados “anfitriões” que disponibilizam imóveis para terceiros por meio de plataformas digitais e se tais atividades estão sujeitas à tributação pelo ISSQN considerando a legislação em vigor e sua interpretação pelos tribunais brasileiros. Os autores concluem que a atividade praticada pelos anfitriões é de locação de bens imóveis e que tal atividade não está sujeita à tributação pelo ISSQN, em razão da interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal sobre o conceito de serviços tributáveis pelo imposto e porque não há previsão na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003.

Palavras-chave: ISSQN, conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, Airbnb, locação de imóveis, Supremo Tribunal Federal

Artigo recebido em 09 de março de 2022.

Artigo aceito em 17 de novembro de 2022.

* Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Professor e Coordenador do Programa de Pós-graduação em Direito da PUC Minas. Presidente do Instituto de Estudos Fiscais (IEFi). Advogado. E-mail: m.godoi@rolim.com

** Mestranda em Direito Público pela PUC Minas. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas. Bacharela em Direito pela UFMG e em Ciências Contábeis pela FUMEC. Advogada. E-mail: luizavidalvago@gmail.com

Abstract: This article analyzes the nature of the activities carried out by the so-called “hosts” that list their properties as available accommodations through digital platforms and whether such activities are subject to taxation by ISSQN considering the legislation in force and its interpretation by the Brazilian courts. The authors conclude that the hosts’ activity is real estate rental and that such activity is not subject to taxation by the ISSQN, due to the interpretation given by the Federal Supreme Court on the concept of taxable services by such tax and because there is no provision in the list of services attached to Complementary Law No. 116 of July 31, 2003.

Keywords: ISSQN, constitutional concept of services of any nature, Airbnb, real estate rental, Federal Supreme Court

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. LOCAÇÃO DE IMÓVEIS POR MEIO DE PLATAFORMAS DIGITAIS; 3. IMPACTO DAS ATIVIDADES PRATICADAS PELOS ANFITRIÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO; 3.1. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA; 3.2. A DEFINIÇÃO DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E A LEI COMPLEMENTAR Nº 116 DE 31 DE JULHO DE 2003; 3.3. A ATIVIDADE DE LOCAÇÃO E O TORTUOSO CAMINHO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF E DA LEGISLAÇÃO SOBRE O TEMA; 3.4. O ACÓRDÃO NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.819.075 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA; 4. ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO DO MUNICÍPIO DE CALDAS NOVAS; 5. CONCLUSÕES; 6. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

A análise da eventual sujeição ao ISSQN das atividades dos chamados “anfitriões” no contexto da locação de imóveis por meio de plataformas digitais deve percorrer o caminho de verificar qual a natureza jurídica das atividades praticadas por referidas pessoas e qual é, à luz da legislação vigente e de sua interpretação pelos tribunais, seu enquadramento tributário. É o que os autores se propõem a fazer neste artigo.

A metodologia adotada no trabalho é a de revisão bibliográfica de obras acadêmicas sobre a atividade dos anfitriões de plataformas de intermediação de locação de imóveis. Também são examinadas a legislação, a jurisprudência

tributária do STF e uma decisão judicial recente do STJ que trata dos aspectos civis das locações de imóveis por meio de plataformas tipo Airbnb.

2. LOCAÇÃO DE IMÓVEIS POR MEIO DE PLATAFORMAS DIGITAIS

Empresas como a Airbnb prestam serviços de intermediação de negócios. A intermediação consiste em aproximar pessoas interessadas em disponibilizar imóveis para terceiros e pessoas interessadas em utilizar esses imóveis por um período preestabelecido. Há pouca polêmica em torno da atividade prestada pela própria plataforma¹, facilmente perceptível como uma intermediação. Com efeito, em termos dos efeitos tributários a controvérsia quanto à natureza das atividades praticadas está concentrada nos anfitriões (assim chamadas as pessoas que disponibilizam seus imóveis por meio da plataforma) que anunciam seus imóveis através dessas plataformas. Isso porque, a depender da natureza jurídica-tributária da atividade por eles praticada, os efeitos quanto à tributação indireta serão bastante diferentes no contexto atual.

Os anfitriões, que podem ser pessoas físicas ou jurídicas, anunciam seu imóvel ou imóveis na plataforma, adicionando informações como preço da diária, condições de pagamento, localização, características do imóvel e da região, além de fotos normalmente tiradas por profissionais. Os hóspedes acessam a plataforma e escolhem o imóvel que atenda à sua demanda, aceitando através do site, as datas e condições de pagamento. Todo o arranjo entre anfitriões e hóspedes no período anterior à estadia ocorre através da plataforma. A forma e as condições da entrada dos hóspedes ao imóvel são também combinadas pelas

¹ TAVOLARI, Bianca. Airbnb e os Impasses Regulatórios para o Compartilhamento de Moradia: Notas para uma Pesquisa em Direito. In: ZANATTA, Rafael; DE PAULA, Pedro; KIRA, Beatriz (org.) **Economias do compartilhamento e o direito**. Curitiba: Juruá, 2017. P. 259-280.

partes, variando desde situações sem nenhum contato até encontros pessoais. A plataforma não estabelece regras ou padrões nesse sentido.

A intermediação é, portanto, da disponibilização onerosa de imóveis por período determinado. O cerne da atividade dos anfitriões é a disponibilização de imóvel por período determinado em contrapartida de remuneração. E a disponibilização de imóveis com estas características é uma locação por temporada. Que o contrato de locação seja firmado entre as partes através da intermediação de plataforma digital ou que o contrato seja de curtíssimo prazo ou ainda, a interatividade entre anfitriões e hóspedes, facilitada pelo uso da tecnologia não descharacteriza a natureza da prestação como uma locação de imóvel.

3. IMPACTO DAS ATIVIDADES PRATICADAS PELOS ANFITRIÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Antes de adentrar propriamente a análise da tributação da atividade de disponibilização de imóveis entendemos pertinente fazer uma breve digressão sobre o poder de tributar estatal.

Ter o poder de tributar significa dizer que o Estado tem o direito soberano de exigir dos particulares os recursos de que necessita. E não é exagero dizer que, de forma geral, onde há um estado organizado, há tributo. A tributação acompanha o próprio surgimento do conceito de estado, é claro que, ao longo do tempo, adaptando-se, aperfeiçoando-se e evoluindo, afinal, “transformando-se a realidade social, deve a tributação adequar-se a ela”².

² FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. 3^a ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

E a justificativa desse direito soberano estatal, como destacam Luciano Ferraz, Marciano Seabra de Godoi e Werther Botelho Spagnol³, em nossa sociedade do século XXI, está estreitamente relacionada com o princípio da livre iniciativa, um dos fundamentos constitucionais da ordem econômica (arts. 170 a 174 da Constituição Federal).

Isso porque, para que a livre iniciativa se desenvolva plenamente, de modo estável, eficiente e previsível, garantindo aos agentes econômicos a confiança no sistema e a segurança de que necessitam, o Estado precisa atuar, seja exercendo seu papel regulador, fiscalizador ou promotor, através de uma série de instituições estatais que fazem parte das estruturas dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, tais como agências reguladoras, tribunais, autoridades financeiras, autoridades monetárias, etc. Toda essa estrutura estatal, obviamente, precisa ser custeada, o que acontece, mormente, através da arrecadação tributária.

De mais, somente pode-se falar em desenvolvimento pleno e justo da livre iniciativa, em consonância com os fundamentos e objetivos da República brasileira, nos termos dos arts. 2, inc. IV e 3 inc. I da Constituição, se houver garantia das condições adequadas para isso. Em um país como o Brasil, que historicamente ocupa tristes posições de liderança em listagens que avaliam o nível de desigualdade social dos países em torno do globo terrestre, acreditamos ser impensável cogitar em pleno desenvolvimento do regime livre iniciativa, sem pensar na necessidade de intervenção do Estado para promover efetivamente a igualdade de oportunidades para todos seus cidadãos para que concorram plenamente na livre iniciativa. A intervenção do Estado, nesse caso, ocorre através de políticas públicas efetivas, voltadas à erradicação da miséria, redução das

³ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. 3^a ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

desigualdades sociais, universalização do acesso à educação, saúde, transporte e moradia, dentre outros. Em resumo, se trata de políticas públicas voltadas para nivelar as condições de concorrência dentro do regime de livre iniciativa. Também neste caso, o custeio das políticas públicas se dá através de receitas públicas, que, por sua vez, tem origem na arrecadação tributária⁴.

Portanto, o Estado se faz presente garantindo o funcionamento da livre iniciativa em suas diferentes faces e faz isso utilizando-se de diferentes instrumentos, que têm em comum dependerem de receitas públicas amplamente originadas do exercício do poder de tributar.

De modo geral, os novos negócios surgidos no âmbito do que se convencionou chamar de economia digital têm uma relação interessante com a livre iniciativa. É que, por se tratar de prestações muitas vezes com características pouco exploradas, seja por apresentarem de forma inovadora ao mercado consumidor um serviço conhecido, mas com nova roupagem ou por apresentarem de fato novos serviços, o papel regulador do estado é colocado em xeque, assim como o seu poder de tributar.

Nesse contexto se insere a atividade econômica objeto deste estudo, a disponibilização de imóveis, total ou parcialmente, a terceiros mediante remuneração e intermediada por plataforma digitais é certamente uma atividade econômica desenvolvida no âmbito da livre iniciativa. Assim, com base no acima exposto, parece-nos justo e pertinente que o exercício do poder de tributar se volte para as riquezas geradas no exercício da livre iniciativa. Ora, se, conforme acima desenvolvido, a livre iniciativa necessita do Estado para seu efetivo funcionamento, é justo que a tributação recaia sobre as manifestações de riqueza

⁴ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. 3^a ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. Pag. 293

que são o resultado econômico da livre iniciativa⁵. Trata-se de uma relação que em sua essência é de complementaridade: o Estado garante as condições para que a atividade econômica se desenvolva plenamente e faz isso através da arrecadação de parte das receitas geradas no exercício das atividades econômicas.

Entendemos que até este ponto já se logrou demonstrar como justificado que sobre as atividades de locação de imóveis intermediadas por plataforma digitais recaia o exercício do poder de tributar. Ou seja, uma primeira conclusão a que se pode chegar é que a atividade é tributável, isto é, sobre a riqueza gerada por essa atividade econômica é natural que o Estado busque exercer seu poder de tributar.

A constatação de que se trata de uma atividade econômica tributável, porém, é apenas uma conclusão inicial, que merece melhor apuração. É que o poder de tributar deve ser exercido no estado democrático de direito, através dos direitos, deveres e instrumentos constitucionalmente previstos. Partimos então para a investigação do “como”, ou seja, de que forma pode ser exercido o poder de tributar no caso das atividades praticadas por anfitriões de plataformas digitais.

O Sistema Tributário Nacional é formado pelo conjunto de normas, constitucionais e infraconstitucionais que dispõem sobre a forma como o estado, subdividido em seus entes federados, União, estados e municípios pode exercer o poder de tributar.

Nessa linha, a primeira regra à qual se chama atenção é a de discriminação de competências tributárias, estabelecida na Constituição Federal nos arts. 153 a 156. Embora a Constituição não crie tributos, “outorga

⁵ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. 3^a ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. Pag. 294

competência para a União, estados, Distrito Federal e municípios fazê-lo⁶ . Os estados e municípios não têm poderes para criar novos tributos, cabendo-lhes exercer o poder de tributar apenas no âmbito das competências que lhes foram expressamente delimitadas na Constituição Federal. Somente a União tem poderes constitucionais para criar tributo (competência residual). No que se refere à competência comum, sempre se trata de tributos cujo fato gerador é vinculado a uma atividade específica do Estado, como é o caso de taxas e contribuições de melhoria. É na seara dos tributos não vinculados que se encontra o exercício do poder de tributar através das competências privativas dos entes federados. São esses tributos, vale dizer, os impostos, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

A competência tributária da União em termos de impostos encontra-se delimitada no art. 153 da Constituição Federal. A União poderá instituir impostos sobre a importação de produtos estrangeiros (inc. I), exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (inc. II), renda e proventos de qualquer natureza (inc. III), produtos industrializados (inc. IV), operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (inc. V), propriedade territorial rural (inc. VI) e grandes fortunas (inc. VII). Além disso, como mencionado antes, a União tem também competência residual para instituir novos impostos (art. 145, inc. I) e competência extraordinária para instituir impostos em caso de guerra externa (art. 145, inc. II). Também tem a União competência privativa para instituir empréstimos compulsórios (art. 148) e contribuições especiais (art. 149).

A competência tributária dos Estados para instituir impostos encontra-se delimitada no art. 155 da Constituição Federal, segundo o qual, os estados poderão instituir impostos sobre transmissão causa mortis e doação, de

⁶ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. 3^a ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. Pag. 375.

quaisquer bens ou direitos (inc. I), operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (inc. II) e propriedade de veículos automotores (inc. III).

Por fim, a competência tributária dos Municípios para instituir impostos encontra-se detalhada no art. 156 da Constituição Federal. Nesses termos, os municípios poderão instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (inc. I), transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (inc. II) e serviços de qualquer natureza (inc. III).

Como se nota, o espectro para a instituição de impostos é amplo. Para a finalidade que se pretende neste estudo, iremos restringir nossa análise aos tributos que potencialmente podem incidir sobre a atividade de disponibilização de imóveis a terceiros. Isto é, nossa análise se deterá naqueles tributos cujo fato gerador guarde pertinência (ainda que potencial) com a atividade em comento.

Nesse caso, na seara da tributação direta, ou sobre a renda, nos parece clara a conclusão no sentido que haverá incidência do imposto sobre a renda, de competência da União e instituído no art. 153, inc. III da Constituição Federal. Ora, o fato gerador neste caso é a percepção de renda, sendo que, a remuneração recebida em contrapartida por uma prestação, seja ela qual for, se enquadra exatamente neste caso.

Já em termos de tributação indireta, ou sobre o consumo, neste artigo voltam-se as atenções ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) (art. 156, inc. III da Constituição Federal).

3.1. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza

O ISS, de competência municipal tem fato gerador bastante amplo, que é a prestação de um serviço, seja ele qual for, desde que não esteja inserido na competência dos estados e do distrito federal. Isto é, os serviços, independentemente de sua natureza, à exceção dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, cuja tributação foi constitucionalmente delegada aos estados e ao distrito federal, nos termos do art. 155, II da Constituição Federal, são tributáveis pelo ISSQN. A competência e fato gerador do ISSQN encontram-se dispostos no art. 156, inciso III da Constituição Federal:

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

Com exceção dos acima mencionados, o ISSQN incide sobre serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar. A nosso ver, significa dizer que caberá à lei complementar definir o conceito de serviços de qualquer natureza, desde que respeitados os contornos constitucionais desse conceito.

Como pontua Misabel Derzi⁷ muito embora seja prerrogativa da lei complementar conceituar os serviços tributáveis pelo ISSQN, tal conceituação não pode reduzir a amplitude prevista constitucionalmente ao fato gerador do imposto. Embora seja certo que a lei complementar define os serviços de qualquer natureza, ainda assim há um conceito constitucional orientador a ser seguido. O conceito constitucional é fundamental, caso contrário, a lei

⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. In: BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Derzi. 12^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. P.729.

complementar, à mercê das conveniências políticas, exerceia papel praticamente exclusivo em determinar aquilo que é fato gerador do imposto municipal. "Se não se tem esse conceito, então somente será válido aquilo que for incluído na lista anexa às leis complementares, não importa que configure uma verdadeira prestação de serviços ou não"⁸. Portanto, tudo aquilo que escape ao conceito constitucional de serviços de qualquer natureza não poderá ser colocado sob a incidência do imposto municipal, caso contrário estar-se-á diante de severa inconstitucionalidade.

Sobre o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, a doutrina brasileira aponta para dois principais caminhos, sendo o primeiro ligado a um conceito mais restritivo e vinculado ao conceito civilista de prestação de serviços, identificado também como conceito "jurídico" e o segundo mais próximo do conceito "econômico" de serviços de qualquer natureza, segundo o qual os termos constitucionais encerram tipos e não conceitos⁹.

Misabel Derzi é defensora do primeiro caminho mencionado, acima, propondo o seguinte conceito de prestação de serviços:

(...) *o conceito de prestação de serviços* não se limita a alcançar apenas o contrato definido no art. 594 [do Código Civil], mas também abrange todas as espécies em que uma prestação de serviços se manifesta, *bastando para isso que esteja configurada uma execução de obrigação de fazer*.

(…)

Discordamos daqueles que, comentando o modelo brasileiro e a nossa Constituição, dispensam a ideia de trabalho – aplicação de esforço humano – como requisito essencial da noção de serviço, tal está classicamente compreendido e disciplinado no Código Civil brasileiro, para acolher entre nós uma noção econômica ou

⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. In: BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Derzi. 12^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. P.732.

⁹ LIMA, Júlia Silva e. **ISS e o conceito constitucional de serviço de qualquer natureza**. 2019. 154 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019. P. 144.

noções jurídicas de legislações estranhas. Como esses autores se perdem em noções econômicas ilimitadas, por exemplo, definindo o serviço como singela criação de utilidade em favor de outrem, que pode mesmo abranger o próprio IPI ou o ICMS; em contrapartida, esses mesmos autores são obrigados a sustentar a taxatividade da lista da lista de serviços, para conferirem o mínimo de garantia e segurança ao contribuinte. Na verdade, para eles, tudo o que o legislador complementar inserir na lei complementar será serviço, ainda que não o seja, mas, em compensação, muitos serviços relevantes podem ser intributáveis, por falta de menção expressa na lista da lei complementar.

(...)

Assim, o Código Tributário Nacional não abraçou a tese da interpretação econômica. Ao contrário, como observa Aliomar Baleeiro, o art. 110 proclama, como limite ao próprio legislador, "o primado do Direito Privado quanto à definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas deste ramo jurídico quando utilizado pela Constituição Federal, pelas dos Estados ou dos Municípios. A contrário sensu, tal primado não existe se aquelas definições, conceitos e formas promanam de outras leis ordinárias" (cf. Aliomar Baleeiro, nesta obra, comentários ao art. 110 do CTN).¹⁰ (grifos nossos)

Como se nota, a autora propõe um conceito constitucional de serviços de qualquer vinculado ao conceito civilista de prestação de serviços, alinhado com uma interpretação literal do art. 110 do CTN, e reduzido às situações em que se concretize uma obrigação de fazer (esforço humano). Isso porque, para a autora, "quando a Constituição usa um conceito, um instituto ou forma do Direito Privado, o nome empregado denota certo objeto, segundo a conotação que ele tem na ciência jurídica particular, da qual se origina"¹¹.

Sobre o inconveniente de que esse conceito proposto pode levar a que alguns segmentos econômicos se tornem inalcançáveis à tributação sobre o

¹⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Derzi. 12^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. P.730-731.

¹¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Derzi. 12^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. P.731.

consumo (como a locação de bens), a autora responde que a solução estaria na criação de nova norma constitucional¹².

A esta acepção (em oposição à tipológica), também se alinha Julia Silva e Lima¹³, para quem a definição do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza “deve ser buscada no âmbito do Direito Privado” e comprehende:

Uma obrigação de fazer, um esforço físico ou intelectual, de elaborar algo antes inexistente em proveito de terceiros, com conteúdo econômico, sob o regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial ao tomador dos serviços, não abrangido na competência dos Estados e do Distrito Federal.

Segundo essa linha argumentativa, a intepretação das normas constitucionais de direito tributário não pode se desviar da conceituação que o direito privado define para seus institutos. Sendo assim, entendem os defensores dessa corrente que o vernáculo “serviços de qualquer natureza” constitucionalmente previsto, só pode significar obrigação de fazer, eis que o conceito de serviços no direito civil se constrói pela contraposição estabelecida entre obrigações de dar e obrigações de fazer¹⁴.

Em oposição a essa interpretação literal do art. 110 do CTN, da qual decorre, por sua vez, a interpretação do conceito constitucional de serviços (para fins de incidência de ISS) como limitado a obrigações de fazer, Luciano Ferraz, Marciano Seabra de Godoi e Werther Botelho Spagnol¹⁵, defendem que não se

¹² DERZI, Misabel de Abreu Machado. In: BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Derzi. 12^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. P.732.

¹³ LIMA, Júlia Silva e. **ISS e o conceito constitucional de serviço de qualquer natureza**. 2019. 154 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019. P. 117.

¹⁴ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. 3^a ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

¹⁵ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. 3^a ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. P. 529.

deve dar ao art. 110 do CTN uma dimensão mais ampla do que aquela que realmente tem. Nesse diapasão, o art. 110 tem como objetivo dirimir conflitos de competência entre os entes federados ao exercerem o poder de tributar, de modo que, a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição Federal não sejam alterados pela lei tributária para fins de definir ou limitar competências tributárias. Assim, não pode a lei tributária chamar de transmissão causa mortis e doação aquilo que não o é, sob pena de atrair competência constitucional para os estados e distrito federal (art. 155, inc. I, da Constituição Federal). Mas, se a interpretação de instituto, conceito e/ou forma de direito privado utilizado em norma constitucional não implicar no surgimento de conflito de competência com outros entes federados, não há razão para trazer à tona o art. 110 do CTN, como se fosse um salvo conduto para qualquer interpretação da constituição tributária.

Portanto,

O art. 110 não dispõe que o legislador tributário está sempre impedido de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. Essa vedação existirá se uma norma constitucional houver utilizado estes institutos, conceitos e formas para atribuir competência tributária a um ente político, tal como ocorre com o art. 155, I, da Constituição de 1988, que usa os conceitos de transmissão causa mortis e doação para atribuir competência tributária aos estados e ao Distrito Federal.¹⁶

Aliás, os autores pontuam que o ministro do Supremo Tribunal Federal Luiz Fux, relator do julgamento do RE nº 651.703 (sessão de julgamento de 29.9.2016), em que se decidiu que incide ISSQN sobre as atividades das operadoras de planos de saúde e seguro saúde, em seu voto claramente adotou a interpretação do art. 110 do CTN em linha com o acima postulado. Segundo o

¹⁶ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. Curso de direito financeiro e tributário. 3^a ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. P. 531

voto do relator, o art. 110 do CTN não tem a amplitude conferida por sua interpretação literal¹⁷. A decisão em comento marca uma nova mudança de posicionamento do STF sobre o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza.

Ainda mais enfático é Bernardo Ribeiro de Moraes no sentido de se afastar do conceito civilista de serviços de qualquer natureza e adotar um conceito inspirado nas ciências econômicas¹⁸. Serviços, nesse sentido, seriam todas as atividades que não constituam um bem material ou corpóreo, todas as atividades que consubstanciam venda de bens imateriais. Interessante observar que o autor discorreu sobre o tema muitos anos antes do crescimento exponencial e global da economia digital e da popularização da internet. Com efeito, segundo o autor

Devemos observar que o ISS não recai sobre a prestação de serviços, mas, sim, sobre serviços de qualquer natureza. A norma constitucional outorgou aos Municípios competência para onerar serviço.

(...)

O ISS é assim, um imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou melhor, um imposto que recai sobre bens imateriais que circulam. Grava a venda de serviços. (...) Os serviços onerados pelo ISS são os de "qualquer natureza", isto é, qualquer forma ou espécie de venda de serviço (bem imaterial), desde que atendidos os pressupostos legais do tributo.¹⁹

Parece-nos que mais razão assiste à esta segunda corrente doutrinária. Mesmo porque, limitar os dizeres constitucionais (o de serviços de qualquer natureza) a um conceito estritamente civilista não só é de uma rigidez que beira

¹⁷ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito financeiro e tributário*. 3^a ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. P. 531

¹⁸ LIMA, Júlia Silva e. ISS e o conceito constitucional de serviço de qualquer natureza. 2019. 154 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019. P. 111.

¹⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. Imprenta: São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984. P. 83.

a inconstitucionalidade, na medida em que submete norma constitucional à norma infraconstitucional como subjuga norma constitucional à volatilidade do interesse político-legislativo do momento. Se o art. 594 do Código Civil for revogado e substituído por novo e mais abrangente conceito de serviço? E se o Código Civil for revogado, como aliás aconteceu com o código de 1916 (Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916)? Automaticamente o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza muda e se ajusta à lei ordinária? Não nos parece que seja o caminho mais acertado.

3.2. A definição de serviços de qualquer natureza e a Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003

Não obstante o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, fato é que a Constituição dispõe que esses serviços serão definidos em lei complementar. A lei complementar deverá definir, é claro, com observância das características e parâmetros do conceito constitucional. Segundo Ricardo Lobo Torres,

Tendo em vista que a norma constitucional é extremamente sucinta, não chegando a estampar qualquer definição do fato gerador do ISS, (como, ao contrário, ocorre com o ICM – art. 155, II), mas se limitando a nominar ou apelidar o ingresso, torna-se necessário que a lei complementar venha definir a fatispécie tributária, estabelecendo-lhe seu contorno jurídico e procedendo às enumerações casuísticas que possam colmatar o vago e ambíguo conceito constitucional de serviço²⁰

A lei complementar que define serviços de qualquer natureza em vigor é a Lei Complementar nº 116/2003, sendo que tal definição se dá pela técnica da

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol IV. Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. P. 361.

listagem taxativa²¹. A Lei Complementar nº 116, na mesma linha de sua norma precedente, o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 (Decreto-lei nº 406) estabelece logo em seu art. 1º, *caput*, que o imposto incide sobre os serviços listados em seu anexo único:

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.

Trata-se de uma delimitação de competência. A norma constitucional delegou à lei complementar a definição de serviços de qualquer natureza, para fins de incidência do ISS. A lei complementar, no caso, a nº 116, assim o fez, através da imposição de uma lista de serviços tributáveis. Pode-se concluir que o legislador, ao exercer a competência constitucionalmente delegada optou não por conferir a “serviços de qualquer natureza” um conceito amplo e/ou único, mas por criar uma lista dos serviços alcançados pelo tributo.

Segundo a lição de Aliomar Baleeiro²², tal técnica da taxatividade dos serviços tributáveis pelo ISS foi introduzida a partir do Decreto-lei nº 406, que revogou o art. 71 do CTN (na vigência do Ato Institucional nº 05/1968 havia fundamentação legal para que um decreto revogasse dispositivo de lei complementar), que “depois de referir-se especialmente a algumas categorias de serviços, abrangia, de modo genérico, todos os demais, numa cláusula bastante compreensiva”, e introduziu em seu art. 8º a remissão à lista taxativa de serviços tributáveis. Baleeiro denuncia que a taxatividade dos serviços tributáveis está

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol IV. Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. P. 361.

²² DERZI, Misabel de Abreu Machado. In: BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. P. 754.

diretamente relacionada à restrição de receitas dos municípios em favor dos estados.

Em defesa da taxatividade argumenta-se que essa foi a maneira encontrada pelo legislador complementar para dirimir eventuais conflitos de competência entre os entes federados. Maneira esta que de certo privilegia aos estados em detrimento dos municípios. Isso porque, nas situações em que houver uma prestação de serviços e fornecimento de mercadorias somente haverá tributação municipal (ISS) se houver expressa previsão na lista anexa. Caso contrário, incide o ICMS. Esse critério para resolver conflitos de competência entre estados e municípios só é possível porque a lista é taxativa²³.

A técnica da listagem taxativa, porém é alvo de severas críticas que em apertada síntese se resumem ao fato de que uma lista “não fecha totalmente o conceito constitucional de serviços”²⁴. Um já clássico exemplo dessa incompletude da listagem são os novos serviços ou prestações oriundas das transformações tecnológicas das últimas décadas.

Na mesma linha é a crítica de Misabel Derzi no sentido que “a lista pela qual se enumeram taxativamente os serviços um a um, pecará por excesso ou por falta, atropelando a Constituição”²⁵.

É salutar que haja discordâncias doutrinárias sobre o mérito da metodologia adotada na lei complementar para a definição de serviços tributáveis pelo ISS. No entanto, sejam quais forem os argumentos favoráveis ou contrários à definição de serviços tributáveis pela via da listagem taxativa, fato é

²³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional: Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 113.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol IV. Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. P. 362.

²⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. In: BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Derzi. 12^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

que a legislação em vigor adota tal critério. Assim, embora se admita que a lei por si só não estabelece o fato gerador (a lei municipal é que exerce tal função), ela funciona como balizadora e facilitadora para o legislador municipal. Desse modo, não pode a lei municipal incluir como serviço ou atividade tributável pelo ISS aquilo que se encontra fora da norma da lei complementar. Significa dizer que, ao adotar a taxatividade dos serviços tributáveis a lei complementar restringiu a que as leis municipais se limitem a repetir a mesma lista integralmente ou parcialmente, sem qualquer poder para extrapolá-la (é bom que se enfatize que não se está a dizer sobre a interpretação extensiva, mas referimo-nos a itens originais).

Por fim, a técnica da taxatividade da lista de serviços da Lei Complementar implica que a atividade econômica que não estiver prevista na lista anexa à Lei Complementar nº 116 não é tributável pelo ISS.

3.3. A atividade de locação e o tortuoso caminho da jurisprudência do STF e da legislação sobre o tema

Assentadas as premissas sobre o poder de tributar, a delimitação constitucional do imposto sobre serviços, de competência municipal e a definição dos serviços tributáveis pelo ISS, pela Lei Complementar nº 116, passa-se a analisar possibilidade de tributação por esse imposto da atividade de locação de imóveis. Isso porque, consoante mencionado no primeiro item deste estudo, é nosso entendimento que a atividade praticada pelos anfitriões que anunciam imóveis em plataformas digitais como a Airbnb é em sua essência locação de imóveis.

A tributação pelo ISSQN da atividade econômica de locação de bens, móveis ou imóveis, já foi amplamente debatida, tanto na seara da jurisprudência quanto na doutrina e analisada sob os mais diversos prismas.

Historicamente o legislador tributário não se apegava ao conceito de serviços puramente civilista, no sentido de restrito às obrigações de fazer. Com efeito, anteriormente à Lei Complementar nº 116 de 2003 a locação de bens móveis foi mantida como atividade tributável pelo ISSQN em todas as listas de serviços das normas que abordavam o assunto, inclusive no inc. II, §1º, art. 71 do CTN. A jurisprudência do STF seguia a mesma linha e até o ano 2000 prevalecia o entendimento da corrente doutrinária que conferia ao conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza” caráter amplo e sem correspondência com o conceito civilista. Nesse sentido, interpretava-se que no escopo de incidência do imposto municipal poderiam se enquadrar prestações que não fossem exatamente obrigações de fazer e que, por outro lado, também não correspondessem necessariamente a uma obrigação de dar. Trata-se de um conceito mais pragmático de serviços, que compreendia toda venda de bem imaterial²⁶. Exemplo desse entendimento encontra-se manifestado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 112.947/SP, de 19 de junho de 1987 (na vigência da Constituição de 1967). Na ocasião, o ministro Carlos Madeira, relator, apontou que no direito tributário não havia “recepção plena de um conceito de direito privado, nem da regulação pertinente a esse direito, pois a referência a ele é feita, em direito tributário, *utilitatis causa*” (STF, 1987).

Nesses termos, toda prestação que implicasse a disponibilização de um bem imaterial de forma onerosa a um terceiro interessado, poderia ser objeto da incidência do imposto municipal, desde que tal prestação se encontrasse listada na lista anexa da lei em vigor que regulamentasse o ISSQN, conforme disposição constitucional.

²⁶ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. Curso de direito financeiro e tributário. 3^a ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. P. 532.

A grande mudança interpretativa ocorreu no ano 2000, no âmbito do conhecido precedente firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121 (Relator Ministro Marco Aurélio, julgamento em 11 de outubro de 2000), em que, por seis votos a cinco, restou decidido que a locação de bens móveis não era passível de tributação pelo ISSQN. A tese vencedora que balizou a decisão foi a de que a diferenciação feita no direito civil entre obrigações de dar e obrigações de fazer é inafastável para fins tributários, consoante dispõe o art. 110 do CTN sendo que, somente as últimas (obrigações de fazer) estariam compreendidas no âmbito de incidência do imposto.

Como consequência dessa decisão, alguns anos depois, o Presidente da República vetou o subitem 3.01 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, o qual listava como serviço tributável pelo ISS a "locação de bens móveis". As razões do veto expostas na ocasião foram

O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a "terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável." Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de

serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.²⁷ (grifos nossos)

Diga-se de passagem, que outros subitens do item 3 "Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.", tais como "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" e "3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário", embora guardem notável semelhança em termos de seu objeto, com o subitem 3.01, não foram vetados.

Anos depois, esse precedente e outros posteriores deram origem à Súmula Vinculante nº 31 do STF, publicada no Diário Oficial da União em 17 de fevereiro de 2010:

É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

A Súmula nº 31 encontra-se em vigor e aplica-se tanto à locação de bens móveis quanto de bens imóveis, eis que não há qualquer diferença na natureza da prestação, seja ela com bens móveis ou imóveis.

Para que a locação de imóveis passe a ser uma atividade econômica passível de tributação pelo ISS, duas mudanças são necessárias em relação ao *status quo*: a Súmula Vinculante nº 31 deve ser superada, isto é, revogada e após, deverá ser aprovada alteração legislativa da Lei Complementar nº 116, para inclusão de subitem específico de locação de bens móveis na lista anexa.

²⁷ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil - Subchefia para Assuntos Jurídicos. Mensagem nº 362 de 31 de julho de 2003.

Mencione-se que o Supremo Tribunal Federal em mais de um julgamento posterior à promulgação da Súmula nº 31 já se manifestou no sentido da superação da dicotomia entre obrigações de dar e de fazer para fins de delimitação do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, embora sem nunca haver explicitamente abordado a superação da Súmula nº 31.

Uma das ocasiões em que o Tribunal analisou novamente a questão do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza foi no julgamento do Recurso Extraordinário 547.245, de relatoria do Ministro Eros Grau (DJ 05.03.10 transitado em julgado em 01.06.2011) em que, por dez votos a um, foi reconhecida a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil. O único voto contrário foi o do Ministro Marco Aurélio (relator do acórdão do RE 116.121). Na ocasião o Ministro Joaquim Barbosa já apontava em seu voto que a Lei Complementar nº 116 comporta serviços que não são obrigações de fazer e que podem nem mesmo ser serviços, mas que, se não estivessem na Lei Complementar, não sofreriam incidência tributária no âmbito dos tributos sobre o consumo (ideia que também tangencia o Ministro Ricardo Lewandowski). O Ministro Joaquim Barbosa também afirma que não é possível identificar conceito controverso, imutável ou invencível para “serviços de qualquer natureza” e que em observância ao Princípio da Neutralidade Tributária, sempre que possível, a tributação não deve afetar a alocação econômica de recursos, ou seja, operações idênticas ou muito semelhantes com bens e serviços deveriam gerar cargas tributárias muito próximas, independentemente da formatação do negócio jurídico.

Ferraz, Godoi e Spagnol²⁸ notam que pelo menos dois dos argumentos utilizados pela corrente minoritária no julgamento do acórdão

²⁸ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. Curso de direito financeiro e tributário. 3^a ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. P. 532.

116.121 foram retomados e utilizados pela corrente majoritária no julgamento do acórdão no RE 547.245. Esses argumentos são a um que a expressão "serviços de qualquer natureza" indica um conceito de serviços largo, amplo e que não se confunde com o conceito restrito da obrigação de fazer e o de que se deve levar em conta a neutralidade tributária, isto é, deve-se evitar que determinadas interpretações levem à ausência de tributação de algumas atividades. Com isso querem demonstrar os autores a inversão do movimento que ocorreu no ano 2000.

Já no julgamento do RE 651.703, em que foi relator o Ministro Luiz Fux (DJ de 26.04.2017, pendente de trânsito em julgado) foi reconhecida a constitucionalidade da incidência do ISQCN sobre as atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde, sendo que alguns ministros em seus votos remetem ao decidido no RE 547.245. O ministro relator declarou em seu voto que a amplitude semântica da expressão "serviços de qualquer natureza", constante no art. 156 da Constituição Federal, denota o intento do constituinte de alcançar atividades cuja complexidade não permite a distinção clara entre os elementos inerentes ao "dar" e ao "fazer", exigindo-se que se vá além dessa dicotomia reducionista na tarefa que lhe incumbe. A precisão e clareza asseverada no voto do relator no sentido da superação entre obrigações de dar e obrigações de fazer para fins de definição do conceito constitucional-tributário de serviços de qualquer natureza consolidam o retorno do STF às posições sustentadas anteriormente à virada que ocorreu com o julgamento no RE nº 116.121.

Ademais dos precedentes acima, outros julgamentos abordaram a ampliação do conceito de serviços de qualquer natureza para além do conceito do direito civil, dos quais são exemplo o RE 603.136, em que foi relator o Ministro Gilmar Mendes, (DJ 16.06.2020, pendente de trânsito em julgado), na qual se reconheceu a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os contratos de

franquia e a definição no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.142, de relatoria do Ministro Dias Toffoli (DJ 06.10.2020, transitada em julgado em 10.12.2020) de que nas relações mistas ou complexas em que não seja possível claramente segmentar as obrigações de dar e de fazer estando a atividade definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza será cabível a cobrança do imposto municipal.

Por fim, no julgamento da ADI 5.659 (DJ 20.05.2021, transitado em julgado em 28.05.2021), em que se definiu a incidência de ISS no licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador (software) excluindo das hipóteses de incidência do ICMS, o relator, Ministro Dias Toffoli, reiterou que o STF em diversos julgados já demonstrou haver superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos. Ademais, defende que a Corte não tem se furtado a admitir as mudanças nos sistemas econômicos ocasionadas pelas novas formas de exercício de atividades remuneradas.

Não obstante os precedentes acima que incluem manifestações explícitas no sentido da evolução do conceito de serviços, fato é que o objeto dos julgamentos eram outros. Não há uma superação clara no âmbito do STF da Súmula nº 31 e da tributação da atividade econômica de locação de bens

3.4. O Acórdão no Recurso Especial nº 1.819.075 do Superior Tribunal de Justiça

Conforme já demonstrado, os impactos sociais e econômicos do modelo de negócios da Airbnb são diversos. Dentre tais impactos encontra-se a repercussão negativa que a franca entrada, saída e constante movimentação de pessoas têm em condomínios e vizinhanças residenciais. Espaços antes íntimos, destinados ao desfrute da vida privada das pessoas, são tomados pela

inconstância e dinamismo causado pelo constante revezamento de pessoas que se hospedam nos imóveis por períodos curtos e são logo substituídas por outras. As mais palpáveis reivindicações daqueles atingidos por essa dinâmica em seus ambientes residenciais é a falta de segurança e a perturbação da qualidade de vida. E isso não é pouco. Vale ressaltar que o valor de mercado atribuído a imóveis fortemente baseado na sua localização e nas características dos condomínios e redondezas.

Ademais, as locações patrocinadas pela Airbnb em muito diferem das clássicas locações de longo prazo, que, ao contrário das primeiras, são lugar-comum na vida de condomínios residências, além de serem regulamentadas em lei.

Um caso concreto com características muito semelhantes ao acima relatado foi levado à análise do Superior Tribunal de Justiça (STJ). A quarta Turma do Tribunal, em abril de 2021, no julgamento do Recurso Especial nº 1.819.075-RS, se debruçou na exame da relação entre condomínios residenciais e anfitriões da Airbnb e os limites das locações de curto prazo vis a vis as normas privadas desses condomínios. O julgamento foi centrado na definição se há a possibilidade ou não de disponibilização de imóveis integrantes de condomínios residenciais através de plataformas digitais. Particularmente, a Corte se debruçou na análise da natureza do contrato firmado entre anfitriões e hóspedes do ponto de vista do direito privado.

O conflito analisado pelo STJ envolvia uma ação cominatória ajuizada por um condomínio na cidade de Porto Alegre em face da proprietária (e seu filho) de dois apartamentos, objetivando a cessação das atividades de hospedagem praticadas através da Airbnb. O argumento central utilizado pelo condomínio foi de que as atividades de hospedagem praticadas pela ré desvirtuam a finalidade residencial prevista para o Condomínio.

A quarta turma do STJ (assim como primeira e segunda instância) acolheu o pleito do condomínio no sentido de vedar o uso das unidades de propriedade da ré para fins de hospedagem, porque na convenção do condomínio havia previsão expressa que a finalidade das unidades era exclusivamente residencial.

O fio condutor do acórdão, de relatoria do Ministro Raul Araújo, foi a natureza da relação estabelecida entre a ré (anfitriã) e terceiros (hóspedes). Nesse sentido, o acórdão analisa variada doutrina de direito civil sobre os conceitos de residência e domicílio em oposição ao conceito de morada e hospedagem, tendo os primeiros a característica do ânimo definitivo, e os últimos a eventualidade e transitoriedade. Após uma longa análise, o relator do acórdão conceitua a relação entre as partes como contrato de hospedagem atípico, afastando do escopo dos contratos de locação, afirmando que

Trata-se de modalidade singela e inovadora de hospedagem de pessoas, sem vínculo entre si, em ambientes físicos de estrutura típica residencial familiar, exercida sem inerente profissionalismo por aquele que atua na produção desse serviço para os interessados, sendo a atividade comumente anunciada por meio de plataformas digitais variadas.

O julgamento em questão é um importante precedente que aborda a atividade econômica de disponibilização de imóveis em plataformas de hospedagem vis a vis as normas da convenção de condomínio.

Não é demais repetir, trata-se de interpretação da natureza da prestação do ponto de vista do direito civil em que, o cerne da discussão é o desvirtuamento da finalidade do imóvel (residencial e não comercial).

Como estes autores já se manifestaram anteriormente interpretando a decisão do STJ em questão²⁹, o fato de se considerar que os anfitriões alugam seus imóveis numa atividade profissional com elemento de empresa pode gerar efeitos civis, mas não interfere na qualificação tributária do negócio jurídico.

Para fins tributários a finalidade da locação, se residencial (clássica) ou se locação comercial, não altera o fato de que atividade de locação não é tributável pelo ISS face à legislação em vigor e a Súmula Vinculante nº 31 do STF. Não se pode chamar de prestação de serviço de hospedagem, atraindo a tributação pelo ISS aquilo que é locação, seja residencial ou comercial.

Falta o elemento da tipicidade para atrair a tributação pelo ISSQN. Isso é, a atividade econômica desenvolvida pelos anfitriões de empresas como a Airbnb de fato, de um lado, não se assemelha a uma locação residencial de longo prazo, mas de outro lado também não possui as características intrínsecas a um serviço de hospedagem tributável pelo ISSQN. Os que os anfitriões realizam é uma locação de seu imóvel por períodos curtos, sem oferecer efetivamente serviços como os de um hotel aos hóspedes.

Dessa forma, não questionamos a assertividade do precedente do STJ quanto aos seus efeitos na seara civil, mas chamamos a atenção ao fato que o racional já desenvolvido, quanto aos serviços de hospedagem e o “contrato atípico de hospedagem” não deve impactar a análise quanto aos efeitos tributários do contrato celebrado entre anfitriões e hóspedes conforme a legislação e jurisprudência em vigor.

A mudança do contexto tributário, ou seja, para que as atividades em questão passem a ser tributadas pelo ISSQN é necessário que a Súmula

²⁹ Sobre as atividades econômicas e efeitos tributários da plataforma vide artigo dos mesmos autores “Por que é tão difícil tributar as plataformas digitais de intermediação de locação de imóveis?”, no prelo.

Vinculante nº 31 do STF seja revogada e que ocorra uma mudança legislativa, para inclusão da atividade de locação no rol de serviços tributáveis previsto na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

4. ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO DO MUNICÍPIO DE CALDAS NOVAS

Cidades em todo o mundo têm lidado com o fenômeno da Airbnb de diferentes maneiras e com diferentes objetivos. Algumas cidades inclusive se destacam pelas fortes restrições impostas ao funcionamento e/ou expansão da plataforma. As motivações dessas iniciativas são diversas e variam desde interesses das indústrias tradicionais que sofrem o impacto da nova concorrência, como a indústria hoteleira, até preocupações relacionadas ao acesso à habitação e moradia dos cidadãos, a gentrificação de bairros e localidades, e de forma geral à intervenção da plataforma nas dinâmicas do espaço urbano (LEONELLI; SOUZA).

No Brasil, as iniciativas são poucas e esparsas, destacando-se dois municípios, tradicionais polos turísticos no país, são eles Caldas Novas, no estado de Goiás e Ubatuba, em São Paulo.

No Município de Caldas Novas foi promulgada a Lei Complementar nº 99 de 18 de dezembro de 2017, que “regulamenta a exploração de imóveis residenciais como meio de hospedagem remunerada no município de Caldas Novas/GO e dá outras providências”

O art. 1º da Lei municipal dispõe que

A exploração de imóveis como meio de hospedagem em caráter remunerado, no município de Caldas Novas/GO, será disciplinada por esta lei e de forma subsidiária pela Lei Federal nº 11.771, de 17 de setembro de 2008 – denominada Lei Geral do Turismo, respeitada a disciplina

específica sobre aluguel de temporada previsto na Lei 8.245/91, denominada Lei do Inquilinato.

A nosso ver, a redação do art. 1º parece deixar margem à dúvida sobre qual a lei a nível federal se aplica à disponibilização de imóvel residencial como meio de hospedagem (se a Lei Geral do Turismo ou a Lei do Inquilinato) e, portanto, qual a natureza da prestação que se está regulando, se prestação de serviço de hospedagem ou se locação. Na sequência, o art. 2º tampouco é mais claro:

Art. 2º Para os efeitos desta lei, em consonância com a Lei Federal n. 8.245/1991, a locação de imóveis residenciais por período inferior a 90 dias (noventa dias), reger-se-á pela Lei do Inquilinato citada, cabendo ao município legislar, de forma complementar, nesta lei, os assuntos de interesse local e de sua competência legislativa tributária.

Por sua vez, a redação do art. 3º da lei parece traçar um caminho de equiparação da disponibilização de imóveis a prestação de serviços de hospedagem:

Art. 3º Para os fins desta lei, considera-se meios de hospedagem os empreendimentos ou estabelecimentos, independentemente de sua forma de constituição, destinados a prestar serviços de alojamento temporário de forma remunerada, ofertados em unidades de frequência individual e de uso exclusivo do hóspede, bem como outros serviços necessários aos usuários, denominados de serviços de hospedagem, mediante adoção de instrumento contratual, tácito ou expresso, e cobrança de diária, nos termos do art. 23 da Lei Geral de Turismo – Lei 11.771/2008

§ 1º Aplica-se o disposto nos artigos 48 e 49 da Lei Federal n. 8.245/1991 na locação de imóveis residenciais por temporada, podendo a disponibilização do imóvel ocorrer

no todo ou em parte, mediante remuneração previamente acordada entre as partes.

§2º Os empreendimentos ou estabelecimentos de hospedagem que explorem ou administrem em condomínios residenciais a prestação de serviços de hospedagem em unidades mobiliadas e equipadas, bem como outros serviços oferecidos aos hóspedes, estão sujeitos às determinações de que trata esta Lei e atos normativos regulamentadores.

§3º Não descaracteriza a prestação de serviços de hospedagem a divisão do empreendimento em unidades hoteleiras, assim entendida a atribuição de natureza jurídica autônoma às unidades habitacionais que o compõem, sob titularidade de diversas pessoas.

§4º O disposto nesta lei não se aplica aos empreendimentos imobiliários, organizados sob a forma de condomínio, que contém instalações e serviços de hotelaria à disposição dos moradores, cujos proprietários disponibilizem suas unidades exclusivamente para uso residencial ou para serem utilizadas por terceiros sem caráter remunerado, com esta finalidade taxativa, por períodos superiores a 90 dias (noventa) dias, conforme legislação específica.

O art. 4º da lei enquadra como sujeito à suas disposições os imóveis residenciais divulgados por meio de intermediação em *sites*, aplicativos e afins, isto é, enquadra no disposto na lei as disponibilizações de imóveis realizadas por meio de plataformas como Airbnb.

Algumas condições e obrigações são estabelecidas pela lei, dentre as quais a de que a oferta do imóvel somente poderá ocorrer pelo proprietário e a exigência de alvará de funcionamento (art. 5º), a limitação de período máximo de 90 dias de utilização contínua “em respeito à Lei do Inquilinato” (art. 6º), a necessidade de autorização expressa por norma de condomínio para exploração

de imóveis residenciais (art. 7º) e o respeito às regras sanitárias, de saúde pública, relações de consumo e “toda legislação específica pertinente a meios de hospedagem, sobretudo a Lei Geral do Turismo” (art. 8º).

Quanto aos aspectos tributários, a lei estabelece a obrigação do prestador de serviço de hospedagem (proprietário do imóvel) em informar ao fisco municipal o recolhimento de taxa anual de funcionamento e do ISSQN. Inclui também como responsáveis tributários os intermediadores ou administradores responsáveis pela exploração dos imóveis (art. 9º, § 1º) e estabelece que a base de cálculo é o preço da diária do imóvel (art. 9º, § 2º). Ainda, institui a obrigatoriedade dos contribuintes responsáveis (intermediadores ou agenciadores) em informar a quantidade de diárias comercializadas no período trimestral, o preço cobrado (média) e o nome, CPF e origem dos hóspedes (art. 10º). A não observância do disposto na lei pode implicar inclusive no cancelamento de licença de funcionamento do imóvel residencial como meio de hospedagem (art. 11º).

A Airbnb reagiu à aprovação da lei manifestando-se na mídia com a alegação de se trata de norma constitucional³⁰.

Não há notícias sobre a efetividade da Lei Complementar 99 e sua aplicabilidade concreta em Caldas Novas ou sobre montantes arrecadados pelo município nem mesmo em termos gerais sobre a aderência da lei à realidade concreta. Na verdade, a busca por qualquer notícia sobre a Lei Complementar 99 revela poucos retornos, sendo a maioria desses relativos a menções sobre a lei em artigos acadêmicos que não chegam a se aprofundar sobre os rumos que a

³⁰ Caldas Novas é primeira cidade no País a taxar o Airbnb. Disponível em: <<https://www.istoeedinheiro.com.br/caldas-novas-e-primeira-cidade-no-pais-taxar-o-airbnb/>>. Acesso em: 03.10.2021.

norma seguiu após sua promulgação. Esta baixa repercussão não deixa de ser um sintoma sobre a complexidade do debate e os interesses envolvidos.

A legislação de Caldas Novas, ao equiparar a disponibilização de imóveis residenciais para uso por terceiros à prestação de serviços de hospedagem não nos parece ter tomado a direção mais acertada.

A natureza da prestação firmada entre hóspedes e anfitriões é de locação por prazo determinado e não de prestação de serviços de hospedagem (serviços análogos a de hotéis).

Conforme já manifestado no primeiro tópico deste artigo, acreditamos que a atividade viabilizada por meio das plataformas digitais de hospedagem, como a Airbnb, são uma variação, mais “moderna” e “dinâmica”, de algo que já existe há décadas, isto é, a locação de imóveis por prazo determinado.

Ademais, a legislação de Caldas Novas é dúbia em alguns pontos, como a definição da legislação federal subsidiariamente aplicável e a própria natureza da prestação que se dispõe a regular (locação ou prestação de serviços de hospedagem) o que poderá conceder margem a interpretações ambíguas e questionamentos judiciais.

5. CONCLUSÕES

A disponibilização de imóveis a terceiros, seja ou não intermediada por plataformas digitais de hospedagem, não é tributável pelo ISS conforme a legislação e jurisprudência em vigor. O que se celebra entre anfitriões e hóspedes é um contrato de locação por prazo determinado, e segundo o direito em vigor essas atividades de locação não são alcançadas pelo ISS.

A não tributação dessas atividades é uma consequência do entendimento do STF sobre o tema, que por sua vez, levou ao veto do item 3.01, que tratava da locação de bens, da lista anexa à Lei Complementar nº 116, que é o diploma em vigor que determina, em respeito ao disposto no art. 156, inciso III da Constituição, os serviços tributáveis pelo ISS.

Em um cenário em que a Súmula Vinculante nº 31 do STF seja revogada e o entendimento do tribunal sobre as locações seja reformado, seguido de alteração legislativa que promova a inclusão de item análogo ao item 3.01 da Lista anexa à LC 116, poderá cogitar-se a tributação das atividades praticadas por anfitriões de empresas como a Airbnb pelo ISS.

Para que isso ocorra, entendemos que o legislador deve levar em conta diversos aspectos além da questão tributária, como a realidade urbanística, ambiental e regulatória, partindo da análise das causas e consequências (econômicas e sociais) das atividades econômicas potencializadas pelas plataformas.

A locação de imóveis praticadas por anfitriões da plataforma digital concorre diretamente com a prestação de serviços de hospedagem tradicional. Assim, na medida em que a locação em questão não é tributada e os serviços de hospedagem o são, pode-se concluir que anfitriões e por consequência, a plataforma Airbnb possuem uma vantagem competitiva, na medida em que seu custo tributário é menor. De outro lado, as características das prestações são diferentes e a forma com que a “economia do compartilhamento” atua é diferente. Assim, como já chamavam atenção Gisela Leonelli e Rafael Souza³¹, embora a Airbnb e o setor hoteleiro sejam colocados como concorrentes, a

³¹ LEONELLI, Gisela Cunha Viana; SOUZA, Rafael Braga de. Como as cidades brasileiras estão lidando com o Airbnb? Colocando a regulação em perspectiva. **Revista de Direito da Cidade**, vol. 13, nº 1. P. 486-514.

regulação das atividades da plataforma “deve partir de premissas distintas das regulações tradicionais, porque as complexidades da maneira como operam essas empresas são diferentes das iniciativas tradicionais”.

6. REFERÊNCIAS

AIRBNB. Orientações da EY para a Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF). Disponível em: < <https://news.airbnb.com/br/orientacoes-da-ey-para-a-declaracao-de-imposto-de-renda-de-pessoa-fisica-irpf/> >. Acesso em: 04.10.2021.

AIRBNB. Airbnb no Brasil: Comunidade e Atividade Econômica. Disponível em: < https://news.airbnb.com/wp-content/uploads/sites/4/2019/06/EconomicReport_Brazil.pdf >. Acesso em: 04.10.2021.

AIRBNB. Datafolha mostra apoio ao Airbnb. *Folha de São Paulo* (conteúdo patrocinado) São Paulo, 17 de abril de 2017. Disponível em: < <https://estudio.folha.uol.com.br/airbnb/2017/04/1876017-86-dos-brasileiros-sao-a-favor-do-compartilhamento-de-lares-com-viajantes-pela-internet.shtml> > Acesso em 21 set. 2021.

AIRBNB. Airbnb: uma plataforma de pessoas para pessoas. Disponível em: < <https://news.airbnb.com/br/airbnb-uma-plataforma-de-pessoas-para-pessoas/> >. Acesso em: 04.10.2021.

AIRBNB. About Us - Detalhes da empresa. Disponível em: < <https://www.airbnb.com.br/about/company-details> >. Acesso em: 04.10.2021.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil. /n: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital – desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. *E-book*.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República [1988]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 16.01.2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2003]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm >. Acesso em: 16.01.2022.

BRASIL. **Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991**. Dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes. Brasília, DF: Presidência da República [1991]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8245.htm >. Acesso em: 04.10.2021.

BRASIL. **Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008**. Dispõe sobre a Política Nacional de Turismo, define as atribuições do Governo Federal no planejamento, desenvolvimento e estímulo ao setor turístico; revoga a Lei nº 6.505, de 13 de dezembro de 1977, o Decreto-Lei nº 2.294, de 21 de novembro de 1986, e dispositivos da Lei nº 8.181, de 28 de março de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2008]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11771.htm >. Acesso em: 04.10.2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão nº 1.819.075-PR**. Relator: Ministro Luis Felipe Salomão, 27 de maio de 2021. Brasília: STJ, 2021. Disponível em: < <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=REsp%201819075> >. Acesso em: 04.10.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Diário de Justiça eletrônico: Brasília, DF, nº 28, p. 1, 17/02/2010

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121. TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL.** A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. [...] Recorrente: Ideal Transportes E Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RE%20116121%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true> Acesso em: 06/03/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 547.245. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.** [...] Recorrente: Banco Fiat S.A. Relator: Ministro Eros Grau. Diário de Justiça eletrônico: Brasília, DF, 05/03/2010 Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RE%20547245%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true> Acesso em: 06/03/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703. 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.** [...] Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. Recorrido: Secretário Municipal De Finanças De Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Ministro Luiz Fux. Diário de Justiça eletrônico: Brasília, DF, 26/04/2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RE%20651703%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 06/03/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 603.136.** Recurso extraordinário com repercussão geral. Tema 300. 2. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. 3. Incidência sobre contrato de franquia. Possibilidade. Natureza híbrida do contrato de franquia. Reafirmação de jurisprudência [...] Recorrente: Venbo Comércio De Alimentos Ltda. Recorrido:

Município Do Rio De Janeiro. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Diário de Justiça eletrônico: 16/06/2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=603136&sort=_score&sortBy=desc>. Acesso em: 06/03/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direto de Inconstitucionalidade 5.659.** EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Requerente: Confederacao Nacional De Servicos – CNS. Relator: Ministro Dias Toffoli. Diário de Justiça eletrônico: Brasília, DF 20/05/2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=5659&sort=_score&sortBy=desc>. Acesso em: 06/03/2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil - Subchefia para Assuntos Jurídicos. Mensagem nº 362 de 31 de julho de 2003.

CALDAS NOVAS. **Lei Complementar Municipal nº 99 de 18 de Dezembro de 2017.** Regulamenta a exploração de imóveis residenciais como meio de hospedagem remunerada no município de Caldas Novas/GO, e dá outras providências. Assembleia Legislativa do Município de Caldas Novas, 2017. Disponível em: <<https://www.caldasnovas.go.gov.br/wp-content/uploads/2018/08/Lei-Complementar-099-2017.pdf>>. Acesso em: 04.10.2021.

CORONEL, Angelo. **Projeto de Lei nº 2.474, de 2019.** Altera a Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991, para disciplinar a locação de imóveis residenciais por temporada por meio de plataformas de intermediação ou no âmbito da economia compartilhada. Brasília: Senado Federal, 23 de abril de 2019. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/136443>>. Acesso em: 04.10.2021.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. /n. BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** Atualizada por Misabel Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DIEGUES, Leonardo; CUBAS, Marina Gamas; TAKAHASHI, Fábio. Maiores anunciantes no Airbnb são empresas com até 157 imóveis. **Folha de São Paulo**, São Paulo, ano 101, n. 33.685, 27 de mai. 2021. Disponível em: < <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/05/maiores-anunciantes-no-airbnb-sao-empresas-com-ate-157-imoveis.shtml> >. Acesso em: 04.10.2021.

FERRAÇO, Ricardo. **Projeto de Lei do Senado nº 748, de 2015**. Altera a Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991 para atualizar o regime da locação para temporada, disciplinando a atividade de compartilhamento de imóveis residenciais por meio de sítios eletrônicos ou aplicativos. Brasília: Senado Federal, 24 de novembro de 2015. Disponível em: < <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/124165> >. Acesso em: 04.10.2021.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. 3^a ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

GALLANGHER, Leigh. A história da Airbnb: como três rapazes comuns agitaram uma indústria, ganharam bilhões...e criaram muita controvérsia. São Paulo: Buzz, 2018.

KAPLANT, Roberta A.; NADLERTT, Michael. L. Airbnb: a case study in occupancy regulation and taxation. **The University of Chicago Law Review Dialogue**, Washington, n. 103, 2015.

LEONELLI, Gisela Cunha Viana; SOUZA, Rafael Braga de. **Como as cidades brasileiras estão lidando com o Airbnb? Colocando a regulação em perspectiva**. Revista de Direito da Cidade, vol. 13, nº 1. P. 486-514.

LIMA, Júlia Silva e. **ISS e o conceito constitucional de serviço de qualquer natureza**. 2019. 154 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis complementares 87/1996 e 116/2003**. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 2014.

TAVOLARI, Bianca. Airbnb e os Impasses Regulatórios para o Compartilhamento de Moradia: Notas para uma Pesquisa em Direito. *In: ZANATTA, Rafael; DE PAULA, Pedro; KIRA, Beatriz (org.) Economias do compartilhamento e o direito*. Curitiba: Juruá, 2017. . P. 259-280.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol IV. Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.