

Concurso Prêmio FENAFIM – 2022

O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NAS ATIVIDADES DE HOSPEDAGEM POR INTERMÉDIO DE PLATAFORMAS DIGITAIS: CLAREIRAS E CAMINHOS DA TRIBUTAÇÃO MUNICIPAL

Resumo: O artigo analisa a incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) nos serviços de hospedagem por intermédio de plataformas digitais, analisando a tributação segregada da intermediação e da hospedagem, inclusive o conflito desta com a locação pura e simples, sugerindo-se adequações legislativas para cobrança do ISS pelos Municípios. Para o desenvolvimento, adotou-se delineamento do estudo por meio bibliográfico, com doutrinas e jurisprudências, aprofundando-se em critérios específicos da Regra-Matriz de Incidência Tributária dos serviços avaliados. Dos resultados, identifica-se possível a cobrança do ISS a partir de adequações legais para conciliação com os novos elementos da economia digital.

Palavras-chave: ISS; Economia Digital; Intermediação; Hospedagem; Plataformas Digitais; Aplicativos; Tributação Municipal.

1 INTRODUÇÃO

A economia disruptiva se apresenta como uma quebra de paradigma aos modelos comerciais tradicionais, estes pautados por algum elemento de conexão presencial, transformando as relações para o ambiente virtual, no qual reduz-se a relevância sobre onde estão os sujeitos interessados (prestador e tomador) e a ligação com a referência espacial da atividade (estabelecimento).

Tais mudanças se relacionam diretamente com a ampliação da internet, desenvolvendo-se um ambiente denominado como economia digital, cujos avanços são notados dia após dia. Neste cenário, pode-se citar a influência de novas tecnologias como inteligência artificial, realidade aumentada, *blockchain*, drones, internet das coisas, robótica, realidade virtual, impressão 3D¹, computação na nuvem e moedas virtuais; e porque não citar o recém desenvolvido *metaverso*², que em breve revolucionará os modelos de interação social.

No caso, “a comunicação interpessoal é mediada pela tecnologia, o que permite o compartilhamento, não apenas, de informações, mas também de bens e serviços pela internet”(ARAÚJO, 2018, p.135). Neste sentido, “o crescimento da economia digital, que acontece de forma rápida e dinâmica, faz com que ela se confunda com a própria economia nos padrões até então conhecidos, sendo uma tarefa extremamente difícil diferenciá-las para fins tributários”(SILVA, ALMEIDA, MARTINS, 2017, p.47). Ainda, “as mudanças na forma como os agentes econômicos passaram a se relacionar a partir do advento e da difusão da internet trouxe imensos desafios tanto regulatórios quanto tributários”(MELO, 2021, p.289).

As junções das novas tecnologias com as novas formas de interação social desenvolvem o conceito de economia compartilhada, que culmina na criação de inúmeros serviços realizados por intermédio de plataformas³ ou aplicativos⁴ digitais, citando-se os mais conhecidos: Uber (no âmbito do transporte individual privado de

¹ Conforme relatório da PWC em “Tech breakthroughs megatrend: how to prepare for its impact”. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gr/en/publications/assets/tech-breakthroughs-megatrend-how-to-prepare-for-its-impact.pdf>>. Acesso em: 29. ago. 2022.

² Entenda o que é o metaverso e porque ele pode não estar tão distante de você. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/entenda-o-que-e-o-metaverso-e-por-que-ele-pode-nao-estar-tao-distante-de-voce/>>. Acesso em 29 ago. 2022.

³ Modelo de negócio operado por meio de tecnologias, conectando usuários a compras e serviços.

⁴ Software instalado em dispositivos móveis.

passageiros), iFood (no âmbito do *delivery* de alimentos), e Airbnb (no âmbito da hospedagem).

Se por um viés as novas tecnologias criam facilidades para sociedade, o mesmo não se vê no âmbito tributário, com inúmeras discussões internacionais a fim de se evitar a chamada erosão de base tributável⁵. No âmbito nacional, falando-se em tributação municipal, transfere-se a discussão sobre a materialidade do Imposto Sobre Serviços (ISS) de tais atividades, o respectivo critério espacial para recolhimento da exação devida, e a base de cálculo dentre as diversas partes do valor pago pelo consumido/usuário final.

Sobre a intangibilidade da economia digital, que muda a lógica da tributação “tradicional”, e que por consequência afeta a análise do critério espacial, ensina GOMES *et. al.* (2018, p.45):

A despeito disso, é inegável que a economia digital resulta na ausência da criação de laços físicos nos mercados consumidores; o elemento virtual é suficiente para a geração de receitas das empresas. Dito em outras palavras, é possível afirmar que os ativos imobilizados deixaram de ser relevantes à determinação do valor de uma companhia, tendo tal lugar sido ocupado pelos ativos intangíveis.

Feitas as considerações sobre a tributação das novas tecnologias, em um ambiente de economia digital e compartilhada, recorta-se para o presente estudo a análise da hospedagem e intermediação por plataformas digitais, as quais abriram um novo mercado de acomodação, principalmente em residências particulares, cuja intermediação se dá diretamente com o responsável do imóvel, afetando a tradicional utilização de hotéis e congêneres.

O Airbnb, maior exemplar desse tipo de atividade, é uma plataforma fundada em 2008, que conecta proprietários de imóveis com potenciais locatários,

⁵ Conforme relatório da Organização e Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), conhecido como projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), para o regramento da política fiscal global no contexto da economia digital (ROCHA, CASTRO, 2018, p.17).

com presença em 191 países. Em 2017, apurou receitas superiores a US\$ 3,5 bilhões, com crescimento de 150% em suas operações. A maior parte da receita da empresa advém das comissões pagas por ocasião pelos proprietários de imóveis, que variam entre 9% e 15%. Assim como o Uber, atualmente as atividades do Airbnb superam a intermediação entre proprietários e locatários de curta temporada: a plataforma ainda oferece *tours* guiados, aulas de culinária e outras experiências. (PISCITELLI, 2018, p.418)

Das atividades selecionadas para análise, nascem diversas dúvidas acerca da tributação municipal pelo ISS, que se sintetizam: I) na atividade de intermediação realizada pelas plataformas digitais, I.a) respectiva base de cálculo e I.b) critério espacial; II) no preço a título de hospedagem, II.a) o aparente conflito com a locação pura e simples de bens imóveis; e II.b) a necessidade de responsabilidade tributária das plataformas digitais.

Dos assuntos, decorre-se o problema de “qual a incidência do ISS sobre as atividades de hospedagem por intermédio de plataformas digitais e quais os caminhos para tributação municipal?”. Da questão, extrai-se o objetivo principal de “analisar a incidência do ISS sobre as atividades citadas”, com objetivos específicos como “estudar os critérios materiais (intermediação e hospedagem), os critérios espaciais e os critérios quantitativos (base de cálculo)”, e “estudar a metodologia para implementação da tributação municipal, por meio de regras de responsabilidade tributária”.

O desenvolvimento do trabalho se pauta em metodologia descritiva, com delineamento de estudo bibliográfico, a partir de doutrinas e jurisprudências, com abordagem qualitativa.

O artigo está dividido na presente introdução, seguido do capítulo sobre os serviços de intermediação por plataformas digital, sendo este subdivido na análise da base de cálculo e do critério espacial, e após pelo capítulo dos serviços de

hospedagem, subdivido na análise do aparente conflito com a locação pura e simples e na necessidade de regra de responsabilidade tributária das plataformas digitais, culminando-se na conclusão e referências bibliográficas.

2 SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO POR PLATAFORMAS DIGITAIS

De início, é preciso elucidar que não há na Lista de Serviços da Lei Complementar (LC) n.º 116/2003⁶ subitem que traga textualmente a atividade estudada de forma individualizada. A opção pelo termo “serviços de hospedagem por intermédio de plataformas digitais”, foi cunhado a partir do que prevê o Projeto de Lei Complementar n.º 521/2018, em trâmite na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados⁷, que dentre os assuntos, cria o subitem 1.10 da Lista de Serviços, como “agenciamento, organização, intermediação, planejamento e gerenciamento de informações, por meio eletrônico, de serviços de transporte remunerado privado individual de passageiros previamente contratado por intermédio de aplicativos”, que abrange atividades realizadas em aplicativos como Uber.

Nesta linha, possível se falar em “intermediação, por meio eletrônico, de serviços de hospedagem previamente contratado por intermédio de plataformas digitais”, do que adotamos nomenclatura sintetizada como “serviços de hospedagem por intermédio de plataformas digitais”. Sobre a redação proposta, seria possível a inclusão de novo subitem para abranger a hospedagem por plataformas digitais (doravante apenas “plataforma”), assim como se propõe para o transporte compartilhado. Ademais, evitando-se a inclusão de novos subitens para cada novo serviço disruptivo, plenamente possível também a substituição da redação proposta

⁶ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 29 ago. 2022.

⁷ Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2178976>>. Acesso em 29 ago. 2022.

no subitem 1.10 para um texto genérico, que abrangesse todos as intermediações por plataformas ou aplicativos, neste caso, útil tanto para os casos de transporte e tanto para hospedagem.

O fato é que, independente da inclusão de um novo subitem, as atividades de intermediação já encontram correspondência na Lista de Serviços da LC n.º116/2003, transcrito no item 10 como “serviços de intermediação e congêneres”, embora careça-se nos seus subitens de redação que se coadune com o contexto das plataformas e aplicativos digitais, o que justificaria uma atualização da Lista para demais serviços da economia digital. O mais próximo ocorreu com as inovações LC n.º 157/2016⁸, que incluiu os serviços de armazenamento na nuvem (1.03), elaboração de aplicativos (1.04) e *streaming* (1.09), “deixando-se” a oportunidade de inserção de outros serviços da chamada “economia compartilhada”.⁹

A par destas considerações, melhor se coaduna para o estudo a redação dos serviços do subitem 10.02, como “agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.”

A intermediação “é o contrato pelo qual uma pessoa, sem que haja contrato de mandato, compromete-se a uma obrigação de fazer: de obter um ou mais negócios, para outra pessoa, conforme as instruções passadas anteriormente, mediante o pagamento de uma remuneração”(PATROCÍNIO, 2017, p.315). No caso das plataformas de intermediação de hospedagem, não há dúvidas de que são incidentes do ISS, pois se subsumem ao critério material da hipótese de incidência como “prestar serviços de intermediação”.

⁸ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em 29. ago. 2022.

⁹ A título de conhecimento, vale citar que o Supremo Tribunal Federal (STF) enfrentou parte da temática da economia digital na ADI 1945 (Relatora: Cármen Lúcia, Relator p/ Acórdão: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, Processo Eletrônico DJe-096 Divulg 19-05-2021 Púlic 20-05-2021), ao abranger na decisão sobre “ICMS vs ISS” nos softwares, os chamados software-as-a-Service (SaaS), típico da temática da chamada tributação na nuvem.

No caso, as plataformas realizam a conexão entre os usuários e os responsáveis que disponibilizam espaços para hospedagem, dispondo do local por período certo e mediante remuneração, abrangendo-se as comodidades dispostas no anúncio realizado. Fica no encargo da plataforma realizar toda a operação de reserva da hospedagem, inclusive cobrança do preço total, que abrange os valores da intermediação (taxa de administração) e da hospedagem, além de eventuais outras cobranças (ex. taxa de limpeza). Além disso, a plataforma realiza a administração da reserva, para eventual remarcação ou cancelamento, e repasse dos valores ao responsável do imóvel. Há na situação descrita a “triangulação” essencial da intermediação entre o usuário, a plataforma e o responsável do imóvel.

2.1 A BASE DE CÁLCULO NA INTERMEDIÇÃO

Questão necessária está na base de cálculo do ISS da empresa responsável pela plataforma de hospedagem, considerando que a mesma recebe dos usuários o preço total da operação, abrangendo-se o preço da hospedagem, acrescido de outros valores informados pelo responsável do imóvel (ex. taxa de limpeza, taxa de turismo etc.), e, principalmente, a taxa de administração, usualmente denominado como taxa de serviço. Sobre a questão, não se confunde de que a parte correspondente da empresa intermediadora está apenas na taxa de administração, tratando-se os demais valores de quantias transitórias, que serão repassadas ao responsável do imóvel objeto da hospedagem.

No mesmo entendimento, pode-se citar a título análogo a decisão do STF no RE 651.703¹⁰, que tratou da incidência do ISS nos serviços prestados pelos planos de

¹⁰ RE 651703, Relator: Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-086 Divulg 25-04-2017 Public 26-04-2017.

saúde, ao dizer que “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”.

Também na mesma linha, há no Simples Nacional entendimento emitido pela Receita Federal na Solução de Consulta COSIT n.º 159, de 28 de dezembro de 2020¹¹, cuja ementa diz que “não se incluem no conceito de receita bruta de que trata o art. 3º, § 1º, da LC nº 123/2006¹², e, portanto, estão fora desta base cálculo, valores que circulam na contabilidade de pessoa jurídica e não lhes pertencem, sendo propriedade e receita bruta de terceiros.” A própria Resolução CGSN n.º 140, de 22 de maio de 2018¹³, emitida pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, diz no artigo 25, §15º, inciso I, que a receita auferida por agência de viagem e turismo “corresponderá à comissão ou ao adicional percebido, quando houver somente a intermediação de serviços turísticos prestados por conta e em nome de terceiros”.

Já no âmbito digital, envolvendo a contratação de serviços de táxi por meio de plataforma eletrônica, a Solução de Consulta SF/DEJUG n.º 30, de 24 de novembro de 2014¹⁴, emitida pela Secretaria de Finanças do Município de São Paulo, enquadrando as atividades empresa no subitem 10.02, dizendo que “os valores que transitam por sua conta correspondentes aos serviços de táxi cobrados das empresas clientes, repassados aos taxistas, não se caracterizam como receita de serviços tributáveis da

¹¹ Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=114934>>. Acesso em 29. ago. 2022.

¹² Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em 29. ago. 2022.

¹³ Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92278>>. Acesso em 29. ago. 2022.

¹⁴ Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC030-2014.pdf>>. Acesso em 29. ago. 2022.

consulente”.

Embora sejam materialidades distintas, os fatos decorrentes da intermediação bem se coadunam com o recebimento de valores totais em que permanecem para a empresa apenas a diferença do total com o valor repassado, com circulação de valores de terceiros que não compõe a base de cálculo da intermediação. Este fato não afasta a incidência do ISS sobre os valores transitórios a título de hospedagem, mas que serão tributados oportunamente perante o respectivo sujeito passivo receptor dos valores, tema a ser explorado em tópico específico.

2.2 O CRITÉRIO ESPACIAL: NECESSIDADE DE INCREMENTO LEGISLATIVO

A regra imposta pela LC n.º 116/2003, para fins de recolhimento do ISS, é do estabelecimento prestador, ou na sua falta, do domicílio do tomador (artigo 3º), entendendo-se o estabelecimento como local que se configure como unidade econômica ou profissional (artigo 3º), com exceções para o imposto devido no local da prestação e outros nos incisos I a XXV.

Pela análise literal do conceito, não se vislumbram os serviços de intermediação do item 10 e subitem 10.02 da Lista de Serviços dentre as exceções da regra de estabelecimento prestador, o que resulta na incidência do imposto no local onde se desenvolve a atividade de prestar serviços. Em se tratando de serviços digitais, como já citado, cria-se um grande problema em termos de tributação, diante da intangibilidade da intermediação que não necessita de um elemento físico entre a plataforma e o usuário.

Com a regra geral da LC n.º 116/2003, imputa-se que o ISS da intermediação seria devido no estabelecimento prestador das plataformas, que, via de regra, estão sediadas exclusivamente em grandes centros urbanos, o que gera uma concentração

da arrecadação de ISS da intermediação em poucos Municípios. Recorre-se aqui ao já citado Projeto de Lei Complementar n.º 521/2018, pendente na Câmara dos Deputados, que prevê, para além da criação do subitem 1.10, a destinação desse ISS para o local de “embarque do tomador dos serviços de transporte remunerado privado individual de passageiros previamente contratado por intermédio de aplicativos, descritos no subitem 1.10 da lista anexa”, propondo para tanto a inserção do inciso XXVI no artigo 3º da citada LC.

Do mesmo modo que a proposta acima, importante que se realize incremento legislativo para os serviços da economia digital, a fim de que se evite a concentração do imposto em poucos Municípios, considerando também que as empresas proprietárias das plataformas e aplicativos digitais podem estar localizadas em qualquer local do mundo, muito embora as principais empresas já tenham estabelecido suas filiais no Brasil. Neste sentido, relevante que se adeque o artigo 3º da LC n.º 116/2003 para previsão, a título de critério espacial do ISS na intermediação de plataformas digitais, como o caso da hospedagem, que o imposto seja devido no “local do imóvel nos serviços de hospedagem contratado por intermédio de plataforma digital”, como medida de justa distribuição da arrecadação municipal e proteção do pacto federativo.

Por último, entende-se que melhor se amolda a destinação do ISS da intermediação para o local do imóvel dos serviços de hospedagem, não se optando pela seleção do domicílio do tomador (como consta nos incisos XXIII a XV do artigo 3º da LC n.º 116/2003), e nem do domicílio do responsável pelo imóvel, pois, em ambos os casos, indica-se uma possível conflito territorial, já que nem sempre há a correta identificação do domicílio das partes, os quais também podem ter domicílio estrangeiro. A definição do critério espacial com o elemento de conexão material (local

do imóvel) traria segurança e efetividade na arrecadação do imposto sobre a intermediação, sem dúvidas interpretativas perante o Fisco.

3 SERVIÇOS DE HOSPEDAGEM

Os serviços de hospedagem encontram previsão no subitem 9.01 da Lista de Serviços¹⁵, identificando-se, a título de materialidade, a relação jurídica tributária de prestar serviços de hospedagem, realizado pelo oferecimento de utilidade para outrem, com disponibilização de bem imóvel por período determinado, conjugando-se diversos serviços e utilidades disponíveis ao hóspede. Na mesma linha, explica BAPTISTA (2005, p.326) sobre a definição de hospedagem:

“A relação entre o estabelecimento e o hóspede não se direciona a uma prestação de dar (locação do espaço), mas à prestação de serviço, que envolve uma série de atos humanos, tais como a higienização e arrumação do quarto, o carregamento de bagagem, o fornecimento de refeições e bebidas, serviços de lavanderia, portaria, recepção, manobrista etc.”

Além disso, a base de cálculo se substancia no preço do serviço, neste caso sem hipóteses de dedução, incluindo-se no montante “os valores correspondentes a tudo o que for oferecido como comodidade ao hóspede durante o período de sua estadia, ainda que prestados por meio de terceiros”(PATROCÍNIO, 2017, p.310).

Para fins de critério espacial, também não há exceção para o subitem 9.01, aplicando-se a regra geral do estabelecimento prestador, que para tal caso, confunde-se com o local da própria hospedagem, já que nele próprio se desenvolve a atividade de prestar serviços, configurando-se unidade econômica.

¹⁵ 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).

Em um primeiro momento, os serviços de hospedagem não geram qualquer controvérsia quanto a sua incidência pelo ISS, pois estão previstos taxativamente na Lista de Serviços, com claras distinções com a locação de imóvel pura e simples. Pelas doutrinas citadas, o marco divisório remonta-se a tradicional divisão entre as obrigações de dar (locação) e obrigação de fazer (hospedagem). Na primeira, há apenas a relação bilateral de cessão e uso de bem imóvel, enquanto na segunda prepondera a conjugação de serviços, utilidades e comodidades disponíveis ao tomador, que vão além da simples cessão e uso do bem imóvel. Na obrigação de fazer está a típica atividade desenvolvida por hotéis, *resorts*, pousadas, entre outros nomes utilizados no mercado.

No entanto, com o advento da hospedagem contratada por intermédio de plataformas, em especial pelo Airbnb, a disponibilização de bem imóvel, então típica por estabelecimentos preparados e credenciados para tanto (hotéis etc.), passou a ser possível pelos particulares, principalmente pessoas físicas, por meio de anúncios de hospedagem em casas, apartamentos, quartos compartilhados ou individuais. A questão conflituosa, nesta nova abordagem disruptiva, está na existência ou não de serviços conjugados, a fim de aproximar ou afastar a incidência do ISS. Na linha de defesa a favor da locação pura e simples de bem imóvel, a título de locação por temporada, está a própria empresa Airbnb¹⁶, aumentando a discussão sobre o correto enquadramento da atividade, com reflexos diretos na tributação.

3.1 APARENTE CONFLITO ENTRE OS SERVIÇOS DE HOSPEDAGEM *VERSUS* LOCAÇÃO PURA E SIMPLES DE BENS IMÓVEIS

¹⁶ Disponível em: <<https://www.airbnb.com.br/d/legislacao>>. Acesso em 29 ago. 2022.

Acerca das atividades de hospedagem por intermédio de plataformas, com análise específica da cessão de uso do bem imóvel, ensina PISCITELLI (2018, p. 423) que “a situação jurídica é um pouco menos clara. (...) há intenso debate sobre a qualificação de tais operações: a dúvida é saber se se trata de locação pura e simples de bens móveis ou serviços de hospedagem.”

No caso, o conflito reside nas conceituações legais a título de locação de imóveis urbanos como locação por temporada, disposto no artigo 48 da Lei n.º 8.245/1991¹⁷, com a Política Nacional de Turismo, que dispõe sobre enquadramento dos meios de hospedagem, conforme artigo 23 da Lei n.º 11.771/2008¹⁸. Ainda, há no artigo 7º da Portaria MTur n.º 100/2011¹⁹ definições dos tipos de meios de hospedagem e respectivas características. PISCITELLI (2018, p.426) explica, a partir da Portaria citada, que os meios de hospedagem se substanciam em dois elementos, quais sejam, “(i) a exploração comercial de um local destinado a receber pessoas em trânsito; e (ii) prestação de serviços por ocasião da disponibilização do espaço predeterminado ao hóspede.”

A título de síntese das questões legais e doutrinárias, indica-se que a locação por temporada se baseia exclusivamente na obrigação de dar, pautando-se apenas na destinação de residência temporária do locatário. Já na hospedagem, congregam-se na cessão de uso do imóvel demais complementos, benefícios, utilidades e especialmente serviços, preponderando-se a obrigação de fazer. Sobre a distinção em análise, no contexto das plataformas digitais, PISCITELLI (2018, p.427) opina que

Salvo situações muito específicas, em que o proprietário do imóvel exerça atividade típica de meios de hospedagem, com prestação de serviços típicos

¹⁷ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8245.htm>. Acesso em 29. ago. 2022.

¹⁸ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11771.htm>. Acesso em 29. ago. 2022.

¹⁹ Disponível em: <<https://www.gov.br/turismo/pt-br/centrais-de-conteudo-/publicacoes/portarias-arquivos/portaria-2011/PORTARIA-N-100c-DE-16-DE-JUNHO-DE-2011>>. Acesso em 29. ago. 2022.

desse modelo de negócios, não é possível afastar-se da locação imobiliária pura; possuindo o contrato o prazo máximo de 90 dias, estaríamos diante de uma locação para temporada.

Avançando-se o tema para o âmbito das plataformas digitais, e com a devida vênia ao entendimento acima exposto, é possível indicar que as atuais práticas de locação/cessão de uso de imóveis melhor se amoldam como hospedagem, e não como locação pura e simples, vejamos: ainda que as plataformas digitais de intermediação tenham inaugurado um novo mercado de locação aos moldes de temporada, já que diversos particulares vislumbraram neste meio uma nova forma de se auferir ganhos em seus imóveis pessoais, o fato é que tais locações migraram para um novo cenário profissional, onde os imóveis disponíveis não mais abrangem uma simples e pura locação, mas sim uma conjugação de serviços e utilidades, cujos imóveis não se coadunam como meras residências, mas sim com estruturas e opções, em certos casos melhores que muitos hotéis estrelados.

Na consulta ao site da empresa Airbnb²⁰, é possível extrair da pesquisa diversas opções como tipo de lugar (espaço inteiro ou quarto inteiro), número de quartos, camas e banheiros, tipo de propriedade (casa, apartamento, casa de hóspedes, hotel), comodidades (internet, cozinha, máquina de lavar, secadora, ar condicionado, aquecimento central, espaço de trabalho exclusivo, tv, secador de cabelo, ferro de passar), características (piscina, jacuzzi, estacionamento incluído, carregador de veículos elétricos, berço, academia, churrasqueira, café da manhã, lareira interna, permitido fumar), localização (em frente ao mar e/ou beira-mar), segurança (detector de fumaça e/ou alarme de monóxido de carbono), opções de reserva (reserva instantânea e/ou self check-in), recursos de acessibilidade, estadias diferenciadas e idioma do anfitrião.

²⁰ Disponível em: <<https://www.airbnb.com.br/>>. Acesso em 29. ago. 2022.

De tantas opções de busca, não seria exagero inferir que houve uma profissionalização das cessões de uso de imóveis, que antes poderiam ser indicadas como locação pura e simples, para a materialidade da hospedagem, atraindo a incidência do imposto municipal. O fato é que muitos imóveis, antes com características residenciais, migraram para um “conceito hoteleiro”, atuando os respectivos responsáveis, em grande parte pessoas físicas, como verdadeiras “empresas” do ramo de turismo.

De todos os fundamentos, contrariando o entendimento já citado de PISCITELLI (2018), ao qual se presume tenha sido pautado nos propósitos iniciais da criação dos serviços aos moldes do Airbnb (mais próximo ao conceito de locação de temporada), a atual realidade dos imóveis dispostos nas plataformas digitais e respectivos serviços agregados revelam um aprimoramento da atividade, da plataforma e de seus usuários (consumidor e responsável pelo imóvel), alcançando-se novos patamares concorrenciais com o mercado tradicional de hospedagem. A dedução de tais fatos também se pode ver pelo aumento no número de anúncios no próprio Airbnb de hospedagem em hotéis e congêneres, antes restritos em outros sites de intermediação como Booking, Hoteis.com, etc.

PISCITELLI (2018, p.429) ponderou que o enquadramento como locação por temporada, por ela sustentado, “(...) não se aplica para os casos em que redes de hotel se valem do Airbnb para locar casas, quartos ou outros imóveis e, nesse contexto, prestam serviços típicos de hospedagem.” Ainda, a autora citou tais situações como “residuais”. No entanto, da análise presente, nota-se uma crescente da utilização das plataformas por redes de hotel ou particulares que dispõem de imóveis próprios “como se hotel fossem”.

De todas as conclusões, aponta-se que as atividades de hospedagem por intermédio de plataformas digitais não mais abrangem a intermediação de locação pura e simples, mas sim se caracterizam preponderantemente como intermediação de hospedagem, incidindo-se no preço total pago pelo usuário o ISS sobre a taxa de administração, devido pela plataforma digital como serviços de intermediação, melhor se amoldando ao subitem 10.02, e também sobre o preço do serviço da hospedagem, devido pelo responsável do imóvel como serviços de hospedagem, melhor enquadrado no subitem 9.01 da Lista de Serviços.

Para tanto, caberá ao Fisco adotar critérios de fiscalização a fim de que se apure corretamente a natureza da operação intermediada, a fim de afastar indevidas declarações como locação por temporada, sendo plausível que se avance com minúcia na análise dos anúncios realizados nas plataformas digitais de intermediação de hospedagem.

Destarte, ainda no âmbito do enquadramento da hospedagem para os casos de imóveis particulares, o artigo não avança sobre questões cadastrais, sabendo-se que a grande maioria dos imóveis disponíveis para hospedagem nas plataformas, especialmente quando realizados por pessoas físicas, não possuem regularidade para o exercício de tais atividades, uma vez que estão classificados apenas como de uso residencial, sem demais certificações exigidas de hotéis e congêneres, como inspeção sanitária, bombeiros etc., conforme regramentos de cada municipalidade. No entanto, existindo ou não regularidade “urbanística”, a incidência do ISS independe de tais adequações, prevalecendo a aplicação do artigo 4º, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).²¹

²¹ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em 29. ago. 2022.

3.2 CAMINHOS PARA A TRIBUTAÇÃO MUNICIPAL: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS PLATAFORMAS DIGITAIS

Prosseguindo, remanesce a preocupação acerca da arrecadação do ISS sobre os serviços de hospedagem das operações realizadas por meio de intermediação das plataformas, considerando que o sujeito passivo, a título de contribuinte, seria o responsável do imóvel. Ocorre, como dito, que em se tratando de responsáveis diversos, em grande parte pessoas físicas, inexistem em quase totalidade cadastro fiscal para fins de recolhimento do ISS, sendo inviável, em um cenário de grandes Municípios, a cobrança eventual do imposto “pessoa física” por “pessoa física”, mantendo-se uma situação de permanente irregularidade.

A responsabilidade tributária está prevista no artigo 128 e seguintes do CTN, autorizando a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. A redação também é expressa no artigo 6º da LC n.º 116/2003. No caso, para que se possa aplicar a regra de responsabilidade, visando o recolhimento do imposto por terceiro, seja a título de substituição tributária (excluindo a responsabilidade do contribuinte) ou a título retenção fonte (em caráter supletivo e/ou solidário), é inafastável a criação de expressa previsão legal.

A título exemplificativo, poderia ser previsto em artigo específico de responsabilidade tributária, que são responsáveis pela retenção fonte e respectivo recolhimento, “a prestadora de serviços de intermediação de hospedagem por intermédio de plataformas e/ou aplicativos digitais, pelo imposto devido na hospedagem (subitem 9.01)”, podendo-se acrescentar ao fim, também, “quando não comprovado cadastro fiscal para o exercício de tais atividades”, ou “quando o prestador deste estiver em situação de irregularidade perante o Município”.

Nesta linha, levando em consideração o cenário de possível irregularidade dos responsáveis dos imóveis para as atividades de hospedagem, importante que a legislação estabeleça a hipótese de responsabilidade tributária das plataformas digitais, com vistas na retenção do ISS devido sobre os serviços de hospedagem.

Disto, para além do recolhimento do imposto devido na qualidade de contribuinte sobre os serviços de intermediação, ficaria a plataforma obrigada pelo recolhimento do imposto devido na qualidade de responsável tributário sobre os serviços de hospedagem.

A solução encontra amparo na medida em que todas as informações das transações entre usuários e responsáveis pelos imóveis permanecem na base de dados das plataformas, detendo estas todo o controle sobre a operação realizada, em especial sobre o preço total da atividade, no caso, taxa de administração e preço do serviço da hospedagem.

No caso, as plataformas atuam também como provedor de aplicação, entendido como “quaisquer empresas que forneçam uma funcionalidade acessível na internet (e-mail, portais de notícias, lojas *on-line*, aplicativos de mensagens, serviços de armazenamento em nuvem etc.)”(THAMAY, TAMER, 2020, p.138). Disto, os dados realizados operações servem como meio de prova digital, útil para o Fisco nas medidas fiscalizatórias de combate à sonegação.

Por último, em síntese de tudo, pode-se clarear a incidência do ISS nas atividades de intermediação e de hospedagem por intermédio de aplicativos, com caminhos para efetiva tributação municipal, do seguinte modo:

QUADRO I – SÍNTESE PARCIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

Regra-Matriz de Incidência ²²	Serviços de Intermediação por plataformas digitais	Serviços de Hospedagem
Critério Material	Subitem 10.02 (com sugestão de inclusão de subitem de intermediação de hospedagem por intermédio de plataformas e/ou aplicativos digitais)	Subitem 9.01
Critério Espacial	Estabelecimento prestador (com sugestão de inclusão legislativa para destinação do ISS para o local do imóvel objeto da intermediação de hospedagem.	Estabelecimento prestador
Critério Pessoal: Sujeito Passivo	Prestador dos serviços de intermediação (plataforma e/ou aplicativo digital).	Prestador dos serviços de hospedagem (com sugestão para inclusão de regra de responsabilidade tributária para retenção do imposto pela plataforma e/ou aplicativo digital).
Critério Quantitativo: Base de Cálculo	Apenas taxa de serviço ou administração (não se incluindo valores transitórios de terceiros).	Preço do serviço, incluindo-se todas os serviços e comodidades disponíveis, inclusive os prestados por terceiros (sem dedução).

Elaborado pelo autor (2022).

4 CONCLUSÃO

Os novos serviços tecnológicos, em um ambiente de economia compartilhada, demandam novas soluções tributárias, adequando-se as regras de incidência à realidade fática. No caso dos serviços de hospedagem por intermédio de aplicativos, seu contexto atual demonstra uma profissionalização dos imóveis anunciados, ultrapassando-se uma locação pura e simples. Disto, há potencial de arrecadação pelos Municípios, seja na intermediação realizada pelas plataformas digitais, e seja na própria hospedagem, realizada em grande parte por pessoas físicas que não possuem regularidade fiscal.

Das análises, entende-se alcançados os objetivos, em resposta ao problema de pesquisa, face análise pormenorizada dos serviços envolvidos, assim como pelas sugestões sobre os possíveis caminhos para incremento de arrecadação e

²² Nas linhas de ensino de CARVALHO (2021).

distribuição desta para os diversos Municípios, por meio de alterações legislativas no critério espacial da intermediação para o local do imóvel objeto da hospedagem, e regra de responsabilidade tributária para as plataformas digitais para fins de retenção do ISS devido na hospedagem, especialmente nos casos de irregularidade cadastral.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Guilherme Dourado Aragão Sá. Perspectivas do direito tributário na 4ª revolução industrial: análise econômica da destruição criativa da economia disruptiva. **Economic Analysis of Law Review**, v. 9, nº 1, p. 134-153, jan/abr, 2018. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/8363>>.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021.

GOMES, Daniel de Paiva, *et. al.* Os desafios impostos pela economia digital e o plano de ação 1 do projeto BEPS da OCDE. *In* **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. PISCITELLI, Tathiane (organizadora). São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 43-66.

MELO, Jonas. Tributação indireta e economia digital: o tratamento tributário das comissões auferidas pelos aplicativos de *delivery* de comida. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 47, p. 288–306, 2021. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1177>>.

PATROCÍNIO, José Antônio. **ISS: teoria, prática e jurisprudência: lei complementar 116/2003 anotada e comentada**. 4. ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação da economia compartilhada: caso das plataformas digitais de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. *In* **Tributação da economia digital**. PISCITELLI, Tathiane (coordenação). São Paulo: Thomson Reuters, 2018. p. 416-429.

ROCHA, Sérgio André; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. Plano de ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. *In* **Tributação da economia digital**. PISCITELLI, Tathiane (coordenação). São Paulo: Thomson Reuters, 2018. p. 15-28.

SILVA, Alice Marinho Corrêa da; ALMEIDA, Mariana Quintanilha de; MARTINS, Vitor Teixeira Pereira. **Computação, comércio eletrônico e prestação de serviços digitais: sua tributação pelo ICMS e ISS**. São Paulo: Almedina, 2017.

THAMAY, Rennan; TAMER, Mauricio. **Provas no direito digital: conceito de prova digital, procedimentos e provas digitais em espécie**. São Paulo: Thomson Reuters, 2020.