

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

MARIANA VEIGA BOTEON

**A (NÃO) INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE O SERVIÇO  
PRESTADO PELO AIRBNB**

São Paulo

2023

MARIANA VEIGA BOTEON

Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para obtenção do  
título de Bacharel no Curso de Direito da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

**ORIENTADORA: FULVIA HELENA DE GIOIA**

São Paulo

2023

MARIANA VEIGA BOTEON

**A (NÃO) INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE O SERVIÇO  
PRESTADO PELO AIRBNB**

Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para obtenção do  
título de Bacharel no Curso de Direito da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

## **AGRADECIMENTOS**

Este artigo marca o capítulo final de uma jornada acadêmica que se iniciou 5 anos atrás. Portanto, os agradecimentos são dedicados àqueles que de alguma forma fizeram parte desta história, se principiando pela minha mãe, pai e irmão que estão comigo desde o início, me apoiando na escolha do curso, em todos os caminhos percorridos e decisões tomadas, e que estiveram extremamente presentes em todas as fases deste ciclo. Ressalto também a importância dos meus amigos, tanto aqueles que já conhecia, quanto aqueles que apareceram ao longo desta jornada e demais familiares, como tios, tias, padrinho, madrinha, primos e avós.

Durante esses anos sempre estive engajada em projetos da faculdade e pude contar com o apoio de professores, sem os quais tantas conquistas não seriam possíveis. Por este motivo, dedico também estes agradecimentos a todo o corpo docente e à coordenação da faculdade de direito pelo incrível trabalho que desempenham, o qual eu tive a honra de acompanhar na minha época de representação discente no Centro Acadêmico João Mendes Jr.

Não poderia deixar de mencionar meus chefes e companheiros de trabalho no Brigagão, Duque Estrada Advogados: aqueles no Rio de Janeiro, em Brasília e principalmente a equipe de São Paulo com quem convivo e aprendo diariamente. Em especial a Ana Cristina de Paulo Assunção por todos os ensinamentos, conversas e incentivos que me guiam na minha formação como profissional.

Por fim, agradeço a minha orientadora Fúlvia Helena de Gioia por ter guiado neste projeto desde seu início até sua conclusão, sempre com muita paciência, atenção e parceria.

“O objetivo final é criar um mundo em que qualquer pessoa possa pertencer a qualquer lugar.” (Brian Chesky, cofundador e CEO do *Airbnb*)

## RESUMO

O presente estudo visa analisar a possibilidade de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”) sobre o serviço prestado pelo *Airbnb*. Atualmente, o *Airbnb*, plataforma digital utilizada para locação de imóveis ao redor do mundo, em geral por curtos períodos de tempo, não está sujeito à incidência do ISS, o que gera insatisfação por parte do setor de hotelaria que alega concorrência desleal do site de aluguel com os hotéis. Desta forma, serão analisados aspectos do ISS e do *Airbnb* para verificar se o serviço prestado pela plataforma se trata de serviço tributável, e, caso a resposta seja positiva, se ele se encaixa em alguma das hipóteses já existentes na lista de serviços do ISS. Para isso, serão apresentadas 3 (três) hipóteses de serviços cuja natureza mais se aproxima com a da plataforma, sendo elas: serviço de corretagem, serviço de intermediação (marketplace) e serviço de hotelaria, e comparada a essência de cada uma delas com a do *Airbnb*.

**Palavras-chaves:** *Airbnb*, serviços, tributação e congêneres.

## **ABSTRACT**

The current research endeavors to examine the feasibility of the Brazilian Tax on Services of Any Nature ("ISS") being levied on the services rendered by Airbnb. Presently, Airbnb, a digital platform facilitating the rental of properties globally, usually for short-term periods, is not taxed by ISS. However, this exemption has led to the hotel industry expressing discontent, contending that Airbnb creates unfair competition. Thus, this study aims to scrutinize the nuances of ISS and Airbnb, to determine if the services rendered by the platform are taxable. Moreover, if the answer is affirmative, this study aims to identify whether Airbnb fits into any existing hypotheses in the ISS service list. To aim that goal, will be presented three hypotheses of services that closely align with the nature of the platform, namely, brokerage service, intermediary service (marketplace), and hospitality service. Then, the essence of each of those three services will be compared with the essence of Airbnb.

**Key words:** Airbnb, services, taxation and congeners.

## Sumário

1. Introdução.....	3
2. A tributação de serviços pelo ISS .....	4
<b>2.1. Introdução e evolução do ISS.....</b>	<b>4</b>
<b>2.2. Interpretação da lista de serviços e congêneres do ISS.....</b>	<b>5</b>
3. O Serviço Prestado pelo <i>Airbnb</i> .....	8
<b>3.1. Características do serviço prestado pelo <i>Airbnb</i> .....</b>	<b>8</b>
<b>3.2. O serviço prestado pelo <i>Airbnb</i> como serviço tributável .....</b>	<b>9</b>
4. A possibilidade de inclusão do serviço prestado pelo <i>Airbnb</i> nos itens já existentes da lista de serviços do ISS.....	11
<b>4.1. Incidência de ISS sobre o serviço de corretagem para locação.....</b>	<b>11</b>
<b>4.1.1. Características do serviço de corretagem para locação .....</b>	<b>11</b>
<b>4.1.2. A tributação do serviço de corretagem.....</b>	<b>12</b>
<b>4.1.3. Aplicação da Súmula Vinculante nº 31 do STF aos corretores .....</b>	<b>13</b>
<b>4.2. Incidência de ISS sobre o serviço de marketplace.....</b>	<b>14</b>
<b>4.2.1. Características do serviço de marketplace.....</b>	<b>14</b>
<b>4.2.2. Tributação do serviço de marketplace .....</b>	<b>15</b>
<b>4.3. Incidência de ISS sobre o serviço de hotelaria.....</b>	<b>17</b>
<b>4.3.1. Características do serviço de hotelaria.....</b>	<b>17</b>
<b>4.3.2. Tributação do serviço de hotelaria .....</b>	<b>18</b>
<b>4.3.3. A concorrência entre hotéis e <i>Airbnb</i> e a ADI 5764.....</b>	<b>19</b>
<b>4.4. Comparação entre as hipóteses apresentadas.....</b>	<b>21</b>
5. Conclusão .....	23
6. Referências Bibliográficas .....	24

## 1. Introdução

O *Airbnb* surgiu em 2007 em São Francisco, se apresentando como “*finalmente uma alternativa para hotéis caros*”<sup>1</sup>, conforme dizia o site na época de sua criação. Se trata de plataforma digital em que é possível cadastrar imóveis ou espaços disponíveis e qualquer pessoa pode acessar e alugar estes espaços. Rapidamente o *Airbnb* conquistou o público e começou a crescer, alcançando hoje mais de 1,4 bilhão de hóspedes em quase todos os países do mundo e mais de 4 milhões de anfitriões, gerando mais de US\$ 180 bilhões em renda total para estes anfitriões<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> GALLAGHER, Leight. A História da *Airbnb*. 1 ed. São Paulo: Buzz Editora, 2018. p. 35.

<sup>2</sup> AIRBNB. Sobre nós. Disponível em: <https://news.airbnb.com/br/about-us/>. Acesso em: 23 abr. 2023.



O fenômeno do *Airbnb* está na necessidade que ele identificou e no buraco que preencheu. Os millenials buscavam opções baratas e não se importavam de se hospedarem na sala de estar ou no quarto de hóspedes de alguém. Por outro lado, o *Airbnb* se tornou também opção legítima para os viajantes mais sofisticados e exigentes, atendendo hoje aos mais diversos públicos<sup>3</sup>.

Ocorre que este crescimento incomodou a indústria hoteleira que se viu ameaçada pela nova plataforma de hospedagem que representa, na visão dos hotéis, concorrência desleal por disputar supostamente os mesmos hóspedes, mas sem aplicar as mesmas regras, como no caso do Brasil, sem estar sujeito à incidência de ISS.

Em outra ponta, o *Airbnb* se encontra sem recursos para mudar esta realidade, tendo em vista a falta de regulamentação de seu serviço pelo imposto sobre serviços do Brasil, que deslança também na falta de arrecadação deste imposto por parte de municípios. Em outras partes do mundo, o *Airbnb* se demonstrou aberto para trabalhar com o Fisco na regulamentação da cobrança de impostos sobre a plataforma, já tendo firmado acordos neste sentido em lugares como Londres, Paris, Amsterdã, Chicago, Portland, Denver, Filadélfia, San José e Xangai<sup>4</sup>.

Desta forma, cumpre analisar se o serviço prestado pelo *Airbnb* se trata de serviço tributável no Brasil, e, caso a resposta seja positiva, como deve ocorrer esta tributação pelo ISS.

## **2. A tributação de serviços pelo ISS**

Para iniciar o estudo acerca da incidência de ISS sobre o serviço prestado pelo *Airbnb*, é necessário estabelecer algumas premissas a respeito do imposto tratado. O *Airbnb* se trata de tecnologia ainda não existente na época de criação da lista de serviços anexa. Dessa forma, serão inicialmente analisados os impactos da evolução tecnológica na lista, e posteriormente a forma de interpretação desta lista para agregar eventuais serviços não explicitados nela.

### **2.1. Introdução e evolução do ISS**

O ISS é tributo de competência municipal estabelecido pelo artigo 156, inciso III da Constituição Federal e regulamentado pela Lei Complementar (“LC”) nº 116/03.

Anexa à LC 116/03 se encontra a lista de serviços tributáveis pelo ISS. Tal lista vem evoluindo ao longo do tempo para se adaptar às mudanças econômicas e tecnológicas, refletindo assim na quantidade de serviços considerados tributáveis pelo ISS, tendo iniciado com 29 itens de serviço e alcançando hoje 193 itens de serviço<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> GALLAGHER (2018, p. 84).

<sup>4</sup> Ibid., p. 134.

<sup>5</sup> HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática, 2ª ed. São Paulo: Grupo GEN, 2014. p. 132

O impacto da evolução tecnológica na tributação de serviços pelo ISS pode ser percebido em breve comparação de itens que constavam na lista anexa à LC 56/87, antecessora da LC 116/03, e que hoje já não constam mais na sua lista sucessora, como gravação e distribuição de filmes e "vídeo-tapes". Os *videotapes* que já não são mais utilizados atualmente, tendo sido substituídos por DVDs e posteriormente por arquivos digitais, não constam mais na lista de serviços tributáveis pelo ISS, uma vez que já se trata de tecnologia ultrapassada e de pouca utilidade no presente.

Em contrapartida, a lista anexa de 2003 traz diversas inovações decorrentes das novas tecnologias que não estavam presentes na lista de 1987, como grande parte dos serviços dispostos no item 1, em exemplo, o item 1.04: "*elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres*".

Assim, é possível verificar que a tributação dos serviços está, e deve estar, em constante transformação para se adequar às novas eras. O que era relevante estar incluso no rol em 1987, pode não ser mais relevante nos dias de hoje. O contrário também se aplica: o que pode ser relevante nos dias de hoje, pode ser que nem existisse em 1987, ou até em 2003. Neste sentido, Tathiane Piscitelli e Salvador Cândido Brandão Jr. explicam que a evolução da tecnologia está atrelada à necessidade de repensar as políticas fiscais e os modelos de tributação existentes, uma vez que elementos que foram determinantes para o sistema tributário há 20 anos, já não são mais eficientes para lidar com a sociedade atual<sup>6</sup>. Assim concordam, Fernando e Luma Scaff, ao dissertarem sobre tributação e novas tecnologias, quando concluem que "*as novas tecnologias que interagem com o direito tributário pedem revista aos institutos jurídicos e a forma de positivá-los*"<sup>7</sup>.

## **2.2. Interpretação da lista de serviços e congêneres do ISS**

O rol de serviços tributáveis pelo ISS é dividido em itens e subitens, tendo alguns deles ainda a expressão "e congêneres" para abordar serviços não listados. Para que seja possível entender a extensão do termo "congêneres" no contexto da lista anexa à LC 116/03, é necessário entender a competência do legislador complementar em ampliar a abrangência dos termos definidos por ele aos itens arrolados na lista anexa. Paulo de Barros Carvalho ensina que, no processo interpretativo, é fundamental ver a ordem jurídica como um todo organizado, nos

---

<sup>6</sup> BRANDÃO JR., Salvador Cândido; PISCITELLI, Tathiane. Introdução: Do data center à nuvem. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). Tributação da Nuvem. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 23.

<sup>7</sup> SCAFF, Fernando Facury e SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. O regime jurídico do ICMS no e-commerce. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Tributação e novas tecnologias. São Paulo: Editora Foco, 2021, p. 323-334.

entrelaçamentos verticais (hierarquia de itens e subitens) e horizontais (espécies de um mesmo gênero). Ainda ensina que, através da semântica jurídica, se estuda as denotações e conotações dos termos jurídicos sendo assim possível entender a extensão de cada termo<sup>8</sup>.

Ives Gandra Martins, ao disciplinar sobre o rol de serviços, concluiu que a ausência de determinado serviço na lista anexa resultaria na impossibilidade de tributação deste mesmo serviço, uma vez que a LC 116/03 não conferiu ao legislador a faculdade de preencher lacunas na lei, completando o rol dos serviços congêneres com serviços não expressos na lista<sup>9</sup>. Em entendimento parcialmente similar, Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi concordam com a impossibilidade de tributação de itens ausentes na lista de serviços, porém atribuem a possibilidade de interpretação analógica aos itens já existentes, explicando que: “*tributáveis serão só os serviços nela mencionados, embora cada item dessa lista comporte interpretação ampla e analógica*”<sup>10</sup>.

Em 2020 o Supremo Tribunal Federal (“STF”) julgou o Tema 296 de repercussão geral, sobre o caráter taxativo da lista de serviços do ISS, em que, apesar de seguir entendimento semelhante ao de Baleeiro e Derzi, divergiram quanto ao método de interpretação que cada item comporta e fixou a tese de que “*é taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva*”<sup>11</sup>. Durante o julgamento, restou decidido que, apesar de a lista de serviços sujeitos ao ISS ser taxativa, o legislador complementar possui capacidade para atribuir efeitos extensivos aos itens constantes, adicionando termos como “entre outros” ou “e congêneres”.

Ao decidir o feito, a Ministra Relatora Rosa Weber expôs que, mesmo a lei complementar não tendo liberdade para qualificar o que bem entender como serviço, tem capacidade de qualificar como tal algumas atividades econômicas, que não sejam tributadas por outro imposto. Ainda, alega que eventuais excessos interpretativos por parte do Fisco ou do contribuinte sempre ocorrerão e poderão ser solucionados através do judiciário. Ou seja, é possível estender o alcance da interpretação dos itens presentes a lista, abrangendo assim os

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 98-102.

<sup>9</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Advocacia – função essencial à da justiça na dicção constitucional. RET n. 121, 2018. p. 67

<sup>10</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro - CTN Comentado. 14 ed. São Paulo: Forense, 2018. Atualizado por Derzi, Misabel.

<sup>11</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 784.439/DF. Tema nº 296: Incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre contratos de franquia empresarial. Tribunal Pleno, Brasília, DF, [2014]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4495933&numeroProcesso=784439&classeProcesso=RE&numeroTema=296>. Acesso em: 04 mai. 2023.

congêneres. Contanto que qualquer eventual excesso nesta interpretação extensiva possa ser recorrido, via judiciário.

Definido o caráter taxativo com possibilidade de interpretação extensiva do rol anexo de serviços do ISS, cabe discorrer sobre o termo “congêneres” disposto para conferir essa interpretação a certos itens tributáveis.

O dicionário Michaelis define o termo “congêneres” como sendo “(i) *Do mesmo gênero, classe, função, espécie, tipo etc.; similar, congênico*; (ii) *Que tem a mesma natureza ou caráter semelhante; similar*; e (iii) *Que tem a mesma origem*”<sup>12</sup>. Este termo, disposto 94 (noventa e quatro) vezes na lista de serviços, possui como função delimitar o gênero do item que será tributado e garantir que outros itens do mesmo gênero tenham a mesma tributação. Para Ruy Barbosa Nogueira, quando se tributa o gênero do item, já estaria tributando todas as espécies que se encaixam neste gênero, necessitando apenas de mera interpretação gramatical para se fixar os limites do gênero<sup>13</sup>.

No entanto, para ser possível fixar as limitações da inclusão das espécies de itens tributáveis dentro de cada gênero, deve-se delimitar a amplitude que pode ser conferida à interpretação extensiva e como aplicá-la em um rol taxativo.

Sobre este modo de interpretação, Carlos Frederico Bastos Pereira ensina que, para que seja aplicada a interpretação extensiva, parte-se do pressuposto de que não há lacunas na legislação em questão, ou seja, que a norma, embora não muito clara, é aplicável ao caso, restando apenas definir seu alcance<sup>14</sup>. Dessa forma, não é criada nova hipótese no rol, mas sim ampliada a interpretação de hipótese já existente, ou nas palavras de Norberto Bobbio, o efeito da interpretação extensiva “*é a extensão de uma norma a casos não previstos por ela*”<sup>15</sup>.

Assim, se faz necessário distinguir a essência, a natureza e os critérios que definem o gênero do serviço, para verificar se é possível enquadrar certas espécies dentro dele. Ou em outras palavras, se é possível abarcar a espécie, dentro do alcance viável para cada gênero, de forma que a nova espécie possua a mesma essência, sendo seu enquadramento mera atualização de suas espécies. O mesmo ocorre com a expressão “não abrangidos em outros itens” ou qualquer variação disposta na lista anexa em que, na verdade, o que se está buscando são os congêneres.

---

<sup>12</sup> Editora Melhoramentos. Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=cong%C3%AAnere>. Acesso em: 25 fev. 2023.

<sup>13</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto sobre serviços-Taxatividade da lista e aplicação de seus itens. Revista de Direito Administrativo, v. 125, p. 433-440, 1976.

<sup>14</sup> PEREIRA, Carlos Frederico Bastos. Interpretação extensiva, analogia e o rol do artigo 1.015 do Código de Processo Civil. RePro, São Paulo, v. 282, p. 267-284, 2018.

<sup>15</sup> BOBBIO, Norberto. Teoria geral do direito. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p.294.

Assim explica Sérgio Pinto Martins ao consignar que

quando a lista de serviços emprega a expressão “e congêneres”, há possibilidade de interpretação ampla do que está contido no item. Não se estará incluindo novo serviço na lista pelo uso da expressão “e congêneres” ou outras semelhantes<sup>16</sup>.

Aplicando o entendimento ao caso em questão, é necessário verificar se o serviço prestado pelo *Airbnb*, como espécie de serviço, possui a mesma essência de algum gênero já existente na lista.

### **3. O Serviço Prestado pelo *Airbnb***

Feita a introdução a respeito do ISS e sua lista anexa de serviços tributáveis, parte-se agora para a análise das características do serviço prestado pelo *Airbnb* e seu enquadramento como serviço tributável. Para ser possível entender o serviço prestado pelo *Airbnb*, é necessário voltar para a sua criação, o objetivo por trás do projeto, a função que ele cumpre nos dias de hoje, e se tal serviço se trata efetivamente de serviço tributável pelo ISS.

#### **3.1. Características do serviço prestado pelo *Airbnb***

O *Airbnb* surgiu em 2007 a partir da dificuldade de alguns colegas de faculdade que moravam juntos em pagar o aluguel do apartamento que dividiam em São Francisco. Para reduzir o peso das contas, eles separaram colchões de ar e ofereceram em uma espécie de aluguel para pessoas interessadas que poderiam dormir nos colchões no apartamento deles por um valor baixo. A ideia posteriormente seria idealizada na forma de um site denominado a princípio de “*AirBed and Breakfast*”<sup>17</sup>, ou como hoje é conhecido “*Airbnb*”. O objetivo do *Airbnb* era juntar pessoas que possuíam espaços disponíveis, sejam esses espaços casas, quartos, apartamentos, casas na árvore ou até mesmo colchões, e pessoas que tinham interesse em alugar esses espaços por um valor menor do que o custo de um hotel, e ainda oferecer o café da manhã, tornando essas locações mais do que meras locações, mas sim experiências<sup>18</sup>, ou como disposto na descrição do próprio site:

Não importa se você precisa de um apartamento por uma noite, um castelo por uma semana ou um condomínio (villa) por um mês: o Airbnb conecta as pessoas a experiências de viagens únicas, preços variados, em mais de 34.000 cidades e 190 países”<sup>19</sup>.

Hoje a plataforma do *Airbnb* possui mais de 6,6 milhões de imóveis cadastrados<sup>20</sup>, permitindo com que os usuários possam escolher dentro de uma enorme gama de opções para

<sup>16</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do Imposto Sobre Serviços. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 313.

<sup>17</sup> Tradução Livre: cama de ar e café da manhã

<sup>18</sup> GALLAGHER (2018, p. 28-30).

<sup>19</sup> AIRBNB. Sobre nós. Disponível em: <https://www.Airbnb.com/about/about-us>. Acesso em: 30 fev. 2019.

<sup>20</sup> AIRBNB. *Airbnb* Q4 2022 and full-year financial results. 2023. Disponível em: <https://news.Airbnb.com/Airbnb-q4-2022-and-full-year-financial-results/> Acesso em: 11 mar. 2023.

a data e local que desejarem passar a estadia e realizar a reserva em poucos minutos. Na outra ponta, os chamados anfitriões possuem uma plataforma fácil de utilizar, para cadastrar seus espaços, controlar suas locações e entrar em contato com os locatários. Ambos os lados recebem todo o suporte necessário do *Airbnb*, seja via contato rápido com a equipe do site, para auxiliar em qualquer questão, ou via novidades constantes trazidas pela empresa, para que a locação ocorra com o mínimo de complicações possível. Para que esta operação ocorra, o *Airbnb* cobra do valor que seria recebido pelo anfitrião entre 14 e 16% e cobra ainda, o adicional do hóspede em aproximadamente 14%<sup>21</sup>.

### **3.2. O serviço prestado pelo *Airbnb* como serviço tributável**

O entendimento sobre o conceito de serviço sofreu diversas transformações, tanto jurisprudenciais quanto doutrinárias, nas últimas décadas e segue até hoje com divergências postuladas especialmente em duas correntes, sendo a primeira que defende o serviço como sendo necessariamente a obrigação de fazer importada do direito civil e a segunda que abrange também a obrigação de dar e foca seu entendimento na vantagem econômica obtida.

Na Suprema Corte, prevaleceu por anos o entendimento proferido pelo Ministro Eros Grau no julgamento do Recurso Extraordinário (“RE”) 547.245 que julgou a incidência de ISS no arrendamento mercantil, no sentido de que existem serviços que não consubstanciam típicas obrigações de fazer, considerando se tratarem de serviços *de qualquer natureza*. No mesmo sentido, ao proferir o voto neste julgamento, o Ministro Joaquim Barbosa explicou que a divisão das obrigações em dar e fazer se torna obsoleta com a evolução social, uma vez que não se encaixam nos modelos em que a relevância do meio de formação do negócio jurídico é substituída por sua função social e econômica<sup>22</sup>.

Desde o julgamento do RE 547.245, o STF proferiu entendimentos tanto acatando a corrente que defende o conceito de serviço como sendo a obrigação de fazer, quanto priorizando a visão econômica. Hoje, os Ministros Rosa Weber, Roberto Barroso, Dias Toffoli, Luiz Fux, Alexandre de Moraes e Nunes Marques possuem seus votos mais recentes no sentido de que a dicotomia do direito privado entre obrigação de dar e fazer não é mais suficiente para determinar se a situação se encaixa no conceito de serviço para fins de ISS. Por outro lado, apenas os Ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia e Edson Fachin seguem a corrente que ainda defende

---

<sup>21</sup> AIRBNB. Como funcionam as taxas da Airbnb? Disponível em: <https://www.Airbnb.com.br/help/article/1857#:~:text=Normalmente%2C%20a%20taxa%20varia%20de,Super%20Rigorosas%20possam%20pagar%20mais>. Acesso em: 23 abr. 2023.

<sup>22</sup> Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 547245. Relator: Eros Grau. Tribunal Pleno. Julgado em 02/12/2009. DJe-040, Divulgado em 04-03-2010. Publicado em 05-03-2010.

a necessidade de haver a obrigação de fazer<sup>23</sup>. Enquanto os Ministros Ricardo Lewandowski e André Mendonça não possuem votos escritos sobre o tema.

A verdade é que não há como negar que o direito deve sempre evoluir para se adaptar à sociedade em cada momento da história. Desconsiderar os avanços tecnológicos e os impactos que eles podem ter em conceitos tributários, é fechar os olhos para o mundo atual em que, cada vez mais, a mão-de-obra se torna automatizada e ações que antes eram desempenhadas por pessoas, hoje podem ser igualmente desempenhadas por máquinas, com até índices de produtividade mais elevados. Dessa forma, é necessário se atentar a eventuais novos serviços que possam surgir em contextos tecnológicos, que nem sempre se traduzem em obrigação de fazer com obrigatoria interferência humana.

Este conceito de serviço como não sendo necessariamente a obrigação de fazer, todavia, não surgiu tão recentemente. Em 1975, Bernardo Ribeiro de Moraes definiu o conceito de serviço como sendo não só o fornecimento de trabalho, mas também o fornecimento de bens imateriais<sup>24</sup>. Ao discorrer sobre o tema, o autor explica que, após a reforma tributária de 1965, o Brasil instituiu dois impostos para onerar as vendas em geral, como se dividisse o imposto sobre o valor acrescido em duas partes, sendo elas: (i) o ICM para operações relativas a circulação de mercadorias ou produtos, em que a base de cálculo seria o valor acrescido pela operação e; (ii) o ISS para a venda de bens não considerados mercadorias, em que a base de cálculo seria o preço ou receita bruta auferida pela atividade tributária.

No mesmo sentido Sergio Pinto Martins, ao partir da premissa de que o ISS não tributa a prestação de serviços, mas sim o serviço em si, ensina que o ISS se trata de imposto sobre a circulação de serviços<sup>25</sup>. O que é onerado é a prestação de serviços, bens imateriais, na etapa da circulação econômica, concluindo por fim que o ISS é tributo que onera determinado bem econômico imaterial que se encontra na etapa da circulação.

Tratando especificamente do *Airbnb*, se acatada a teoria do direito econômico, não restam dúvidas de que se trata de serviço tributável, uma vez que o produto oferecido pela plataforma, qual sendo o aluguel de bem imóvel, se trata de bem imaterial. Por outro lado, se abarcada a teoria do direito privado, não seria possível ignorar toda a atuação da plataforma por trás de cada aluguel. O *Airbnb* não fornece o imóvel em si, visto que não é o proprietário dos

---

<sup>23</sup> Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 651.703; Recurso Extraordinário nº 634.764; Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945; Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659; Recurso Extraordinário nº 605.552; Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.034.

<sup>24</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do imposto sobre serviços. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 40-55.

<sup>25</sup> MARTINS (2006, p. 17-18).

bens anunciados em seu site, mas fornece as facilidades para que o aluguel ocorra e intermedia todo o contrato entre as partes para que o cliente possa se hospedar no local escolhido.

#### **4. A possibilidade de inclusão do serviço prestado pelo *Airbnb* nos itens já existentes da lista de serviços do ISS**

Neste tópico serão abordados três tipos de serviço que mais possuem semelhança com o serviço do *Airbnb*, sendo eles: serviço de corretagem, serviço de marketplace e serviço de hotelaria, para ser possível analisar se a espécie de serviço do *Airbnb*, pode se encaixar em quaisquer destes gêneros.

Para isso, será analisada a essência de cada um dos três serviços listados e, posteriormente, como se dá a tributação pelo ISS em cada caso, passando ainda por eventuais peculiaridades de cada item.

#### **4.1. Incidência de ISS sobre o serviço de corretagem para locação**

##### **4.1.1. Características do serviço de corretagem para locação**

A análise do serviço de corretagem para locação será feita do ponto de vista da imobiliária, para fins deste estudo. Entendendo a imobiliária como pessoa jurídica que coloca imóveis, que não são de sua propriedade, à disposição para que pessoas interessadas comprem ou aluguem.

Nos termos do artigo 3<sup>a</sup> da Lei n<sup>o</sup> 6.530/78 que regulamenta a profissão do corretor:

Art 3<sup>o</sup> Compete ao Corretor de Imóveis exercer a intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis, podendo, ainda, opinar quanto à comercialização imobiliária.

Parágrafo único. As atribuições constantes deste artigo poderão ser exercidas, também, por pessoa jurídica inscrita nos termos desta lei.

Esta atividade de corretagem pode ser desempenhada tanto pelo corretor, pessoa natural, que trabalha de forma autônoma e possui seus próprios clientes e catálogo de imóveis, quanto pela imobiliária, pessoa jurídica, quanto pela parceria entre os dois na operação que Maria Helena Diniz explica como se tratando de “mediação conjunta”, em que mais de um corretor (entendendo como sendo tanto a pessoa física do corretor, quanto a imobiliária), exerce a atividade em conjunto, recebendo cada um sua parte da comissão separadamente<sup>26</sup>.

Tanto o corretor, pessoa natural, quanto a imobiliária, realizam a atividade de corretagem, com pequenas distinções nos papéis desempenhados por cada um. Entre estas distinções, o parágrafo único do artigo 3<sup>o</sup> do Decreto n<sup>o</sup> 81.871/78 dispõe que “*O atendimento*

---

<sup>26</sup> DINIZ, Maria Helena. Código civil anotado. 14. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 588.



*ao público interessado na compra, venda, permuta ou locação de imóvel, cuja transação esteja sendo patrocinada por pessoa jurídica, somente poderá ser feito por Corretor de Imóveis inscrito no Conselho Regional da jurisdição”,* ou seja, a imobiliária não poderia desempenhar sozinha a função de atendimento ao público. Por outro lado, o corretor nem sempre tem a infraestrutura que uma imobiliária como a Lopes ou a Coelho da Fonseca possui, com catálogos extensos de imóveis, divulgação com amplo alcance em rede social e nome no mercado. Fazendo com que, apesar de se tratarem de atividades independentes e autônomas, são atividades que podem ser complementares. Assim, a imobiliária atua com a corretagem em contexto macro e geral, com seu catálogo extenso e uma universalidade de potenciais compradores, enquanto o corretor atua com a corretagem em contexto micro e específico, atendendo um cliente por vez e trabalhando as especificidades de cada pessoa e de cada imóvel.

Deste modo, a atividade de corretagem se traduz em: (i) captação de imóveis, seja essa captação de forma passiva em que o cliente procura a imobiliária para cadastrar seu imóvel, ou seja de forma ativa em que o corretor vai atrás do imóvel; (ii) captação de clientes, essa em geral de forma passiva em que o cliente contata a imobiliária a fim de procurar imóveis; e (iii) intermediação entre o cliente e o imóvel entendendo as necessidades de cada cliente e indicando imóveis dentro do procurado para cada um, atuando também no fechamento do contrato de compra, venda, permuta ou locação.

#### **4.1.2. A tributação do serviço de corretagem**

Apesar de o corretor, pessoa natural, e a imobiliária realizarem a atividade de corretagem com algumas diferenças citadas no tópico acima, ambos estão sujeitos ao pagamento de ISS pelo serviço de “intermediação e congêneres” disposto no item 10 da lista anexa à LC 116/03, mais especificamente no subitem 10.05: *“Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios”*.

O valor recebido pela prestação do serviço de corretagem está diretamente vinculado ao resultado deste serviço prestado. Ou seja, o cliente não paga a corretora pelo serviço prestado na busca dos imóveis ou no cadastro de seu imóvel no catálogo da imobiliária, mas sim pela concretização da operação. Por este motivo, pode-se afirmar que o contrato de corretagem está diretamente ligado à obrigação de resultado, não à obrigação de fazer. Este fenômeno é percebido no pagamento recebido pelo corretor, que não se trata de valor fixo por sua atuação, mas sim de uma porcentagem do valor da operação a título de comissão.

Esta comissão, se oriunda de operação com atuação da imobiliária e de corretor(es) autônomo(s) no formato supracitado de mediação conjunta, será dividida entre os participantes que serão remunerados na proporção de sua atividade. A porcentagem que o cliente pagará para cada parte será estipulada em contrato e os pagamentos das comissões serão realizados separadamente para cada corretor (imobiliária ou pessoa física). Assim, cada corretor será responsável pelo recolhimento de ISS referente à sua parte de comissão recebida pela operação.

Dessa forma, a imobiliária, apesar de não realizar diretamente o atendimento ao cliente, conforme dispõe o artigo 3º do Decreto nº 81.871/78, transcrito acima, ainda é enquadrada na atividade de corretagem da mesma forma que o corretor que pode realizar visitas em apartamentos, encontros com o cliente, entre outras funções de atendimento ao público, sendo igualmente contribuinte do ISS nos mesmos termos.

#### **4.1.3. Aplicação da Súmula Vinculante nº 31 do STF aos corretores**

Conforme explicitado no tópico acima, a atividade da corretagem abrange também a locação de bens, e, conforme transcrito, o item 10.05 da lista anexa à LC 116/03 estabelece como serviço tributável a corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis. No entanto, em 2010 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante (“SV”) nº 31 que trouxe como enunciado “*É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis*”. Dessa forma questiona-se: se é inconstitucional a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, então a corretagem de bens móveis disposta como hipótese de incidência do ISS no item 10.05 da lista anexa também deveria ser declarada inconstitucional?

Para ser possível responder a esta pergunta, será necessário analisar o julgamento da Proposta de Súmula Vinculante (“PSV”) nº 35 do STF elaborada pelo Excelentíssimo ex-Ministro Joaquim Barbosa que deu origem à sumula discutida. Como justificativa para a proposição, o relator da PSV 35 utilizou o entendimento proferido no RE 116.121<sup>27</sup>, em 2000, em que se discutia a incidência de ISS sobre a locação de guindastes. Naquela oportunidade, a dicotomia entre o sentido de serviço econômico e o de serviço do direito privado já se viu presente. Apesar de se abraçar o sentido do direito privado, o resultado do julgamento não foi unânime, apresentando jurisprudência para ambos os lados.

Em que pese se tratar de locação de bens móveis, o entendimento proferido no

---

<sup>27</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Redator do acórdão: Ministro Marco Aurélio. Julgado em: 11/10/2000. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>. Acesso em: 04 mai. 2023.

juízo do recurso extraordinário foi aplicado também aos bens imóveis. Como dispõe Aires Fernandino Barreto, após tratar do julgamento “*se, como acabamos de ver, a locação de bens móveis é intributável, por via de ISS, com maior razão o será a singela cessão de espaço em bem imóvel*”<sup>28</sup>. No entanto, cabe analisar que o objeto do julgamento do RE 116.121 foi o contrato de locação dos guindastes. Quem estava sendo considerado como contribuinte naquela hipótese era o proprietário do guindaste em si, sendo que o serviço julgado era apenas o ato de emprestar o guindaste para outrem, sem qualquer outro serviço envolvido na operação.

Deste modo, é clara a distinção entre o postulado na SV 31 e o caso dos corretores que atuam na locação de bens móveis. Os corretores não são proprietários dos bens locados, mas sim a terceira parte que atua na intermediação entre o bem e o destinatário. Os julgamentos que deram origem à sumula julgaram exclusivamente a incidência do ISS sobre a operação de locação de bens para os proprietários destes bens, não sendo possível aplicá-lo ao caso dos corretores de imóveis para locação.

## **4.2. Incidência de ISS sobre o serviço de marketplace**

### **4.2.1. Características do serviço de marketplace**

Superado o serviço de corretagem, parte-se para a análise do serviço de marketplace. A venda de produtos via e-commerce já é realidade há muitos anos na nossa sociedade. No entanto, durante a pandemia de COVID-19 que ocorreu entre 2020 e 2021, o comércio eletrônico se mostrou ainda mais indispensável<sup>29</sup> tanto para os compradores que podem abusar da facilidade de realizar suas compras sem sair de casa, quanto para os vendedores que conseguem realizar suas vendas para clientes que residem em qualquer parte do país, ampliando o alcance de seu negócio. Dentro das plataformas de e-commerce, os marketplaces possuem papel fundamental, considerando que 95% dos consumidores por plataformas digitais do Brasil em 2019 os utilizaram<sup>30</sup> e em 2020 esta modalidade foi responsável por 51% de todo o faturamento com vendas *online*<sup>31</sup>.

Richard Kestenbaum definiu os marketplaces na revista Forbes como sendo:

---

<sup>28</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ISS na constituição e na lei. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 295. Atualizado por Barreto, Paulo Ayres.

<sup>29</sup> ISTOÉ DINHEIRO. Com pandemia, comércio online mais que dobra e já chega a 21% das vendas. Istoé Dinheiro, [s.d.]. Disponível em: <https://www.istoedinheiro.com.br/com-pandemia-comercio-online-mais-que-dobra-e-ja-chega-a-21-das-vendas/>. Acesso em: 26 mar. 2023.

<sup>30</sup> VALOR GLOBO. Responsabilidade tributária dos marketplaces. Valor Globo, [s.d.]. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2020/06/responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces.ghtml>. Acesso em: 26 mar. 2023.

<sup>31</sup> JOTA. Receita Federal analisa pela primeira vez a tributação dos marketplaces. Jota, [s.d.]. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/receita-federal-analisa-pela-primeira-vez-a-tributacao-dos-marketplaces-14102021>. Acesso em: 29 abr. 2023.

An online marketplace is a website or app that facilitates shopping from many different sources. The operator of the marketplace does not own any inventory, their business is to present other people's inventory to a user and facilitate a transaction<sup>3233</sup>

Ou seja, sites ou aplicativos que facilitam compras por várias fontes diferentes em que o operador do marketplace não é o dono do inventário, mas sim quem apresenta uma pessoa ao inventário de outra para facilitar a transação. O autor ainda expõe três diferentes categorias de marketplace sendo: (i) vertical, em que são comercializados produtos de diversas fontes, mas de apenas um tipo; (ii) horizontal, quando são comercializados produtos de vários tipos, mas com alguma característica similar; e (iii) global, como, por exemplo, o eBay, em que são comercializados produtos de todos os tipos sem distinção.

Em outras palavras, como explica Tarcísio Teixeira, os marketplaces são sites “facilitadores” ou intermediários que permitem a aproximação entre vendedores e compradores em ambientes virtuais, cobrando uma taxa fixa ou comissão sobre as operações concretizadas<sup>34</sup>. A expressão “facilitadores” pode ser atribuída aos marketplaces, não apenas por realizarem a intermediação entre as duas partes, mas também por fornecerem toda a infraestrutura e visibilidade que eventuais vendedores não teriam se explorassem o mercado sozinhos, além de se encarregarem em muitas ocasiões por todo o processo da venda e suporte, para ambas as partes.

#### **4.2.2. Tributação do serviço de marketplace**

Assim como o serviço de corretagem supracitado, o serviço de marketplace também é tributado pelo ISS por força do item 10.05 da lista anexa à LC 116/03, porém pela atividade de intermediação que acompanha a corretagem e o agenciamento.

Luis Roberto Peroba define a atividade de intermediação dos marketplaces como “o consumidor/cliente tem a possibilidade de adquirir vários produtos, provenientes de vários fornecedores, dentro de um mesmo site. O marketplace recebe o valor total dos produtos e repassa o valor devido para cada fornecedor, retendo sua comissão”<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup> KESTENBAUM, Richard. What Are Online Marketplaces And What Is Their Future? Forbes, 26 abr. 2017. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/richardkestenbaum/2017/04/26/what-are-online-marketplaces-and-what-is-their-future/?sh=40144c943284>. Acesso em: 26 mar. 2023.

<sup>33</sup> Tradução livre: Um marketplace online é um site ou aplicativo que facilita a compra por várias fontes diferentes. O operador do marketplace não é dono do inventário, e o negócio é apresentar o inventário de outras pessoas para o usuário e facilitar a transação.

<sup>34</sup> TEIXEIRA, Tarcísio. Comércio eletrônico: conforme o Marco Civil da Internet e a regulamentação do e-commerce no Brasil. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 136.

<sup>35</sup> PEROBA, Luis Roberto. Receita Federal analisa pela primeira vez a tributação dos marketplaces. Jota, 14 out. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/receita-federal-analisa-pela-primeira-vez-a-tributacao-dos-marketplaces-14102021>. Acesso em: 19 abr. 2023.

Em 2014, o Município de São Paulo possuía o entendimento de que os serviços de intermediação entre clientes e vendedores prestados por plataformas online se enquadravam no item 10.02 da lista<sup>36</sup> como “agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer”. No entanto, em 2018, este mesmo município publicou a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 13/18 em que, ao invés de incidir no item 10.02, os serviços de marketplace passaram a ser tributados pelo item 10.05:

2. Em seu entendimento, a consulente presta três tipos de serviços que chama de “Plataforma de comparação de preços”, “marketplace” e “Inserção de material publicitário em marketplace”. [...]

5.2. O serviço que a consulente denomina “marketplace” permite a efetivação das operações de compra e venda. [...]

7. Os serviços descritos no subitem 5.2 desta solução de consulta consistem na intermediação da operação de compra e venda por meio de uma plataforma de pagamentos pertencente à consulente e remunerada por uma parcela do valor transacionado. Trata-se do serviço previsto no subitem 10.05 da lista constante do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 2003, submetendo-se ao ISS com alíquota de 5%.

Esta mudança de entendimento entre o item 10.02 e 10.05 trouxe poucas alterações práticas, visto que o serviço de marketplace segue sendo tributado da mesma forma, pois ambos os itens tratam do serviço de intermediação de forma genérica, sendo o primeiro para “contratos quaisquer” e o segundo para “bens móveis ou imóveis não abrangidos em outros itens”.

Quanto às características tributáveis do serviço em si prestado pelas plataformas, o Mercado Livre, relevante exemplo de marketplace brasileiro, protocolou a ação anulatória nº 0029911-15.2011.8.26.0053 visando afastar a cobrança de ISS sobre os serviços prestados. Entre os pontos abrangidos na argumentação, alegou que *“as transações entre os usuários são feitas sem qualquer intervenção humana por parte da autora, destacando que o sistema é automatizado”* tendo seu domínio virtual localizado em servidor nos Estados Unidos. Ao julgar o feito em primeira instância, a Excelentíssima Juíza destacou que:

O site é apenas ferramenta utilizada pelo Mercadolivre.com, sendo apenas um dos elementos para o desenvolvimento de suas atividades; é inquestionável que o desenlace das atividades da autora envolve diversas prestações muitas vezes invisíveis ao usuário que são indispensáveis para sua manutenção, como

---

<sup>36</sup> BRASIL. Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico. Solução de consulta SF/DEJUG nº 30, de 24 de novembro de 2014. Disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/solucao-de-consulta-sf-dejug-no-30-de-24-de-novembro-de-2014>. Acesso em: 19 abr. 2023.

funções de direção, gerência, suporte, etc.<sup>37</sup>

Esta parte da decisão não foi reformada em segunda instância e o processo transitou em julgado em 24.11.2021. Assim, é possível perceber que, apesar de automatizada a etapa da intermediação, sem incidência de interferência humana, ainda não há como desconsiderar os marketplaces como serviço, uma vez que para que a plataforma siga funcionando, ainda são necessárias diversas atuações humanas, muitas vezes invisíveis para os consumidores, porém indispensáveis para que a intermediação ocorra.

### **4.3. Incidência de ISS sobre o serviço de hotelaria**

#### **4.3.1. Características do serviço de hotelaria**

Por fim, será analisado o serviço de hotelaria, passando por suas características, tributação e pelo caráter concorrencial que possui com o *Airbnb*.

Kiyoshi Harada define a hotelaria como mais do que o simples fornecimento do prédio com as suítes, mas sim toda a atividade hoteleira que envolve o local físico, como os funcionários qualificados para atender os hóspedes ou o fornecimento de alimentação mediante pagamento<sup>38</sup>. Ainda entende o contrato de hotelaria como sendo “*de natureza mista, abrangendo diversos aspectos de contratos típicos, como a locação de espaço em bem imóvel, a locação de bens móveis, o fornecimento de alimentos, o depósito necessário das bagagens e a prestação de serviços diversos, sempre a título oneroso*”.

No mesmo sentido dispõe Marcelo Caron Baptista que entende que a prestação do serviço de hotelaria envolve diversos atos humanos como a arrumação dos quartos, carregamento de bagagens, fornecimento de refeições, lavanderia, facilidades e bens<sup>39</sup>.

Já na visão do Grand Hyatt, marca dos hotéis de luxo da Hyatt:

O que realmente faz do Grand Hyatt, bem, grandioso, é a sensação de estar totalmente à vontade enquanto embarca em sua próxima jornada. Experimente um serviço superior dentro de um cenário multicultural de arquitetura surpreendente, restaurantes criativos, spas de luxo e espaços sofisticados para reuniões.<sup>40</sup>

Dessa forma, é possível verificar que o serviço de hotelaria se destaca como além do mero fornecimento do espaço, podendo compreender desde apenas o básico como a recepção e

---

<sup>37</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Sentença nº 0029911-15.2011.8.26.0053. Requerente: Mercado Livre.com Atividades de Internet Ltda. Requerido: Municipalidade de São Paulo. Relator: Juíza Viegas de Moraes Leme. Dje. São Paulo, 01 jun. 2016.

<sup>38</sup> HARADA (2014, p. 173-174).

<sup>39</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do Texto à Norma. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 326.

<sup>40</sup> HYATT. Grand Hyatt. Disponível em: <https://www.hyatt.com/pt-PT/brands/grand-hyatt>. Acesso em: 21 abr. 2023.

o serviço de limpeza e arrumação de quartos até a experiência completa voltada para o conforto, conveniência e serviço personalizado podendo oferecer opções gastronômicas e facilidades como serviço de quarto e Wi-Fi, e ainda com a possibilidade de ambientes compartilhados como piscina, sala de ginástica ou spa.

#### **4.3.2. Tributação do serviço de hotelaria**

O item 9 da lista anexa de serviços do ISS, traz os serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres. Mais especificamente, o item 9.01 aborda os serviços de “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”.

Conforme se extrai da leitura do item 9.01, não só os hotéis são tributados nesta sessão, mas também outras modalidades como apart-service condominiais. Estes apart-services foram incluídos na lista anexa de 2003, sendo que em 1987 só eram tributadas as hospedagens em hotéis, motéis, pensões e congêneres. A extensão da interpretação via congêneres agora também inclui as novas modalidades de hospedagem explicitadas no item 9.01.

Tais novas modalidades de hospedagem foram tema de diversas controvérsias jurisprudenciais para definir o que estaria ou não incluído no serviço efetivo da hotelaria. José Eduardo Soares de Melo disserta que os apart-services e os condomínios não guardam identidade com os hotéis por não desenvolverem atividade econômica, e que, por não se qualificarem como empresas ou estabelecimentos, não se caracterizam como contribuintes do ISS<sup>41</sup>. Neste sentido, a jurisprudência tende a observar caso a caso para definir se sobre essa categoria deve incidir ISS. Ao analisar julgados do STJ, Harada dividiu as novas modalidades em três hipóteses:

- (i) *“Se o proprietário loca a sua unidade autônoma, diretamente ou por meio de uma imobiliária, não há incidência do ISS sobre essa locação”;*
- (ii) *“Na locação de unidades autônomas por meio de ‘pool’, com prestação de serviços típicos de hotelaria prestados por empregados do condomínio não há incidência de ISS”;* e
- (iii) *“Se as unidades do flat forem locadas por intermédio de uma administradora, que ao mesmo tempo explora a atividade hoteleira não se pode afirmar que se trata de mera locação de imóveis para*

---

<sup>41</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ISS Teoria e Prática, 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2023. p. 163-165.

*fins residenciais, nem de administração de bens de terceiros*<sup>42</sup>.

Da análise das três situações trazidas é possível notar que a distinção entre as hipóteses em que há ou não a incidência do imposto está na forma como foi realizada a locação, devendo ser examinadas as particularidades de cada caso. Por outro lado, o que une as novas modalidades de hospedagem com a hotelaria é justamente a prestação de típicos serviços de hotelaria<sup>43</sup>. Em todas as modalidades presentes no item 9.01 além dos típicos hotéis, é possível verificar que são oferecidos “serviços de hotelaria” como limpeza de quartos, recepção, lavanderia, entre outros.

Conclui-se então que além das modalidades tradicionais de hotelaria, como os hotéis, motéis, entre outros que comumente são associados à hospedagem, novas modalidades em que o imóvel é locado via certo intermediário que oferecem também típicos serviços de hotelaria, podem sofrer incidência do ISS se enquadrando nas modalidades do item 9 da lista de serviços anexa.

#### **4.3.3. A concorrência entre hotéis e *Airbnb* e a ADI 5764**

Em 2017, o item 9.01 da lista anexa foi questionado por meio da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (“ADI”) nº 5764, proposta pela Associação Brasileira da Indústria de Hotéis Nacional (“ABIH Nacional”)<sup>44</sup>. Na inicial da ADI, a ABIH Nacional se vale do entendimento postulado na SV 31 de que a locação de bens móveis não estaria sujeita à incidência do ISS, para alegar que a atividade hoteleira também não deveria estar, visto se tratar, no entendimento da Autora, de mero fornecimento de espaço, devendo assim ser tributada no máximo a atividade hoteleira que vise a produção de efeito material ou imaterial. Assim, o pagamento da locação da unidade habitacional que encerra grande parte da obrigação, não deveria estar sujeito à incidência do imposto, concluindo que “*grande parte das receitas auferidas pelas redes hoteleiras não se refere a prestações de serviços, mas sim a locações de quartos que estão compreendidos na diária cobrada do hóspede*”.

Entre os argumentos trazidos para sustentar a inconstitucionalidade do item, a ABIH Nacional contesta também a falta de isonomia entre os hotéis e as plataformas de aluguel digitais, que oferecem acomodações a preços impraticáveis comparados àqueles que estão

---

<sup>42</sup> HARADA (2014, p. 175-176).

<sup>43</sup> Manager Administração de Bens. Apart Hotel. Disponível em: <https://www.manageradm.com.br/apart-hotel/>. Acesso em: 17 abr. 2023.

<sup>44</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5764. Requerente: Confederação Nacional do Transporte - CNT. Relator: Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno, Brasília, DF, [2019]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&numProcesso=5764>. Acesso em: 04 maio 2023.



sujeitos à tributação. Argumenta ainda que:

Não raras vezes, essas ofertas de acomodação são associadas também a serviços tais como limpeza, porteiro, entre outros, em nítida concorrência desleal, causando desequilíbrio comercial e impactos negativos no mercado de hospedagem, tradicionalmente gerador de emprego e renda, no país inteiro.

Representantes de grandes redes de hotelaria, no entanto, se posicionam no sentido de que quem procura um hotel de luxo não é o mesmo tipo de consumidor que procura um *Airbnb*. Christopher Nassetta, CEO do Hilton argumenta que seria difícil para o *Airbnb* replicar os serviços que o Hilton fornece e que não acredita que seus clientes centrais abririam mão de seu padrão de qualidade<sup>45</sup>. No mesmo sentido, Bill Marriott, presidente da rede de hotéis Marriott, apesar de admitir que o *Airbnb* é uma perturbação para os grandes hotéis, alega que o *Airbnb* não possui a mesma consistência e qualidade dos hotéis<sup>46</sup>. Por fim, Brian Chesky, CEO do *Airbnb* aduz que para o *Airbnb* ganhar, os hotéis não precisam perder, uma vez que ambos os negócios atraem em geral públicos distintos<sup>47</sup>.

Ainda, o *Airbnb* argumenta que impulsiona o turismo nas cidades, visto que distribui turistas em bairros que em geral não se hospedariam, longe das zonas tradicionais de hotéis, ajudando pequenos negócios nas vizinhanças<sup>48</sup>. Neste sentido, um estudo realizado pela Secretaria de Estatísticas Trabalhistas dos Estados Unidos em 2018 apontou que a receita dos hotéis no país seria 1,5% maior sem a presença do *Airbnb*. Por outro lado, entre 42 e 63% dos hóspedes do *Airbnb* não teriam se hospedado em hotéis se o *Airbnb* não estivesse disponível<sup>49</sup>. Como conclusão, foi percebido que o impacto do *Airbnb* é maior em cidades que possuem demanda não preenchida pelos hotéis.

Todavia, em que pese por muitas vezes o *Airbnb* e os hotéis disputarem o mesmo público, conforme admite Chip Conley, especialista em hospitalidade da plataforma, ao afirmar que a ferramenta democratizou a hospitalidade<sup>50</sup>, o *Airbnb* não se configura como típica atividade de hotelaria, como entendeu o STJ ao julgar o Recurso Especial (“REsp”) nº

---

<sup>45</sup> GALLAGHER, (2018, p. 170).

<sup>46</sup> *Ibid.*, p. 171.

<sup>47</sup> *Ibid.*, p. 169.

<sup>48</sup> *Ibid.*, p. 140.

<sup>49</sup> BEYOND BLS. How Airbnb has affected the hotel industry. Disponível em: <https://www.bls.gov/opub/mlr/2018/beyond-bls/how-airbnb-has-affected-the-hotel-industry.htm>. Acesso em: 23 abr. 2023.

<sup>50</sup> CONLEY, Chip. Wisdom at work: an interview with Chip Conley. Disponível em: <https://www.Airbnb.com.br/resources/hosting-homes/a/wisdom-at-work-an-interview-with-chip-conley-120>. Acesso em: 08 abr. 2023.

1.819.075<sup>51</sup>. Nesta oportunidade, o relator do voto caracterizou as plataformas digitais como “contratos atípicos de hospedagem” ou até “residência temporária”, sem apresentar as características fundamentais de locação temporária em que diversas pessoas estranhas entre si alugam quartos de um mesmo imóvel em forma de aluguel fracionado, ou as características de hotéis em que há o inerente profissionalismo exigido pela Lei nº 11.771/08<sup>52</sup>.

Em resposta ao denominado “lobby dos hotéis”, o *Airbnb* se posicionou em 2020 em nota ao Diário do Poder<sup>53</sup> alegando que:

O Airbnb ressalta ainda que a Súmula 31 do STF estabelece que é inconstitucional a cobrança de ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) sobre a locação, atividade praticada pela grande maioria dos anfitriões da plataforma, pessoas físicas que contam com essa renda extra para manter suas contas em dia. Esse imposto deve ser cobrado de estabelecimentos comerciais que prestam serviços de hospedagem, como hotéis e pousadas.

De fato, a SV 31 do STF estabelece que é inconstitucional a cobrança de ISS sobre a locação (apesar de se tratar especificamente de bens móveis, não imóveis). No entanto, como visto acima, mesmo que fosse aplicado o entendimento da Súmula ao *Airbnb*, este dispositivo só seria aplicável ao serviço prestado pelos anfitriões, proprietários dos imóveis que os colocam para alugar, não ao serviço prestado pela plataforma em si.

#### **4.4. Comparação entre as hipóteses apresentadas**

Tendo recorrido sobre os três itens da lista anexa à LC 116/03 que mais possuem semelhanças com o serviço do *Airbnb*, cabe agora analisar se é possível incluir a espécie de serviço do *Airbnb* dentro de algum dos gêneros tratados, iniciando pelo serviço de hotelaria que mais se difere dos demais e depois seguindo para os serviços do item 10.

Conforme visto no tópico 2 deste artigo, a lista de serviços do ISS se trata de rol taxativo com possibilidade de interpretação extensiva, não analógica. Dessa forma, não se vislumbra a possibilidade de encaixar o *Airbnb* no serviço de hotelaria, visto não se tratarem de serviços congêneres. No entanto, apesar de não serem congêneres, as associações de hotéis defendem a tributação por ISS ao *Airbnb* (ou a não tributação dos hotéis) por se tratarem de

---

<sup>51</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.819.075-RS. Relator para acórdão Ministro Raul Araújo. Quarta Turma. Julgado em 20 abr. 2021.

<sup>52</sup> 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, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, [2008]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/lei/111771.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111771.htm). Acesso em: 04 maio 2023.

<sup>53</sup> DIÁRIO DO PODER. STF já decidiu que é inconstitucional cobrar ISS sobre locação, afirma o Airbnb. Disponível em: <https://diariodopoder.com.br/brasil-e-regioes/stf-ja-decidiu-que-e-inconstitucional-cobrar-iss-sobre-locacao-afirma-o-Airbnb>. Acesso em: 09 abr. 2023.

serviços concorrentes. Neste sentido, Luís Eduardo Schoueri ensina que a livre concorrência é princípio arrolado na Constituição Federal, no artigo 150, IV que serve como baliza para a ordem econômica assegurando o trabalho humano e a livre-iniciativa<sup>54</sup>.

Sobre o assunto, José Souto Maior Borges explica, ao tratar sobre isenções, que desonerações tributárias estão sujeitas aos princípios da isonomia e da generalidade, determinando tratamento igual para iguais pressupostos de fato, ou seja, que contribuintes em idênticas circunstâncias características se submetam a idêntico regime tributário<sup>55</sup>, ou ainda nas palavras de Sylvio Santos Faria, “*tratamento genérico, igual para todos os indivíduos que apresentem situação idêntica*”<sup>56</sup>. Como visto, para que seja possível aplicar os princípios mencionados, é necessário que os contribuintes estejam efetivamente em idênticas circunstâncias, o que não ocorre ao tratarmos do *Airbnb* e dos hotéis que apesar de disputarem o mesmo público em muitas situações, não se tratam de idênticas circunstâncias. Assim, em que pese o *Airbnb* se tratar de serviço tributável, sua tributação não deve ocorrer apenas seguindo os parâmetros dos hotéis, da mesma maneira que os hotéis não devem deixar de ser tributados para se igualarem ao *Airbnb*. Encaixar o *Airbnb* no serviço de hotelaria seria atribuir interpretação analógica à lista de serviços por concorrerem em muitas vezes pelo mesmo público, mesmo sem estarem prestando a mesma atividade, o que não é permitido.

Dessa forma, sendo que o *Airbnb* não se trata de congênere à atividade de hotelaria, parte-se para a comparação com os serviços descritos no item 10.05 (corretagem e intermediação). Iniciando pelo serviço de corretagem, é possível assimilar o serviço prestado pelo *Airbnb* com o serviço prestado pela imobiliária na função de corretora, não com o corretor como pessoa física em si. Como já discorrido, ambos estão sujeitos à tributação pelo serviço de corretagem e ambos prestam serviços que podem ser complementares, sendo o corretor como pessoa física quem realiza o contato com o cliente e a personalização do serviço, visto que é o responsável pela captação de imóvel, por levar os clientes para visitas e por todo o atendimento ao público que a imobiliária como pessoa jurídica, ou o *Airbnb*, não fazem.

No entanto, se a comparação se der a partir da corretagem realizada pela imobiliária, como agente que dispõe de amplo catálogo de imóveis, nome no mercado e infraestrutura é possível traçar o paralelo com o *Airbnb*. Nenhum dos dois efetivamente é proprietário dos imóveis que negocia e a locação poderia ocorrer sem esses intermediadores. No entanto, quando o consumidor procura a imobiliária, ele está procurando o mesmo que quando procura o *Airbnb*:

---

<sup>54</sup> SCHOUERI, Luís E. Direito Tributário. 11ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 402.

<sup>55</sup> BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 43-45.

<sup>56</sup> FARIA, Sylvio Santos. Problemas econômicos e jurídicos da tributação. Salvador: Progresso, 1958. p. 21-22

o consumidor que quer colocar o apartamento para locação quer maior visibilidade para o seu imóvel e quer o conforto de ter um agente realizando a divulgação deste imóvel no seu lugar, sem se preocupar com os trâmites do contrato de locação, pagamento, exposição ou qualquer dificuldade que possa ter. Já o consumidor que procurar um imóvel para alugar, quer precisar buscar no mínimo de lugares possível, tendo a facilidade de olhar em apenas um local que compila uma variedade de imóveis e os oferece conforme a sua demanda.

Quanto ao marketplace, também se faz possível traçar o paralelo com o *Airbnb* que apesar de não se tratar de plataforma de venda, se trata de plataforma de locação oferecendo à disposição dos clientes diversos bens que não são efetivamente de sua propriedade. Nos marketplaces digitais qualquer pessoa pode cadastrar seu bem na plataforma e utilizar os serviços que o site oferece para contato com o consumidor, como se fosse uma grande loja de departamentos como a *Bloomingtondale's* ou a *Macy's* virtual. O mesmo ocorre no *Airbnb* que coloca à disposição dos hóspedes, diversos imóveis de anfitriões diferentes para que seja possível escolher qual atende mais as suas necessidades. Para Tathiane Piscitelli, não restam dúvidas de que o serviço prestado pelo *Airbnb* se trata de intermediação que deveria ser tributado pelo item 10.02<sup>57</sup>, reforçando que a tributação deve incidir apenas na taxa de intermediação, ou a comissão, cobrada pela plataforma<sup>5859</sup>.

## 5. Conclusão

Antes de iniciar a conclusão, é necessário voltar para as premissas estabelecidas no início deste estudo, sendo elas: (i) a tributação está sempre em constante evolução para acompanhar o avanço tecnológico e as necessidades surgidas a cada era; (ii) a lista de serviços anexa à LC 116/03 se trata de rol taxativo com possibilidade de interpretação extensiva; (iii) essa interpretação extensiva pode ser conferida a termos presentes na lista como “e congêneres” que possibilita a inclusão de serviços que se enquadrem em alguma espécie do gênero tributado; e (iv) o *Airbnb* se trata de serviço tributável.

Por fim, a partir da análise dos serviços de hotelaria, corretagem e intermediação, e da comparação desses serviços com o serviço prestado pelo *Airbnb*, é possível chegar a duas conclusões:

---

<sup>57</sup> O entendimento proferido por Piscitelli ocorreu antes da alteração na disposição de que tributação dos marketplaces deve ocorrer pelo item 10.05, não 10.02 pela Solução de Consulta SF/DEJUG nº 13/18.

<sup>58</sup> PISCITELLI, Tathiane. Tributação da economia compartilhada: caso das plataformas digitais e transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). Tributação da economia digital. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 416-429.

<sup>59</sup> A disposição sobre a base de cálculo dos marketplaces foi posteriormente confirmada pela Solução de Consulta COSIT nº 170/021.

A primeira conclusão se dá quanto ao serviço de hotelaria. O argumento para equiparar o *Airbnb* com os hotéis para fins de ISS se dá exclusivamente por caráter concorrencial, visto que muitas vezes disputam o mesmo público. No entanto, a essência em si dos serviços não se confunde. Enquanto o *Airbnb* procura aproximar pessoas que possuem espaços para alugar e as pessoas que querem alugar estes espaços, os hotéis estão focados na experiência a ser proporcionada para a pessoa que vai se hospedar, que vai desde o atendimento no balcão de entrada até a qualidade do quarto. Seja um hotel de luxo ou um apart-hotel, qualquer das modalidades de hospedagem descritas no item 9.01 são congêneres por “fornecerem serviços de hotel”, o que não ocorre no *Airbnb*.

Conforme analisado, o método de interpretação dos itens conferido pelo STF à lista anexa à LC 116/03, ao julgar o Tema 296, se trata da interpretação extensiva. Ampliar o entendimento do item 9.01 para incluir o *Airbnb* apenas pelo critério concorrencial seria violar a forma como esta lista deve ser entendida, visto se tratar de rol taxativo com possibilidade de aplicação da interpretação extensiva. Dessa forma, não é possível enquadrar o *Airbnb* como serviço de hotelaria para fins de ISS, uma vez que tal enquadramento extrapolaria a capacidade de interpretação conferida ao rol de serviços.

Já a segunda conclusão se dá quanto aos serviços de intermediação e corretagem. Apesar de serem serviços distintos, estes não necessariamente devem ser tratadas de forma separada para fins de ISS, vejamos: O item 10 da lista anexa dispõe que são tributáveis “serviços de intermediação e congêneres”, enquanto os subitens de 10.01 a 10.05 especificam serviços de “agenciamento, corretagem e intermediação” de hipóteses estipuladas. Dessa forma, é possível extrair que o agenciamento e a corretagem são congêneres ao serviço de intermediação, ou ainda, são espécies do gênero do item 10.

O mesmo ocorre com o *Airbnb* que, como visto, possui características extremamente semelhantes às de imobiliárias que estão sujeitas ao ISS e às plataformas de marketplace, sendo até enquadrado por entendedores como se tratando exatamente de uma plataforma. Não restam dúvidas de que o *Airbnb* possui a mesma essência dos serviços de intermediação, qual seja a junção da parte interessada em adquirir um bem (mesmo que temporariamente como ocorre nas locações) e da parte que possui o bem, se encarregando de diversos trâmites no procedimento, como a divulgação do bem, o contrato e às vezes até o pagamento. Por este motivo, resta claro que, se tributado, o *Airbnb* deve incidir sobre o item 10.05 da lista anexa.

## **6. Referências Bibliográficas**

AIRBNB. *Airbnb Q4 2022 and full-year financial results*. 2023. Disponível em:

<<https://news.Airbnb.com/Airbnb-q4-2022-and-full-year-financial-results/>> Acesso em: 11 março 2023.

AIRBNB. *Como funcionam as taxas da Airbnb?*. Disponível em: <<https://www.Airbnb.com.br/help/article/1857#:~:text=Normalmente%2C%20a%20taxa%20varia%20de,Super%20Rigorasas%20possam%20pagar%20mais>>. Acesso em: 04 maio 2023.

AIRBNB. *Sobre nós*. Disponível em: <<https://www.airbnb.com/about/about-us>>. Acesso em: 30 fevereiro 2019.

AIRBNB. *Sobre nós*. Disponível em: <<https://news.airbnb.com/br/about-us/>>. Acesso em: 04 maio 2023.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro: CTN comentado*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Atualizada por DERZI, Misabel

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na constituição e na lei*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2018. Atualizado por BARRETO, Paulo Ayres.

BEYOND BLS. *How Airbnb has affected the hotel industry*. Disponível em: <<https://www.bls.gov/opub/mlr/2018/beyond-bls/how-airbnb-has-affected-the-hotel-industry.htm>>. Acesso em: 04 maio 2023.

BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRANDÃO JR., Salvador Cândido; PISTITELLI, Tathiane. *Introdução: Do data center à nuvem*. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). *Tributação da Nuvem*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 04 maio 2023.

BRASIL. *Decreto nº 81.871, de 29 de junho de 1978*. Regulamenta a Lei nº 6.530, de 12 de maio de 1978, que dispõe sobre o exercício da profissão de Corretor de Imóveis, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, [1978]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Antigos/D81871.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D81871.htm)>. Acesso em: 04 maio 2023.

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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, [2003]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm)>. Acesso em: 04 maio 2023.

BRASIL. *Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987*. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências, [1987]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp56.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp56.htm)>. Acesso em: 07 maio 2023.

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, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, [2008]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/lei/11771.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/11771.htm)>. Acesso em: 04 maio 2023.

BRASIL. *Lei nº 6.530, de 12 de maio de 1978*. Dispõe sobre o exercício da profissão de Corretor de Imóveis, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, [1978]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6530.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6530.htm)>. Acesso em: 04 maio 2023.

BRASIL. Prefeitura Municipal de São Paulo. *Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003*. Altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Diário Oficial da Cidade de São Paulo, São Paulo, SP, [2003]. Disponível em:

<<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-13701-de-24-de-dezembro-de-2003>>. Acesso em: 04 maio 2023.

BRASIL. Prefeitura Municipal de São Paulo. *Solução de Consulta SF/DEJUG nº 13, de 10 de abril de 2018*. Disponível em: <<https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/solucao-de-consulta-sf-dejug-n-13-de-10-de-abril-de-2018>>. Acesso em: 04 mai. 2023.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Solução de Consulta COSIT nº 170, de 16 de junho de 2021*. Disponível em: <<https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=125292>>. Acesso em: 04 mai. 2023.

BRASIL. Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico. *Solução de consulta SF/DEJUG nº 30, de 24 de novembro de 2014*. Disponível em: <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/solucao-de-consulta-sf-dejug-no-30-de-24-de-novembro-de-2014>>. Acesso em: 04 maio 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.819.075-RS*. Relator para acórdão Ministro Raul Araújo. Quarta Turma. Julgado em 20 abr. 2021. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Inicio>>. Acesso em: 05 maio 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5764*. Requerente: Confederação Nacional do Transporte - CNT. Relator: Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno, Brasília, DF, [2019]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&numProcesso=5764>. Acesso em: 04 maio 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP*. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Redator do acórdão: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgado em: 11 out. 2000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 maio 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 547.245*. Relator: Eros Grau. Tribunal Pleno. Julgado em 02 dez. 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 maio 2023.



BRASIL Supremo Tribunal Federal. *Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 784.439/DF. Tema nº 296: Incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre contratos de franquia empresarial*. Tribunal Pleno, Brasília, DF, [2014]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4495933&numeroProcesso=784439&classeProcesso=RE&numeroTema=296>. Acesso em: 04 maio 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante 31: É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis*. Brasília, DF, [2010]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=3156>. Acesso em: 04 maio 2023.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Ação Anulatória nº 0029911-15.2011.8.26.0053*. Requerente: Mercado Livre.com Atividades de Internet Ltda. Requerido: Municipalidade de São Paulo. Relator: Juíza Viegas de Moraes Leme. Dje. São Paulo, 01 jun. 2016. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/>. Acesso em: 05 maio 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CONLEY, Chip. *Wisdom at work: an interview with Chip Conley*. Disponível em: <https://www.Airbnb.com.br/resources/hosting-homes/a/wisdom-at-work-an-interview-with-chip-conley-120>. Acesso em: 08 abril 2023.

DIÁRIO DO PODER. *STF já decidiu que é inconstitucional cobrar ISS sobre locação, afirma o Airbnb*. Disponível em: <https://diariodopoder.com.br/brasil-e-regioes/stf-ja-decidiu-que-e-inconstitucional-cobrar-iss-sobre-locacao-afirma-o-Airbnb>. Acesso em: 09 abril 2023.

DINIZ, Maria Helena. *Código civil anotado*. 14ª ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

EDITORA MELHORAMENTOS. *Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa*. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=cong%C3%AAAnere>. Acesso em: 25 fevereiro 2023.

FARIA, Sylvio Santos. *Problemas econômicos e jurídicos da tributação*. Salvador: Progresso, 1958.

GALLAGHER, Leight. *A História da Airbnb*. 1ª ed. São Paulo: Buzz Editora, 2018.

HARADA, Kiyoshi. *ISS: Doutrina e Prática*. 2ª ed. São Paulo: Grupo GEN, 2014.

HYATT. *Grand Hyatt*. Disponível em: <<https://www.hyatt.com/pt-PT/brands/grand-hyatt>>. Acesso em: 21 abril 2023.

ISTOÉ DINHEIRO. *Com pandemia, comércio online mais que dobra e já chega a 21% das vendas*. Istoé Dinheiro, [s.d.]. Disponível em: <<https://www.istoedinheiro.com.br/com-pandemia-comercio-online-mais-que-dobra-e-ja-chega-a-21-das-vendas/>>. Acesso em: 26 março 2023.

JOTA. *Receita Federal analisa pela primeira vez a tributação dos marketplaces*. Jota, [s.d.]. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/receita-federal-analisa-pela-primeira-vez-a-tributacao-dos-marketplaces-14102021>>. Acesso em: 29 abril 2023.

KESTENBAUM, Richard. *What Are Online Marketplaces And What Is Their Future?*. Forbes, 26 abr. 2017. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/richardkestenbaum/2017/04/26/what-are-online-marketplaces-and-what-is-their-future/?sh=40144c943284>>. Acesso em: 26 março 2023.

MANAGER ADMINISTRAÇÃO DE BENS. *Apart Hotel*. Disponível em: <<https://www.manageradm.com.br/apart-hotel/>>. Acesso em: 17 abril 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Advocacia - função essencial à da justiça na dicção constitucional*. Revista de Estudos Tributários n. 121, 2018.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto Sobre Serviços*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS Teoria e Prática*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imposto sobre serviços-Taxatividade da lista e aplicação de seus itens*. [S. l.], v. 125. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/41931>>. Acesso em: 4 maio 2023.

PEREIRA, Carlos Frederico Bastos. *Interpretação extensiva, analogia e o rol do artigo 1.015 do Código de Processo Civil*. RePro, São Paulo, v. 282/2018.

PEROBA, Luis Roberto. *Receita Federal analisa pela primeira vez a tributação dos marketplaces*. Jota, 14 out. 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/receita-federal-analisa-pela-primeira-vez-a-tributacao-dos-marketplaces-14102021>>. Acesso em: 19 abril 2023.

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

SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. *O regime jurídico do ICMS no e-commerce*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação e novas tecnologias*. São Paulo: Editora Foco, 2021.

SCHOUERI, Luís E. *Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

TEIXEIRA, Tarcísio. *Comércio eletrônico: conforme o Marco Civil da Internet e a regulamentação do ecommerce no Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2015.

VALOR GLOBO. *Responsabilidade tributária dos marketplaces*. Valor Globo, [s.d.]. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2020/06/responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces.ghtml>>. Acesso em: 26 março 2023.



## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Marciana Ueigo Bottem discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 41806654, período 10º, turma E, tendo realizado o TCC com o título: A (não) incidência de ISS sobre o serviço prestado pelo Airbnb sob a orientação do(a) Professor(a) Zuleia Helena de Jesus declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 11 de maio de 2023

MBottem

Assinatura do discente