

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-graduação em Direito

Luiza Vidal Vago

**AS ATIVIDADES DOS ANFITRIÕES DE PLATAFORMAS DIGITAIS DE
COMPARTILHAMENTO DE MORADIA: natureza jurídica, impactos sociais,
(ausência de) tributação e políticas locais de regulamentação**

Belo Horizonte
2023

Luiza Vidal Vago

**AS ATIVIDADES DOS ANFITRIÕES DE PLATAFORMAS DIGITAIS DE
COMPARTILHAMENTO DE MORADIA: natureza jurídica, impactos sociais,
(ausência de) tributação e políticas locais de regulamentação**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito

Orientador: Professor Doutor Marciano Seabra de Godoi

Área de concentração: Democracia, Liberdade e Cidadania

Belo Horizonte
2023

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

- V126a Vago, Luiza Vidal
As atividades dos anfitriões de plataformas digitais de compartilhamento de moradia: natureza jurídica, impactos sociais, (ausência de) tributação e políticas locais de regulamentação / Luiza Vidal Vago. Belo Horizonte, 2023. 162 f.
- Orientador: Marciano Seabra de Godoi
Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.
Programa de Pós-Graduação em Direito
1. Tributação. 2. Brasil. [Lei do inquilinato (1991)]. 3. Hospedagem - Aspectos jurídicos. 4. Turismo - Legislação. 5. Locação de imóveis - Contratação - Inovações tecnológicas. 6. Economia compartilhada. 7. Negócio jurídico. 8. Política urbana. I. Godoi, Marciano Seabra de. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDU: 347.453

Luiza Vidal Vago

**AS ATIVIDADES DOS ANFITRIÕES DE PLATAFORMAS DIGITAIS DE
COMPARTILHAMENTO DE MORADIA: natureza jurídica, impactos sociais,
(ausência de) tributação e políticas locais de regulamentação**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito

Área de concentração: Democracia, Liberdade e Cidadania

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi (Orientador)

Prof. Dra. Bianca Margarita Damin Tavolari (Insper)

Prof. Dr. José Adércio Leite Sampaio (Puc MG)

Pilar de Souza e Paula Coutinho Eloi (Puc MG)

Belo Horizonte, 18 de abril de 2023.

AGRADECIMENTOS

Combater o bom combate, terminar a corrida e guardar a fé (2, Timóteo, 4:7-8). Ao longo dos muitos meses de dedicação a este desafio chamado mestrado, estes foram meus verdadeiros objetivos. Me sinto abençoada, porque, agraciada por Deus, concluí. É claro, não fiz isso sozinha. Minha eterna gratidão a quem esteve comigo.

Ao meu esposo Rodrigo agradeço por ser meu porto seguro, pela paciência, cuidado, incentivo constante e amor. Sua inteligência, foco e serenidade são alento sempre presentes em minha vida. Obrigada por me ajudar a equilibrar a vida e por torná-la mais leve. E obrigada por ler, revisar, opinar e escutar repetidas vezes sobre tributação e políticas públicas.

À minha mãe, por ser refúgio, ser também acalento e amor. Nenhum dia da minha vida minha mãe deixou de acreditar em mim, me incentivar, me aconselhar, me escutar e durante o mestrado não foi diferente. O amor entre mãe e filha realmente pertence ao plano divino.

Ao meu pai José Roberto, agradeço o seu amor e dedicação, por ser grande inspiração de determinação e ética e por sempre ter me proporcionado, com muito amor, tudo o que esteve ao seu alcance.

Ao meu irmão João Guilherme agradeço pela paciência”, pelo afeto e por ser companhia de boas risadas.

Em especial agradeço ao meu orientador, Professor Marciano, pela troca, paciência e generosidade na transmissão de seu, tenho quase certeza, infundável conhecimento. Sua dedicação à vida acadêmica, à pesquisa científica e aos seus alunos e alunas são grandes inspirações.

A todos os meus familiares, meus avós, tias, tios, primas e primos agradeço pelo carinho, torcida e compreensão pelos momentos em que me ausentei para me dedicar a este projeto.

Também agradeço à minha família por extensão, Edna, Luiz Márcio, Ana Luiza, Elzio e todos os queridos familiares pelo incentivo, carinho e confiança.

O mestrado me proporcionou amadurecimento, conhecimento, capacidade crítica e disciplina, mas sem dúvidas o maior benefício foi o surgimento da amizade com a Antheia. Serei para sempre grata pela sua companhia.

Aos colegas de Stellantis agradeço o incentivo e compreensão. Aprendo diariamente com vocês a ser não só uma melhor profissional, mas melhor pessoa.

Por fim, dedico este estudo e todo o esforço que empenhei nele a todas as mulheres da minha vida. Às mulheres que pavimentaram o caminho antes de mim, às que comigo seguem

lado a lado engrossando o coro e àquelas que venham depois, que de alguma forma possamos seguir juntas. Seguiremos com coragem, resiliência e determinação incessantes.

RESUMO

A presente dissertação se dedicou ao estudo das questões jurídico-tributárias e dos impactos econômicos, urbanísticos e sociais decorrentes das atividades promovidas através de plataformas digitais de compartilhamento de moradia. Em específico, o estudo abordou as atividades praticadas pelos anfitriões das plataformas digitais de compartilhamento de moradia, ou seja, as atividades de disponibilização total ou parcial de imóveis para terceiros, intermediadas pelas plataformas digitais. Foi analisada a natureza do negócio jurídico intermediado por plataformas digitais de compartilhamento de moradia e a possibilidade da incidência (ou não) do ISSQN sobre tais atividades considerando o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza à luz da legislação e jurisprudência atuais. Ademais, abordamos os impactos sociais e econômicos decorrentes das atividades de compartilhamento de moradias e os prejuízos que a ausência de regulamentação acarreta a políticas públicas urbanísticas e de turismo. Descrevemos de que forma a cidade de São Francisco, na Califórnia, Estados Unidos da América, onde surgiu a Airbnb, vem enfrentando o mesmo fenômeno, do ponto de vista tributário e dos impactos econômicos e sociais. Ao final apresentamos proposta de construção de norma tributária como política pública para viabilização da regulamentação da atividade e a compatibilidade dessa proposta face ao sistema tributário nacional e sua interpretação pelo STF.

Palavras-chave: Tributação. Plataformas digitais de compartilhamento de moradia. Anfitriões. Locação para temporada. Serviços hoteleiros. ISSQN. Políticas pública urbanísticas. Políticas pública de turismo. Taxa. Exercício do poder de polícia.

ABSTRACT

This thesis was dedicated to the study of legal and tax issues and the economic, urbanistic, and social impacts resulting from activities promoted through digital platforms for home-sharing. Specifically, the study addressed the activities carried out by the hosts of digital home-sharing platforms, that is, the activities of total or partial handover of its dwelling to third parties, intermediated by digital platforms. The legal nature of the business intermediated by digital home-sharing platforms was analyzed and also the possibility of the incidence (or not) of ISSQN over such activities, considering the constitutional concept of services of any nature in the light of current legislation and jurisprudence. Furthermore, we address the social and economic impacts resulting from home-sharing activities and the damage that the lack of regulation entails for urban and tourism public policies. We describe how the city of San Francisco, California, United States of America, where Airbnb emerged, has been facing the same phenomenon, from the tax point of view and the economic and social impacts. At the end, we present a proposal for the construction of a tax rule as a public policy to enable the regulation of the activity and the compatibility of this proposal with the national tax system and its interpretation by the Supreme Court.

Keywords: Taxation. Home sharing digital platforms. Hosts. Short term rentals. Hotel services. ISSQN. Urban public policies. Tourism public policy. Local tax. Exercise of administrative police power.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADINs	– Ações Diretas de Inconstitucionalidade
CEO	– Chief Executive Officer
CF/88	– Constituição Federal de 1988
CPC	– Código de Processo Civil
CTN	– Código Tributário Nacional
DJ	– Diário da Justiça
EC	– Emenda Constitucional
ICMS	– Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
ISSQN ISS	– Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	– Lei Complementar
RE	– Recurso Extraordinário
REsp	– Recurso Especial
STF	– Supremo Tribunal Federal – Suprema Corte
STJ	– Superior Tribunal de Justiça
SBClass	– Sistema Brasileiro de Classificação de Meios de Hospedagem
TFRH	– Taxas de fiscalização sobre a exploração de recursos hídricos
TFRM	– Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários
TPA	– Taxa de Preservação Ambiental

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	17
1. O COMPARTILHAMENTO DE MORADIAS ATRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITAIS	21
1.1. Origem e atuação	21
1.1.1. <i>Breve histórico sobre o surgimento das plataformas de compartilhamento de moradias</i>	21
1.1.2. <i>A plataforma</i>	29
1.1.3. <i>Usuários das plataformas de hospedagem e natureza jurídica da disponibilização de moradias</i>	31
1.2. Impactos econômicos e sociais das atividades de compartilhamento de moradias.....	42
1.3. Conclusões parciais.....	50
2. A TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES PRATICADAS PELOS ANFITRIÕES NO BRASIL	53
2.1. O conceito constitucional de serviços de qualquer natureza.....	53
2.1.1. <i>Doutrina</i>	54
2.1.2. <i>Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal</i>	61
2.2. A Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003.....	78
2.3. A atual impossibilidade de tributação das atividades praticadas pelos anfitriões das plataformas digitais de compartilhamento de moradias	81
2.4. As poucas iniciativas municipais para regulamentação das plataformas de compartilhamento de moradias.....	83
2.4.1. <i>Caldas Novas</i>	83
2.4.2. <i>Porto Seguro</i>	89
2.5. O Acórdão no Recurso Especial nº 1.819.075 do STJ: análise de sua possível influência sobre a definição do regime de tributária da atividade	91
2.6. Conclusões parciais.....	98
3. A AUSÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO E OS PREJUÍZOS A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS	1011
3.1. Prejuízos a políticas públicas urbanísticas	1022
3.2. Prejuízos a políticas públicas de turismo.....	1066
3.3. Políticas Públicas e sua relação com o tema das locações de curto prazo via plataformas digitais.....	109
3.4. Ofensa ao princípio fundamental de direito à moradia	112
3.5. Breve histórico sobre como a cidade de São Francisco reagiu às plataformas de compartilhamento de lares.....	113

3.6. A construção de uma norma tributária como política pública adequada ao tratamento da atividade em questão.....	117
3.6.1. <i>Definição do problema e proposta de atuação estatal</i>	117
3.6.2. <i>Determinação do objetivo e do conteúdo da norma</i>	120
3.7. As decisões do STF nas ADI nº 4785, nº 4786 e nº 4787.....	125
3.8. A proposta de criação da taxa de controle, fiscalização e monitoramento das atividades de locação por temporada	132
3.9. Conclusões parciais.....	143
4 CONCLUSÕES	145
5. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS.....	149

INTRODUÇÃO

O compartilhamento de moradias ganhou novos contornos a partir do surgimento de plataformas digitais. Se de um lado o aluguel de imóveis a terceiros por períodos curtos e relacionado a turismo não é uma atividade nova na sociedade brasileira contemporânea, o ingresso de plataformas digitais estrangeiras de compartilhamento de moradias no cenário elevou aquela atividade econômica a novos patamares, despertando o interesse tanto em relação à qualificação da natureza jurídica das atividades envolvidas, quanto às consequências tributárias geradas e, ainda, em termos de impactos econômicos, urbanísticos e sociais causados.

Um dos, senão o principal, fatores decisivos para a expansão da atividade econômica de compartilhamento de moradias viabilizadas por meio de plataformas digitais foi o avanço tecnológico experimentado nos últimos anos. Com efeito, as plataformas de compartilhamento de moradias utilizam os recentes avanços tecnológicos para satisfazer demandas antigas dos consumidores de formas que não eram possíveis anteriormente, sem o uso maciço da tecnologia. (KAPLAN; NADLER, 2015, p. 103).

Acontece que, como assinalado por Bianca Tavorari, as plataformas digitais e o compartilhamento de moradias por elas promovido desperta diferentes “tensões jurídicas”, em diferentes áreas do Direito (2017).

Elegemos como foco dos estudos desenvolvidos nesta dissertação as atividades praticadas pelos anfitriões das plataformas digitais de compartilhamento de lares, ou seja, as atividades de disponibilização total ou parcial de imóveis para terceiros, facilitada pelas plataformas. Analisamos os aspectos jurídicos-tributários relacionados e os impactos sociais e econômicos dessas atividades e ainda abordamos proposta de criação de norma tributária como política pública para viabilização da regulamentação da atividade.

Tivemos três objetivos gerais norteadores de toda a pesquisa desenvolvida. O primeiro objetivo com enfoque tributário: analisar se a legislação atualmente em vigor permite que os municípios exijam validamente o ISSQN dos anfitriões pelas atividades por eles praticadas. O segundo objetivo, amplia o horizonte da pesquisa e buscou perquirir se a ausência de tributação das atividades desenvolvidas por anfitriões pelo ISSQN é compatível com o ordenamento jurídico-constitucional e as políticas públicas apropriadas para tratar do tema. Por fim, o terceiro objetivo foi apresentar proposta de construção de norma tributária como política pública adequada ao tratamento da atividade em questão.

A partir desses três objetivos como balizadores da pesquisa, desenvolvemos no capítulo inaugural da dissertação uma contextualização histórica quanto ao surgimento das plataformas de compartilhamento, dando especial atenção à estadunidense Airbnb, que foi criada em 2007 na cidade de São Francisco, estado da Califórnia, Estado Unidos da América e que é a principal plataforma digital em termos de relevância econômica e abrangência de atuação. Assim, apresentamos a origem, as condições, a forma de atuação (modelo de negócios e afins) e os atores envolvidos na atividade de compartilhamento de moradias por meio de plataformas digitais.

Buscamos diferenciar as atividades praticadas pelos anfitriões das atividades da própria plataforma digital e, como antecipado, voltamo-nos ao estudo das atividades dos anfitriões.

Nesse sentido, buscamos entender qual é a natureza do negócio jurídico celebrado entre anfitriões e hóspedes, se trata-se de uma prestação de serviços hoteleiros ou se trata-se de locação de imóveis por temporada.

Também buscamos no capítulo inaugural lançar luz sobre os impactos econômicos e sociais dessas atividades promovidas através das plataformas digitais de compartilhamento de lares, alertando aos impactos negativos, em especial a contribuição para o aprofundamento de fenômenos urbanos como a gentrificação de bairros, devido ao aumento de preços dos aluguéis, ponto que desenvolvemos de forma mais aprofundada em momento seguinte da pesquisa.

No capítulo seguinte, aprofundamos o exame da questão tributária. Isto é, analisamos se as atividades praticadas pelos anfitriões das plataformas de hospedagem, à luz da legislação e jurisprudência atuais (considerando o encerramento do estudo em dezembro de 2022) permitiriam que tal atividade fosse tributada pelo ISSQN.

Para alcançar essa conclusão, estudamos o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, face à doutrina pátria e em especial face à evolução da jurisprudência do STF, desde o célebre precedente firmado no âmbito do RE nº 116.121 de 2000, que deu origem à Súmula Vinculante nº 31 de 2010 até decisões mais recentes, como as prolatadas por ocasião do julgamento dos RE 651.703/PR (2016) e RE 603.136/RJ (2020).

Na sequência, analisamos a função da lista anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003, no sentido de ser uma delimitação definidora do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. Em especial nos detivemos no estudo da técnica da taxatividade, pela qual a atividade econômica que não estiver prevista na lista anexa à Lei Complementar nº 116 não é tributável pelo ISSQN.

Ainda no âmbito jurídico-tributário destacamos algumas esparsas iniciativas do poder público em determinadas localidades brasileiras para regulamentar a atuação das plataformas digitais de compartilhamento de lares, especificamente nos municípios de Caldas Novas (Goiás) e Porto Seguro (Bahia). Avaliamos, inclusive, a decisão do STJ no Resp nº 1.819.075, que abordou o conflito de interesses entre condomínios residenciais e anfitriões da Airbnb, buscando apontar se a manifestação do STJ tem impactos tributários.

No capítulo estruturante derradeiro da dissertação detalhamos de que forma, em nossa opinião, a ausência de tributação poderia prejudicar a efetivação de políticas públicas urbanísticas e turísticas.

Chamamos atenção à experiência internacional com o fenômeno das plataformas de compartilhamento de lares, trazendo o exemplo de como a cidade de São Francisco, onde foi fundada a Airbnb, historicamente vem lidando com os impactos negativos dessa atividade econômica.

Após o estudo dos elementos descritos acima, buscamos apresentar proposta de construção de norma tributária como política pública para enfrentamento dos impactos da atividade. Nesse sentido, indicamos que a nosso ver o custo para viabilização da regulamentação das atividades praticadas pelos anfitriões de plataformas de compartilhamento de moradias visando a mitigação de impactos negativos seja suportado por quem dê causa a necessidade de intervenção estatal. Com isso, propusemos a instituição de taxas municipais para cumprir esse papel.

Com nossa pesquisa, buscamos contribuir para o aprofundamento das discussões e formulação de políticas públicas no plano local e nacional. Como mencionamos ao longo do trabalho, é nossa opinião que a diversa gama de questões envolvidas (jurídica, jurídica-tributária, social, econômica, ambiental, urbanística, etc) demonstra que a mera resposta de “não tributável” não faz jus à complexidade das consequências e impactos envolvidos na atividade.

Em outro viés, pretendemos contribuir também trazendo para o debate elementos de cientificidade e juridicidade. Os diferentes atores envolvidos em discussões sobre a tributação de plataformas de hospedagem possuem significativo poder de influência e alcance, tanto a nível global, quanto no Brasil. Sendo assim, é pertinente que a pesquisa busque, a partir de critérios jurídicos científicos, analisar e questionar o *status quo* tributário envolvendo interesses de plataformas de hospedagem.

A metodologia da pesquisa consistiu no levantamento e revisão bibliográfica exaustiva da bibliografia jurídica sobre a (possível) tributação pelo ISSQN das atividades praticadas pelos

anfitriões que disponibilizam imóveis total ou parcialmente através de plataformas digitais e sobre os prejuízos relacionados a ausência de tributação face a implementação de políticas públicas urbanísticas e de turismo.

A partir da revisão bibliográfica pretendeu-se responder à pergunta quanto à compatibilidade da tributação da atividade econômica praticada por anfitriões das plataformas de compartilhamento de moradias pelo ISSQN com o ordenamento constitucional tributário em vigor e quanto aos prejuízos a políticas públicas decorrentes da ausência de tributação. Portanto, considera-se a pesquisa teórica e bibliográfica (DEMO, 1985, p. 100) e jurídica-qualitativa (GUSTIN; DIAS, 2020, p. 89).

A pesquisa não envolveu levantamentos quantitativos próprios, pesquisa de campo ou aplicação de questionários. Os aspectos fáticos, quantitativos, os dados estatísticos e afins foram coletados em estudos e levantamentos publicados por instituições governamentais ou instituições científicas reconhecidas nacional e internacionalmente (fontes secundárias).

1. O COMPARTILHAMENTO DE MORADIAS ATRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITAIS

No Capítulo 1 abordaremos a perspectiva da origem, crescimento e forma de atuação das plataformas de compartilhamento de lares. Buscaremos detalhar o modelo de negócios, as partes envolvidas, como ocorrem as transações e a remuneração. Em especial, descreveremos brevemente a origem e crescimento da principal plataforma de compartilhamento de lares, a estadunidense Airbnb, tratando de alguns marcos temporais importantes no crescimento da plataforma e de números relevantes, para dar dimensão do tamanho e relevância de suas atividades.

Após análise dos negócios firmados por meio das empresas do compartilhamento, a função desempenhada por anfitriões e hóspedes buscaremos concluir se a prestação dos anfitriões em relação aos hóspedes, intermediada através da plataforma Airbnb tem natureza de locação de imóvel por temporada, definida no art. 48 da Lei nº 8.245/1991 ou de prestação de serviços hoteleiros, disposta no art. 23 da Lei nº 11.771/2008.

Ao final, dissertamos sobre os impactos econômicos e sociais da atividade da plataforma e das atividades por ela fomentada, buscando distanciarmo-nos da narrativa açucarada sobre o “compartilhamento de lares”.

1.1. Origem e atuação

1.1.1. Breve histórico sobre o surgimento das plataformas de compartilhamento de moradias

O compartilhamento de moradias é uma das atividades econômicas principais expoentes da economia do compartilhamento¹ e basicamente consiste na celebração de negócio entre

¹ O crescimento da economia do compartilhamento, segundo Tathiane Piscitelli, é inegável e compreende empresas que “*viabilizam o acesso a bens e serviços, mas sem detê-los ou prestá-los diretamente*” (PISCITELLI, 2020, p. 1). Ainda, segundo Nicole Gurran e Pranita Shrestha (2021, p. 2) a economia do compartilhamento é: “*a economia é entendida com mais precisão como uma forma de “capitalismo de plataforma”, em que a tecnologia digital permite que o lucro seja extraído da informação em vez das formas tradicionais de capitalismo, em que o lucro é acumulado por meio da produção ou de ativos. O sucesso das empresas na economia do 'compartilhamento' ou 'peer-to-peer' depende de seu potencial de 'curadoria da conectividade' (Van Dijck 2013: 6) em larga escala por meio de suas plataformas.*” Por sua vez, Josh Bivens (2019, p. 2) ao argumento que o nome economia do compartilhamento é um termo um tanto poético, vago e alinhado com estratégias de marketing, prefere se referir às empresas que fazem parte desse universo como empresas de serviços baseados na internet. Aliás, para o mesmo autor, economia do compartilhamento “*refere-se a uma constelação de*

partes, em que de um lado está alguém interessado em disponibilizar um imóvel, total ou parcialmente, para uso de outra pessoa (ou outras pessoas) em troca de remuneração e de outro está uma pessoa interessada em fazer daquele imóvel sua acomodação temporária. A celebração do negócio entre essas duas partes é intermediada por uma plataforma digital, que por sua vez, recebe uma remuneração de ambas as partes em troca da prestação de serviço de intermediação.

Existem em atuação algumas plataformas digitais de compartilhamento de lares, dentre as quais destacamos as empresas estadunidenses Airbnb² e VRBO³. Porém, a realidade é que a atividade é muito concentrada na própria Airbnb, que segundo dados oficiais da plataforma possuía em março de 2022 seis milhões de anúncios de imóveis em sua plataforma (AIRBNB, 29 abr. 2022), enquanto a VRBO possui dois milhões de anúncios (VRBO). Devido a dimensão da empresa e o seu protagonismo tanto em poder econômico quanto nas relações com autoridades públicas, muitas vezes ao longo deste estudo nos referimos diretamente a Airbnb.

A maior empresa em seu ramo de atuação e um dos principais expoentes do que é chamado amplamente de “economia do compartilhamento”, a Airbnb tem uma história, desde sua fundação, crescimento e consolidação também típica das empresas de tecnologia que nasceram no início deste século.

A Airbnb, foi criada em 2007 na cidade de São Francisco, estado da Califórnia, nos Estados Unidos da América. Os fundadores são três pessoas físicas, todos estadunidenses: Brian Chesky, Joe Gebbia e Nathan Blecharczyk. À época em que tiveram a ideia do negócio que anos mais tarde se tornaria uma das principais empresas da economia do compartilhamento, todos os três tinham menos de trinta anos de idade. Segundo o pitoresco relato sobre a fundação da empresa, em outubro de 2007, Brian Chesky e Joe Gebbia, antigos colegas de universidade da Universidade de Design do Estado de Rhode Island, onde se conheceram, dividiam um apartamento em São Francisco e, em busca de aumentar a sua renda para inclusive pagar o aluguel do apartamento que dividiam, e sabendo da alta demanda por hospedagem de curto prazo na cidade, resolveram comprar três colchões infláveis e disponibilizar um espaço na sala de sua casa para acomodar interessados naquela forma diferente de hospedagem. A hospedagem incluía o direito de dormir no colchão inflável na sala de estar, acesso ao banheiro e cozinha do apartamento e café da manhã. A ideia foi exitosa e interessados se candidataram para dormir nos colchões infláveis na casa da dupla (GALLANGHER, 2018, p. 24).

(principalmente) empresas sediadas no Vale do Silício que usam a internet como interface principal com os consumidores enquanto vendem ou alugam serviços.” (BIVENS, 2019, p. 2).

² Disponível em: <<https://www.airbnb.com/>>.

³ Disponível em: <<https://www.vrbo.com/>>.

Essa é a forma com que é divulgado, pela própria empresa, amplamente o nascimento e pontapé inicial da Airbnb. Por detrás dessa ideia está um verdadeiro relato de criatividade e empreendedorismo de sucesso, o surgimento da ideia da fundação. Trata-se de uma narrativa, com apelo emotivo e palpável aos olhos e ouvidos de milhares de seus usuários e interessados em seus serviços e que, portanto, colabora em muito para a o fortalecimento do nome e defesa dos seus interesses. A narrativa vai ao encontro da ideia do *selfmade man*, isto é, o sujeito bem-sucedido, abastado que o sucesso profissional e pessoal através da força de seu trabalho, preferencialmente, através do empreendedorismo.

A narrativa também vai ao encontro de uma forte propaganda publicitária disseminada pela empresa de que a Airbnb ajuda a classe média a gerar uma “renda extra” e “se manter em seus lares” (WHARTON, 2017; KAPLAN; NADLER, 2015). O que se busca é a disseminação da ideia de que, assim como os fundadores a seu tempo utilizaram da renda extra gerada pelos colchoes infláveis para pagar o aluguel de seu apartamento, que era muito caro para ser pago com “apenas” seu trabalho, também os usuários da Airbnb hoje podem confiar na empresa para gerar sua renda extra.

Voltando ao relato histórico da fundação da empresa (GALLANGHER, 2018), após o sucesso inicial do negócio, os dois fundadores iniciais replicaram a mesma ideia algumas vezes em seu próprio apartamento, sempre utilizando de outras plataformas digitais para publicar seu anúncio. Em seguida se juntaram a Nathan Blecharczyk, também um antigo conhecido da universidade, e passaram a ampliar o leque de anúncios de hospedagem. Assim, passaram a anunciar a disponibilidade de outros imóveis e espaços ociosos de outras pessoas através de portais na internet e depois através de sua própria plataforma online, primando por um design simples, ilustrativo e de apurado senso estético. A plataforma própria da empresa foi lançada em agosto de 2008, com o nome de “Airbed & Breakfast” tendo como principal alvo as pessoas que se dirigiam a cidade de São Francisco para participar da Convenção do Partido Democrata dos Estados Unidos, evento para o qual a cidade esperava receber milhares de pessoas e como era usual, não contava com hospedagem na indústria tradicional para acomodar todas essas pessoas. Ainda no mesmo ano foi também lançada a plataforma de pagamentos da Airbnb, tornando a empresa totalmente independente de terceiros (ou seja, a empresa não precisa contar com a intermediação de instituições financeiras). Inicialmente, os anúncios publicados pela plataforma eram restritos apenas a hospedagens em imóveis em que residiam outras pessoas, isto é, hospedagem em imóveis parcialmente disponíveis, nos moldes com que havia sido feito pelos próprios fundadores em 2007. Apenas em março de 2009, juntamente com a mudança do nome para Airbnb (e não mais Airbed & Breakfast), é que a plataforma passou a publicar

anúncios de imóveis por inteiro. Até 2011 a empresa atuava somente nos Estados Unidos da América, sendo que apenas em junho daquele ano que foi aberto o primeiro escritório internacional, na Alemanha (GALLANGHER, 2018).

Enfrentando desafios no que se refere a danos materiais nos imóveis disponibilizados através de sua plataforma e sua responsabilidade civil nesses casos, a Airbnb passa a garantir a partir de maio de 2012 um seguro no valor de um milhão de dólares para cobrir despesas de seus anfitriões (AIRBNB, [2022a]). Em março de 2015, após celebrar parceria com as autoridades locais, a empresa se torna a provedora oficial de acomodações alternativas para as olimpíadas do Rio de Janeiro em 2016 (NERI, 2015). O evento e a parceria celebrada marcaram inclusive o crescimento da empresa no Brasil. Enquanto nos 12 (doze) meses anteriores às Olimpíadas haviam sido registradas 622.000 (seiscentas e vinte e duas mil) hospedagens no Brasil através da plataforma, ao fim de 2016 o número já era de um milhão de hospedagens. Funcionários da plataforma atribuíram o crescimento às hospedagens durante o evento esportivo e após, que cresceram notavelmente devido à divulgação e publicidade (REUTERS, 2017).

Apenas em 2017 a Airbnb se insere no mercado chinês (AIRBNB, 15 ago. 2017). Recentemente, porém, em julho de 2022, a empresa encerrou suas atividades naquele país, o que significa que não haverá mais anúncios de imóveis localizados na China, mas chineses ainda poderão realizar reservas, como hóspedes, para destinos no exterior do país (REUTERS, 2022). Segundo notícias divulgadas na mídia especializada, a decisão está relacionada à forte concorrência que a plataforma enfrentava com empresas de chinesas, portanto nacionais e aos constantes confinamentos relacionados as políticas ligadas a pandemia da Covi-19 (BOON; GOH, 2022).

Em dezembro de 2020 a empresa se tornou uma sociedade de capital aberto, com suas ações listadas na bolsa de valores de Nova Iorque, a Nasdaq.

A partir da utilização da sua própria casa como propulsor inicial da ideia motriz de seu negócio, os três fundadores deram início a empresa que atualmente é considerada a líder mundial em seu setor de atuação. Segundo dados da própria plataforma (AIRBNB, 18 out. 2022), até 31 de dezembro de 2021 seis milhões de anúncios de imóveis encontravam-se listados na plataforma da Airbnb em mais cem mil cidades e municípios ao redor do mundo. Até setembro de 2021, um bilhão de hospedagens foram registradas através da Airbnb e até junho do mesmo ano existiam mais de quatro milhões de anfitriões (pessoas que anunciam seus imóveis na plataforma) cadastrados na Airbnb.

O cofundador e atualmente ocupante do cargo de *Chief Executive Officer* (CEO) da empresa, Brian Chesky, ao divulgar a publicação das Demonstrações Financeiras da empresa de 2021, assim se manifestou

2021 foi o melhor ano da história da Airbnb – apesar da pandemia global. Estamos em meio à maior mudança nas viagens desde o advento dos voos comerciais. O modelo adaptável do Airbnb e a inovação implacável estão possibilitando o crescimento desta nova categoria de viagem que criamos. (AIRBNB, 18 fev. 2022, tradução da autora)

Também nas Demonstrações Financeiras de 2021 da empresa, foram divulgados alguns dados interessantes, como o valor de patrimônio líquido da empresa, que alcançou a monta de US\$ 46,9 bilhões (quarenta e seis bilhões e noventa milhões de dólares lares americanos) em 2021, um crescimento de 23% em relação ao ano de 2019 (pré pandemia) e a receita do ano de US\$ 6,0 bilhões (seis bilhões de dólares americanos). Por outro lado, a empresa teve prejuízo líquido no mesmo período, no valor de USD 352 milhões (trezentos e cinquenta e dois milhões de dólares americanos). Os anfitriões que anunciam seus imóveis através da Airbnb auferiram um total de USD 34 bilhões (trinta e quatro bilhões de dólares americanos). O maior crescimento de anúncios publicados na plataforma no ano de 2021, comparativamente à 2019 ocorreu na América Latina, embora a empresa não tenha divulgado um número ou taxa de crescimento relacionada.

Em relação a dados sobre sua atuação no Brasil, ainda em 2017, portanto antes da pandemia do Covid-19, existiam mais de cento e vinte e três mil anúncios na plataforma referentes a imóveis no país, sendo quarenta e cinco mil só na cidade do Rio de Janeiro (AIRBNB, 20 jun. 2017a; AIRBNB, [2018]). A empresa também anunciou que em 2016 a atividade econômica da Airbnb movimentou cerca de dois bilhões de reais entre a renda recebida pelas pessoas que anunciaram seus imóveis na plataforma e as despesas incorridas pelas pessoas que se hospedaram em imóveis através da plataforma (AIRBNB, 20 jun. 2017b). O crescimento da Airbnb tem um potencial muito elevado, isso porque a empresa consegue responder muito rapidamente à demanda por acomodação, já que “utiliza unidades pré-existentes em contraste com o ramo hoteleiro que depende de construir novas unidades para responder a essa necessidade (ZERVAS et al., 2017)” (SOUZA; LEONELLI, 2021). Por outro lado, o seu crescimento econômico e financeiro está diretamente relacionado à contínua retenção e expansão dos usuários. Com base em dados de março de 2022, a Airbnb divulga que existem cerca de seis milhões de anúncios em sua plataforma e quatro milhões de anfitriões. Interessante observar a diferença (de dois milhões) entre o número de anúncios e o número de

anfitriões. Considerando-se uma análise rápida, pode-se dizer que, de modo geral, não há correspondência entre um imóvel por anfitrião. Ou seja, é fato que existem anfitriões anunciando mais de um imóvel na plataforma.

Em documento divulgado pela empresa, que é declarado às autoridades regulatórias dos Estados Unidos da América, a empresa afirmou (EUA, 2022) que

Se deixarmos de reter os hóspedes existentes ou de adicionar novos hóspedes, nossos negócios, resultados operacionais e condição financeira seriam afetados de maneira adversa.

Em uma análise do contexto social, político e econômico do surgimento e crescimento da empresa Souza e Leonelli (2021) defendem que o exponencial crescimento da empresa é associado a alguns importantes fatores sociais: a crise financeira de 2008 que afetou especialmente os Estados Unidos da América, a retração do Estado Social e a tendência a desregulação de mercados até a chegada da geração millennial⁴ à idade adulta com suas características de consumo e uso da internet.

Na mesma linha Wright (2018, p. 281) observa que o compartilhamento informal de ativos entre pessoas não foi uma ideia inédita da economia do compartilhamento. Na verdade, a economia compartilhada cresceu a partir de uma combinação de fatores e tendências, sendo os principais os níveis de desemprego mais elevados resultantes da recente recessão econômica que criaram um grande grupo de trabalhadores à procura de emprego imediato, mas temporário e a mais importante, os avanços tecnológicos que fornecem acesso generalizado a essas plataformas. A Airbnb, segundo consta do sítio eletrônico oficial da plataforma, atua em

Um modelo único no setor de viagens, conectando viajantes que procuram uma maneira diferente de viajar com pessoas que compartilham espaços em suas propriedades". [...] O Airbnb surgiu dessa crise econômica [de 2008] como uma plataforma de pessoa para pessoa (alguns a chamam de plataforma bilateral), que

⁴ Gerações correspondem a grupos de indivíduos nascidos em uma mesma época e, portanto, sujeitos a o mesmo contexto histórico. Por essa razão, e sem prejuízo das diferenças sociais e culturais, pessoas de uma mesma geração tendem a compartilhar determinadas características comuns referentes a comportamento, costumes e valores. (PEW RESEARCH CENTER, 2007; DIMOCK, 2019, p. 1-2). O recorte geracional constitui uma ferramenta utilizada por pesquisadores para avaliar a visão de grupos de pessoas em determinado momento histórico e em progressão no tempo. Seguindo a descrição trazida pelo Pew Research Center (2007), "fact tank" que informa o público sobre desafios e tendências que impactam o mundo, e que possui pesquisa e publicações dedicadas ao impacto trazido ao longo das gerações, a geração millennial abrange todas as pessoas nascidas entre 1981 e 1996 (com idade entre 26 e 41 anos em 2022, ano de publicação deste estudo). Ainda de acordo com o Pew Research Center, a geração millennial é fundada na revolução tecnológica, abrangendo o primeiro grupo de indivíduos que cresceu próximo de computadores, celulares e, de forma ainda mais impactante, dos efeitos provocados pela Internet. Ultrapassado o recorte temporal, tem-se em consideração a geração posterior à millennial.

empodera economicamente os anfitriões e oferece experiências únicas e autênticas aos hóspedes. (AIRBNB, 13 mar. 2020).

O termo cunhado pela própria empresa é de plataforma de “compartilhamento de lares”, (GALLANGHER, 2018) e teria o mérito de ter inventado o inédito negócio de disponibilização de imóveis residenciais por meio eletrônico.

O modelo de negócios parece desprezioso: pessoas físicas, proprietárias de imóveis (“lares”) com algum espaço ocioso ou com imóvel inteiro não utilizado, anunciam esse espaço em uma plataforma digital, estabelecendo condições para a disponibilização desse espaço para terceiros. É um negócio típico da economia do compartilhamento, que explora “ativos compartilháveis que sistematicamente apresentam capacidade em excesso” (SILVA; PAIVA; DINIZ, 2017, p. 8).

O imóvel anunciado pode estar disponível para terceiros em sua integralidade ou apenas de forma parcial (um quarto, ou uma dependência de um imóvel). Regra geral, o anúncio publicado na plataforma Airbnb contém diversas fotos (muitas vezes profissionais) do imóvel, descrição das características internas e externas, região ou bairro em que se localiza, informação quanto à disponibilidade itens de higiene pessoal, roupa de cama, roupa de banho, equipamentos de cozinha, etc., mapa da região em que se localiza o imóvel (sem identificação exata do endereço – que só é fornecido após a celebração do negócio) e outras informações consideradas relevantes. Além disso, é de praxe que o anúncio contenha também informações sobre o anfitrião ou anfitriã do imóvel, em geral um breve resumo sobre seu perfil, preferências pessoais, gostos e mesmo uma foto, conferindo ao negócio um contorno (artificial) de personalidade. Todas as informações são apresentadas com um design moderno e agradável, que ao longo do seu período de existência foi se tornando marca registrada da empresa, tornando mais fácil para o usuário a busca e identificação de informações.

O preço, as condições de pagamento, a disponibilidade de datas do imóvel, período mínimo de estadia e outras condições relacionadas à celebração do negócio também são disponibilizadas no anúncio do imóvel. Portanto, de modo geral todas as informações necessárias para a contratação estão disponíveis na plataforma.

De outro lado, o terceiro interessado em se hospedar em um imóvel anunciado na plataforma acessa o *website* ou aplicativo da Airbnb e realiza a busca pelo espaço que atende à sua demanda. A busca pelo imóvel ideal é simples e intuitiva. Os campos iniciais para refinar a busca do imóvel são a data, local e quantidade de pessoas que irão se hospedar no imóvel. Porém, além desses campos iniciais, uma série de outros parâmetros podem ser adicionados para filtrar anúncios mais adequados às necessidades do interessado. O objetivo é tornar a busca

fácil, acessível e personalizada. Assim, com alguns “cliques” já se encontra o espaço desejado. Se for do seu interesse, a pessoa interessada na hospedagem pode ainda buscar apenas imóveis com determinadas características, como imóveis de alto luxo, ou imóveis isolados em áreas rurais.

Aos proprietários dos imóveis a empresa dá o nome de “anfitriões” e aos terceiros interessados, dá-se o nome de “hóspedes”. Entre os proprietários de imóvel e os terceiros interessados na acomodação temporária, encontra-se plataforma digital, que intermedia os interesses.

Um fator muito relevante no funcionamento da plataforma são os comentários e avaliações feitos por usuários em relação aos imóveis, a estadia e as pessoas envolvidas. Ou seja, existem avaliações e comentários sobre as diferentes partes envolvidas. Os anfitriões são avaliados pelos hóspedes e, em contrapartida, também os avaliam. Já os hóspedes, além de avaliar os anfitriões, deixam sua impressão sobre o imóvel. As avaliações são um elemento essencial no modelo de negócios da plataforma, que as utiliza como parâmetro para potencializar e dar maior ou menor visibilidade a anúncios, para monitorar e em casos extremos excluir anfitriões e/ou hóspedes da plataforma. A existência de comentários e avaliações também é marca característica das empresas inseridas na economia do compartilhamento (SILVA; PAIVA; DINIZ, 2017, p. 105).

As transações intermediadas pelas plataformas de compartilhamento de moradias podem variar significativamente. O objeto da negociação, por exemplo, as vezes é o imóvel inteiro, isto é, sem presença do anfitrião, outras vezes será a disponibilização do imóvel em que reside o anfitrião, para coabitação temporária. Como veremos no Capítulo 3 adiante, algumas cidades impõem limites a disponibilização total de imóveis. Outro exemplo de como as transações podem variar é o nível de interação entre anfitriões e hóspedes. Pode ser que o anfitrião anunciando determinado imóvel seja uma pessoa física, que se dispõe a ceder, em troca de remuneração, o imóvel onde reside na maior parte do ano. Porém, pode ser também que o anfitrião na verdade seja uma empresa, que anuncia vários imóveis concomitantemente. A ausência de regulamentação, assim como outros fatores, como direitos e obrigações previstos no âmbito das normas atinentes à proteção de dados pessoais (BRASIL. Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018) criam restrições ao acesso à informação que poderia ser utilizada para a construção de um panorama mais completo. Essas características e os impactos que decorrentes serão mais bem abordados no subitem 1.2 deste Capítulo e também no Capítulo 3.

Por fim, em termos do modelo de negócio da plataforma, vale destacar brevemente como funciona o fluxo financeiro. Todo o trânsito financeiro é intermediado pela Airbnb, sem

o envolvimento de outras empresas ou instituições financeiras. Os hóspedes efetuam o pagamento através de cartão de crédito diretamente na plataforma e a remuneração somente é transferida para os anfitriões após a conclusão do período de estadia. A remuneração direta da própria plataforma se dá em ambas as pontas, isto é, tanto anfitriões quanto hóspedes remuneram a plataforma. A remuneração da plataforma é calculada na forma de um percentual aplicado sobre o preço da diária do imóvel, que em geral, é de 3% para o anfitrião (anunciante) e entre 14% e 16% para o hóspede (GALLANGHER, 2018).

O modelo de negócios da Airbnb acima detalhado evidencia que se trata de uma empresa que é parte da “economia do compartilhamento”.

Com efeito, a empresa Airbnb concentra o que Kaplan e Nadler (2015) chamam de três das principais características da economia do compartilhamento. A primeira é contar com avanços tecnológicos para satisfazer antigas demandas dos consumidores, isto é, atuam em segmentos já existentes, mas de forma diferenciada e inovadora, sendo que, no caso da Airbnb, o setor turístico e de hotelaria é o alvo. A segunda característica é que surgem e existem paralelamente à indústria que até então atendia a mesma demanda e que se veem prejudicadas pelo surgimento de novas competidoras. E finalmente a terceira característica das empresas da economia do compartilhamento é que tais empresas atuam, ao mesmo inicialmente, à margem das regulamentações e legislações em vigor.

1.1.2. A plataforma

A plataforma Airbnb atua como uma intermediadora da relação que se estabelece entre hóspede e anfitrião. Tal conclusão é facilmente extraída do próprio website da plataforma:

A Plataforma Airbnb oferece um espaço online que permite que os usuários ("**Membros**") publiquem, ofereçam, busquem e reservem serviços. Os Membros que publicam e oferecem serviços são chamados de "**Anfitriões**" e os Membros que buscam, reservam ou usam os serviços são chamados de "**Hóspedes**". Os Anfitriões oferecem acomodações ("**Acomodações**"), atividades, passeios e eventos ("**Experiências**"), além de uma ampla gama de serviços relacionados a viagens e afins (coletivamente, "**Serviços de Anfitrião**", e cada oferta de Serviço de Anfitrião é um "**Anúncio**"). (AIRBNB. Termos de Serviço, 10 fev. 2022, grifos nossos)

Ou seja, a atividade da empresa consiste em viabilizar um negócio do qual não é parte direta, embora seja diretamente interessada em sua concretização. Trata-se de uma característica comum de empresas da economia da economia do compartilhamento, que “viabilizam o acesso a bens e serviços, mas sem detê-los ou prestá-los diretamente”

(PISCITELLI, 2020, p. RB-22.1). É importante ter a clareza de que a atividade prestada pela plataforma é diferente daquela de seus usuários. Estes prestam uma atividade ou usufruem da atividade de outrem a partir, ou através, da plataforma.

Neste momento buscamos abordar a atividade da própria plataforma em específico, de forma que trataremos da prestação de serviços de intermediação.

A Airbnb, ao exercer a atividade de intermediação, conecta pessoas com interesses convergentes

De um lado, pessoas físicas ou jurídicas possuem um bem ou uma utilidade que desejam disponibilizar ao maior número de pessoas possíveis, mediante o pagamento de determinada quantia. De outro, usuários que pretendem consumir ou ter acesso exatamente a esses bens ou utilidades. A plataforma digital une esses interesses convergentes e, por isso, cobra um percentual sobre a operação. **Trata-se, claramente, de uma intermediação comercial.** (PISCITELLI; LARA, 2020, p. 458)

No caso da Airbnb, o bem a ser disponibilizado ao maior número de pessoas possíveis é um imóvel (em sua totalidade ou parcialmente). Através da plataforma, o imóvel é anunciado e se concretiza o negócio entre quem detém o imóvel anunciado e quem paga o preço pela sua utilização temporária, nos termos pré-estabelecidos na plataforma. Em contrapartida por unir os interesses dessas duas partes, a plataforma é remunerada tanto pelo hóspede quanto pelo anfitrião. A remuneração da Airbnb é calculada na forma de um percentual aplicado sobre o preço da diária do imóvel, sendo de 3% para o anfitrião e entre 14% e 16% para o hóspede. O percentual cobrado do hóspede varia de acordo com a categoria do imóvel. Imóveis considerados de luxo tem percentual atrelado maior (GALLANGHER, 2018).

Há pouca polêmica em torno da natureza da atividade prestada pela própria plataforma, facilmente perceptível como uma intermediação, que têm a natureza jurídica de prestação de serviço (PISCITELLI, 2018; GODOI; COUTINHO; GOMES, 2021).

Para fins tributários, consultando lista de serviços tributáveis anexa à LC 116/2003 tem-se que a atividade de intermediação nos moldes como praticados pela empresa Airbnb enquadra-se no item 10 (“Serviços de intermediação e congêneres”), em específico subitem 10.02 abaixo colacionado:

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

Conforme já tivemos oportunidade de defender⁵, muito embora a subsunção da atividade em questão às normas tributárias brasileiras em vigor não apresente grande complexidade na teoria, o cenário mais provável é que o grupo empresarial Aribnb não esteja recolhendo ISSQN no Brasil em decorrência da prestação de serviços de intermediação. Isso por dois motivos, basicamente: primeiro porque a empresa não tem sede no Brasil e a plataforma online tampouco está hospedada em domínio brasileiro, portanto, está prestando serviços de intermediação a partir de outro país, não é contribuinte no Brasil. Em decorrência disso, e aqui entra o segundo motivo, o que ocorre na prática é uma importação de serviço quando os hóspedes e/ou anfitriões se utilizam dos serviços online de intermediação.

No entanto, parece-nos improvável, tendo em vista a pulverização dos usuários da plataforma, que esses usuários recolham o ISSQN devido em função da importação dos serviços de intermediação.

1.1.3. Usuários das plataformas de hospedagem e natureza jurídica da disponibilização de moradias

Sobre as pessoas que fazem parte do negócio intermediado pelas plataformas de compartilhamento de lares, tem-se de um lado os anfitriões, que anunciam a disponibilidade do imóvel na plataforma e de outro os hóspedes, que são quem acessa a plataforma interessados em encontrar um imóvel para sua acomodação temporária.

Os anfitriões, que podem ser pessoas físicas ou jurídicas, anunciam seus imóveis através da plataforma, adicionando informações como preço da diária, condições de pagamento, localização, características do imóvel e da região, além de atraentes fotos normalmente tiradas por profissionais. Já os hóspedes acessam a plataforma e escolhem o imóvel que atenda à sua demanda, aceitando através do site, as datas e condições de pagamento.

Reportagem do jornal *Folha de São Paulo* (DIEGUES; CUBAS; TAKAHASHI, 2021) denunciou que em São Paulo e no Rio de Janeiro, as cidades brasileiras com maior quantidade de anúncios de imóveis na plataforma, alguns anfitriões são proprietários de diversos imóveis ofertados e a pessoa que aparece na plataforma como o “rosto” do anfitrião (que interage e chega em acordo com os hóspedes através da plataforma) na verdade não é o real proprietário, mas o funcionário de uma empresa. Trata-se de uma interessante evidência de como o discurso

⁵ VAGO, Luiza Vidal; GODOI, Marciano Seabra de. Por que é tão difícil tributar as plataformas digitais de intermediação de hospedagens. In: ROCHA, Sergio André (Org). **Tributação internacional e digitalização da economia**, 2021. No prelo.

propagandeado pelas próprias plataformas, no sentido de ser o compartilhamento de moradias um negócio colaborativo, entre pessoas físicas, especialmente voltado a ajudar a classe média a obter uma “renda extra” para ajudar no pagamento das contas fixas como aluguel, conforme abordamos no subitem 1.1 deste Capítulo, é relativo e não está necessariamente alinhado com os fatos. Muitas vezes os anfitriões são na verdade empresas que atuam no mercado imobiliário e os pagamentos dos anfitriões são parte dos rendimentos obtidos por essas empresas, longe de ser a “renda extra” de uma família de classe média com um quarto desocupado em seu apartamento.

Na mesma linha denuncia Frederico Diniz Oliveira (2019)

O mercado das plataformas peer-to-peer (pessoa a pessoa) de hospedagem turística geralmente enfatiza que os anfitriões, ao arrendar um quarto ou a propriedade inteira, compartilham suas próprias moradas com os visitantes. Tal publicidade sugere que o arrendamento de curta duração é semelhante ao arrendamento habitacional, apresentando baixo impacto para as comunidades locais, além de contribuir para uma complementação de renda para os *hosts* (Guttentag et al., 2017; Gurran et al., 2018). **Na prática, ao contrário do que insinua essas empresas, os impactos de vizinhança não são raros e muito menos poucos, principalmente nas áreas onde a concentração de alojamentos locais e o trânsito de turistas são altos.** (OLIVEIRA, 2019, p. 24, destaque da autora).

No Brasil, nem pelo lado das plataformas nem em termos de legislação, há qualquer vedação ou restrição em relação à quantidade de imóveis que os anfitriões podem anunciar nas plataformas, de forma que não há qualquer obstáculo para que de fato situações como essas denunciadas pela reportagem jornalística aconteçam. Isto é, uma empresa atuar como anfitriã de vários imóveis. Ou mesmo uma pessoa ser dona de múltiplos anúncios em vários imóveis.

O próprio negócio celebrado entre anfitriões e hóspedes é diversificado. Ao passo que, de modo geral, o anfitrião não tem qualquer obrigação perante o hóspede que não a disponibilização do imóvel (e obrigações acessórias), a realidade dos fatos é que não é raro encontrar situações em que há algumas nuances de pessoalidade na celebração do negócio. A título de exemplo, há situações em que o anfitrião oferece indicações sobre o bairro de localização do imóvel, atrações turísticas, restaurantes, passeios, ou mesmo disponibiliza roteiros ou e/ou “kit de boas-vindas”, o que pode incluir alguns itens como comida e bebida. Mesmo serviços de limpeza e auxílio doméstico em geral não são raros, mas, é importante que se diga, nestes casos o serviço é cobrado apartado ao preço da diária, como um adicional (AIRBNB, [2022b]).

Enfim, as características da prestação são variáveis, bem como, as partes contratantes, mas o cerne da atividade permanece sendo a disponibilização de imóvel por período

determinado em contrapartida a uma determinada remuneração e tendo como intermediadora a plataforma Airbnb.

Acontece que o termo “disponibilização de imóveis” carece de definição jurídica. Isto é, disponibilização de imóveis não encerra um conceito jurídico que por si só possa atrair consequências jurídicas, aqui compreendida a tributação em um ou outro formato também. É necessário adentrar nas características dessa prestação para que de fato se alcance a conclusão sobre a natureza jurídica da atividade, para daí ser possível também definir sobre suas consequências tributárias.

Basicamente, no atual cenário legislativo, existem duas interpretações em relação ao enquadramento jurídico da atividade, que são conferir-lhe natureza de locação ou de serviços de hospedagem. Assim, para bem definirmos a natureza jurídica do contrato firmado entre os usuários da plataforma Airbnb, passaremos a analisar e diferenciar a atividade de locação por temporada, definida no artigo 48 da Lei nº 8.245 de 18 de outubro de 1991 (Lei do Inquilinato), e a atividade de prestação de serviços de hospedagem, disciplinada no art. 23 da Lei 11.771 de 17 de setembro de 2008 (Lei Geral do Turismo)⁶.

Caso concluamos no sentido de que atividade de disponibilização de imóveis se enquadre como uma locação por temporada, ou seja, recaindo sob o escopo da primeira norma, resta configurado o clássico contrato de locação de imóveis. Ao contrário, em se afastando a normativa da Lei do Inquilinato e atraindo-se o disposto no art. 23 da Lei Geral do Turismo, haverá verdadeira configuração de prestação de serviços de hospedagem.

A seguir transcrevem-se ambos os dispositivos legais em questão:

Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991

[...]

Art. 48. Considera -se **locação para temporada aquela destinada à residência temporária do locatário**, para prática de lazer, realização de cursos, tratamento de saúde, feitura de obras em seu imóvel, e outros fatos que decorrem tão-somente de determinado tempo, e contratada por prazo não superior a noventa dias, esteja ou não mobiliado o imóvel.

⁶ Importa reforçar que as duas possibilidades de enquadramento das atividades acima mencionadas (locação por temporada ou prestação de serviços hoteleiros) são as que se apresentam no contexto normativo e jurisprudencial atual. A opção realizada neste estudo foi justamente por analisar a natureza jurídica dentro desse recorte, isto é, considerando o que a legislação existente e sua interpretação pela jurisprudência. Não se descarta que possa vir a ser proposta e eventualmente aprovada, uma nova legislação e/ou regulamentação da matéria, que busque compreender as particularidades das atividades dos anfitriões, apresentando-as como diferente das opções existentes. Nesse caso, os impactos tanto tributários quanto civilistas e regulatórios devem ser estudados adequadamente.

Parágrafo único. No caso de a locação envolver imóvel mobiliado, constará do contrato, obrigatoriamente, a descrição dos móveis e utensílios que o guarnecem, bem como o estado em que se encontram.

Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008

[...]

Art. 23. Consideram-se meios de hospedagem os empreendimentos ou estabelecimentos, independentemente de sua forma de constituição, destinados a **prestar serviços de alojamento temporário, ofertados em unidades de frequência individual e de uso exclusivo do hóspede, bem como outros serviços necessários aos usuários, denominados de serviços de hospedagem, mediante adoção de instrumento contratual**, tácito ou expresso, e cobrança de diária.

Iniciando as análises através do art. 48 da Lei do Inquilinato, tem-se que a norma conceitua os contratos de locação por temporada como contratos que tem como objetivo a disponibilização temporária de imóvel para fins residenciais, sendo que no núcleo desse tipo de prestação está a característica de que os contratos têm duração máxima de noventa dias. Já o art. 23 da Lei Geral do Turismo aborda o conceito de “meios de hospedagem”, que são os meios através dos quais os serviços de hospedagem podem ser prestados no Brasil. Nesses termos, a norma dispõe expressamente que meios de hospedagem são empreendimentos ou estabelecimentos destinados a prestar serviços de alojamento temporário e outros serviços acessórios “denominados serviços de hospedagem”. Portanto, no caso de meios de hospedagem, existe uma conjugação de dois tipos de prestação, a dos serviços de alojamento temporário e a dos os serviços de hospedagem.

A diferença central entre as duas prestações é, portanto, a sua abrangência. No caso da locação pura e simples, o locador apenas entrega o imóvel para uso do terceiro, enquanto na hospedagem a entrega do imóvel é indissociável dos serviços de hospedagem prestados aos usuários, como serviço de limpeza, serviço de arrumação e organização de quarto, alimentação, recepção, segurança, dentre outros (PISCITELLI; LARA, 2020)⁷.

⁷ Como visto, o art. 23 da Lei Geral do Turismo prevê expressamente que na prestação de serviços de hospedagem a disponibilização de imóvel (ou concessão de alojamento temporário) é indissociável da prestação de outros serviços acessórios, chamados de serviços de hospedagem. Vale mencionar que a Associação Brasileira da Indústria de Hotéis (ABIH) ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5764/ DF. Relator: Min. Marco Aurélio) visando a declaração da inconstitucionalidade do subitem 9.01 da lista anexa à Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003 pelo qual se inclui no rol de serviços sujeitos ao ISS os 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 (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços)*” (BRASIL, 2003). É que, pela atual redação do item 9.01 combinado com o art. 7º da Lei Complementar nº 116, o ISS incide sobre a totalidade do valor da diária cobrada pelos serviços de hospedagem, o que inclui a disponibilização de alojamento mais os serviços acessórios. O argumento central da ABIH é que a parcela do preço da diária atribuível ao alojamento temporário não deveria sofrer incidência do imposto. A fundamenta seu argumento postulando que o contrato de hospedagem tem natureza mista, compreendendo obrigação de dar e de fazer, sendo que em relação a primeira não há que se falar em

Na esteira do proposto por Tathiane Piscitelli e Lara (2020), buscaremos conceituar melhor “meios de hospedagem”, mencionado no art. 23 acima colacionado. Essa norma dispõe que meios de hospedagem são “empreendimentos” ou “estabelecimentos” destinados a prestar serviços de alojamento temporário e serviços de hospedagem. Portanto, não é qualquer imóvel que poderá ser considerado um meio de hospedagem, mas apenas aqueles que se enquadrem como empreendimento ou estabelecimento para esses fins. Sobre o que vem a ser então um empreendimento ou estabelecimento de hospedagem, o art. 25 também da Lei Geral do Turismo concede ao Poder Executivo a prerrogativa de estabelecer em regulamento tal definição, vejamos:

Art. 25. O Poder Executivo estabelecerá em regulamento:

I - **as definições dos tipos e categorias de classificação e qualificação de empreendimentos e estabelecimentos de hospedagem**, que poderão ser revistos a qualquer tempo;

II - os padrões, critérios de qualidade, segurança, conforto e serviços previstos para cada tipo de categoria definido; e

III - os requisitos mínimos relativos a serviços, aspectos construtivos, equipamentos e instalações indispensáveis ao deferimento do cadastro dos meios de hospedagem. (destaque da autora)

Em obediência à norma contida no art. 25, o Ministério do Turismo editou a Portaria nº 100 de 16 de junho de 2011, que institui o Sistema Brasileiro de Classificação de Meios de Hospedagem (SBClass) e estabelece os critérios de classificação destes, além de outras providências.

O art. 7º da Portaria elenca os tipos de meios de hospedagem atualmente existentes:

Art. 7º Os tipos de meios de hospedagem, com as respectivas características distintivas, são:

I – Hotel: estabelecimento com **serviço de recepção, alojamento temporário, com ou sem alimentação**, ofertados em unidades individuais e de uso exclusivo dos hóspedes, mediante cobrança de diária;

II – Resort: hotel com infraestrutura de lazer e entretenimento que disponha de **serviços de estética, atividades físicas, recreação e convívio com a natureza** no próprio empreendimento;

III – Hotel fazenda: localizado em ambiente rural, dotado de exploração agropecuária, que ofereça entretenimento e vivência do campo;

incidência do ISS, consoante interpretação do STF cristalizada na Súmula Vinculante nº 31. A última movimentação do processo ocorreu em dezembro de 2021, quando os autos foram conclusos ao relator.

IV – Cama e café: hospedagem em residência com no máximo três unidades habitacionais para uso turístico, com serviços de café da manhã e limpeza, na qual o possuidor do estabelecimento reside;

V – Hotel histórico: instalado em edificação preservada em sua forma original ou restaurada, ou a ainda que tenha sido palco de fatos histórico-culturais de importância reconhecida;

VI – Pousada: empreendimento de característica horizontal, composto de no máximo 30 unidades habitacionais e 90 leitos, com **serviços de recepção, alimentação e alojamento temporário**, podendo ser em um prédio único com até três pavimentos, ou contar com chalés ou bangalôs; e

VII – Flat/apart-hotel: constituído por unidades habitacionais que disponham de dormitório, banheiro, sala e cozinha equipada, em edifício com administração e comercialização integradas, que possua **serviço de recepção, limpeza e arrumação**. (grifos nossos)

Tathiane Piscitelli e Lara (2020) acertadamente analisa o art. 7º da Portaria:

A simples leitura do artigo acima transcrito é suficiente para deixar claros pelo menos dois elementos fundamentais para a caracterização de um “meio de hospedagem”: (i) 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 extensão e tipo dos serviços depende da forma de hospedagem – se resort, estrutura de lazer, se hotel, serviço de recepção, se cama e café, serviços de café da manhã e limpeza, entre outros.**

Não se trata, portanto, de mera cessão de uso do espaço tal qual ocorre na locação pura e simples. Trata-se de coordenar essa cessão com serviços e funcionalidades outras, cuja presença é a nota que caracteriza a existência de um meio de hospedagem. Sem essas utilidades agregadas, não há que se falar em moradia em serviço, mas apenas em obrigação de dar. (PISCITELLI; LARA, 2020, p. 447, destaque da autora).

Portanto, é um elemento intrínseco aos empreendimentos e estabelecimentos que são considerados meios de hospedagem a prestação de serviços ao hóspede. Estes serviços, a depender do tipo de meio de hospedagem, poderão ser variáveis, mais diversificados e completos ou não, mas sempre estarão presentes. Trata-se de utilidades que fazem parte da prestação.

Considerando que, no caso do nome de fantasia⁸ “compartilhamento de lares”, que é o mesmo que o nome “disponibilização de imóveis” praticada pelos anfitriões do Airbnb, não há conjugação de prestações, isto é, só existe a obrigação de disponibilizar o imóvel, mas não existe prestação dos serviços de hospedagem elencados nos diversos incisos do art. 7º da Portaria 100/2011 acima, não é possível enquadrar esses imóveis e/ou as atividades dos anfitriões como “meio de hospedagem”.

⁸ Nome de fantasia significa o nome pelo qual determinada empresa ou atividade é comumente conhecida.

Os anfitriões do Airbnb não utilizam de um “empreendimento” ou “estabelecimento” para a prestação de serviços de alojamento temporário conjugado com serviços de hospedagem.

Não é diferente a conclusão de Piscitelli e Lara:

Aplicando-se tais conclusões aos casos de disponibilização de imóveis via plataformas digitais, como o Airbnb, salvo situações muito específicas, em que o proprietário do imóvel exerça atividade típica de meios de hospedagem, com prestação de serviços típicos 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.** (PISCITELLI; LARA, 2020, p. 452, grifos nossos).

Ao se propor a analisar o regime aplicável ao negócio firmado entre anfitrião e hóspede em Portugal, Maria Olinda Garcia (2017) chega a uma conclusão semelhante. Para a autora, o negócio entre anfitrião e hóspede é um “contrato de arrendamento com curta duração, pelos quais o locador particumoradia proporciona alojamento, nomeadamente a turistas, numa moradia ou apartamento” (GARCIA, 2017, p. 4).

A autora lusitana é categórica ao afirmar que o compartilhamento de lares, a que chama de “contrato de alojamento local” não é uma figura nova, opinião que compartilhamos, conforme mencionado no Capítulo 1. Para ela, a prestação pode se limitar a um arrendamento puro e simples (locação) ou um contrato misto, pelo qual além da locação há também a prestação de serviços acessórios. A configuração de um ou outro caso será casuística.

O vulgarmente denominado “contrato de alojamento local” não corresponde a uma figura contratual nova. Trata-se de uma designação imprópria.

A diversidade de configurações das prestações do locador (ou hospedeiro), identificável no domínio do alojamento particular de turistas (em apartamentos ou moradias), pode corresponder a diferentes figuras contratuais. Assim, para além de contratos de arrendamento, existem (maioritariamente) contratos mistos de cedência do gozo de imóveis mobilados, acompanhada de uma diversidade (maior ou menor) de prestações de serviços. Estes serviços podem ser executados no local, com ligação instrumental (em maior ou menor medida) ao gozo do imóvel (como limpeza diária ou fornecimento de refeições esse local), às quais podem crescer prestações que, não tendo ligação direta com o gozo do imóvel, permitem a satisfação de interesses que determinaram a opção pelo alojamento nesse imóvel (por exemplo, serviço de transporte ou de acompanhamento como intérprete ou guia prestados pelo hospedeiro).

[...]

Todavia, se a cedência do gozo de um imóvel mobilado for acompanhada de prestação de serviços, como o fornecimento de refeições ou a limpeza diária do local arrendado, ou ainda de serviços de transporte ou acompanhamento a locais turísticos, mediante recebimento de uma prestação pecuniária unitária, existirá um contrato misto de locação de imóvel mobilado com prestação de serviços, no qual este último segmento do programa contratual tenderá a ser dominante, afastando conseqüentemente o regime do arrendamento urbano (pelo menos enquanto regime principal).

Podemos, assim, estar perante um contrato de arrendamento de imóvel mobilado, disciplinado pelas regras do arrendamento urbano, ou perante um

contrato misto (locação e prestação de serviços), cujo regime será, predominantemente, modelado pela vontade das partes ao abrigo da liberdade contratual.

Veja-se que, a autora somente descaracteriza o contrato de arrendamento urbano caso estejam sendo prestados serviços (fornecimento de refeições, limpeza diária do local arrendado, serviços de transporte ou acompanhamento a locais turísticos) e estes sejam cobrados juntamente com a cessão do imóvel, em uma prestação pecuniária unitária. Caso contrário, irá prevalecer a prestação de locação pura e simples, a que a autora chama de arrendamento de imóvel mobiliado, nos termos da legislação portuguesa.

No que se refere à jurisprudência, no julgamento do STJ no Resp nº 1.884.483 o ministro Marco Aurélio Bellizze em seu voto vista também seguiu a linha de aproximar as locações intermediadas por plataformas digitais de locações por temporada definidas no art. 48 da Lei nº 8.245/1991⁹. Especialmente no caso de locação íntegra de imóvel, formalizada através da plataforma, por prazo não superior a noventa dias e destinada a residência temporária é plenamente possível a configuração da locação por temporada. É relevante a ponderação do ministro em relação a ao alcance do termo “residência”

Não me parece adequado valer-se do conceito jurídico de "residência", quando a própria lei utiliza o termo de modo técnico, como se dá, a toda evidência, no art. 48 da Lei n. 8.245/1991.

O termo "residência", em seu sentido técnico, relaciona-se à concepção de permanência habitual e de definitividade anímica, o que se mostra, por definição, de todo incompatível com a própria limitação de tempo estabelecida no dispositivo legal que, para essa modalidade de locação dita residencial, fixa o prazo máximo de até noventa dias. Ainda que possa parecer singela, ressaí claro que o termo residencial, adotado pela Lei de Locações, sobretudo quando se referiu à locação por temporada (destinada à residência temporária do locatário) teve o claro propósito de distinguir das locações comerciais (ou na dicção da lei, das locações não residenciais).

Penso que a exploração econômica do imóvel por meio de locação por temporada, limitada a o tempo de noventa dias — ou seja, de um a noventa dias — não desnatura a finalidade residencial do imóvel, porque o próprio legislador assim qualificou e definiu como sendo residencial. Em tal situação, a destinação do imóvel — pouco importando o propósito do locatário de ali se fixar por pouco ou muito tempo, dentro do período de noventa dias — continua a ser a morada do locatário e de sua família (ou de pessoas que guardem vínculos entre si). Toda e qualquer outra destinação do imóvel, que não a morada, é que tem o condão de atrair a locação dita comercial, na dicção da lei, não residencial.

⁹ O ministro pontua, de outro lado, que é diferente o caso em que a prestação é de parcela do imóvel: “*Diz-se em regra, pois é preciso aferir, casuisticamente, se a locação por temporada não é desvirtuada, com a fragmentação do imóvel para acolher pessoas estranhas entre si; com oferecimento de serviços aos locatários, tais como limpeza ou refeições, etc, caso em que se evidenciaria uma nítida finalidade comercial, a desbordar, aí sim, da finalidade residencial prevista na Convenção condominial, como se deu no caso já referido, julgado pela Quarta Turma do STJ*” (Resp 1.884.483, STJ, 2022, p. 37). Contudo, somos da opinião de que nesses casos, a situação se aproxima de um hotel ilegal ou da prestação de serviços de hospedagem ilegal, posto que fragmenta-se um imóvel unitário em várias parcelas que são postas para acolher pessoas estranhas entre si, sem atender as normas para atuação como meio de hospedagem postas na Lei nº 11.771/2008.

[...]

Na hipótese dos autos, como assentado, cuida-se de locação por temporada pura, a qual, até por definição legal, coaduna-se com a finalidade residencial estabelecida na convenção condominial. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp 1.884.483, 2022, p. 37, destaque da autora)

De fato, o próprio art. 48 ao trazer em sua redação o conceito de “residência temporária”, o que afasta a interpretação de que nas locações, em qualquer modalidade, é imprescindível a ideia de permanência. Não é. Se assim fosse a locação por temporada não poderia existir no âmbito da Lei do Inquilinato. Acerta o ministro quando aponta que a finalidade residencial neste caso muito mais objetiva contrapor à finalidade comercial. Tanto é assim que no próprio art. 48 cogita-se de residência temporária “para prática de lazer”.

Assim, o tempo de duração da locação e/ou a transitoriedade associada não servem para descaracterizar a locação por temporada.

Em 2014 o civilista Silvio Venosa, estudando a Lei do Inquilinato, faz importantes comentários sobre a exclusão de apart-hotéis, hotéis-residência ou equiparados do alcance da lei. Segundo o celebrado autor, é em razão da natureza e destinação específica desses meios de hospedagem que eles são excluídos da Lei do Inquilinato (VENOSA, 2014, p. 18).

O art. 1º, parágrafo único da Lei nº 8.245/1991 assim dispõe:

Art. 1º A locação de imóvel urbano regula - se pelo disposto nesta lei:

Parágrafo único. Continua a regular os pelo Código Civil e pelas leis especiais:

[...]

a) as locações:

[...]

4. em apart-hotéis, hotéis - residência ou equiparados, **assim considerados aqueles que prestam serviços regulares a seus usuários** e como tais sejam autorizados a funcionar.

Elucida Venosa que

A Lei é expressa em excluir de seu alcance os apart-hotéis, hotéis-residência ou equiparados. São novas formas jurídicas que vicejam principalmente nos grandes centros. Os chamados apart-hotéis têm forma de ocupação diferenciada da locação. A própria Lei especifica que assim se entendem aqueles locais que prestam serviços regulares a seus usuários e como tais sejam autorizados a funcionar.

[...]

Os apart-hotéis, também denominados flat Services, surgem para uma porção diferenciada da população, de maior poder aquisitivo. Servem para atender necessidade de estada mais ou menos longa, **podendo até mesmo caracterizar moradia, residência ou domicílio do usuário, mas sem a conotação de locação para a Lei do Inquilinato. A natureza e destinação desses prédios é que os coloca fora da Lei do Inquilinato. Esses serviços de que fala a Lei são os usuais do ramo hoteleiro, com maior ou menor sofisticação, de acordo com o nível apresentado. No entanto, a Lei exige que para a caracterização desse fenômeno existam os**

serviços, tais como fornecimento de refeições, limpeza diária e arrumação da unidade, portaria, mensageiros etc. postos efetivamente à disposição dos hóspedes. O contrato que une o usuário do flat e a administração ou proprietário é de hospedagem e não de locação. É uma hospedagem diferenciada dos hotéis em geral, mas não é locação. (VENOSA, 2014, p. 17-18, destaque da autora)

Assim, na interpretação do autor é uma característica dos serviços de hospedagem a conjugação de serviços, que podem variar, ter maior ou menor grau de sofisticação, mas estão presentes. Na ausência de serviços é que se tem uma locação.

No caso dos imóveis anunciados através de plataformas de compartilhamento de moradias não há serviços conjugados à cessão do imóvel, especialmente no caso de imóveis inteiros (que diante da ausência de regulamentação, tendem a ser a maioria no cenário brasileiro). E mais, quando se fala em serviços de limpeza, estes são sobrados separadamente.

No entanto, em edição mais recente da mesma obra (2020), Silvio Venosa analisou as prestações firmadas através de plataformas como a Airbnb e concluiu, no que discordamos, que não se trata de locação para temporada

Nos últimos anos, com o auxílio da informática e as novas necessidades, várias formas de utilização da propriedade têm surgido. Há plataformas que permitem, incentivam e auxiliam a **cessão do uso de imóveis no todo ou em parte por curtos períodos.** É o que ocorre com o denominado Airbnb e certamente outras plataformas que seguirão o mesmo sentido.

[...]

Essa modalidade de hospedagem, que de fato se afasta do contrato de locação, é substancialmente dirigida ao turismo, mas pode ser utilizada em muitas outras circunstâncias. A questão maior, entre outras, é o aspecto da segurança em condomínios estritamente residenciais, que não estão formados e estruturados para essa nuvem de hóspedes.

Não existem ainda uma regulamentação legal nem uma proibição expressa na lei. **Em princípio, o instituto seria regulado pela Lei nº 11.771/2008, que trata da hospedagem para turismo, mas essa lei está voltada para estabelecimentos de hotelaria. Não se amolda, em absoluto, para conjuntos residenciais comuns.**

Esta lei (arts. 48 a 50) prevê a locação por temporada por até noventa dias, mas dirige-se a outra classe de inquilinos, e não a hóspedes.

A locação por temporada destina-se a lazer, realização de cursos, tratamento de saúde, feitura de obras no imóvel do locatário e situações similares, como dispõe o art. 48. Entretanto, há que ressaltar que, na locação por temporada, há locatários, e não hóspedes. Essa compreensão é fundamental. A locação por temporada somente se perfaz com contrato escrito, pois exige o prazo determinado, sendo incompatível o contrato verbal.

Não resta dúvida, contudo, de que a questão é sensível e polêmica, exigindo pronta intervenção do intérprete e do legislador. **A regulamentação dessa modalidade de hospedagem deve ser específica. Não pode a lei de locações ser trazida à baila para sua compreensão e integração, a não ser naquilo que análoga e materialmente se coloca no mesmo nível de locação.** Se levarmos a questão para o nível constitucional, tudo girará em torno da função social da propriedade. (VENOSA, 2020, p. 35-26)

Consoante trecho acima, o autor menciona que esse tipo de cessão de imóveis se afasta do contrato de locação, embora não aponte fundamentadamente por qual razão isso ocorre.

Seria porque a motivação mais comum desse tipo de prestação é o turismo? Mas atentemos que, como o próprio autor menciona, o art. 48 da Lei n 8.245/1991 menciona que a locação por temporada pode ter como finalidade a “prática de lazer, realização de cursos [...] e outros fatos que decorrem tão somente de determinado tempo” (BRASIL, 1991). Venosa por sua vez também afasta o compartilhamento de moradias do abrigo da Lei n° 11.771/2008.

Parece que o autor seguiu a tendência que já comentamos anteriormente no sentido de compreender que as prestações intermediadas por plataformas de digitais de hospedagem são uma atividade econômica totalmente inovadora e por essa razão necessitam de regulamentação própria inclusive de direito privado. Como mencionado no Capítulo 1, não estamos de acordo com essa perspectiva. Ele ressalva ao fim que poderia ser utilizada a lei de locações naquilo que for “analogica e materialmente” possível. Essa interpretação do autor parece ter servido de inspiração para a decisão do STJ no âmbito do Resp n° 1.819.075, como abordaremos no subitem 2.5 do Capítulo 2.

Não é demais afirmar que o fato de o contrato de locação ser firmado entre as partes através da intermediação de plataforma digital ou que o contrato seja de curtíssimo prazo ou ainda, a interatividade entre anfitriões e hóspedes, facilitada pelo uso da tecnologia não descaracteriza a natureza da prestação como uma locação de imóvel. Coisa diferente são serviços acessórios contratados junto com a locação, mas que com ela não se confundem e que inclusive são cobrados de forma separada, como os serviços de limpeza.

Diante de todo o exposto, é nossa conclusão que a prestação dos anfitriões em relação aos hóspedes, intermediada através da plataforma Airbnb tem natureza de locação de imóvel por temporada, definida no art. 48 da Lei n° 8.245/1991¹⁰. As consequências tributárias dessa conclusão serão abordadas no capítulo seguinte desta dissertação.

¹⁰ Também foi nesse sentido o entendimento de Bruna Ribeiro Paciello da Motta: “Da leitura do trecho acima, é possível inferir que a plataforma Airbnb e seu modelo contratual não podem ser subsumidos à normas que versem sobre contrato de hospedagem, ante a clara ausência de similitude entre os institutos. **Já em relação aos contratos de locação, o cenário não é o mesmo, vez que, conforme demonstrado ao longo do tópico, é o instituto que melhor se aplica à plataforma.** Destaca-se que, apesar do Airbnb utilizar termos como “hóspede” e “anfitrião”, o que gera uma óbvia tendência a configurar o modelo como hospedagem, foi possível observar que a aplicação prática, à luz da legislação brasileira, faz com que esta relação seja classificada como locação por temporada, regida, consequentemente, pela Lei do Inquilinato.” (MOTTA, 2019, p. 17-18).

1.2. Impactos econômicos e sociais das atividades de compartilhamento de moradias

Conforme afirmamos em publicação anterior¹¹, para além das controvérsias teóricas, jurídicas e tributárias, as atividades intermediadas e patrocinadas pela Airbnb têm um enorme alcance em termos de seu impacto no meio ambiente em que estão inseridas. Esses impactos são diversificados, controversos e, em relação ao Brasil, pouco explorados pela literatura jurídica. No cenário internacional, por outro lado, a discussão em algumas cidades e países, encontra-se em nível mais avançado. No Capítulo 3 deste trabalho, especificamente subitem 3.5 nos aprofundaremos em específico sobre como a cidade de São Francisco, nos Estados Unidos da América, cidade em que nasceu a plataforma Airbnb, lidou e ainda lida com os impactos econômicos e sociais causados pelo crescimento exponencial dessas atividades.

A seguir buscamos lançar luz sobre estes impactos econômicos e sociais da atividade da plataforma e por ela fomentada, buscando distanciarmo-nos da narrativa açucarada sobre o “compartilhamento de lares”.

Segundo a visão idealizada propagada pelo poderoso marketing de empresas como Uber e Airbnb, um traço fundamental do novo negócio ou da “nova economia” inaugurados por elas seria o compartilhamento do tempo e dos bens ociosos de pessoas comuns e de carne e osso, uma nova forma de interação econômica mais humana e solidária do que a existente no século XX. A “nova economia” não seria movida por empresas com vultoso capital e vasto número de empregados, e sim pelo empreendedorismo de cidadãos comuns que as referidas plataformas teria ajudado a descobrir um novo jeito de ganhar a vida, com menos desperdício de recursos (aqui a narrativa realiza um sutil apelo ambiental) e mais criatividade. Assim, dispense-se um grande esforço para de certa forma maquiagem (se não ocultar) uma das principais características das empresas da economia do compartilhamento, que é a exploração de bens (no caso da Airbnb) ou mão de obra (no caso da Uber, por exemplo) de terceiros. Empresas que não são proprietárias de imóveis, nem de carros, nem se pretendem grandes empregadoras de mão de obra. Isto é, empresas com vultuosos patrimônios e taxas de crescimento exponenciais cujo estoque de ativos e/ou de mão de obra é comparativamente irrelevante.

A expressão “compartilhamento de lares”, não por acaso a preferida da Airbnb, tem um inegável valor positivo, humanista, solidário. Ora, quem pode ser contra uma família de classe

¹¹ VAGO, Luiza Vidal; GODOI, Marciano Seabra de. Por que é tão difícil tributar as plataformas digitais de intermediação de hospedagens. In: ROCHA, Sergio André (Org). **Tributação internacional e digitalização da economia**, 2021.

média, que não estava usando um quarto da casa ou do apartamento, alugar esse quarto para um turista conhecer e desfrutar a cidade, numa experiência bem mais humana e autêntica do que a oferecida pelos hotéis e pousadas? Ganha o turista com uma experiência mais genuína por um preço mais barato; ganha a família anfitriã que descobre uma fonte adicional de renda que a ajudará a pagar as contas no fim do mês; ganham os comerciantes, os bares e restaurantes da cidade, que aumentam seu movimento econômico com o fluxo extra de turistas¹².

Nesse sentido, Roberta Kaplan e Michael Nadler (2015, p. 106) ao dissertarem sobre a Airbnb nos Estados Unidos da América afirmam que boa parte dos anfitriões da Airbnb utilizam os rendimentos obtidos através da plataforma para fazer face às suas próprias despesas com moradia e em assim sendo, que a Airbnb ao contrário de restringir o direito à moradia, contribui para tornar a habitação mais acessível naquele país. É um discurso semelhante ao dos próprios fundadores da plataforma, que como já mencionamos, se apoiam e divulgam amplamente a história da fundação da plataforma como a história de dois ou três amigos que tiveram uma ideia criativa para fazer jus ao seu aluguel cada vez mais caro, em uma das cidades mais caras do mundo.

Compartilhamento de lares, solidariedade humana, combate ao desperdício, uso da tecnologia a serviço da natureza e de um mundo mais sustentável. Com essa narrativa, não surpreende que o apoio da população à “nova economia” promovida pelo Airbnb tenha chegado a 86%, segundo pesquisa Datafolha de 2017 encomendada pela plataforma (DATAFOLHA, 17 abr. 2017a).

O que a narrativa acima esconde muito bem são os impactos sociais negativos da atividade das plataformas digitais. Um desses impactos é o da gentrificação dos espaços urbanos. Eric Schneiderman, responsável pelo Ministério Público na cidade de Nova Iorque, publicou em 2014 um relatório chamado *Airbnb in the City* (NOVA IORQUE, 2014). O estudo buscou, a partir da compilação de dados sobre o uso da plataforma Airbnb em Nova Iorque entre janeiro de 2010 e junho 2014, fomentar o debate sobre como as novas tecnologias emergentes e inovadoras são recepcionadas e estimuladas pela sociedade, ao mesmo tempo em que provocam efeitos negativos sobre os direitos e o bem-estar dos cidadãos.

Especificamente quanto aos impactos da Airbnb na distribuição e estoque de imóveis disponíveis para locação em Nova Iorque, o estudo concluiu que, em milhares de apartamentos, as locações por curtos períodos (regra geral das locações via Airbnb) substituíram as locações de médio e longo prazo destinadas a servir de moradia para a população local. Em 2013, mais

¹² Uma narrativa assim é construída no “conteúdo patrocinado”. AIRBNB, 17 abr. 2017a; AIRBNB, 17 abr. 2017b.

de 4.600 (quatro mil e seiscentas) acomodações foram reservadas por locações de curto prazo por meio da plataforma por um período acumulado igual ou superior a três meses do ano. 2.000 (duas mil) acomodações ficaram reservadas por locações de curto prazo por meio da plataforma durante um período igual ou superior a seis meses do ano.

O mesmo fenômeno de substituição de aluguel de longo prazo por locações de curto ou curtíssimo prazo realizadas através da plataforma foi objeto de estudo em outras cidades em outros países. Citando outras pesquisas, Rafael Braga de Souza e Gisela Cunha Viana Leonelli exemplificam esses estudos:

No Canadá, o Airbnb retirou 31.000 unidades residenciais do mercado de aluguel de longa duração (Combs et al., 2019). Em Boston, há uma correlação entre a redução de número de unidades disponíveis para aluguel convencional com o aumento das unidades do Airbnb, indicando uma alta que chega a 3,1% nas zonas de maior concentração (Merante & Horn, 2017). Em Los Angeles, os aluguéis de curta temporada removeram 7.316 unidades do mercado da cidade em 2014 (Lee, 2016). Segundo o mesmo autor, uma redução de 1% das unidades residenciais no mercado está relacionada a um aumento em 7,3% dos preços dos aluguéis (SOUZA; LEONELLI, 2021, p. 6).

Em importante observação Maria Olinda Garcia (2017) aponta que se de um lado, é sabido que as locações por temporada correspondem a uma prática antiga em Portugal, é importante perceber as mudanças nessa prática ligadas ao surgimento das plataformas digitais de compartilhamento de lares

A constatação sociológica direta permite-nos concluir que, se nos anos 80 e 90 do século passado os turistas arrendatários particulares eram, em grande número, portugueses, que tomavam de arrendamento por contacto direto com os proprietários ou através de agentes imobiliários locais, atualmente os locatários são predominantemente estrangeiros, que contratam através de plataformas eletrónicas internacionais, como as Airbnb, Wimdu, 9Flats, Homeaway, etc.

A par desta mudança do modo de contratação, registam-se também mudanças geográficas e um certo esbatimento da marca de sazonalidade que os fluxos turísticos anteriormente apresentavam. Se no passado os arrendamentos particulares a turistas tinham por objeto, sobretudo, imóveis localizados perto de praias ou termas e ocorriam nos meses de Verão, atualmente os turistas procuram imóveis localizados nos centros históricos das grandes cidades e durante todo o ano. (GARCIA, 2017, p. 7)

Também na mesma linha, as pesquisadoras Nicole Gurrán e Pranita Shrestha (2021, p. 4) da Universidade de Sidney, Austrália, apontam que entre 2017 e 2020 (portanto, antes da pandemia da Covid-19) cerca de dois terços de todos os anúncios da Airbnb em Sydney e Melbourne, duas das principais cidades do país, são casas inteiras ou casas ou apartamentos inteiros, com o restante como quartos privados 'hospedados' ou 'compartilhados'.

No Brasil inexistem a divulgação de dados de forma consistente e sistemática sobre a atuação da plataforma Airbnb no país, a quantidade de anúncios, a distribuição e/ou concentração de anúncios nos bairros e regiões das cidades, a quantidade de anúncios por anfitrião, média de número de diárias contratadas e outras informações que são úteis para o mapeamento dos impactos da atuação da plataforma Airbnb no Brasil. Tal ausência de informações obviamente dificulta o mapeamento e a denúncia de situações e/ou fenômenos como a redução do estoque de imóveis disponíveis para locação de longo prazo e a potencial violação do direito à moradia. Não é possível ter a real dimensão do problema que já existe, o que dificulta ainda mais projetar propostas de mitigação desses efeitos negativos.

Os poucos e esparsos dados que existem são divulgados pela própria plataforma, como citado no subitem 1.1.1 deste Capítulo conforme seu interesse e conveniência ou são publicizados por terceiros, a partir de análise de dados extraídos do site da plataforma de forma independente, como é o caso do *site Inside Airbnb* (<http://www.insideairbnb.com/rio-de-janeiro>, 2023) como detalharemos a seguir.

Apoiada especialmente no estudo nova-iorquino de Eric Schneiderman, Bianca Tavorari (2017) aponta para algumas tendências em relação aos efeitos da Airbnb na produção de desigualdades urbanas e na fragilização do direito à moradia, fenômenos relacionados à alta considerável no valor dos aluguéis dos bairros centrais das cidades, com alta procura na Airbnb. Com a alta nos preços dos aluguéis provocada por uma inédita demanda global e massiva em busca de locações de curtíssimo prazo, muitos residentes não conseguem mais arcar com os custos de moradia nos locais em que costumavam viver e passam a buscar residência em outros bairros com custo reduzido, gerando um efeito cascata por toda a cidade. Com menos regulação jurídica, os proprietários de imóveis preferem uma locação de curto prazo via Airbnb a uma locação típica de médio ou longo prazo. A vantagem é não só financeira (recebimento imediato do valor no primeiro dia da locação) – as locações de longo prazo normalmente são reguladas por normas mais protetivas dos direitos dos locatários, o que não ocorre no caso das locações de curto prazo via Airbnb.

Há nítida tendência de redução da quantidade de imóveis disponíveis para locação de médio e longo prazo, em que há mais riscos para o locador. Tudo isso engendra um potencial considerável de violação do direito à moradia, com a tendência de deslocamento de residentes locais para bairros cada vez mais afastados em relação às partes centrais e mais valorizadas da cidade. A população mais pobre e vulnerável é a mais prejudicada neste cenário, empurrada para morar cada vez mais longe do trabalho, dos espaços públicos e dos centros de educação, saúde e lazer (TAVOLARI, 2017).

Pela sua clara relação com a gentrificação, bem como pelos transtornos de toda ordem provocados por um excesso de turistas nos meios urbanos, é que diversas cidades do mundo – Berlim, Barcelona, Paris – possuem normas regulando, controlando e limitando as locações turísticas de curta duração por meio de plataformas digitais (MELLO, 2018, p. 46-51).

Barcelona se destaca dentre as cidades que possuem mais iniciativas para regulamentar as atividades promovidas por meio de plataformas de intermediação de hospedagem. Em 2012, menos de um ano após o início das atividades da Aribnb na cidade, foi criada legislação municipal que exigia o cadastro dos imóveis anunciados nas plataformas digitais de compartilhamento de lares. Dois anos depois, foi aprovada a regulamentação mais completa da atividade na cidade (VON BRIEL; DOLNICAR, 2020, p. 2). Castro Betancourt (2018 apud VON BRIEL; DOLNICAR, 2020) alerta que, diferentemente do que é muitas vezes divulgado e possa parecer, Barcelona adotou muitas vezes uma postura colaborativa com a plataforma. É que, a política de turismo da cidade inclui a colaboração e participação das partes interessadas, como hotéis, pousadas e as plataformas de hospedagem. As normas de concessão de licença para cadastro de novos anfitriões são periodicamente revisadas.

Como as cidades colaborativas moderadas [como Barcelona] modificam as regulamentações como parte de seu processo de planejamento turístico, elas revisam as regras com frequência. (VON BRIEL; DOLNICAR, 2020, p. 4)

Em agosto de 2021 entrou em vigor o capítulo mais recente do debate. Trata-se de norma que proíbe locações de acomodações privadas por períodos curtos (locações de frações ou parcela de um imóvel – quartos e afins)¹³. Mantem-se a autorização da locação de imóveis inteiros, desde que observada a regulamentação aplicável.

Em um movimento ainda mais claro no sentido da proteção do direito difuso à moradia e coibição do fenômeno da gentrificação, a cidade de Berlim, através de referendo com 56,4% de votos favoráveis à medida, aprovou uma proposta para expropriar mais de duzentos mil imóveis na cidade pertencentes a grandes grupos imobiliários. O referendo não é vinculante, portanto, as autoridades berlinenses não estão obrigadas a adotar a medida (CANTRILL; KAHL, 2021).

É certo que a atividade das plataformas de compartilhamento de moradias potencializa enormemente a oferta de um produto que substitui (ainda que não de forma perfeita) o produto tradicional dos hotéis (especialmente dos hotéis mais baratos, que não tem instalações para

¹³ Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/09/barcelona-enfrenta-o-airbnb.shtml>>. Acesso em: 04 out. 2021.

reuniões e conferências e que não fazem parte de grandes cadeias internacionais) (ZERVAS et al., 2017). Contudo, regulamentar as atividades promovidas por essas plataformas não tem como objetivo proteger os interesses corporativos da indústria hoteleira. O direito social à moradia é prejudicado pela atividade das plataformas, sendo natural que dentro dos parâmetros de um Estado Democrático de Direito que políticas públicas procurem compatibilizar, num arranjo adequado, os interesses das diversas partes envolvidas na questão.

No caso da empresa Uber, especialmente no início de suas atividades, a narrativa romantizada do marketing da empresa era a de que a plataforma teria vindo para racionalizar o uso do espaço urbano, fornecendo uma segunda fonte de renda a pessoas com algum tempo livre e disposição para compartilhar com terceiros o uso de seu automóvel um tanto ocioso.

A realidade, contudo, é bem distinta. A maioria dos motoristas da plataforma Uber não tem veículo próprio (em geral os veículos são alugados das tradicionais locadoras de veículos ou então veículos alienados às instituições financeiras), incorre em custos e riscos de toda ordem e precisa de jornadas longas e exaustivas de trabalho para poder sobreviver (GUIMARÃES, 2022). Nada mais distante daquele cidadão que de repente descobriu que o seu veículo estava ocioso e que decidiu “complementar” sua renda fazendo algumas corridas pela cidade.

No caso das plataformas de compartilhamento de lares, os casos em que o hóspede ocupa um cômodo ou divide com outro hóspede um cômodo da própria residência do anfitrião tende a ser minoria, em localidades em que não há regulamentação que imponha limites aos anúncios de imóveis inteiros. Ao contrário do que sugere a narrativa do “compartilhamento”, na grande maioria dos casos os imóveis ofertados não fazem parte da residência do anfitrião. Na verdade, é muito comum que os anfitriões tenham vários imóveis ofertados na plataforma, imóveis que antes eram alugados por períodos mais longos e posteriormente foram adaptados para o padrão das plataformas, ou seja, voltados para locações mais curtas.

No estudo realizado pelo Ministério Público de Nova Iorque antes comentado, publicado em 2014, demonstrou-se que é comum o caso de empresas que alugam vários imóveis por meio da plataforma. Embora numericamente minoritários em termos de anfitriões, representando apenas 13% do total, os proprietários que anunciam diversos imóveis na plataforma eram responsáveis por 40% dos imóveis anunciados e 43% das reservas feitas na cidade. Eis o relato de Bianca Tavolari a respeito dos dados levantados em referido estudo

Apesar de serem menores em quantidade, as empresas dominam em número de unidades ofertadas, hóspedes atendidos e em lucro obtido. O usuário do topo do ranking do Airbnb em Nova York tinha 272 unidades listadas no site e teria obtido

US\$ 6,8 milhões de lucro em quatro anos. [...] Ao não diferenciar entre usuários casuais e empresas, o Airbnb passou a ser visto como um atalho para constituir hotéis ilegais. (TAVOLARI, 2017, p. 265)

Rafael Braga de Souza e Gisela Cunha Viana Leonelli (2021) apoiados em estudos de outras cidades apontam que fenômeno semelhante quanto aos anfitriões com diversos imóveis foi apontado em cidades como Los Angeles, nos Estados Unidos, Sidney, na Austrália e também no Canadá.

Com efeito, como acima mencionado, Gurran e Shrestha (2021, p. 4) apontaram que na Austrália, entre 2017 e 2020, cerca de dois terços dos anúncios da Airbnb em Sydney e Melbourne eram de imóveis inteiros.

Também nessa linha, já em 2016 Dayne Lee denunciava que em Los Angeles, Califórnia, Estados Unidos da América,

A “economia do Airbnb” de Los Angeles não combina com a imagem idílica que a Airbnb promove, na qual jovens profissionais artísticos surfam de sofá em sofá de Los Angeles a Nova York e Madri, trocando entre apartamentos através da Airbnb com seus companheiros de viagem. **Na prática, 64% dos anúncios da Airbnb em Los Angeles são para locações curto prazo de unidades que nunca são ocupadas por seus proprietários ou arrendatários e operam o ano todo essencialmente como quartos de hotel independentes e não licenciados.** É provável que um apartamento reserva do por meio do serviço seja gerenciado por um investidor em tempo integral ou empresa que também possui ou aluga dezenas de outros anúncios do Airbnb. (LEE, 2016, p. 234)

As abordagens das autoridades para a regulação das atividades patrocinadas pelo Airbnb são diversificadas. As estratégias são fragmentadas, variando em termos de método de abordagem, se conflituosa, através de acordo com a plataforma ou através da aprovação de legislação para regulamentar a atividade e quanto à própria medida adotada. Algumas cidades optaram pelo banimento, outras por estratégias de limitação por área, emissão de licenças até a não-regulação (SOUZA; LEONELLI, 2021).

No Brasil, o fenômeno é semelhante. A já mencionada reportagem de 2021 da Folha de São Paulo sobre a realidade dos anúncios da empresa Airbnb no Rio de Janeiro e São Paulo relata o seguinte (DIEGUES; CUBAS; TAKAHASHI, 2021):

Um quatinho vago ou um imóvel desocupado pode parecer a base dos imóveis disponíveis no Airbnb. Um levantamento exclusivo da Folha aponta que os principais anunciantes na plataforma de aluguel por temporada são bem mais profissionais do que isso.

Dos dez maiores anunciantes em São Paulo e Rio, ao menos oito deles são empresas que chegam a administrar, cada uma, até 157 imóveis. Entre esses maiores perfis, há também um que afirma morar na França e é responsável por divulgar mais de 240 imóveis no Rio.

A reportagem analisou 26 mil anúncios nas duas cidades, disponíveis entre 4 de fevereiro e 15 de abril [de 2019].

As empresas assumem, para os verdadeiros proprietários, as burocracias de divulgação do local, checkin, checkout, limpeza e manutenção dos imóveis. E ganham, em geral, uma parcela do que é pago pelos usuários, que varia de 15% a 25% nos casos analisados.

A plataforma independente *Inside Airbnb* que monitora a atuação da plataforma digital em diferentes cidades ao redor do mundo, divulga que na cidade do Rio de Janeiro (única cidade brasileira monitorada pela plataforma) existiam em março de 2023 30.476 (trinta mil quatrocentos e setenta e seis) anúncios, sendo 23.753 (vinte e três mil setecentos e cinquenta e três) de imóveis inteiros, o que perfaz o percentual de 77,9% (setenta e sete virgula nove por cento) (INSIDE AIRBNB, <http://www.insideairbnb.com/rio-de-janeiro>, 2023). Ademais, a mesma fonte denuncia que alguns anfitriões têm vários imóveis anunciados na Airbnb. Do total de 30.476 (trinta mil quatrocentos e setenta e seis) anúncios, 15.445 (quinze mil quatrocentos e quarenta e cinco) são vinculados a anfitriões com mais de um anúncio. Com efeito, 4.766 (quatro mil setecentos e sessenta e seis) anúncios são de anfitriões que têm mais de 10 (dez) anúncios na Airbnb, ou seja, cerca de 16% (dezesesseis por cento) (INSIDE AIRBNB, <http://www.insideairbnb.com/rio-de-janeiro>, 2023).

Especialmente nesses casos em que um anfitrião é proprietário de diversos imóveis ofertados na plataforma (imóveis distintos de sua residência e possivelmente nos quais ele investiu altas somas de recursos para torná-los atrativos ao segmento mais exigente dos turistas que usam a plataforma), não faz o menor sentido chamar o negócio praticado pelas partes de “compartilhamento”. Caso insistamos em chamar esse negócio de compartilhamento de moradia, também teremos de chamar de compartilhamento de moradias a atividade antiga (e sem qualquer ligação com a economia digital) pela qual grandes proprietários de imóveis urbanos alugam várias propriedades residenciais a inquilinos espalhados pela cidade.

Nos casos comuns em que, conforme apurado na reportagem acima, empresas anunciam na plataforma Airbnb em nome próprio dezenas de imóveis de diversos proprietários distintos, e cobram desses proprietários uma taxa de administração para cuidar da recepção dos hóspedes, limpeza e manutenção dos imóveis, qual é de fato a diferença com o tradicional negócio das imobiliárias ou empresas de administração de imóveis, em que proprietários de vários imóveis preferem terceirizar sua administração a empresas profissionais e nem chegam a conhecer as pessoas que alugam suas propriedades? Onde a “nova economia” e o “compartilhamento de lares”?

Portanto, e ao contrário do que sugerem as narrativas do marketing das empresas do setor, o que é específico e característico do negócio da Airbnb não é facilitar ou propiciar por meio de uma plataforma digital que um proprietário alugue um cômodo ocioso de sua própria casa para um turista. Trata-se de facilitar ou agenciar por meio de uma plataforma digital uma locação imobiliária de imóveis mobiliados de curta duração. A novidade não está exatamente nas características da locação intermediada e sim nas características da própria intermediação ou agenciamento e seu potencial de multiplicação do volume de locações, as quais, de resto, não se referem somente a imóveis, mas também a vários outros objetos. Na verdade, a figura da locação para temporada encontra-se prevista, por exemplo, na Lei nº 8.245 de 18 de outubro de 1991. Se há algo de novo e disruptivo é o modelo de negócio da intermediação (inovação tecnológica, alcance global, efeito de rede, segurança propiciada para as partes) e não o modelo de negócio da locação.

É que a Airbnb, como já tivemos oportunidade de pontuar, é uma espécie do gênero “economia do compartilhamento”, que tem como uma de suas principais características, a exploração de um negócio já existente (locação de imóveis) de forma através de plataforma digital, sendo que aí reside sua característica diferenciadora em relação a outros agentes do mercado e aí encontra-se uma das justificativas de sua rápida ascensão (SILVA; PAIVA; DINIZ, 2017).

1.3. Conclusões parciais

No Capítulo 1 abordamos a origem, crescimento e forma de atuação das plataformas de compartilhamento de lares. Em especial descrevemos que a principal plataforma de compartilhamento de moradias é a estadunidense Airbnb, fundada em 2007 por três pessoas, residentes na cidade de São Francisco, estado da Califórnia e que, segundo dados da própria plataforma, até 31 de dezembro de 2021 seis milhões de anúncios de imóveis encontravam-se listados na Airbnb em mais cem mil cidades e municípios ao redor do mundo.

Destacamos que é preciso diferenciar as atividades econômicas praticadas pelos anfitriões das atividades da própria plataforma.

A plataforma Airbnb atua como uma intermediadora da relação que se estabelece entre hóspede e anfitrião. Ou seja, a atividade da empresa consiste em viabilizar um negócio do qual não é parte direta, embora seja diretamente interessada em sua concretização. Portanto, a natureza dos serviços prestados pelas plataformas digitais de compartilhamento de moradias é de intermediação. Consultando lista de serviços tributáveis anexa à LC 116/2003 tem-se que a

atividade de intermediação nos moldes como praticados pela empresa Airbnb enquadra-se no subitem 10.02 (“Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer”).

Sobre os anfitriões, afirmamos que diferentemente do que muitas vezes parece ser o discurso da empresa Airbnb e outras atuantes no mercado, a realidade é que no Brasil, a grande maioria dos anúncios divulgados pela plataforma são de imóveis na sua integralidade (e não apenas um quarto ou “espaço ocioso” da residência de outras pessoas). E, ainda, que segundo reportagem jornalística feita em 2019, alguns poucos anfitriões que anunciam imóveis nas cidades de São Paulo e Rio de Janeiro são proprietários de diversos imóveis e que alguns desses anfitriões são na verdade empresas que atuam no mercado imobiliário (DIEGUES; CUBAS; TAKAHASHI, 2019).

Afirmamos que as características da prestação dos anfitriões são variáveis, mas que o cerne da atividade permanece sendo a disponibilização de imóvel por período determinado em contrapartida a uma determinada remuneração e tendo como intermediadora uma plataforma digital de compartilhamento de lares.

Sobre a natureza jurídica da prestação, já que o termo “disponibilização de imóveis” carece de definição jurídica, defendemos que a atividade praticada pelos anfitriões tem natureza de locação de imóvel por temporada, definida no art. 48 da Lei nº 8.245/1991, e não de prestação de serviços hoteleiros, disposta no art. 23 da Lei nº 11.771/2008.

Alcançamos tal conclusão apoiados principalmente no fato de que no caso dos anfitriões do Airbnb, a disponibilização do imóvel não está conjugada com outras prestações típicas dos serviços de hospedagem elencados nos diversos incisos do art. 7º da Portaria 100/2011. Citamos manifestações da doutrina no mesmo sentido.

Ademais das controvérsias teóricas, jurídicas e tributárias, as atividades intermediadas e patrocinadas pela Airbnb e outras plataformas do gênero têm um enorme alcance em termos de seu impacto no meio ambiente em que estão inseridas. Um desses impactos é o da gentrificação dos espaços urbanos.

Especificamente, mencionamos o estudo produzido por Eric Schneiderman, responsável pelo Ministério Público na cidade de Nova Iorque, e publicado em 2014 (NOVA IORQUE, 2014), segundo o qual na cidade de Nova Iorque em relação a milhares de apartamentos, as locações por curtos períodos (regra geral das locações via Airbnb) substituíram as locações de médio e longo prazo destinadas a servir de moradia para a população local, contribuindo para o processo de gentrificação urbana.

Observamos que outros estudos apontaram que o mesmo fenômeno ocorreu em outros lugares como Canadá (SOUZA; LEONELLI, 2021) e Portugal (GARCIA, 2017, p. 7).

Por fim, argumentamos que o fenômeno do aumento exponencial das locações de curto prazo intermediadas pelas plataformas digitais de compartilhamento de moradias contribui para a redução da quantidade de imóveis disponíveis para locação de médio e longo prazo. Isso produz um potencial considerável de violação do direito à moradia, com a tendência de deslocamento de residentes locais para bairros cada vez mais afastados em relação às partes centrais e mais valorizadas da cidade. A população mais pobre e vulnerável é a mais prejudicada neste cenário, empurrada para morar cada vez mais longe do trabalho, dos espaços públicos e dos centros de educação, saúde e lazer (TAVOLARI, 2017).

2. A TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES PRATICADAS PELOS ANFITRIÕES NO BRASIL

No Capítulo 2 trataremos da questão tributária relativa à incidência do ISSQN sobre as atividades praticadas pelos anfitriões que anunciam imóveis nessas plataformas.

De início, buscamos nos posicionar em relação à discussão sobre o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, isto é, se esse conceito encerra apenas obrigações de fazer ou se trata-se de conceito mais amplo. Para isso, buscamos contribuições da doutrina pátria, que se divide em duas principais correntes, e traçamos a evolução da jurisprudência sobre o tema, desde os acórdãos que antecederam o julgamento do RE 116.121 de 200, passando por esse precedente, até os mais recentes, como a ADI 5.659.

Analisamos também a função da lista anexa à Lei Complementar nº 116, no sentido de ser uma delimitação e definidora do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza.

Em seguida, partimos para a segunda importante conclusão desta dissertação, isto é, a impossibilidade de tributação das atividades praticadas pelos anfitriões das plataformas de compartilhamento de lares, à luz do sistema tributário nacional e sua interpretação pelo STF.

Na sequência, abordamos algumas iniciativas do poder público municipal em determinadas localidades brasileiras para regulamentar a atuação das atividades das plataformas digitais de compartilhamento de lares, especificamente nos municípios de Caldas Novas (Goiás) e Porto Seguro (Bahia).

Também avaliamos a decisão do STJ no âmbito do Resp nº 1.819.075, que abordou as atividades de compartilhamento de moradias por anfitriões da Airbnb e os conflitos de interesses com condomínios residenciais.

Por fim, encerrando o Capítulo 2, abordamos o interessante conceito de “oportunisto tributário”, pelo qual determinado sujeito se aproveita de uma lacuna ou de interpretação dúbia da legislação para se beneficiar tributariamente, elegendo a legislação que resulte em menor ônus tributário.

2.1. O conceito constitucional de serviços de qualquer natureza

O ISSQN encontra-se previsto no art. 156, inc. III da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 156. Compete a os Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

A hipótese de incidência do imposto é ampla e compreende a prestação de serviços de qualquer natureza a serem definidos em lei complementar e que não estejam inseridos na competência dos estados e do distrito federal (art. 155, inc II). Isto é, os serviços, independentemente de sua natureza são tributáveis pelo ISSQN, à exceção dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, cuja tributação foi constitucionalmente delegada aos estados e ao distrito federal, nos termos do art. 155, II da Constituição Federal.

A menção que o inc. III acima transcrito faz à lei complementar a nosso ver, significa dizer que caberá a uma lei dessa natureza definir o conceito de serviços de qualquer natureza, desde que respeitados os contornos constitucionais desse conceito. A seguir nos aprofundaremos no conceito constitucional de serviços de qualquer natureza segundo a doutrina e a jurisprudência pátrias.

2.1.1. Doutrina

Segundo Misabel Derzi (DERZI; BALEEIRO, 2013), muito embora seja prerrogativa da lei complementar definir os serviços tributáveis pelo ISSQN, tal conceituação não pode reduzir a amplitude prevista constitucionalmente ao fato gerador do imposto. Embora seja certo que a lei complementar define os serviços de qualquer natureza, ainda assim há um conceito constitucional orientador a ser seguido. O conceito constitucional é fundamental, caso contrário, a lei complementar, à mercê das conveniências políticas, exerceria papel praticamente exclusivo em determinar aquilo que é fato gerador do imposto municipal. “Se não se tem esse conceito, então somente será válido aquilo que for incluído na lista anexa às leis complementares, não importa que configure uma verdadeira prestação de serviços ou não” (DERZI; BALEEIRO, 2013, p. 732). Portanto, tudo aquilo que escape ao conceito constitucional de serviços de qualquer natureza não poderá ser colocado sob a incidência do imposto municipal, caso contrário estar-se-á diante de inconstitucionalidade. Nesse sentido é também a interpretação do ministro Luiz Fux do Supremo Tribunal Federal, manifestada em seu voto na condição de relator para o acórdão do RE 651.703 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 651.703/PR 2016).

Sobre o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza apresentaremos a seguir duas linhas interpretativas, utilizando-nos para isso de doutrinadores que se afiliam a uma e outra linha. A primeira linha interpretativa está ligada a um conceito mais restritivo e vinculado ao conceito civilista de prestação de serviços, enquanto a segunda adota uma postura mais abrangente, em que prestação de serviços está ligada a geração de utilidade para outrem.

Misabel Derzi e Aliomar Baleeiro são defensores do primeiro caminho mencionado¹⁴, acima, propondo o seguinte conceito de prestação de serviços:

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

[...]

Discordamos daqueles que, comentando o modelo brasileiro e a nossa Constituição, dispensam a ideia de trabalho – aplicação de esforço humano – como requisito essencial da noção de serviço, tal está classicamente compreendido e disciplinado no Código Civil brasileiro, para acolher entre nós uma noção econômica ou noções jurídicas de legislações estranhas. Como esses autores se perdem em noções econômicas ilimitadas, por exemplo, definindo o serviço como singela criação de utilidade em favor de outrem, que pode mesmo abranger o próprio IPI ou o ICMS; em contrapartida, esses mesmos autores são obrigados a sustentar a taxatividade da lista de serviços, para conferirem o mínimo de garantia e segurança ao contribuinte. Na verdade, para eles, tudo o que o legislador complementar inserir na lei complementar

¹⁴ Acompanham esse entendimento restritivo do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza: Martha Leão e Daniela Gueiros Dias para quem “*A conclusão de que as atividades passíveis de tributação pelos Municípios nos termos do art. 156, inciso III, da Constituição, são somente aquelas que se amoldam ao conceito de serviços e, portanto, configuram uma obrigação de fazer, também é suportada pela utilização do argumento sistemático.*” (2019, p. 300); Aires Fernandino Barreto, ao afirmar que “*não podem os Municípios tributar fatos que não possam ser qualificados como serviço, segundo as elaborações do Direito Privado*” (BARRETO apud LEÃO; DIAS, 2019, p. 299); André Freire que entendeu “*que todos os sentidos da época da promulgação da Emenda n. 18, de 1965 – o vernacular (esforço humano), o jus privatista (conceito de serviços que não se restringe à locação de serviços), o econômico (acts-based) e o do direito comparado (uma parte dos impostos sobre a receita) – convergem para um mesmo entendimento, o de que serviço, em sentido constitucional, significa esforço humano, com ou sem emprego de instrumentos, ainda que desemboque num resultado concretamente aferível, o que não se confunde com qualquer atividade econômica. O mero fornecimento a terceiro de utilidade (sentido estático de serviço), se não imediatamente produzida por esse esforço, que deve ser abarcado pela contratação, não configura serviço para fins de ISS.*” (FREIRE, 2020). Também nesse sentido Humberto Ávila (2005). Também é nessa linha o conceito que propõe Filipe Costa Souza: “*conclui-se, assim, que o signo ‘serviços’, para efeito de incidência do ISS, corresponde ao esforço de pessoa, qualificável como obrigação de fazer, (sua atividade-fim, e não atividade-meio), desenvolvido com onerosidade para terceiro, prestado com autonomia e em caráter negocial (excluídos, portanto, as atividades prestadas em relação de trabalho) em regime de direito privado ou de direito administrativo, que não seja serviço público e nem se compreenda, total ou parcialmente, com a competência tributária de outra pessoa política*” (SOUZA, 2020, p. 94). Por fim, também compartilha dessa posição Paulo de Barros Carvalho, para quem “*é forçoso que a atividade realizada pelo prestador se apresente sob a forma de ‘obrigação de fazer’. Eis aí outro elemento caracterizador da prestação de serviços. Só será possível a incidência do ISS se houver negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual, recebendo, em troca, remuneração*”. (CARVALHO, 2018, p. 827). Por fim, também nesse sentido o entendimento de Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2013, p. 120).

será serviço, ainda que não o seja, mas, em compensação, muitos serviços relevantes podem ser intributáveis, por falta de menção expressa na lista da lei complementar.

[...]

Assim, o Código Tributário Nacional não abraçou a tese da interpretação econômica. Ao contrário, como observa Aliomar Baleeiro, o art. 110 proclama, como limite ao próprio legislador,

“o primado do Direito Privado quanto à definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas deste ramo jurídico quando utilizado pela Constituição Federal, pelas dos Estados ou dos Municípios. Ao contrário sensu, tal primado não existe se a aquelas definições, conceitos e formas promanam de outras leis ordinárias” (cf. Aliomar Baleeiro, nesta obra, comentários ao art. 110 do CTN). (DERZI; BALEEIRO, 2013, p. 730-731, grifos nossos)

A autora propõe um conceito constitucional de serviços de qualquer natureza vinculado ao direito civil, portanto, mais restrito ainda que o direito privado mencionado no art. 110. Isso porque, “quando a Constituição usa um conceito, um instituto ou forma do Direito Privado, o nome empregado denota certo objeto, segundo a conotação que ele tem na ciência jurídica particular, da qual se origina” (DERZI; BALEEIRO, 2013, p. 731). Esse entendimento está alinhado com uma interpretação não só literal do art. 110 do CTN como ampliativa de sua relevância e de seu objetivo.

Assim, propõe-se a redução de “serviços de qualquer natureza” às situações em que se concretize uma obrigação de fazer (esforço humano).

Dispõe o mencionado art. 110:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Ainda segundo essa linha argumentativa, o art. 110 não deixa margem a dúvida. Se a Constituição Federal utiliza de instituto, conceito e forma oriundo do direito privado, a legislação tributária, para todos os fins, deverá ser restringir a esse conceito de direito privado também. No caso do art. 156, inc. III, isso significa que “serviços de qualquer natureza” só pode significar obrigações de fazer.

Segundo Aliomar Baleeiro, no trecho acima destacado, o art. 110 consolida o “primado do direito privado”. O autor, no entanto, não faz referência ao trecho final do art. 110 que limita a sua abrangência. Na leitura completa do dispositivo a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição “para definir ou limitar competências tributárias”.

A restrição do conceito de “serviços de qualquer natureza” a obrigações de fazer tem como consequência que alguns segmentos econômicos se tornem inalcançáveis à tributação sobre o consumo (como a locação de bens), e Misabel Derzi responde que a solução estaria na criação de nova norma constitucional (DERZI; BALEEIRO, 2013, p. 731).

A esta acepção civilista do conceito constitucional de serviços se alinha Julia Silva e Lima, para quem a definição do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza “deve ser buscada no âmbito do Direito Privado” e compreende:

Uma obrigação de fazer, um esforço físico ou intelectual, de elaborar algo antes inexistente em proveito de terceiros, com conteúdo econômico, sob o regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial ao tomador dos serviços, não abrangido na competência dos Estados e do Distrito Federal. (SILVA E LIMA, 2019, p. 117)

Segundo defende a autora, a interpretação das normas constitucionais de direito tributário não pode se desviar da conceituação que o direito privado define para seus institutos, em razão do disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional.

Segundo explicam Luciano Ferraz, Marciano Seabra de Godoi e Werther Botelho Spagnol (2020), para essa corrente doutrinária, apegada ao conceito extraído do direito civil o vernáculo “serviços de qualquer natureza” constitucionalmente previsto, só pode significar obrigação de fazer, eis que o conceito de serviços no direito civil se constrói pela contraposição estabelecida entre obrigações de dar e obrigações de fazer.

Em oposição a essa corrente doutrinária os mesmos autores (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2020) defendem que não se deve dar ao art. 110 do CTN uma dimensão mais ampla do que aquela que realmente tem. Segundo postulam, o art. 110 tem como objetivo dirimir conflitos de competência entre os entes federados ao exercerem o poder de tributar constitucionalmente delegado, em linha com o disposto no art. 146, I da Constituição Federal). Desse modo, a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição Federal não podem ser alterados pela lei tributária para fins de definir ou limitar competências tributárias, mas não para todo e qualquer fim. O objetivo da norma é evitar conflitos de competência, mas não restringir institutos, conceitos e formas aos limites de normas infraconstitucionais. Assim, por força do art. 110, não pode a lei tributária chamar de transmissão causa mortis ou doação aquilo que não o é, sob pena de atrair competência inconstitucional para os estados e distrito federal (art. 155, inc. I, da Constituição Federal). Mas, se a definição de instituto, conceito e/ou forma de direito privado utilizado em norma constitucional não implicar no surgimento de conflito de competência com outros entes

federados, não há razão para trazer à tona o art. 110 do CTN, como se fosse um salvo conduto para qualquer interpretação da constituição tributária (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2020). Portanto,

O art. 110 não dispõe que o legislador tributário está sempre impedido de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. Essa vedação existirá se uma norma constitucional houver utilizado estes institutos, conceitos e formas para atribuir competência tributária a um ente político, tal como ocorre com o art. 155, I, da Constituição de 1988, que usa os conceitos de transmissão causa mortis e doação para atribuir competência tributária aos estados e ao Distrito Federal. (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2020, p. 531)

Se o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, ao se afastar do conceito de obrigação de fazer, advindo do direito civil, não invadir a competência dos outros entes federados, não há que se faem violação ao art. 110 do CTN. Ademais, não se pode tampouco dar a conotação ao art. 110 do CTN de regra de interpretação da Constituição.

O ministro do Supremo Tribunal Federal Luiz Fux, relator do julgamento do RE nº 651.703 (STF, Brasil, 2016), no qual restou decidido que incide ISSQN sobre as atividades das operadoras de planos de saúde e seguro saúde, em seu voto expressamente afasta da interpretação civilista de “serviços de qualquer natureza”. Segundo defende, não há um primado do direito privado sob o direito tributário, de modo que nada impede que o direito tributário tenha conceitos próprios e diferentes. A interpretação da Constituição, e das suas normas tributárias, deve levar em consideração diversos critérios e influências, que derivam de sua interpretação axiológica. O direito privado há de ser levado em consideração, mas também o critério econômico, assim como os princípios constitucionais que o permeiam, como Princípio da Solidariedade e o Princípio da Igualdade.

Sobre o art. 110 do CTN, esse não veicula norma de interpretação constitucional e nem poderia, sob pena de violação do Princípio da Supremacia da Constituição. A solução para conceituação de “serviços de qualquer natureza” deve ser buscada na exegese da Constituição e não do art. 110 do CTN.

O Ministro Joaquim Barbosa, citado no voto do Ministro Fux (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 651.703/PR, 2016), adverte sobre a redundância do art. 110 do CTN. É redundante uma norma que prevê que a lei infraconstitucional não pode alterar conceitos utilizados pela Constituição. Nesse sentido, a aplicabilidade do art. 110 do CTN cinge-se aos casos em que a Constituição faça uso de um conceito advindo do direito privado (MACEDO, 2015, 64). Nesses casos, a lei infraconstitucional não poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados na Constituição. Nessa

linha, é a Constituição e a sua interpretação axiológica é que dita e autoriza a utilização do art. 110 do CTN e não o inverso. Quando a Constituição, interpretada em conformidade com suas diferentes matizes e influências fizer uso de institutos, conceitos e formas de direito privado para a finalidade de definir ou limitar competências tributárias, poderá ser chamado à tona o art. 110 (que será de todo modo, redundante). Caso contrário (a Constituição não está utilizando institutos, conceitos e formas de direito privado a finalidade de definir ou limitar competências tributárias), não há que se falar em art. 110 do CTN.

Nessa linha, o termo constitucionalmente empregado, “serviços de qualquer natureza” não é restritivo e fechado, limitando-se a um conceito pré-existente na legislação infraconstitucional.

Assim, tal vernáculo, além de não estar submetido ao art. 110 do CTN, muito mais se assemelha a um tipo e não um conceito. A distinção entre tipo e conceito é amplamente trabalhada por Luis Eduardo Schoueri, para quem a Constituição se vale de tipos e não conceitos para dividir competências tributárias e

Enquanto estes pressupõem uma definição clara e a indicação exaustiva de todas as notas que os compõem, permitindo a aplicação do método subsuntivo, aqueles não se definem, mas se descrevem, e pela sua própria abertura estão voltados à concretização de valores. (SCHOUERI, 2019, p. 511).

Os valores que se voltam a concretizar são aqueles postulados na própria Constituição, portanto, diversos.

Muito embora a Constituição se valha de tipos e não conceitos, não significa que a lei possa adotar qualquer conceito que mais convier ao legislador infraconstitucional da época. O tipo constitucional significa que um sentido mínimo há de ser preservado pela lei complementar ao dispor sobre competência tributária. Segundo o Ministro Luiz Fux:

Mercê de a Constituição valer-se de linguagem tipológica e potencialmente aberta, este posicionamento jurídico não conduz a que a lei complementar possa dispor livremente sobre os impostos previstos na Constituição. É que o legislador fica vinculado aos sentidos mínimos que são extraídos das locuções empregadas pelo Texto Constitucional na definição da competência tributária. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 651.703/PR)

Portanto, o tipo constitucional “serviços de qualquer natureza” empregado no art. 156, inc. III, é aberto e fluído, mas possui um sentido mínimo. Este sentido não se submete ao art. 110 do CTN ou qualquer norma infraconstitucional, sob pena de ofensa ao Princípio da Supremacia da Constituição. A lei complementar em matéria tributária serve para dirimir conflitos de competência entre os entes federados, em atenção ao art. 146, inc. I da Constituição

e para estabelecer normas gerais sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos constitucionalmente previstos, nos termos do mesmo art. 146, inc. III. Dispõe o art. 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Ainda mais enfático é Bernardo Riberio de Moraes no sentido de se afastar do conceito civilista de serviços e adotar um conceito inspirado nas ciências econômicas (MORAES apud SILVA E LIMA, 2019). Serviços, nesse sentido, seriam todas as atividades que não constituam um bem material ou corpóreo, todas as atividades que consubstanciam venda de bens imateriais. Interessante observar que o autor discorreu sobre o tema muitos anos antes do crescimento exponencial e global da economia digital e da popularização da internet. Com efeito, segundo o autor

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

[...]

O ISS é assim, um imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou melhor, um imposto que recai sobre bens imateriais que circulam. Grava a venda de serviços. [...] Os serviços onerados pelo ISS são os de “qualquer natureza”, isto é, qualquer forma ou espécie de venda de serviço (bem imaterial), desde que atendidos os pressupostos legais do tributo (MORAES apud SILVA E LIMA, 2019, p. 111)

Em linha com esse entendimento está também a interpretação de José Alberto Oliveira Macedo defendida em sua tese de doutorado. Para o autor, o conceito constitucional de serviços é inspirado na racionalização europeia de tributação sobre o consumo que por sua vez buscou inspiração na noção econômica de serviço (2013, p. 80). O autor assevera categoricamente

Assim, independentemente de a definição legal (como norma geral) desse conceito constitucional ter se iniciado no Ordenamento com definições designativas combinadas com definições denotativas, e posteriormente somente com definições denotativas, como veremos adiante, **o fato é que a adjetivação de qualquer natureza sempre representou a intenção de um conceito mais amplo que o mero serviço como obrigação de fazer.** (MACEDO, 2013, p. 84)

O autor fez um retrospecto histórico sobre o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, dedicando-se especialmente a reforma tributária de 1965, em que a expressão foi introduzida¹⁵:

Depois de alinhar os aspectos relativos ao conceito de serviços na Economia e no Direito, e pesquisar o contexto da época da Reforma de 1965, podemos concluir que o constituinte derivado de 1965 (e, logo a seguir, o constituinte originário de 1967), ao outorgar competência aos Municípios para instituírem o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, **apropriou-se do conceito extrajurídico advindo da Ciência Econômica, abrangendo qualquer atividade de conteúdo econômico que não se caracterizasse como mercancia, entendida essa como a circulação de mercadoria, bem material.** (MACEDO, 2013, p. 87).

Parece-nos que mais razão assiste a esta segunda corrente doutrinária. Mesmo porque, limitar os dizeres constitucionais (o de serviços de qualquer natureza) a um conceito estritamente civilista não só é de uma rigidez que beira a inconstitucionalidade, na medida em que submete norma constitucional à norma infraconstitucional como subjugava norma constitucional à volatilidade do interesse político-legislativo do momento. Nesses casos, se o art. 594 do Código Civil for revogado e substituído por novo e mais abrangente conceito de serviço, o conceito constitucional automaticamente muda e conseqüentemente a competência para instituição e cobrança do ISSQN.

Portanto, em nosso entendimento, existe um conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, que não se coaduna com o conceito civilista de obrigações de fazer, mas sim se traduz em conceito mais amplo, um tipo, que se traduz no oferecimento de uma utilidade a outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais. A lei complementar, com a competência que a ela delega o art. 156, inc. III da Constituição não inventa o conceito de serviços, apenas o define. E a lei complementar que atualmente desempenha essa função é a Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003.

2.1.2. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Tendo recorrido sobre o posicionamento da doutrina em relação ao conteúdo da expressão “serviços de qualquer natureza” previsto no art. 156, inc. III, da Constituição Federal

¹⁵ Crítica sobre o uso que faz o autor da interpretação genética, histórica e da “vontade do legislador” a dissertação de mestrado de Filipe Costa Souza (2020, p. 80 e seguintes).

passamos a analisar a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o mesmo assunto.

Na jurisprudência do STF até o ano 2000, prevalecia o entendimento da corrente doutrinária que conferia ao conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza” caráter amplo e sem correspondência com o conceito civilista. Nesse sentido, interpretava-se que no escopo de incidência do imposto municipal poderiam se enquadrar prestações que não fossem exatamente obrigações de fazer e que, por outro lado, também não correspondessem necessariamente a uma obrigação de dar. Trata-se de um conceito mais pragmático de serviços, que compreendia toda venda de bem imaterial (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2020) ou mesmo um conceito econômico de serviços (MACEDO, 2015, 26).

Exemplo desse entendimento encontra-se manifestado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 106.047-6/SP, de relatoria do ministro Rafael Mayer, julgado em 11 de outubro de 1985 (BRASIL, 1985), em que estava em discussão a incidência ou não de ISS sobre as atividades de leasing. A discussão centrou-se em definir se o leasing estava compreendido na categoria “locação de bens” prevista no item 52 da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, já que, em caso afirmativo, haveria incidência de ISS. A análise cingiu-se à amplitude do conceito de locação de bens, mas não a constitucionalidade em si da inclusão dessa categoria como passível de tributação pelo ISS. O julgamento restou assim ementado:

ISS. Arrendamento mercantil de coisas móveis (leasing). Incidência do imposto sobre serviços. **Subsunção no item 52 da lista de serviços.** Razoável o entendimento de que a prestação habitual, pela empresa, de serviços consubstanciado no arrendamento mercantil (leasing) de bens móveis, está sujeita ao ISS, em correspondência à categoria prevista no item 52 da lista. Recurso Extraordinário não conhecido. (grifos nossos).

Também o Recurso Extraordinário nº 112.947/SP de 1987, em que foi relator o ministro Carlos Madeira, julgado em 19 de junho de 1987 (BRASIL, 1987) denota o entendimento do Supremo quanto ao escopo constitucional do ISSQN. Na ocasião, o ministro relator apontou que no direito tributário não havia “recepção plena de um conceito de direito privado, nem da regulação pertinente a esse direito, pois a referência a ele é feita, em direito tributário, *utilitatis causa*” (BRASIL, 1987). Foi decidido, por unanimidade que incidia ISS na atividade de locação de guindastes, tendo a decisão a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ISS na locação de bens móveis. O que destaca, *utilitatis causa*, na locação de bens móveis, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. **Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar,** que

caracteriza o contrato de locação, segundo o art. 1.188 do Código Civil. **Na locação de guindastes, o que tem relevo é a atividade com eles desenvolvida, que adquire consistência econômica, de modo a tornar-se um índice de capacidade contributiva do Imposto sobre Serviços.** Recurso não conhecido. (grifos nossos).

De modo geral, a prestação que implicasse a disponibilização de um bem imaterial com conteúdo econômico poderia ser objeto da incidência do imposto municipal, desde que tal prestação se encontrasse na lista anexa da lei em vigor que regulamentasse o ISS, conforme disposição constitucional.

Após cerca de vinte e cinco anos de jurisprudência do STF dando à expressão “serviços de qualquer natureza” amplitude suficiente para incluir atividades que não se amoldam a obrigações de fazer somente, como a atividade de locação, o Tribunal modificou sua jurisprudência. A guinada interpretativa ocorreu no ano 2000, no âmbito do conhecido precedente firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Relator Ministro Marco Aurélio, julgamento em 11 de outubro de 2000), em que, por seis votos a cinco, o plenário da Corte deliberou que a locação de bens móveis não era passível de tributação pelo ISSQN. A decisão restou assim ementada:

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante da queles nela previstos. **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO.** A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. **Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.** (grifos nossos)

A tese vencedora que balizou a decisão foi a de que a diferenciação feita no direito civil entre obrigações de dar e obrigações de fazer é inafastável para fins tributários, em linha com o disposto no art. 110 do CTN sendo que, somente as últimas (obrigações de fazer) estariam compreendidas no âmbito de incidência do imposto.

Em seu voto, o ministro Marco Aurelio argumenta que locação e prestação de serviços são conceitos diferentes, que vem da legislação infraconstitucional, mais especificamente do Código Civil, sendo o contrato de locação previsto no art. 1.188 e a prestação de serviços prevista no art. 1.226. Nesse sentido, e consoante prevê (ainda que de forma “desnecessária” e “pedagógica”) o art. 110 do CTN, a lei infraconstitucional não tem autorização para alterar a definição de serviços utilizada na Constituição, já que essa definição advém do direito civil. Os trechos abaixo extraídos do voto do relator expõem o seguinte raciocínio:

Observem-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil e, aí, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário o seguinte preceito:

Art. 110 A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

[...]

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado—contribuinte; prevalece, a fim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como o primários. (grifos nossos).

Alberto Macedo (2015), criticando as razões de decidir do ministro Marco Aurelio, menciona que o fato de o contrato de locação e o contrato de prestação de serviços estarem previstos em artigos diferentes do Código Civil de 1916 não diz respeito ao fato de serem modalidades de bens objeto de comércio diferentes em sua natureza, mas tão somente decorre do fato de que a legislação prevê uma gama de contratos típicos. Caso se entendesse que tudo aquilo que não está regulado pelo art. 1.226 não é serviço, haveria que se excluir desse conceito também a empreitada (art. 1.237 e seguintes) e a gestão de negócios (art. 1.331 e seguintes). Ademais, o mesmo autor pontua que o ministro confunde a interpretação com finalidade econômica, que deve ser afastada, com “incorporação de conceitos advindos da Ciência Econômica pelo Direito, a qual faz com que tais conceitos tenham sido juridicizados” (MACEDO, 2015, p. 67).

Nos tópicos anteriores já abordamos a nossa opinião sobre ser equivocada qualquer interpretação que submete norma constitucional ao disposto no art. 110 do CTN e mesmo sobre a ampliação incorreta do objetivo do art. 110, que a nosso ver limita-se a solucionar conflitos de competência.

Como consequência da decisão no âmbito do RE 116.121, alguns anos depois o Presidente da República vetou o subitem 3.01 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, o qual listava como serviço tributável pelo ISS a “locação de bens móveis”. As razões do veto expostas na ocasião foram

O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão “locação de bens móveis” constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31

de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (notícia do no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a "terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável." **Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.** (BRASIL, 2003, grifos nossos)

Vale ressaltar que, diferentemente do que afirma o trecho das razões de veto acima, o mérito do recurso extraordinário não foi decidido unanimemente, mas sim por maioria de seis votos a cinco. Apenas o conhecimento do recurso é que se deu unanimidade.

Diga-se de passagem, que outros subitens do item 3 “Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres. ”, tais como “3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza” e “3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário” da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, embora guardem notável semelhança em termos de seu objeto, com o subitem 3.01, não foram vetados.

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

É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. (BRASIL, 2010)

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

O STF em mais de um julgamento posterior à promulgação da Súmula nº 31 já se manifestou no sentido da superação da dicotomia entre obrigações de dar e de fazer para fins de delimitação do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, embora sem nunca haver explicitamente tratado da superação da Súmula nº 31.

Uma das ocasiões após o julgamento do RE 116.121 em que o plenário do Supremo analisou novamente o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza sob outro prisma foi no julgamento sobre a incidência do ISSQN sobre atividade arrendamento ou *leasing*, no âmbito do Recurso Extraordinário 592.905 (BRASIL, 2010) de relatoria do ministro Eros Grau

(DJ 05.03.2010) e do Recurso Extraordinário 547.245 (BRASIL, 2010), também de relatoria do ministro Eros Grau (DJ 05.03.10) e que restou assim ementado:

Recurso Extraordinário. Direito Tributário. ISS. Arrendamento Mercantil. Operação de leasing financeiro. Artigo 156, III, da Constituição do Brasil. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, (i) o leasing operacional, (ii) o leasing financeiro e (iii) o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. **A lei complementar não define o que é serviço apenas o declara, para fins do inciso III do art. 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição.** No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (grifos nossos)

Segundo o relator, muito embora o arrendamento seja um contrato autônomo, no leasing financeiro e no lease-back prepondera o caráter de serviço de financiamento. No leasing operacional, porém, opinou que predomina o aspecto da locação, de modo que deveria afastar-se a tributação. Importante trecho releva crítica à dicotomia entre obrigações de dar e obrigações de fazer para fins de incidência do ISSQN:

Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que a afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, a firmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar.

Na mesma ocasião o Ministro Joaquim Barbosa também já apontava em seu voto que a Lei Complementar nº 116 comporta serviços que não são obrigações de fazer e que podem nem mesmo ser serviços, mas que, se não estivessem na Lei Complementar, não sofreriam incidência tributária no âmbito dos tributos sobre o consumo (ideia que também tangencia o Ministro Ricardo Lewandowski). O Ministro Joaquim Barbosa também afirma que não é possível identificar conceito incontroverso, imutável ou invencível para “serviços de qualquer natureza” e que em observância ao Princípio da Neutralidade Tributária, sempre que possível, a tributação não deve afetar a alocação econômica de recursos, ou seja, operações idênticas ou muito semelhantes com bens e serviços deveriam gerar cargas tributárias muito próximas, independentemente da formatação do negócio jurídico. O único voto contrário foi o do ministro Marco Aurélio.

Ferraz, Godoi e Spagnol (2020) notam que pelo menos dois dos argumentos utilizados pela corrente minoritária no julgamento do acórdão do RE 116.121 foram retomados e utilizados pela corrente majoritária no julgamento do acórdão no RE 547.245. Esses argumentos são em primeiro lugar que a expressão “serviços de qualquer natureza” indica um conceito de serviços largo, amplo e que não se confunde com o conceito restrito da obrigação de fazer e em segundo lugar o de que se deve levar em conta a neutralidade tributária, isto é, deve-se evitar que determinadas interpretações levem à ausência de tributação de algumas atividades.

Já no julgamento do RE 651.703 (BRASIL, 2017), em que foi relator o Ministro Luiz Fux, julgado em 29 de setembro de 2016 e que deu origem à tese de repercussão geral nº 581 foi reconhecida a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre as atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde. Alguns ministros em seus votos remetem às razões de decidir que basearam o acórdão do RE 547.245. O acórdão do RE 651.703, não deixa dúvida de que o tribunal superou interpretação no sentido de subsunção do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza ao conceito do direito civil de serviços e restou assim ementado:

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

do papel conferido aos supracitados dispositivos. 8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas

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

qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, a firma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS. 18. **O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN.** 19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003. 20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à *ratio* que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado. 21. **Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.** 22. A LC nº 116/2003 imbricada ao *thema decidendum* traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, *verbis*: “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...) 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.” 23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis a os impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades. 24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes. 25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial. 27. *Ex positis*, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”. 28. Recurso extraordinário DESPROVIDO. (grifos nossos)

Em seu voto, o ministro Luiz Fux explana detalhadamente sobre o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, asseverando que tal expressão, assim como outras palavras ou expressões de direito tributário em geral e de direito tributário constitucional em especial, podem tanto ter conceitos próprios quanto utilizarem-se de conceitos diferentes daqueles utilizados na legislação infraconstitucional para definir uma mesma palavra ou expressão. Dessa forma, não há um primado do direito privado em relação ao direito tributário, como aliás já havia sido mencionado no julgamento do RE 547.245 em que foi relator o ministro Eros Grau. Por sua vez, o art. 110 do CTN “não veicula norma de interpretação constitucional”

já que não há que se cogitar que norma infraconstitucional seja a única fonte ou baliza de interpretação constitucional e

não tem a amplitude que dele se possa extrair por interpretação literal, porquanto qualquer conceito jurídico, seja ele do Direito Privado ou não, ou extrajurídico, advindo ele da Economia ou de qualquer ramo do conhecimento, que tenha sido utilizado pelo constituinte para definir competências tributárias não pode ser alterado por legislação infraconstitucional. (BRASIL, 2016, p. 18)

O texto constitucional deve ser interpretado sob diferentes prismas e variados métodos, inclusive aproveitando-se de contribuições de outros campos do conhecimento (além do direito) como Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade. A aplicabilidade do art. 110 do CTN limita a dirimir conflitos de competência

Sob esse enfoque, o art. 110, do CTN, designa que, no caso de interpretação de normas constitucionais, a lei tributária não poderá alterar o conteúdo e o alcance dos conceitos de Direito Civil, **para definir ou limitar competências tributárias**. Ou seja, enquanto o art. 109, do CTN, deu prevalência ao método teleológico, o art. 110, do CTN, enfatizou o método sistemático – aquele pelo qual os conceitos do sistema do Direito Privado empregados no Direito Tributário conservam o seu sentido originário. (BRASIL, 2016, p. 19, grifos nossos)

A fundamentação do voto do relator, vai ao encontro do que já defendemos no item precedente, isto é, existe um conceito constitucional de serviços de qualquer natureza que não encontra limite na interpretação literal do art. 110 do CTN e, portanto, não se limita ao conceito de obrigações de fazer do direito civil.

O art. 110 do CTN, que tende para a utilização do direito privado como fonte de interpretação do direito tributário, deve ser ponderado com outros métodos de interpretação, privilegiando-se assim o pluralismo metodológico.

É oferecido um conceito para prestação de serviços para fins de incidência do ISSQN, à luz de sua interpretação tributária-constitucional, qual seja: o “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 651703/DF, 2016, p. 5).

Por fim, o relator expressamente menciona a superação do precedente firmado no RE 116.121 através do RE 547.245 e 592.905 (BRASIL, 2010)

Porquanto, a Suprema Corte, no julgamento dos RRE 547.245 e 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback sinalizou que a interpretação do conceito de “serviços” no texto constitucional tem um sentido mais

amplo do que tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”, **vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer.** (BRASIL, 2016, p. 30, grifos nossos)

Não nos parece, contudo, que a superação do precedente seja consenso para todos os ministros, consoante posicionamento do ministro Marco Aurelio e ministro Fachin, a seguir.

O ministro Marco Aurelio prolatou voto-vista no julgamento e, remetendo-se ao RE 116.121, se manifestou da seguinte maneira:

Reconheceu-se, então, a partir da análise da locação de bens móveis, ser o sentido do vocábulo “serviços” revelador de obrigação de fazer enquanto materialidade apta a sofrer incidência do Imposto Sobre Serviços. Essa óptica vem prevalecendo no Supremo, mesmo com a apreciação dos extraordinários de nº 547.245/SC e 592.905/SC, ambos da relatoria do ministro Eros Grau, acórdãos publicados no Diário da Justiça de 5 de março de 2010. (BRASIL, 2016, p. 52, grifos nossos)

E continua o ministro em seu voto-vista

Mesmo que se sustente terem os precedentes conferido interpretação ampliada ao vocábulo “serviço” constante no artigo 156, inciso III, da Lei Maior, não há como argumentar superação do entendimento relativamente à necessidade de demonstração de um fazer para fins de incidência tributária. Considero ter o Plenário, na oportunidade, apenas assentado ser indispensável levar em conta, em especial nos negócios jurídicos complexos, o conjunto de atos praticados para extrair a essencialidade da prestação. Se existente, no núcleo da prestação, um ato humano, um fazer, surge presente serviço, visando cobrança de ISS. Se o negócio entabulado revelar, em essência, obrigação de dar, como no caso do arrendamento mercantil operacional, há de excluir-se, ante a apreciação dos citados extraordinários, a atividade do campo de incidência tributária, por não preencher a operação os elementos característicos do tipo serviço.

[...]

Para caracterização de determinada prestação como serviço, passível de tributação, mostra-se indispensável a presença de esforço humano, da realização de uma obrigação de fazer, ainda que envolva, para a execução, certas obrigações de dar. Não havendo essa nota característica, ou sendo o fazer mero acessório no negócio jurídico entabulado, surge impróprio enquadrar a atividade como serviço, descabendo a tributação em virtude da incompatibilidade material com o previsto no texto constitucional. (BRASIL, 2016, p. 53, grifos nossos)

Percebe-se do trecho acima destacado, que o ministro Marco Aurelio mantém sua interpretação baseada na dicotomia entre obrigações de dar e obrigações de fazer. Ele apenas admite a flexibilização do conceito de serviços contido no art. 156, inc III da Constituição para nele fazer caber atividades complexas que envolvem um conjunto de atos, mas cujo núcleo da prestação, envolve um “fazer”. Segundo ele, “isso explica a razão de o verbete vinculante nº 31 permanecer eficaz até os dias de hoje, orientando a jurisprudência deste Tribunal mesmo após

o exame dos recursos extraordinários nº 547.245 e 592.905” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 651.703/PR, 2016).

O ministro relator Luiz Fux foi acompanhando em seu voto por todos os demais ministros presentes (à exceção do ministro Marco Aurelio).

No entanto, vale destacar que o ministro Fachin em seu voto não fez uma análise tão ampla do conceito de serviços de qualquer natureza como um todo e não adota um conceito ampliado que ultrapasse os limites das obrigações de fazer. Pelo contrário, o ministro faz remissão à doutrina de Aliomar Baleeiro, que como citado no item precedente, faz parte da corrente civilista da doutrina brasileira, atrelando o conceito de serviços de qualquer natureza a obrigações de fazer. Acontece que o ministro enxergou que havia no contrato que firmam as operadoras de planos de saúde e seus clientes obrigação de fazer.

No julgamento do RE 603.136 de relatoria do ministro Gilmar Mendes, julgado entre 22 e 28 de maio de 2020 (BRASIL, 2020), reconheceu-se a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os contratos de franquia e, assim como o RE 651.703, teve a repercussão geral reconhecida pelo STF, dando origem ao Tema 300. O acórdão possui a seguinte ementa:

Recurso extraordinário com repercussão geral. Tema 300. 2. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. 3. Incidência sobre contrato de franquia. Possibilidade. Natureza híbrida do contrato de franquia. Reafirmação de jurisprudência. 4. Recurso extraordinário improvido. (BRASIL, 2020)

Em seu voto, o ministro relator Gilmar Mendes menciona explicitamente o art. 110 do CTN, dando destaque à abrangência da norma, qual seja, explicar e reiterar uma norma que na verdade é inerente à Constituição

Cito esse dispositivo apenas a título de ilustração. Obviamente não pretendo interpretar a Constituição à luz do Código Tributário Nacional. Não é disso que se trata. Essa é uma daquelas disposições que, em verdade, não chegam propriamente a inovar – apenas *explicam* e reiteram aquilo que já se encontrava nas dobras do texto constitucional.

Sim, porque admitir que ao legislador fosse dado alterar as materialidades utilizadas para repartir as competências tributárias, como já disse, seria o mesmo que reconhecer-lhe o direito de alargar ou estreitar os limites de sua própria competência ao seu bel-prazer. E isso evidentemente viola a Carta Constitucional. (BRASIL, 2020, p. 7)

Isto é, não é o art. 110 do CTN que cria a norma que diz que não cabe ao legislador infraconstitucional alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias. Tal norma é inerente à hierarquia das normas e à supremacia da Constituição.

O relator também aborda a “pacífica orientação” da Corte sobre a não incidência de ISS sobre locação de bens nos seguintes termos

Como é cediço, esta Corte afastou a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, ao fundamento de que a atividade desbordaria do figurino constitucional desse imposto, especialmente por envolver obrigação de dar, não de fazer.

[...]

Quero destacar as circunstâncias do caso [RE 116.121] e os fundamentos que orientaram a decisão da Corte.

Vejam os. Na espécie, cuidava-se especificamente da locação de guindastes para construção civil, então tributada pelo município de Santos como serviço.

Concluiu esta Corte que, ao simplesmente alugar os guindastes a terceiros (em geral, empresas de construção civil), não estaria o locador, ele mesmo, a empregar qualquer esforço pessoal, isto é, não estaria a executar serviço de natureza alguma. O serviço em si seria realizado pelas empresas de construção civil (locadoras), por meio do emprego dos guindastes, e não pelo locador, que apenas cederia o uso do bem em questão.

[...]

Por sua vez, **quando do julgamento do RE 651.703**, que discutiu a incidência de ISS sobre atividades realizadas pelas operadoras de plano de saúde, esta Suprema Corte voltou a discutir se o ISS só poderia incidir sobre obrigações de fazer, e não de dar. Naquela oportunidade, **defendeu-se uma interpretação mais ampla do conceito constitucional de serviços, desvinculada da teoria civilista, que classifica as obrigações entre “de dar” e “de fazer”, a fim de tornar a tributação mais consentânea com a realidade econômica atual.**

[...]

Entretanto, como as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde foram consideradas de natureza mista (isto é, englobam tanto um “dar” quanto um “fazer”), não se pode afirmar que tenha havido – ainda – uma superação total do entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar.

Pode-se assentar, contudo, que, de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar. (destaque da autora)

Percebe-se que, no entendimento do ministro Gilmar Mendes, a jurisprudência do tribunal está evoluindo no sentido de rechaçar a rigidez do conceito civilista que classifica em, ou obrigação de fazer ou obrigação de dar, passando a incluir prestações de natureza mista. Assim, o que existe em curso é a inclusão no âmbito de incidência do ISS de atividades econômicas, tal como as atividades desenvolvidas por planos de saúde e por franquias, que compreendem obrigações mistas isto é, que incluem obrigações de dar e obrigações de fazer.

No caso de atividades que não envolvam qualquer obrigação de fazer, (não são operações mistas, portanto) como a locação de bens, o ministro parece convencido que não há que se falar em incidência de ISSQN. Mais adiante, reforçando, o Gilmar Mendes menciona que o STF historicamente distingue situações em que não há obrigações de fazer, como no caso das locações, que deram origem à Súmula Vinculante nº 31, das prestações complexas, que envolvem também um fazer, veja-se:

Esta Corte vem decidindo que a Súmula Vinculante 31 não se justifica nas hipóteses em que a locação de bens móveis integra um negócio mais amplo, que inclui a própria aplicação do bem na prestação de serviço.

A interpretação do ministro Gilmar Mendes é conflitante, posto que é mais restritiva, com aquela que manifestou o ministro Luiz Fux por ocasião do julgamento do RE 651.703. Fux entendeu que o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza é totalmente independente do conceito civilista de “obrigações de fazer” e na verdade pode ser resumido como o “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 651.703, 2016, p. 33). Nesse sentido, o ministro Gilmar Mendes parece se aproximar mais da interpretação do ministro Marco Aurelio, que aliás, o ministro reforça também por ocasião do voto-vista proferido no RE 603.136 (e que já havia manifestado no RE 651.703). O Ministro Marco Aurelio, embora firme na adequação do conceito constitucional ao conceito civilista, admite que a inclusão de atividades complexas que envolvem um conjunto de atos no escopo de incidência do imposto, desde que o núcleo da prestação, envolva um “fazer”.

Ao fim o ministro Gilmar Mendes cita o esvaziamento da competência tributária de municípios e estados nas questões atinentes à tributação sobre o consumo e a criação de setores e atividades beneficiadas pela não incidência de tributo sobre o consumo

Preocupam-me sobremaneira, no julgamento de casos tais, as consequências de nossa decisão sobre o exercício da competência impositiva municipal.

É que, pela decisão de inconstitucionalidade, estamos a criar “vazios” no sistema tributário, decotes na já combalida estrutura fiscal dos Estados e Municípios, fatos livres de tributação.

Cite-se como exemplo o precedente da não incidência de ISS sobre a locação de bens móveis. Sobre essa atividade, o Município não pode cobrar o ISS, tampouco o Estado pode exigir o ICMS. De certo modo, o mesmo aconteceria com os contratos de franquia, na hipótese de não se admitir a incidência do imposto municipal. (BRASIL, 2020, p. 25, destaque da autora)

Ao fim, por maioria, o STF decidiu que incide ISSQN sobre as atividades de franquia, tendo ficado vencido o ministro Marco Aurelio, por entender que o núcleo dessa atividade envolve um “dar” e não um “fazer” e como tal, não se amolda à hipótese de incidência do imposto municipal. Também votou contrariamente à incidência tributária o ministro Celso de Mello.

No âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.142, de relatoria do ministro Dias Toffoli (*DJ* 06.10.2020, BRASIL, 2020) o tribunal decidiu pela constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre a locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza (item 3.04 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003). O acórdão ficou assim ementado:

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. ISS. Relações mistas ou complexas. Orientação da Corte sobre o tema. Subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03. Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza. Interpretação conforme. Necessidade de as situações descritas integrem operação mista ou complexa. Local da ocorrência do fato gerador. Ausência de violação dos princípios da razoabilidade ou da proporcionalidade. **1. Nas relações mistas ou complexas em que não seja possível claramente segmentar as obrigações de dar e de fazer – “seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira” (Rel nº 14.290/DF-AgR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber)–, estando a atividade definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, será cabível, a priori, a cobrança do imposto municipal. Aplicação do entendimento ao subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03.** 2. O art. 3º, § 1º, da LC nº 116/03 não viola os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Ele estabelece que se considera ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não. Existência de unidade econômica, para fins de tributação, em cada uma dessas urbes, ainda que o sujeito passivo não tenha nelas instalado unidade de gerenciamento de atividades, filial ou mesmo infraestrutura operacional para calcular ou pagar o imposto. 3. Ação direta de inconstitucionalidade julga da parcialmente procedente, conferindo-se interpretação conforme à Constituição Federal a o subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03, a fim de se admitir a cobrança do ISS nos casos em que as situações nele descritas integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. (BRASIL, 2020, grifos nossos)

O ministro Dias Toffoli promoveu a verdadeira recapitulação histórica das decisões do Supremo sobre a matéria do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, como evidencia o trecho abaixo:

Julgados posteriores àquele *leading case* [116.121] revelam uma atualização da jurisprudência. Digo atualização porque, a meu ver, os novos julgados não chegaram a infirmar o resultado daquele caso nem a revogar o verbete vinculante. Notadamente a partir do exame do RE nº 592.905/SC e do RE nº 547.245/SC, ambos de relatoria do Ministro Eros Grau, o Tribunal Pleno passou a consignar que **a diferença entre obrigações de dar e de fazer seria, em variados casos, – especialmente por força da complexidade de diversas figuras negociais modernas – insuficiente para solucionar a questão da validade da cobrança de ISS relativamente a determinada operação, devendo, assim, tal dicotomia ser apreciada com temperamento nas controvérsias desse tipo.** A partir desses

julgados, ainda, a Corte passou a consignar que o conceito de serviço a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal não deveria ser interpretado exclusivamente nos termos da legislação de Direito Civil. (BRASIL, 2020, grifos nossos)

Após análise dos julgados, segundo o ministro, é possível concluir o seguinte:

(1) no caso em que a operação tributada revelar como a essência dela, de modo chapado, simples obrigação de dar – como, por exemplo, uma mera locação de bens móveis – inviável será a incidência do ISS relativamente a ela (Súmula Vinculante nº 31); (2) no caso em que a operação tributada revelar obrigação de fazer, possível é a incidência do ISS; (3) no caso de relação mista ou complexa, sendo possível claramente segmentar uma circunstância não sujeita ao ISS (como uma obrigação de dar), “seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira”, inviável é a incidência do imposto tão somente quanto a essa circunstância; (4) no caso de relação mista ou complexa em que não seja possível essa clara segmentação, estando a operação tributada definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, é cabível, a priori, a incidência do imposto municipal. (BRASIL, 2020, grifos nossos)

O trecho acima é revelador do posicionamento final do ministro relator, que foi acompanhado pelos demais ministros presentes, à exceção do ministro Marco Aurelio (voto vencido). O ministro Marco Aurelio reforçou mais uma vez seu entendimento inicialmente manifestado no RE 116.121 e aduz que desde aquela ocasião “o Tribunal reconheceu possuir o vocábulo ‘serviços’ sentido revelador de obrigação de fazer.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3.142, 2020, p. 28).

Portanto, no julgamento da ADI 3.142 pode-se dizer que a corte alcançou um posicionamento intermediário em relação às decisões precedentes. Isto é, não se adotou um conceito de serviços na abrangência sugerida pelo ministro Luiz Fux por ocasião do julgamento do RE 651.703 (BRASIL, 2016), no sentido de gerar uma utilidade a outrem, mas também não se restringiu o conceito a obrigações de fazer. A posição do ministro Dias Toffoli parece estar em linha com a do ministro Gilmar Mendes (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 603.136, 2020), de modo que, em seu entendimento, se restar configurada uma operação mista ou complexa e não houver clara definição quanto a segregação entre obrigação de dar e fazer e ainda, a atividade estiver listada como passível de incidência de ISS de acordo com a Lei Complementar nº 116/2003, então não há que se falar em inconstitucionalidade e aquela atividade será passível de tributação pelo imposto municipal.

No julgamento da ADI 5.659 (DJ 20.05.2022), em que se definiu a incidência de ISS no licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador (software) excluindo das hipóteses de incidência do ICMS, o relator, Ministro Dias Toffoli, pontuou que o STF em diversos julgados já demonstrou haver superado a dicotomia estrita entre obrigação

de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos. Ademais, defendeu que o STF não tem se furtado a admitir as mudanças nos sistemas econômicos ocasionadas pelas novas formas de exercício de atividades remuneradas.

Em seu voto, o ministro Alexandre de Moraes destacou que o caso analisado na ocasião, incidência de ISSQN ou ICMS sobre softwares deveria ser analisado com base no que, segundo ele, historicamente pautou os entendimentos sobre contradições e eventuais ambiguidades entre ISS e ICMS: o critério objetivo de o determinado objeto da discussão estar ou não previsto na Lei Complementar que disciplina o ISS. Como no caso dos softwares há previsão no item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116, logo, deveria incidir o ISSQN.

O ministro Luis Roberto Barroso em seu voto, voltou-se à distinção entre mercadoria e serviço, pontuando que no caso de disponibilização online, não há transferência de titularidade, portanto, não haveria que se cogitar em software como mercadoria. Por não incidir o ICMS, conclui o ministro que incide o ISSQN. É como se o ministro, embora não tenha expressamente mencionado isso (é apenas uma interpretação da autora), defende-se que ou incide ICMS ou ISSQN. Não sendo o *software* uma mercadoria, então é serviço sujeito a incidência de ISSQN. Os ministros Edson Fachin, Carmen Lucia e Gilmar Mendes foram votos vencidos no julgamento (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5.659, 2021, p. 64, 77 e 104).

A ministro Rosa Weber acompanhou o relator ministro Dias Toffoli.

As diversas vezes em que a definição do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza esteve sob o escrutínio do Supremo Tribunal Federal nos últimos 35 (trinta e cinco) anos, cujas principais decisões comentamos nesta breve digressão, dão nota da relevância do tema no âmbito do direito tributário nacional. É de se admitir que a evolução na jurisprudência da corte é visível quanto ao afastamento do conceito de serviços de qualquer natureza como restrito a obrigações de fazer, sendo que se pode afirmar que, à exceção do ministro Marco Aurelio, esse entendimento é bastante sedimentado na Corte. Com base na superação da dicotomia entre obrigações de dar e obrigações de fazer como parâmetro para definição de atividades tributáveis pelo ISSQN é que o STF admitiu a incidência do imposto no caso de atividades mistas ou complexas.

De outro lado, porém, não nos parece correto asseverar que houve, até o momento, uma completa superação da Súmula Vinculante nº 31. Nem o ministro Luiz Fux, que deu o voto mais inovador sobre a matéria (RE 651.703 – incidência de ISSQN sobre atividades das operadoras de planos de saúde), sugerindo que “serviços de qualquer natureza” compreende a geração de uma utilidade a outrem manifestou-se de forma categórica quanto a superação da Súmula.

2.2. A Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003

A expressão “serviços de qualquer natureza” encerra não tanto um conceito fechado, mas sim um tipo (SCHOUERI, 2019), cuja fluidez e abertura são cerradas pela definição em lei complementar, conferindo-se a devida segurança jurídica. Segundo Ricardo Lobo Torres,

Tendo em vista que a norma constitucional é extremamente sucinta, não chegando a estampar qualquer definição do fato gerador do ISS, (como, ao contrário, ocorre com o ICM – art. 155, II), mas se limitando a nominar ou apelidar o ingresso, **torna-se necessário que a lei complementar venha definir a fatispécie tributária, estabelecendo-lhe seu contorno jurídico e procedendo às enumerações casuísticas que possam colmatar o vago e ambíguo conceito constitucional de serviço.** (TORRES, 2007, p. 361, grifos nossos)

Alberto Macedo (2015) complementa que a vastidão e a residualidade do conceito constitucional de serviços são delimitadas pela lista taxativa da lei complementar, como uma relação de peso e contrapeso. A lei complementar traz a estabilidade necessária e baliza as fronteiras do tipo constitucional, de modo que a “lei complementar é a norma de delimitação da competência tributária dos municípios relativa ao ISS, haja vista a residualidade do conceito constitucional de ‘serviços de qualquer natureza’” (MACEDO, 2015, p. 58).

A lei complementar que define serviços de qualquer natureza em vigor é a Lei Complementar nº 116/2003, sendo que tal definição se dá pela técnica da listagem taxativa (TORRES, 2007). A Lei Complementar nº 116, na mesma linha de sua norma precedente, o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 (Decreto-lei nº 406) estabelece logo em seu art. 1º, *caput*, que o imposto incide sobre os serviços listados em seu anexo único:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, **tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa**, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (BRASIL, 2003, grifos nossos)

Trata-se de uma delimitação de competência. A norma constitucional delegou à lei complementar a definição de serviços de qualquer natureza, o que foi feito através da imposição de uma lista de serviços tributáveis. Essa delimitação esta em linha aliás com o disposto no art. 146, inc. I¹⁶.

¹⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República.

Segundo a lição de Aliomar Baleeiro, tal técnica da taxatividade dos serviços tributáveis pelo ISS foi introduzida a partir do Decreto-lei nº 406 de 1968, que revogou o art. 71 do CTN, que “depois de referir-se especialmente a algumas categorias de serviços, abrangia, de modo genérico, todos os demais, numa cláusula bastante compreensiva” (BALEIRO; DERZI, 2013, p. 754), nos seguintes termos:

Art. 71. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço:

I - o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;

II - a locação de bens móveis;

III - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.

IV - jogos e diversões públicas.

§ 1º Para os efeitos deste artigo considera-se serviço:

I - locação de bens móveis;

II - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza;

III - jogos e diversões públicas;

IV - beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização;

V - execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos assim como as respectivas subempreitadas;

VI - demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos.

§ 2º Os serviços a que se refere o inciso IV do parágrafo anterior, quando acompanhados do fornecimento de mercadorias, serão considerados de caráter misto, para efeito de aplicação do disposto no § 3º do art. 53, salvo se a prestação de serviço constituir seu objeto essencial e contribuir com mais de 75 % (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade. **(grifos nossos)**

O art. 71 ficou em vigor por período relativamente curto, pouco mais de 2 anos, entre a publicação do CTN, em 25 de outubro de 1966 e a publicação do Decreto-lei 406, em 31 de dezembro de 1968. Revogado o art. 71, introduziu-se como substituto o art. 8º do Decreto-lei nº 406 que inaugurou o uso da lista taxativa de serviços tributáveis pelo ISSQN:

Art 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de **serviço constante da lista anexa**.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias.

(BRASIL, 1968, grifos nossos)

Atualmente, o art. 1º da Lei Complementar nº 116 é que faz remissão à lista de serviços e o anexo da mesma lei é que sintetiza tal lista.

Baleeiro (2013) denuncia que a taxatividade dos serviços tributáveis está diretamente relacionada à restrição de receitas dos municípios em favor dos estados.

Em defesa da taxatividade argumenta-se que essa foi a maneira encontrada pelo legislador complementar para dirimir eventuais conflitos de competência entre os entes federados, na linha do disposto no art. 146, I da Constituição. Esta maneira encontrada privilegia aos estados em detrimento dos municípios. Isso porque, nas situações em que houver uma prestação de serviços e fornecimento de mercadorias somente haverá tributação municipal (ISSQN) se houver expressa previsão na lista anexa. Caso contrário, incide o ICMS. Esse critério para resolver conflitos de competência entre estados e municípios só é possível porque a lista é taxativa (MACHADO SEGUNDO, 2014).

A definição de serviços de qualquer natureza trazida pela lei complementar é uma definição do tipo ostensiva, isto é, enumera exemplos sobre determinado serviço. Não se deve confundir com uma definição denotativa, em que a enumeração de exemplos encerra a definição, isto é, a definição é exaustiva. Na definição ostensiva são trazidos alguns exemplos de elementos da classe que se pretende definir. Complementa Alberto Macedo que

A definição dos serviços de qualquer natureza por lei complementar é uma definição ostensiva, sendo para algumas hipóteses de incidência, esclarecedora; para outras preventiva de conflitos de competência; mas, acima de tudo é estipulativa, desde que dentro do ‘guarda-chuva’ maior, que é o conceito constitucional de ‘serviços de qualquer natureza’ [...]. (MACEDO, 2015, p. 60).

A técnica da listagem taxativa, porém é alvo de severas críticas já que uma lista “não fecha totalmente o conceito constitucional de serviços” (TORRES, 2007, p. 362). Um já clássico exemplo dessa incompletude da listagem são os novos serviços ou prestações oriundas das transformações tecnológicas das últimas décadas.

Na mesma linha é a crítica de Misabel Derzi no sentido que “a lista pela qual se enumeram taxativamente os serviços um a um, pecará por excesso ou por falta, atropelando a Constituição” (BALEIRO; DERZI, 2013). Sobre isso, pontua Alberto Macedo (MACEDO, 2015, p. 60) que a omissão existente e duradoura da lei complementar, que deveria, de tempos em tempos, atualizar a lista de serviços, encontra-se não no campo jurídico, mas político. No mesmo sentido é o entendimento de Kiyoshi Harada para quem

A taxatividade da lista proclamada pelo STF, não quer dizer sua imutabilidade. **Quer por razões de política tributária, quer em decorrência do surgimento de novos**

serviços nesse mundo globalizado, o legislador complementar, que recebeu a incumbência constitucional de definir os serviços tributáveis, pode ampliar o rol de serviços tributáveis pelos Municípios. Já a diminuição do rol, hipótese improvável, esbarraria nos preceitos constitucionais concernentes à autonomia municipal (arts. 18 e 30 da CF). (HARADA, 2014, p. xx, grifos nossos)

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

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

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

O item 3.01 “locação de bens” foi vetado pelo presidente da república quando da publicação da lei complementar, em atendimento ao disposto na Súmula Vinculante nº 31 do STF e por isso, a atividade de locação no cenário atual não é tributável pelo ISSQN.

2.3. A atual impossibilidade de tributação das atividades praticadas pelos anfitriões das plataformas digitais de compartilhamento de moradias

Já mencionamos que o STF, em julgamentos anteriores ao RE 116.121 (BRASIL, 2000), como o RE 106.047-6/SP (BRASIL, 1985), analisou a incidência de ISSQN sobre outras atividades, como o arrendamento mercantil, que estão compreendidas dentro do conceito de locação de bens. Na ocasião, o mérito do julgamento girava em torno da amplitude do termo “locação de bens” incluído na lista de serviços passíveis de tributação, se nesse conceito incluía-se o arrendamento mercantil ou não. Claramente, o objeto da dúvida era se o arrendamento estava compreendido na locação, porque locação, era cediço, era tributável pelo ISSQN. Assim, se arrendamento estivesse compreendido dentro da expressão locação de bens, seria tributável pelo ISSQN.

A guinada jurisprudencial ocorrida em 2000, no âmbito do RE 116.121 (BRASIL, 2000) é marcada pela utilização do art. 110 do CTN como parâmetro interpretativo da Constituição e pela negação da possibilidade de outras áreas do conhecimento, como as ciências econômicas, influenciarem na definição de conceitos constitucionais. Essa mudança de entendimento do Supremo e a negatória da incidência de ISSQN na atividade de locação consumaram a Súmula Vinculante nº 31 publicada em 2010: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”. (BRASIL, 2010).

Mesmo a análise da jurisprudência posterior ao RE 116.121 e à Súmula Vinculante nº 31 revelam que, embora reconhecidamente tenha ocorrido uma flexibilização do entendimento do Supremo quando ao conceito de “serviços de qualquer natureza” e uma superação da estrita dicotomia entre obrigações de dar e de fazer para fins da incidência do ISSQN, essa flexibilização não é suficiente, ainda, para a superação da Súmula. O que se pode afirmar com certa tranquilidade é que no caso de atividades mistas ou complexas, que envolvam obrigação de fazer e obrigação de dar, existe uma tendência notória do Tribunal em reconhecer a possibilidade de incidência do ISSQN. É que a atual jurisprudência do Supremo superou o entendimento do RE 116.121 no sentido de que o ISSQN só incide sobre obrigações de fazer e ainda, também superou a interpretação segundo a qual o art. 110 do CTN é o balizador de interpretação do art. 156, inc. III da Constituição.

Mas a atividade pura e simples de locação de bens continua fora do escopo de incidência do imposto. A atividade de locação, aos olhos do Supremo Tribunal Federal, foi considerada fora do escopo de incidência do imposto municipal e em atenção a esse entendimento o presidente da república vetou o item 3.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116 de modo que, não existe previsão na referida lista, de tributação da locação de bens. Por consequência, o legislador municipal está impedido de inserir a locação como atividade passível de tributação pelo ISSQN.

Assim, ainda que nosso entendimento seja divergente quanto ao conceito de serviços de qualquer natureza posto no art. 156, III da CF, estamos de acordo que, de todo modo, na realidade atual não é possível fazer incidir o imposto municipal sobre a locação de imóveis de qualquer tipo, seja ela com o fornecimento de serviços auxiliares ou não. Isso porque, a lista taxativa anexa à Lei Complementar nº 116 que define os serviços tributáveis pelo imposto carece de item que compreenda a locação de bens móveis ou imóveis.

Para que a locação de imóveis passe a ser uma atividade econômica passível de tributação pelo ISSQN, duas mudanças são necessárias em relação ao *status quo*. A primeira que a Súmula Vinculante nº 31 seja revogada e após, deverá ser aprovada alteração legislativa

da Lei Complementar nº 116, para inclusão de item específico de locação de bens móveis na lista anexa.

O grau de interação entre locador (anfitrião) e locatário (hóspede) é diversificado e não é regulado pela plataforma, assim como a prestação de serviços auxiliares, como limpeza, informações turísticas, dentre outros. Assim, é difícil que sobreviva o argumento de que os anfitriões do Airbnb prestam atividade mista ou complexa, que compreende obrigações de dar e obrigações de fazer, e por esse motivo poder-se-ia cogitar da tributação da atividade pelo ISSQN, nos moldes da atual jurisprudência do STF. Sem que se tenha uma delimitação de qual a prestação em discussão, se envolve serviços ou se meramente trata-se de cessão de imóvel por prazo determinado, não é possível que a atividade seja abarcada pela tributação, mesmo considerando a evolução da jurisprudência do STF.

2.4. As poucas iniciativas municipais para regulamentação das plataformas de compartilhamento de moradias

Nos subitens a seguir pretendemos apresentar e analisar as esparsas iniciativas do poder público municipal de determinados municípios brasileiros para regulamentar a atuação das atividades das plataformas digitais de compartilhamento de lares. Buscamos analisar qual o objetivo perseguido por essas iniciativas e se eventualmente esses objetivos foram alcançados.

2.4.1. *Caldas Novas*

No Município de Caldas Novas foi promulgada a Lei Complementar nº 99 de 18 de dezembro de 2017, que “regulamenta a exploração de imóveis residenciais como meio de hospedagem remunerada no município de Caldas Novas/GO e dá outras providências” (CALDAS NOVAS, 2017). O art. 1º da lei municipal dispõe que

Art. 1º A exploração de imóveis como meio de hospedagem em caráter remunerado, no município de Caldas Novas/GO, será disciplinada por esta lei e de forma subsidiária pela Lei Federal nº 11.771, de 17 de setembro de 2008 – denominada Lei Geral do Turismo, respeitada a disciplina específica sobre a aluguel de temporada previsto na Lei 8.245/91, denominada Lei do Inquilinato.

Consoante o disposto no artigo primeiro acima, a lei tem como objetivo disciplinar a exploração de imóveis como meio de hospedagem em caráter remunerado no município de Caldas Novas, sendo que, a nível federal o mesmo negócio jurídico é disciplinado pela Lei nº

11.771/2008. O trecho final do artigo primeiro ressalva que o aluguel por temporada, diferentemente da exploração de imóveis como meio de hospedagem, tem disciplina federal específica prevista na Lei nº 8.245/1991.

Muito embora no artigo primeiro tenha sido feita clara menção a que o objetivo da lei é disciplinar a exploração de imóveis como meio de hospedagem, na sequência, o art. 2º dispõe que os assuntos de interesse local e a competência legislativa tributária atinentes à locação de imóveis residenciais por período inferior a noventa dias (regida pela Lei do Inquilinato no âmbito federal) também serão objeto desta lei. Veja-se:

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

Uma primeira conclusão pode ser alcançada após a leitura das duas normas acima: a de que o objetivo fundamental da lei é disciplinar a exploração de imóveis como meio de hospedagem, e complementarmente, legislar no que tange a assunto de interesse local e de sua competência legislativa tributária a locação de imóveis por temporada. É preciso ter cautela para que os dois conceitos não sejam confundidos. Meio de hospedagem está relacionado à prestação de serviço de hospedagem. Locação de imóveis residenciais por prazo inferior a noventa dias trata da locação por temporada. A disciplina legal e tributária é diferente, como já tivemos oportunidade de esclarecer no item 1.1.3 do Capítulo 1.

Por sua vez, o art. 3º da Lei Complementar dispõe sobre o que deve ser considerado como meio de hospedagem e faz isso reproduzindo os exatos termos previstos no art. 23 da Lei nº 11.771/2008:

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

Vale aqui um primeiro questionamento: Como poderia ser que um imóvel residencial disponibilizado para locação por temporada possa ser considerado um empreendimento ou estabelecimento?

O parágrafo primeiro do artigo terceiro volta a fazer referência à locação de imóveis residenciais disciplinados na Lei nº 8.245/1991¹⁷:

§ 1º Aplica-se o disposto nos artigos 48 e 49 da Lei Federal nº 8.245/1991 na **locação de imóveis residenciais por temporada**, podendo a disponibilização do imóvel ocorrer no todo ou em parte, mediante remuneração previamente acordada entre as partes.

O art. 4.º da lei enquadra como sujeitos a disposições da lei os imóveis residenciais divulgados por meio de intermediação em sites, aplicativos e afins, isto é, enquadra no disposto na lei as disponibilizações de imóveis realizadas por meio de plataformas digitais de compartilhamento de lares, como a Airbnb.

Art. 4o. Considera-se enquadrado nesta lei **os imóveis residenciais que são divulgados, disponibilizados ou ofertados por meio de intermediação, em qualquer forma lícita admitida no ordenamento jurídico, tais como sites, empresas constituídas para esta finalidade, aplicativos ou plataformas eletrônicas** e quaisquer formas de exploração ou denominações correlatas e similares. (destaque da autora).

O art. 5º dispõe

Art. 5º. **A oferta de hospedagem de imóveis residenciais** somente poderá ocorrer pelo proprietário do imóvel, devendo haver comprovação desta condição na ocasião do procedimento de licenciamento e concessão do alvará de funcionamento, e por intermediadores diversos, como agências de turismo, aplicativos, plataformas eletrônicas diversas e similares, mediante contrato com o proprietário diretamente e igualmente comprovado aos órgãos competentes.

Parágrafo único. Fica vedada a **oferta de hospedagem de imóveis residenciais** por locatários, comodatários e quaisquer formas de uso previstas em lei, salvo prévia, expressa e formal autorização do proprietário.

Quando o artigo 5º acima faz referência a “oferta de hospedagem de imóveis residenciais” fica claro que está fazendo referência a imóveis residenciais que são utilizados

¹⁷ O artigo terceiro tem ainda mais três parágrafos, a seguir reproduzidos: §2º Os empreendimentos ou estabelecimentos de hospedagem que explorem ou administrem em condomínios residenciais a prestação de serviços de hospedagem em unidades mobiliadas e equipadas, bem como outros serviços oferecidos aos hóspedes, estão sujeitos às determinações de que trata esta Lei e atos normativos regulamentadores. §3º Não descaracteriza a prestação de serviços de hospedagem a divisão do empreendimento em unidades hoteleiras, assim entendida a atribuição de natureza jurídica autônoma às unidades habitacionais que o compõem, sob titularidade de diversas pessoas. §4º O disposto nesta lei não se aplica aos empreendimentos imobiliários, organizados sob a forma de condomínio, que contém instalações e serviços de hotelaria à disposição dos moradores, cujos proprietários disponibilizem suas unidades exclusivamente para uso residencial ou para serem utilizadas por terceiros sem caráter remunerado, com esta finalidade taxativa, por períodos superiores a 90 dias (noventa) dias, conforme legislação específica.

como meio de hospedagem. Isso porque, somente meios de hospedagem (empreendimentos ou estabelecimentos – nos termos do art. 3º) podem ofertar serviços de hospedagem. Os imóveis residenciais destinados à locação por temporada não prestam serviço de hospedagem. Cabe lembrar, os meios de hospedagem são regidos pelo art. 23 da Lei nº 11.771/2008 e a locação por temporada pelos arts. 48 e 49 da Lei nº 8.245/1991.

E quais são esses imóveis residenciais que são utilizados como meio de hospedagem? São os imóveis que, nos termos do art. 4º são divulgados, disponibilizados ou ofertados por meio de intermediação, inclusive online.

Portanto, interpretando-se os arts. 4º e 5º acima, pode-se afirmar que de acordo com a lei municipal de Caldas Novas, imóveis residenciais divulgados através de plataformas de hospedagem podem ser considerados como meios de hospedagem. Isso é, podem ser considerados empreendimentos ou estabelecimentos destinados a prestar serviços de alojamento temporário de forma remunerada.

Sem embargo, o art. 6º aduz que

Art. 6º. Para fins de aplicabilidade dos efeitos desta lei, **a utilização de imóvel residencial como meio de hospedagem** com a finalidade remunerada deverá respeitar a sua utilização pelo prazo máximo de 90 dias de forma contínua, em respeito à Lei do Inquilinato. (destaque da autora)

Ora, se o imóvel residencial está sendo equiparado a um meio de hospedagem, e se os meios de hospedagem estão sujeitos à disciplina da Lei nº 11.771/2008, por qual razão deveria ser respeitado o prazo de 90 (noventa) dias que trata a Lei do Inquilinato, em específico o art. 48? Os meios de hospedagem não estão sujeitos à Lei do Inquilinato, não há necessidade de observância do prazo máximo de noventa dias. Nos parece que aqui não foi empregada a melhor técnica.

Em linha com a nossa interpretação, o art. 8 não deixa margem a dúvida de que a lei está a tratar de imóveis residenciais que são utilizados como estabelecimentos ou empreendimentos destinados a prestar serviços de hospedagem:

Art. 8º. **O imóvel residencial que for explorado como meio de hospedagem em caráter remunerado** deverá observar respeito às regras sanitárias e de saúde pública, Relações de Consumo e toda a legislação federal específica pertinente a meios de hospedagem, sobretudo na Lei Geral do Turismo – Lei nº 11.771/2008. (destaque da autora)

Quanto aos aspectos tributários, a lei estabelece a obrigação do prestador de serviço de hospedagem informar ao fisco municipal o recolhimento de taxa anual de funcionamento e do ISSQN, nos termos do art. 9º:

Art. 9º O prestador do serviço de hospedagem de que trata esta lei, direta ou indiretamente, deve **informar** ao fisco municipal, preferencialmente através de plataformas específicas online de comunicação, o recolhimento da taxa anual de funcionamento e do **Imposto sobre serviços de qualquer natureza, decorrentes da prestação remunerada de seus imóveis residenciais**. (destaque da autora).

§1º Considera-se, contribuinte, para os fins desta lei, o proprietário do imóvel residencial que explore como meio de hospedagem em caráter remunerado, e de forma subsidiária, os intermediadores ou administradores responsáveis pela exploração dos mesmos, independente da forma de constituição ou denominação.

§2º A base de cálculo do imposto é o preço da diária do imóvel residencial utilizado como meio de hospedagem em caráter remunerado.

§3º **Ficam obrigados os contribuintes de que trata este artigo a efetuarem o recolhimento do ISS referente à prestação efetiva dos serviços aos hóspedes, através dos canais específicos de comunicação com o fisco municipal, na forma do caput deste artigo e em regulamento específico a ser publicado**, relativo aos procedimentos fiscais específicos para os imóveis residenciais de que trata esta lei (destaque da autora)

O contribuinte do ISSQN é o proprietário do imóvel, sendo que são incluídos como responsáveis tributários os intermediadores ou administradores responsáveis pela exploração dos imóveis (art. 9º, § 1º), isto é, as plataformas digitais de compartilhamento de lares. A base de cálculo do ISSQN é o preço da diária do imóvel (art. 9º, § 2º). O fato gerador do ISSQN é a prestação efetiva de serviços de hospedagem (§ 3º). Vale ainda mencionar que segundo o parágrafo terceiro, a obrigação tributária está condicionada à publicação de “regulamento específico” que deverá conter os “procedimentos fiscais específicos” a serem seguidos. Portanto, trata-se de norma que para que efetivamente produza efeitos, depende da aprovação de outra norma, um regulamento.

Esse regulamento é que irá dispor sobre a forma pela qual o ISSQN e a taxa anual de funcionamento deverão ser recolhidos.

De todo modo, é um fato que, nos termos da Lei Complementar nº 99/2017 de Caldas Novas a prestação de serviços de hospedagem em imóveis residenciais que são divulgados por meio de plataformas de compartilhamento de hospedagem ficará sujeita a incidência de ISSQN.

Faz-se mister admitir que as normas de natureza tributária sintetizadas no artigo nono da Lei de Caldas Novas vão ao encontro do disposto na Lei Complementar nº 116/2003 em termos dos elementos que dão origem a uma obrigação tributária. Isto é, estabelece-se como fator gerador do ISSQN a prestação de um serviço constante da lista anexa, atendendo ao

disposto no art. 1º caput (sendo o serviço em questão o de hospedagem, previsto no subitem 9.01 da lista anexa). Além disso, estabelece que o ISSQN será devido ao município de Caldas Novas, em obediência ao art. 3º, caput, indica como contribuinte do imposto o prestador desse serviço, consoante o art. 5º e aponta como base de cálculo do imposto o preço do serviço, nos termos do art. 7º, todos artigos da Lei Complementar nº 116/2003.

O artigo 10 institui a obrigatoriedade dos contribuintes responsáveis (intermediadores ou agenciadores) em informar a quantidade de diárias comercializadas no período trimestral, o preço cobrado (média) e o nome, CPF e origem dos hóspedes. A comunicação será feita através “dos canais de comunicação” de que trata o artigo nono. A norma parece ter como objetivo viabilizar, através do acesso das autoridades competentes a essas informações, o controle e fiscalização quanto aos montantes de imposto que deveriam ser recolhidos aos cofres públicos versus o que efetivamente foram recolhidos nos mesmos períodos. Segundo o parágrafo único, “a municipalidade disponibilizará formulários específicos para a prestação de tais informações”.

A não observância do disposto na lei pode implicar inclusive no cancelamento de licença de funcionamento do imóvel residencial como meio de hospedagem (art. 11º).

A Airbnb reagiu à aprovação da lei manifestando-se na mídia com a alegação de se trata de norma inconstitucional¹⁸.

Não se tem informações quanto à efetividade da Lei Complementar nº 99 e sua aplicabilidade concreta em Caldas Novas ou sobre montantes arrecadados pelo município nem mesmo em termos gerais sobre a aderência da lei à realidade concreta. Na verdade, pesquisas relacionadas à Lei Complementar nº 99 revelam poucos retornos, sendo a maioria desses relativos a menções sobre a lei em artigos acadêmicos que não chegam a se aprofundar sobre os rumos que a norma seguiu após sua promulgação. Esta baixa repercussão não deixa de ser um sintoma sobre a complexidade do debate e os interesses envolvidos.

A legislação de Caldas Novas, ao equiparar imóveis residenciais divulgados através de meio intermediadoras a meio de hospedagem, isto é, a empreendimentos ou estabelecimentos que prestam serviços de hospedagem e não nos parece ter tomado a direção mais acertada.

A natureza da prestação firmada entre hóspedes e anfitriões é de locação por prazo determinado e não de prestação de serviços de hospedagem (serviços análogos a de hotéis) como esta pesquisa já abordou oportunamente (subitem 1.1.3).

¹⁸ Caldas Novas é primeira cidade no País a taxar o Airbnb. Disponível em: <<https://www.istoedinheiro.com.br/caldas-novas-e-primeira-cidade-no-pais-taxar-o-airbnb/>>. Acesso em: 03 out. 2021.

Com efeito, a atividade viabilizada por meio das plataformas digitais de hospedagem é uma variação mais moderna de uma prestação que já existe há décadas, isto é, a locação de imóveis por prazo determinado.

2.4.2. *Porto Seguro*

Qualquer pessoa que realizar reservas de imóveis localizados no município de Porto Seguro, estado da Bahia, divulgados através da plataforma digital da Airbnb estará sujeita ao pagamento do valor de R\$ 2,60 (dois reais e sessenta centavos) por diária. É que, conforme divulgado no próprio sítio eletrônico da plataforma e em alguns canais de notícias locais, a plataforma e o município em questão celebraram, em abril de 2018, um “acordo em defesa do turismo responsável”, segundo o qual

A empresa começará a arrecadar e a remeter uma contribuição de R\$ 2,60 por hóspede/noite ao Fundo Municipal de Desenvolvimento do Turismo de Porto Seguro (FUNDETUR) sobre todas as reservas feitas a partir do dia 1º de junho de 2018. (AIRBNB, 23 abr. 2018)

Não identificamos na legislação tributária do município a lei que instituiu a cobrança desse valor ou “contribuição”. Por outro lado, também foi divulgado pela plataforma na mesma notícia cujo trecho acima se transcreveu que houve a celebração de “memorando de entendimentos” (AIRBNB, 23 abr. 2018).

À época em que o acordo foi firmado houve divulgação na imprensa¹⁹ a respeito, conforme atesta reportagem veiculada pela revista Isto É, de abril de 2018:

Nesta quinta-feira, 19, o Airbnb anunciou o aperto de mãos com a cidade de Porto Seguro, na Bahia, para fortalecer o “turismo sustentável”. O aplicativo começará a arrecadar e a pagar uma contribuição de R\$ 2,60 por diária de hospedagem para fomentar o turismo sustentável. O dinheiro será destinado ao Fundo Municipal de Desenvolvimento do Turismo de Porto Seguro (Fundetur).

[...]

No acordo com Porto Seguro, apesar de não ser considerado tributo, a contribuição acaba por amenizar a grita dos empresários que se sentem lesados.

¹⁹ Outras reportagens jornalísticas também foram divulgadas na época, à exemplo do site Mercado Eventos, que deu ênfase à manifestação da Associação Brasileira da Indústria de Hotéis, contrária ao acordo: “A Associação Brasileira da Indústria de Hotéis (ABIH) emitiu nota oficial à respeito: ‘Na visão da entidade, a taxa de sustentabilidade, que será paga pelo Airbnb é uma maneira de procurar mascarar o sério problema enfrentado pela hotelaria hoje com o seu principal concorrente, dando a impressão de que são todos iguais e estão sujeitos aos mesmos critérios e exigências. Ao contrário, os números não mentem.’, diz uma parte do documento, assinado pelo presidente da entidade, Manoel Linhares” (REGIS, 2018).

“O Airbnb oferece uma alternativa saudável para o turismo de massa que atomenta as cidades há décadas”, afirma Chris Lehane, chefe de relações públicas do aplicativo. “Por um lado, um destino precisa ter diversidade de opções de experiências, isso inclui o formato da hospedagem, por outro, um destino turístico deve cuidar do ordenamento da oferta turística. O acordo caminha nessa direção”, complementa o secretário municipal de Cultura e Turismo de Porto Seguro, Richard Alves. (COSTA, 2018, desta que da autora)

Por outro lado, outras notícias posteriores veiculadas pela própria plataforma dão nota do relacionamento que o município de Porto Seguro e a Airbnb mantêm:

Entre os dias 27 e 30 de novembro, o Airbnb e a Secretaria Municipal de Cultura e Turismo de Porto Seguro promoveram uma série de atividades para capacitar os moradores dos distritos de Trancoso e Caraíva a criar e oferecer experiências turísticas por meio da plataforma ainda no verão de 2019.

A iniciativa é parte do acordo firmado em abril deste ano entre o Airbnb e o município baiano para fortalecer o turismo sustentável local, e resultará na publicação de guias de experiências de ambos os distritos, além de uma página inteiramente dedicada à região no Airbnb Citizen Brasil, que divulgará globalmente dicas e informações turísticas locais. (AIRBNB, 8 jan. 2019)

Considerando que, segundo os preceitos do direito constitucional-tributário, todo tributo deverá ser instituído por meio de lei, nos termos do art. 150, inc. I da Constituição Federal, qualquer “contribuição” cujos termos estejam estabelecidos em documento firmado entre a Airbnb e as autoridades do município de Porto Seguro não tem natureza tributária. Não é por outro motivo que Hugo de Brito Machado (2012) assevera

Insistimos em que o Princípio da Legalidade não quer dizer apenas que a relação de tributação é jurídica. Quer dizer que essa relação, no que tem de essencial, há de ser regulada em lei. Não em qualquer norma jurídica, mas em lei, no seu sentido específico (MACHADO, 2012, p. 199).

Como não se trata de tributo, mas de acordo bilateral, as obrigações e consequências oriundas desse negócio são completamente alheias ao direito tributário. Inclusive, na eventualidade de superveniência de legislação tributária que acarrete a cobrança de ISSQN sobre o aluguel intermediado por plataformas de hospedagem ou ainda que venha a ser instituído outro novo tributo, não haverá qualquer impedimento a que o mesmo venha a ser cobrado sobre os contratos firmados tendo por objeto imóveis localizados no município de Porto Seguro.

2.5. O Acórdão no Recurso Especial nº 1.819.075 do STJ: análise de sua possível influência sobre a definição do regime de tributária da atividade

Os impactos sociais e econômicos do modelo de negócios da Airbnb são diversos. Dentre tais impactos encontra-se a repercussão negativa que a movimentação e rotatividade de pessoas têm em condomínios e vizinhanças residenciais. Espaços antes íntimos, destinados ao desfrute da vida privada de pessoas e famílias, são tomados pela inconstância e dinamismo causado pelo constante revezamento de pessoas que se hospedam nos imóveis por períodos curtos e são logo substituídas por outras. As mais palpáveis reivindicações daqueles atingidos por essa dinâmica em seus ambientes residenciais são a insegurança e a modificação da qualidade de vida. E isso não é pouco. Vale ressaltar que o valor de mercado atribuído a imóveis é fortemente baseado em sua localização e nas características do bairro (tais como condições de segurança e qualidade de vida), do condomínio e das redondezas em geral. Não é difícil imaginar que o valor de mercado de determinado imóvel seja impactado pelo fato de que naquele condomínio onde se localiza o imóvel várias unidades são constantemente locadas por curta temporada através de plataformas digitais.

Esse tipo de locação viabilizada por meio da Airbnb em muito difere das clássicas locações residenciais de longo prazo, que, ao contrário das primeiras, são lugar-comum na vida de condomínios residenciais, além de serem regulamentadas em lei (Lei nº 8.245/1991).

O conflito entre um condomínio residencial e o proprietário de um dos imóveis desse condomínio que disponibilizava sua unidade na plataforma Airbnb foi analisado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ). A quarta Turma do Tribunal, em abril de 2021, no julgamento do Recurso Especial nº 1.819.075-RS, se debruçou sobre o exame da relação entre condomínios residenciais e anfitriões da Airbnb e os limites das locações de curto prazo vis-à-vis as normas privadas desses condomínios. O julgamento foi centrado na definição sobre a legalidade da disponibilização de imóveis localizados em condomínio com finalidade residencial para locação ou hospedagem em plataformas digitais.

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

Interessante notar que a empresa que Airbnb Ireland UC requereu o ingresso nos autos, na condição de assistente simples dos recorrentes. Segundo consta do voto do ministro Luis Felipe Salomão:

De início, cumpre referir que AIRBNB IRELAND UC requer o ingresso nos autos, na qualidade de assistente simples dos recorrentes (fls. 652-870). Em síntese, fundamenta o pedido em razão do debate sobre a qualificação jurídica da relação contratual havida entre os recorrentes e pessoas que residem temporariamente em um dos imóveis, relação formada mediante plataformas como o Airbnb, que, embora não seja parte deste processo, não se pode negar que faz parte do roteiro do presente litígio. Expõe o interesse jurídico nos seguintes termos (fl. 655):

11. O interesse do Airbnb de auxiliar os Recorrentes na qualidade de assistente simples deriva do enquadramento fático e jurídico que as instâncias ordinárias conferiram à demanda: (a) os Recorrentes a nunciam o aluguel por temporada de um de seus imóveis mediante a plataforma Airbnb e (b) o objeto desse recurso envolve a qualificação jurídica de contratos que os Recorrentes celebram com seus locatários mediante a plataforma.

Acerca da questão, é sabido que a interferência processual de terceiro se justifica, além da economia processual, na potencialidade de os efeitos da sentença refletirem sobre relações que, embora não deduzidas no processo, dependam do resultado favorável do litígio em prol de um dos litigantes.

Deveras, o assistente ingressa espontaneamente em lide alheia porque possui interesse jurídico em que a solução favoreça a posição jurídica da parte assistida, embora a relação parte-terceiro não seja objeto de discussão no processo. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2021, p. 6)

Como só tivemos acesso ao acórdão e não a íntegra dos autos, não é possível analisar quais os fundamentos utilizados pela empresa estrangeira para aceder à e nem quais os argumentos trazidos. No entanto, pode-se assumir que, na condição de assistente dos réus a empresa deve ter aduzido argumentos no sentido de não haver conflito entre as regras da convenção de condomínio, que previam a finalidade residencial exclusivamente, e as atividades realizadas pelos réus.

Em sua defesa, os réus arguíram que a atividade por eles praticada era de locação por curta temporada, o que não ocasionaria o desvirtuamento da relação locatícia nem alteraria a destinação residencial dos imóveis. E ainda, que a proibição imposta violaria seu direito à propriedade. Vale ressaltar que trechos do acórdão do STJ levam ao entendimento de que o imóvel dos réus era alugado inclusive de forma parcial (quatro pessoas sem vínculo entre si dividiam o mesmo apartamento).

O relator inicialmente designado para relatoria do acórdão, Ministro Luís Felipe Salomão, votou no sentido de dar provimento ao pleito dos réus, sob os argumentos, dentre outros, que a atividade praticada não poderia ser categorizada como comercial, que os serviços prestados pelos réus eram meramente circunstanciais e diferem do plexo de serviços prestados

no âmbito de um contrato de hospedagem, que o aluguel de curta temporada sempre existiu e sempre recebeu tratamento de aluguel e que a proibição afronta o exercício do direito de propriedade.

O ministro Raúl Araújo apresentou voto-vista divergente e foi acompanhado pela maioria dos ministros. Acompanhando pela maioria dos ministros, Raúl Araújo foi nomeado relator para o acórdão. Em seu voto, o ministro tece comentários sobre os conceitos de residência e domicílio em oposição ao conceito de morada e hospedagem. Pontua, suportado por doutrina civilista, que residência e domicílio são conceitos ligados a concepção de permanência habitual e definitividade anímica. Há um fator psicológico na residência e/ou domicílio, que é o propósito de permanecer. Já no caso de morada e hospedagem, a noção de temporariedade é que prevalece. Há um “caráter efêmero e transitório” típico das hospedagens.

Com essa diferenciação entre residir (estabelecer domicílio) e se hospedar, quer o ministro demonstrar que o caráter transitório, que é característico dos casos analisados nos autos, é típico da segunda hipótese, isto é, morada ou hospedagem. Os visitantes que por lá passavam após realizarem a reserva através da plataforma Airbnb, não tinham a intenção de residência nem domicílio.

Precisamente na alta rotatividade de pessoas nos apartamentos estava centrada a principal queixa do condomínio, pois verdadeiramente ninguém residia naqueles apartamentos.

Conforme se constata do panorama fático descrito pelas instâncias ordinárias e acima reproduzido em grande parte, o Condomínio autor, ora recorrido, não se volta propriamente contra a possibilidade de os réus realizarem contratação de aluguel de longa ou reguduração com terceiros. **O Condomínio se diz prejudicado é pela específica prática dos ora recorrentes de disponibilizarem a terceiros hospedagem remunerada e de curta duração, de franca rotatividade, perturbando a rotina de um condomínio edilício residencial** e trazendo insegurança àquela coletividade. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2021, p. 56, desta que da autora)

Mais adiante em sua análise, o ministro conceitua a relação entre a anfitriã e os hóspedes como contrato de hospedagem, afirmando

Assim, nos termos do apurado pelas instâncias ordinárias, tem-se que os recorrentes, proprietários de duas unidades imobiliárias no condomínio edilício do auto, estariam promovendo, de modo informal e simplificado, a locação parcial desses dois apartamentos, alugando separadamente, por curtas temporadas, quartos ali existentes para diferentes pessoas sem vínculo entre si, em geral jovens em busca de hospedagem. Alegam os promovidos, sem apresentar os contratos, celebrarem com aqueles terceiros locação por temporada com “prazo determinado, inicialmente de doze meses, o qual pode ser diminuído por acordo entre as partes”, incluindo, em alguns casos, “o oferecimento de serviço de lavanderia e ‘internet’ (conf. Sentença: e-STJ fl487, e acórdão, fl. 553)”

Trata-se de modalidade singela e inovadora de hospedagem de pessoas, sem vínculo entre si, em ambientes físicos de estrutura típica residencial familiar, exercida sem inerente profissionalismo por aquele que atua na produção desse serviço para os interessados, sendo a atividade comumente anunciada por meio de plataformas digitais variadas, tais como Airbnb, Alugue Temporada (Home Away), VRBO, Booking e outros. As ofertas são feitas por proprietários ou possuidores de imóveis de padrão residencial, dotados de espaços ociosos, aptos ou adaptados para acomodar, com certa privacidade e limitado conforto, o interessado, geralmente, à demanda de pessoas menos exigentes, como jovens estudantes ou viajantes, estes por motivação turística ou laboral, atraídos pelos baixos preços cobrados

Essa peculiar forma de hospedagem não encontra, ainda, clara definição doutrinária ou mesmo legislação reguladora no Brasil e registre-se, não se confunde com aquelas espécies tradicionais de locação, nem mesmo com aquela menos antiga, genericamente denominada de aluguel por temporada.

Tampouco a nova modalidade de hospedagem se enquadra dentre os usuais tipos de hospedagem ofertados, de modo formal e profissionalizado, por hotéis, pousadas, hospedarias, motéis, e outros estabelecimentos da rede tradicional provisor de alojamento, conforto e variados serviços à clientela, regida pela Lei nº 11.771/2008. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2021, p. 56, destaque da autora)

No trecho acima nota-se que primeiro o relator menciona inicialmente que se trata de locação parcial de imóveis, realizada de forma “informal e simplificada” para logo no parágrafo seguinte se referir a nova “modalidade singela e inovadora de hospedagem”, de forma que, não confere uma definição categórica da natureza da prestação, se locação (regida pelo art. 48 e seguintes da Lei nº 8.245/1991) ou hospedagem (regida pelo art. 23 e seguintes da Lei nº 11.771/2008).

Ao fim, afirma que essa “peculiar forma de hospedagem” não se encontra prevista na legislação brasileira e não tem definição doutrinária precisa, portanto, afastando a aplicação das bases legais acima mencionadas. Na verdade, o relator descarta o enquadramento da prestação tanto das espécies “tradicionais” de locação quanto dos usuais serviços de hospedagem.

Toda a análise do relator é voltada a verificação se a finalidade para a qual os imóveis são utilizados contraria a finalidade residencial prevista na convenção do condomínio que aliás deve ser a destinação exclusiva dada aos imóveis.

As principais características dessa modalidade inovadora de prestação são, em seu entender, que o ambiente físico utilizado possui estrutura tipicamente familiar, a atividade é realizada, sem inerente profissionalismo, por proprietários ou possuidores de imóveis de padrão residencial dotados de espaços ociosos e o imóvel é anunciado por meio de plataforma digital.

Acontece que, diferentemente do que parece ser o entendimento do relator, parte dos imóveis disponibilizados na plataforma Airbnb são geridos profissionalmente e disponibilizados em sua totalidade (e não parcialmente com a presença do proprietário ou possuidor do imóvel concomitante e nem a pessoas diferentes sem vínculo entre si).

Ademais, parece-nos carecer de fundamentação a conclusão no sentido de afastar o enquadramento da prestação como locação por temporada, disciplinada pela Lei nº 8.245. Isso porque, as principais características acima mencionadas não dão a conotação de que existe prestação de serviços de hospedagem.

Em trecho mais adiante, o relator cita o art. 48 da lei e menciona que da análise dessa norma se depreende que nela não se enquadra o

Aluguel informal e fracionado, de quartos existentes num imóvel, para hospedagem de distintas pessoas sem vínculo entre si, mas sim a locação plena e formalizada de imóvel adequado a servir de residência temporária (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2021, p. 60)

Dois seriam os principais motivos apontados pelos quais a prestação objeto de análise não se enquadra nos termos do art. 48. O primeiro a ausência de contrato escrito. Acontece que as prestações intermediadas por meio das plataformas digitais têm a maioria de seus termos firmados no âmbito da plataforma (partes, imóvel objeto da prestação, preço, duração, condições de pagamento etc.), tornando frágil, para esses casos, a argumentação posta no acórdão. O segundo seria que, no caso concreto, haveria a prestação de serviços “de internet e de lavanderia”. A nosso ver, a prestação de serviços é circunstancial ao caso concreto. Não há como saber o padrão em relação a outros imóveis disponibilizados por meio de plataformas digitais.

Com base nesses dois argumentos, o relator afasta a caracterização de locação por temporada, com o intuito de afastar definitivamente o conceito de residência temporária.

De outro lado, também pontua que não se trata de prestação de serviço de hospedagem, pois faltam “estrutura ou profissionalismo suficiente” para que a atividade fosse considerada dentro do escopo das atividades empresariais regidas pela Lei nº 11.771/2008. Concordamos em certa medida com este posicionamento, na medida em que, regra geral, as prestações não são realizadas através de “empreendimentos ou estabelecimentos” mencionados no art. 23 da referida lei que define os meios de hospedagem.

Após afastar a prestação tanto de locação quanto de hospedagem típica, conclui o relator que se trata de

contrato atípico de hospedagem, expressando uma nova modalidade, singular e inovadora de hospedagem de pessoas, sem vínculo entre si, em ambientes físicos de padrão residencial e de precário fracionamento para utilização privativa, de limitado conforto, exercida sem inerente profissionalismo por proprietário ou possuidor do imóvel, sendo a atividade comumente anunciada e contratada por meio de plataformas digitais variadas. (BRASIL Superior Tribunal de Justiça, 2021, p. 67)

Por fim, conclui que a celebração de contrato atípico de hospedagem e a utilização dos imóveis dos réus para esses fins (hospedagem) contraria o disposto na convenção do condomínio autor da ação, a qual prevê destinação exclusivamente residencial para os imóveis.

Por maioria, a quarta turma do STJ (assim como primeira e segunda instância) acolheu o pleito do condomínio no sentido de vedar o uso das unidades de propriedade da ré para fins de hospedagem, sob a justificativa de que na convenção do condomínio havia previsão expressa que a finalidade das unidades era exclusivamente residencial e que a disponibilização de imóveis por meio da plataforma Airbnb estava desvirtuando essa finalidade.

Em junho de 2021 foram opostos Embargos de Declaração pela sociedade Airbnb Ireland Uç, admita como assistente simples dos réus. Até o momento da conclusão desta dissertação os embargos aguardavam julgamento.

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

No entanto, trata-se de interpretação da natureza da prestação do ponto de vista do direito civil em que, o cerne da discussão é a relação entre o proprietário do imóvel e o condomínio, uma relação entre particulares e que cuida da violação de direitos privados (se for o caso), em razão do desvirtuamento da finalidade do uso do imóvel (residencial e não comercial).

Inclusive, em outro julgamento um pouco posterior, do Resp nº 1.884.483 - PR, em novembro de 2021, em que a discussão estava centrada na relação entre as regras do condomínio e o direito provado dos condôminos em disponibilizar imóveis para a locação de curto ou curtíssimo prazo através de plataformas digitais, o acórdão, de relatoria do ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, menciona que o enquadramento da atividade como locação por temporada ou serviço de hospedagem não interfere nas definições sobre os conflitos entre o condomínio e os condôminos. Nesse sentido:

Esse enquadramento [locação por temporada ou serviço de hospedagem] apresenta maior relevância apenas quando se contrapõem em juízo os interesses do locador e do locatário, do hospedeiro e do hóspede, enfim, daquele que disponibiliza o imóvel para uso e do terceiro que o utiliza, visando, com isso, definir o regramento legal aplicável à relação jurídica firmada entre eles.

Diversa é a hipótese dos autos, em que o conflito se verifica na relação entre o proprietário do imóvel que o disponibiliza para uso de terceiros e o próprio condomínio no qual o imóvel está inserido, atingindo diretamente os interesses dos demais condôminos. Nessa específica hipótese, impõe-se observar as regras relativas ao condomínio edilício, previstas no Código Civil.

Desse modo, deixando de lado a tarefa praticamente impossível de enquadrar, genericamente, os negócios entabulados por meio de plataformas digitais de hospedagem em alguma das disciplinas legais existentes, **passa-se a examinar o que realmente importa para a solução da lide: saber se os condomínios residenciais podem ou não fixar tempo mínimo de locação das unidades autônomas ou até mesmo impedir a utilização de determinado meio para tal finalidade, a exemplo das plataformas digitais.** (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2022, p. 12)

De todo modo, não nos parece que a direção tomada pelo STJ no âmbito do Resp 1.819.075, acórdão de relatoria do ministro Raúl Araújo tenha sido a mais acertada. Diferentemente no ministro não verificamos que na prestação em questão existam de serviços de hospedagem envolvidos, ainda que serviços de hospedagem “atípicos”, como tenta defender o ministro. Ao conceituar a prestação como uma nova modalidade de hospedagem, o ministro cita características que não evidenciam a prestação de serviço de hospedagem. Com efeito, ao descrever que a prestação ocorre entre pessoas sem vínculo entre si, em ambientes físicos de estrutura típica residencial familiar, exercida sem inerente profissionalismo, sendo anunciada por meio de plataformas digitais o relator poderia estar tratando de locação, sem correr risco de erro. Nenhuma dessas características listadas é típica da prestação de serviços de hospedagem (vide características do contrato de hospedagem no subitem 1.1.3 do Capítulo 1) Acrescente-se a isso que o fato de a prestação ser marcada pela transitoriedade não deveria afastar por si só a caracterização da locação. A própria definição de locação por temporada pressupõe a transitoriedade, já que sua duração está limitada a noventa dias. Aliás, o art. 48 da Lei nº 8.245/1991 expressamente prevê a que a locação por temporada se destina a “residência temporária do locatário”.

No que tange ao direito tributário, o fato de se considerar que os anfitriões alugam seus imóveis numa atividade profissional com elemento de empresa, ou seja, visando o lucro, pode gerar efeitos civis, mas não interfere na qualificação tributária do negócio jurídico. Isso porque, a finalidade da utilização do imóvel, se residencial ou comercial, pode ter impacto no âmbito das normas civis para o desenvolvimento de determinada atividade ou não. Porém, para fins tributários a finalidade da utilização do imóvel, isto é, se determinado imóvel é utilizado para fins residenciais ou para fins comerciais, não desvirtua a natureza da prestação, que continua sendo de locação, de uma forma ou de outra. E nesse sentido, a atividade de locação não é tributável pelo ISS face à legislação em vigor e a Súmula Vinculante nº 31 do STF.

Falta o elemento da tipicidade para atrair a tributação pelo ISSQN. Isso é, a atividade econômica desenvolvida pelos anfitriões de empresas como a Airbnb de um lado não se assemelha a uma locação residencial de longo prazo, mas de outro lado também não possui as características intrínsecas a um serviço de hospedagem tributável pelo ISSQN, tanto é assim

que acórdão do STJ conclui que se trata de uma “hospedagem atípica”. Os que os anfitriões realizam é uma locação de seu imóvel por períodos curtos, sem oferecer efetivamente serviços como os de um hotel aos hóspedes.

Por fim, chamamos a atenção ao fato que o racional desenvolvido no julgamento do STJ, quanto aos serviços de hospedagem e o “contrato atípico de hospedagem” não deve impactar a análise quanto aos efeitos tributários do contrato celebrado entre anfitriões e hóspedes conforme a legislação e jurisprudência em vigor.

Para que as atividades em questão passem a ser tributadas pelo ISSQN é necessário que a Súmula Vinculante nº 31 do STF seja revogada e que ocorra uma mudança legislativa, para inclusão da atividade de locação no rol de serviços tributáveis previsto na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

2.6. Conclusões parciais

Ao longo do Capítulo 2 enfrentamos de forma aprofundada o cerne da questão tributária relativa à incidência do ISSQN sobre as atividades praticadas pelos anfitriões que anunciam imóveis nessas plataformas.

De início, nos posicionamos alinhados à corrente doutrinária que defende que o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza não se limita a rigidez do conceito de obrigações de fazer do direito civil, mas sim se assemelha à produção de uma utilidade dirigida a outrem. Analisamos também a evolução da jurisprudência do STF sobre o tema e concluímos que embora tenham sido dados importantes passos para a superação do precedente firmado no âmbito do RE 116.121 (que adota conceito de serviços de qualquer natureza equivalente a obrigação de fazer), que se notam, por exemplo, em precedentes mais recentes em que a corte admitiu a incidência do ISS sobre prestações mistas ou complexas (por exemplo RE 547.245 e RE 603.136), seria prematura afirmar que há uma completa superação do entendimento firmado em 2000 e um novo conceito jurisprudencial sobre serviços de qualquer natureza.

Analisamos também a função da lista anexa à Lei Complementar nº 116, no sentido de ser uma delimitação definidora do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. Concluímos que pela técnica eleita da taxatividade, a atividade econômica que não estiver prevista na lista anexa à Lei Complementar nº 116 não é tributável pelo ISS.

Diante das conclusões até então alcançadas, chegamos à segunda importante conclusão desta dissertação que é a impossibilidade de tributação das atividades praticadas pelos anfitriões

doas plataformas de compartilhamento de lares, à luz do sistema tributário nacional e sua interpretação pelo STF.

Na sequência, abordamos algumas iniciativas do poder público municipal em determinadas localidades brasileiras para regulamentar a atuação das plataformas digitais de compartilhamento de lares, especificamente nos municípios de Caldas Novas (Goiás) e Porto Seguro (Bahia). Afirmamos que a Lei Complementar nº 99 de Caldas Novas não nos parece ter acertado ao equiparar imóveis residenciais divulgados através de meio intermediadoras a meio de hospedagem. Isso porque, em nosso entendimento, como abordado em profundidade no Capítulo 1, a atividade dos anfitriões do Airbnb é uma locação por temporada, compreendida no âmbito da Lei do Inquilinato.

Também avaliamos a decisão do STJ no âmbito do Resp nº 1.819.075, que abordou as atividades de compartilhamento de moradias por anfitriões da Airbnb e os conflitos de interesses com condomínios residenciais também apontamos as inconsistências desse julgamento ao propor que a prestação dos anfitriões em relação aos hóspedes de plataformas digitais de hospedagem é de serviços de hospedagem atípico. Ressaltamos, contudo, que essa decisão não tem impactos no âmbito do direito público.

Ao encerrarmos os capítulos 1 e 2 deste trabalho, chegamos a algumas conclusões. Dentre tais conclusões uma primeira importante é de que as atividades potencializadas por meio de plataformas digitais de compartilhamento de moradias tem significativos impactos sociais e econômicos nas comunidades atingidas que não devem ser desconsiderados. Outra conclusão é que atualmente a locação de imóveis por temporada não é passível de tributação pelo ISSQN. Para que esse cenário mude, deverá ser revogada a Súmula Vinculante nº 31 e após, deverá ser aprovada alteração legislativa da Lei Complementar nº 116, para inclusão de item específico de locação de bens móveis na lista anexa.

No Capítulo 3 que se segue, que encerra a dissertação, buscaremos relacionar os impactos sociais dessas atividades com a ausência de tributação, apontando os prejuízos desse cenário. Ao fim ainda proporemos possíveis estratégias visando enfrentar melhor esses prejuízos do ponto de vista das políticas públicas.

3. A AUSÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO E OS PREJUÍZOS A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS

No Capítulo 1 deste estudo, investigamos a origem, crescimento e forma de atuação das plataformas de compartilhamento de lares. No Capítulo 2 nos aprofundamos na questão tributária propriamente dita, especificamente sobre a incidência ou não do ISSQN sobre as atividades praticadas pelos anfitriões que anunciam e alugam imóveis por meio dessas plataformas. Ao fim, concluímos que dada a interpretação (a nosso ver equivocada) conferida pelo Supremo Tribunal Federal ao conceito de serviços de qualquer natureza posto no art. 156, inc. III da CF, em especial considerando o disposto na Súmula Vinculante nº 31, não é possível, enquanto perdurar essa definição jurisprudencial, a incidência de ISS sobre a locação de curto prazo praticada pelos anfitriões de plataformas digitais de compartilhamento de lares. Dessa forma, tal atividade econômica termina por passar ao largo da tributação indireta no Brasil.

Neste Capítulo, que é o último estruturante da dissertação, iremos abordar como essa ausência de tributação resulta em prejuízos para o estudo, desenvolvimento e implementação de políticas públicas, especialmente urbanísticas e relacionadas ao turismo. Como já abordamos no Capítulo 1, existem alguns importantes aspectos negativos decorrentes do crescimento exponencial dessa atividade econômica, que serão a seguir lembrados e aprofundados, e que precisam, em nossa opinião ser enfrentadas através da regulação estatal.

Para a construção deste capítulo, levamos em consideração a reflexão de Shu-Yi Oei e Diane M. Ring (2016), no sentido de ser necessário ponderar os interesses envolvidos na regulamentação da atividade, interesses privados e o interesse público, isto é, o interesse das empresas e dos usuários da economia do compartilhamento e o da comunidade local afetada pelas atividades promovidas por e através dessas empresas. A regulamentação não deve ser a tal ponto de praticamente impedir o desenvolvimento da atividade econômica. Por outro lado, não regulamentar, ou uma regulamentação de forma pouco efetiva prejudicaria o interesse coletivo.

É interessante pensar que há um certo contrassenso inerente às análises que envolvem os modelos de negócios das empresas da economia do compartilhamento e a necessidade de regulamentar essa atividade. Isso porque, um elemento importante da economia do compartilhamento envolve a inserção de indivíduos, que de outro modo provavelmente não estariam operando em determinada atividade econômica, em uma atividade que tradicionalmente tem significativa regulamentação. Se, de início, esses indivíduos tivessem que cumprir com o mesmo nível de regulamentação dos atores tradicionais, é possível que fossem incapazes ou que relutassem em se inserir na economia do compartilhamento. Portanto, para atrair a participação desses indivíduos

no setor da economia alvo das empresas da economia do compartilhamento, é provável que os responsáveis soubessem que as barreiras regulatórias deveriam ser baixas (OEI; RING, 2016, p. 1052).

Ademais, considerando nossas conclusões no Capítulo 2 deste trabalho quanto à atual impossibilidade de tributação pelo ISSQN, apresentamos uma proposta alternativa para tributação das atividades de locação de curto prazo, qual seja, a imposição de taxa municipal para o controle, fiscalização e monitoramento das atividades de locação de curto prazo.

3.1. Prejuízos a políticas públicas urbanísticas

A falta de regulamentação por políticas públicas adequadas das atividades patrocinadas pelas plataformas de compartilhamento de moradias acarreta uma série de prejuízos ao direito constitucional à moradia, como já tivemos oportunidade de afirmar no Capítulo 2 da dissertação.

São diversos os impactos negativos causados pela popularização e crescimento exponencial das atividades de locação de curto prazo potencializadas através de plataformas digitais, dentre os quais destacamos a redução do estoque de imóveis disponíveis para locação de longo prazo, o (consequente) aumento de preços dos alugueis de longo prazo, a contribuição para o processo de gentrificação dos grandes centros urbanos, a geração de conflitos condominiais e a perturbação da vida privada e problemas de alegada concorrência desleal com outros agentes do mercado hoteleiro tradicional (BIVENS, 2019; GARCIA, 2017; TAVOLARI, 2017).

Aprofundaremos o estudo da questão da redução do estoque de imóveis disponíveis para locação de longo prazo e consequente aumento de preços dos alugueis em geral. O economista estadunidense Josh Bivens publicou em 2019 estudo no *Economic Policy Institute* no qual conclui que, nas cidades estadunidenses, os custos relacionados à expansão da plataforma Airbnb para a sociedade e para as jurisdições superam os benefícios gerados para os usuários da plataforma. Especificamente sobre o aumento do preço de locações de longo prazo, o autor tece importantes comentários, a seguir resumidos (2019, p. 14 e seguintes). Segundo ele, a literatura revisada em sua pesquisa não sugere que o surgimento e crescimento da Airbnb tenha estimulado novas construções de imóveis residenciais nas áreas em que a plataforma atua.

Assim, o que em realidade acontece é a substituição das unidades existentes e destinadas à moradia por unidades destinadas à locação de curto prazo intermediada pelas plataformas, o que contribui para o agravamento de uma crise de acesso à moradia que, em boa parte dos

grandes centros urbanos, já existia antes do surgimento do fenômeno “compartilhamento de lares”. O crescimento exponencial das locações de curto prazo, portanto, diminui ainda mais o estoque de imóveis disponíveis para moradia. Em razão de fatores diversos, o custo da moradia nos Estados Unidos aumentou nos últimos anos acima do nível da inflação, de modo que, explica o autor que, qualquer circunstância que represente uma tendência agravante da situação é sentida de forma muito mais intensa do que poderia ser se as circunstâncias fossem outras (aumento de preços fosse igual ou inferior à inflação).

Ademais, a demanda por moradia é bastante inelástica, o que significa dizer que essa demanda não se modifica em função da variação de preços. Basta pensar que ainda que o preço do aluguel aumente acima da inflação, a taxas muito superiores a isso inclusive, uma família dificilmente poderia renunciar a essa demanda. E quando a demanda inelástica também é afetada de forma mais grave por pequenas variações, de modo que, qualquer redução no estoque de imóveis disponíveis pode causar aumento significativo no custo da moradia.

Voltando-nos ao contexto brasileiro, percebemos que as circunstâncias são tão graves quanto aquelas das cidades estadunidenses estudadas por Josh Bivens. Os impactos negativos, sociais e econômicos das atividades promovidas plataformas de compartilhamento de moradias somam-se a um contexto pré-existente de grave escassez e de moradia e déficit habitacional

Apesar da extrema importância, a moradia digna não é uma realidade para uma grande parcela dos brasileiros. O déficit habitacional brasileiro perfaz 6.068.061 domicílios, desse total, 5.315.251, ou 85,7%, estão localizados nas áreas urbanas. Acresça-se que “em 2014, são cerca de 11,275 milhões de domicílios carentes de pelo menos um tipo de serviço de infraestrutura, o correspondente a 19,5% dos domicílios particulares permanentes urbanos do país” (FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO, 2016, apud LIMA, 2020).

Os dados mencionados por Lima em relação ao déficit habitacional no Brasil são referentes aos anos de 2013 e 2014. Os números mais atualizados publicados pela Fundação João Pinheiro apontam que em 2019 (portanto, antes da pandemia da Covid-19) o déficit habitacional nacional perfazia o total de 5.876.699 (cinco milhões oitocentos e setenta e seis mil seiscentos e noventa e nove) de domicílios, sendo que, desse total 51,7% ou 3.035.739 (três milhões trinta e cinco mil setecentos e trinta e nove) sofriam com ônus excessivo com aluguel urbano (FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO, [2022])²⁰.

²⁰ Ônus excessivo com aluguel urbano significa: “Corresponde ao número de famílias urbanas com renda domiciliar de até três salários-mínimos que moram em casa ou apartamento e que despendem mais de 30% de sua renda com aluguel.” (FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO, 2022, p. 23).

Defensores da não regulamentação da atividade de locação de curto prazo apontam para os benefícios gerados pela atividade, sendo que o principal deles seria o alegado uso da renda extra gerada para os anfitriões para suportar os custos com a própria manutenção do imóvel e da morada (KAPLAN; NADLER, 2015). Contudo, não nos parece que esse argumento seja sempre válido em qualquer contexto, haja vista que diferentes fontes denunciam que alguns poucos anfitriões que anunciam seus imóveis em plataformas de compartilhamento de moradias são na verdade responsáveis por anúncios de uma pluralidade de imóveis ligados a pessoas jurídicas (TAVOLARI, 2017). Essa é precisamente a situação que ocorre nas duas cidades brasileiras que mais têm anúncios na plataforma Airbnb, São Paulo e Rio de Janeiro (DIEGUES; CUBAS; TAKAHASHI, 2021). Assim, afastamos essa narrativa enviesada e romantizada de que há um enorme benefício trazido pelas plataformas, que é ajudar a população de classe média a obter uma fonte de renda extra.

A ausência de tributação prejudica a efetivação de políticas públicas urbanísticas na medida em que ocorre ocupação de imóveis de forma desorganizada, sem que o estado atue dispendendo esforços e investimento no estudo dos impactos, planejamento, desenvolvimento e incentivo e/ou desincentivo da atividade. O produto da arrecadação de uma figura tributária adequada e equilibrada poderia servir justamente para fomentar a atuação do estado na regulamentação da atividade.

Nesse sentido, estamos de acordo com Ermínia Maricato (2015) sobre o papel do estado na produção do espaço urbano:

Para completar esse quadro esquemático, resta lembrar o papel, cada vez mais importante, do Estado na produção do espaço urbano. É dele o controle do fundo público para investimentos, e cabe a ele, sob a forma de poder local, a regulamentação e o controle sobre o uso e a ocupação do solo (segundo, hipoteticamente, planos e leis aprovados nos parlamentos). É, portanto, o principal intermediador na distribuição de lucros, juros, rendas e salários (direto e indireto), entre outros papéis. Há, portanto, uma luta surda pela apropriação dos fundos. (MARICATO, 2015, p. 25)

Nos moldes como se encontra desenhado o sistema tributário e financeiro na Constituição de 1988, a principal fonte de custeio para atuação estatal, que subsidia seus investimentos e assim fomenta a referida distribuição de lucros, juros, rendas e salários é a arrecadação de tributos.

Com isso queremos argumentar que não só a ausência de regulamentação *per se*, mas também a ausência de tributação sobre a atividade de locação de curto prazo acarreta danos ao direito à moradia e conseqüentemente outros direitos também. Ou seja, a ausência de regras

claras e objetivas, com previsão de direitos, obrigações e até mesmo penalidades de natureza tributária prejudica o próprio estado democrático de direito na medida em que o priva de receitas financeiras, produto da arrecadação tributária, que dentro do nosso sistema constitucional representam a principal fonte de custeio desse próprio estado democrático.

Lima (2020) vai mais além e destaca que a política tributária poderia ser ainda a maior aliada das políticas urbanísticas

Para tanto, uma das questões fundamentais a serem enfrentadas pela gestão democrática do planejamento urbano, face ao déficit habitacional, ao processo de gentrificação e à exclusão de parte da população, cujos salários não contemplam a possibilidade de residir na “cidade legal” e cuja alternativa é procurar áreas degradadas e com risco ambiental, **reside na definição de uma política tributária, ainda que de âmbito local, capaz de desincentivar práticas como a especulação imobiliária**, aliado a institutos ainda pouco utilizados como a expropriação com pagamento em títulos como sanção à obrigação de parcelamento de solo ou edificação. (LIMA, 2020, p. 14)

Acreditamos na possibilidade de criação de políticas públicas tributárias para incentivo e/ou desincentivo de determinadas práticas, como a especulação imobiliária e como mesmo a locação de curto prazo (em detrimento das locações de longo prazo) mais benéficas para a população de média e baixa renda das cidades. Nessa linha também aponta Maria Olinda Garcia, ao ponderar sobre propostas de regulamentação das atividades de locação por curto prazo e a imposição de limitações a elas:

Toda via, devemos, desde já, a firmar (e salvo melhor reflexão) que não defenderíamos a opção legislativa por nenhuma das limitações supra referidas (porque isso implicaria uma forte restrição a o princípio da liberdade contratual), sem ser possível garantir que tal promoveria adequadamente o acesso ao arrendamento de longa duração a preços acessíveis.

Parece-nos mais justo que, para alcançar aquele objetivo, o legislador beneficie fiscalmente os locadores que optem por arrendar por períodos longos e por rendas acessíveis, pois nesta hipótese o contrato de arrendamento assume, em certa medida, uma função social, dado permitir ao arrendatário (sobretudo de recursos menos elevados) dar satisfação à necessidade básica de aceder a uma habitação condigna (com a dignidade constitucional que o art. 65º da CRP lhe confere). (GARCIA, 2017, p. 13).

O produto da arrecadação de tributos pode ter as mais diversas destinações, inclusive a depender de qual a espécie de tributo a ser instituída, se imposto, taxa, contribuição de melhoria ou ainda, contribuição social (art. 145 c/c art. 195 ambos da Constituição Federal) e qual o ente federado responsável pela instituição do tributo, se a União, os estados ou municípios. A eleição de qual tributo seria mais oportuno em nosso julgamento será abordado mais adiante.

Fato é que, independentemente do destino que se atribua ao produto da arrecadação tributária vinculada às atividades de locação de curto prazo a ausência de regulamentação e de tributação indireta é o pior cenário possível: priva de receitas derivadas da arrecadação tributária o ente público que poderia utilizá-las como fonte de custeio para fomentar o estudo e desenvolvimento de políticas públicas voltadas para a concretização de direitos constitucionais como o direito à moradia.

3.2. Prejuízos a políticas públicas de turismo

Uma vez tecidos nossos comentários sobre os prejuízos às políticas públicas urbanísticas, passamos a analisar os prejuízos que podem relacionados a políticas públicas de turismo.

Frederico Diniz Oliveira (2019, p. 21) disserta que, em especial a partir de 2009, a atividade turística urbana vem se intensificando significativamente por diferentes centros urbanos globais. As motivações para o incremento da atividade são diversas, dentre as quais encontram-se a diminuição de custos associados a viagens, o aumento de viagens de curta duração, o fomento de atividades culturais e facilidades de organização de viagens.

O crescimento da atividade turística no mundo gera obviamente inúmeras consequências relevantes. Dentre os impactos positivos, cita-se que contribui para a geração de riqueza e crescimento econômico dos destinos turísticos (embora não necessariamente o desenvolvimento econômico).

Não obstante, devem ser sopesados os impactos negativos que a atividade turística também pode gerar. São impactos políticos, sociais e/ou ambientais que foram sentidos em cidades como Lisboa e Barcelona, conforme explica Diniz Oliveira:

Assim, conforme ponderam Castela (2018) e Martín, Martínez & Fernández (2018) em pesquisas desenvolvidas sobre Lisboa e Barcelona, respectivamente, o crescimento da atividade [turística] impõe um conjunto de desafios às cidades que vivenciam as ameaças da massificação turística, tanto no que se refere ao uso dos recursos naturais, à gestão dos resíduos sólidos, à mobilidade urbana e à pressão sobre as infraestruturas, como também em relação aos impactos socioculturais, incluindo a possibilidade de descaracterização de bairros tradicionais, de alterações abruptas no cotidiano dessas populações e de desalojamentos residenciais e comerciais. (OLIVEIRA, 2019, p. 22)

Sobre a participação das plataformas digitais de hospedagem nesse quadro e sua contribuição para o processo de gentrificação turística, verifica-se que se trata de uma consequência também relacionada a já abordada redução do estoque de imóveis disponíveis

para locação residencial de longo prazo. É que, a redução da quantidade de moradias permanentes (locação residencial de longo prazo) em determinadas localidades é um fator crucial para transformação dos espaços urbanos, que deixam de ser residenciais para passarem a ser predominantemente centros de consumo e turismo. Um certo efeito colateral é sentido também no comércio dessas regiões que sofrem com a gentrificação turística: o aumento da renda na região também desloca o comércio local para regiões mais afastadas. Em síntese, como bem aponta Frederico Diniz Oliveira:

Nessa perspectiva, o processo de gentrificação turística vem sendo constatado em diferentes cidades europeias, a partir da transformação de áreas específicas como centros históricos e bairros tradicionais em locais prioritariamente de consumo e turismo, seja pela expansão da função de recreação e lazer ou pela função de alojamentos locais, que começa a substituir gradualmente as funções tradicionais de habitação para uso permanente. Para além de influenciar a disponibilidade de arrendamentos de longa duração a preços acessíveis em determinadas áreas da cidade, o comércio local tradicional de proximidade também é afetado com a elevação das rendas, fortalecendo, assim, tendências de desalojamento comercial (Figura 6) e segregação residencial (Füller & Michel, 2014; Gutiérrez et al., 2017; Mendes, 2018). Barata-Salgueiro (2017), em seu estudo sobre os alojamentos turísticos em Lisboa, argumenta que a mudança do ambiente comercial dos bairros mais impactados pelo turismo resulta no desaparecimento de formas tradicionais de comércio de proximidade, citando a substituição de lojas antigas e de referência no centro da cidade por estabelecimentos de acomodação turística. Essa conversão, segundo a autora, corresponde a uma prática de gentrificação comercial e a uma expulsão indireta dos residentes que não encontram mais o seu ambiente, sendo uma ameaça à identidade dos lugares. (OLIVEIRA, 2019, p. 23, destaque da autora)

Também Nieuwland e Melik (2020, p. 4) reforçam que os principais problemas relacionados às locações de curto prazo advêm do fato ocuparem muitas vezes bairros anteriormente residenciais, causando mudança na disponibilidade de imóveis para residência nessas localidades e deslocando os impactos da gentrificação para regiões mais calmas e até então menos impactadas por esse processo nas cidades.

Existe um certo grau de complexidade ainda maior a ser considerado na regulamentação da atividade de plataformas digitais que é o contexto preexistente dos usuários e dos ativos. Ora, em circunstâncias tradicionais, a construção e/ou criação de meios de hospedagem pode ser delimitada e restringida por meio da imposição de regras de zoneamento urbano. Porém, no caso das locações intermediadas por meio de plataformas digitais de compartilhamento de lares, os imóveis objeto de locação muitas vezes já estão localizados em áreas residenciais, tomando a regulamentação *a posteriori* muito mais complexa (NIEUWLAND; MELIK, 2020, p. 9).

A ameaça à identidade dos lugares buscados pelos turistas é uma consequência do processo de gentrificação turística, para o qual contribui as plataformas de compartilhamento

de lares, que contém certa contradição: os turistas muitas vezes buscam se hospedar em imóveis de características residenciais dos locais em que frequentam no intuito de “viver como um local”, isto é, experimentar a vida autêntica daquela localidade. Acontece que, justamente devido à presença maciça de turistas, o bairro ou região vai perdendo suas características autênticas e tradicionais, que atraíram os turistas em primeiro lugar. Maria Olinda Garcia (2017) aponta para essa contradição que poderá ocorrer em função do aumento das locações de curto prazo em locais como centros históricos ou pequenas localidades com fortes características culturais específicas. O aumento exponencial das locações de curto prazo pode fazer com que as características que marcam determinada cultura e/ou comunidade, e que justamente são um atrativo para a atividade turística sofra um enfraquecimento.

Por outro lado, se o alojamento de turistas se torna o tipo de locação dominante em determinadas zonas, sobretudo zonas históricas nos centros das cidades, com a consequente perda de espaço das comunidades tradicionais, a massificação turística (ou “turistificação”) levará à descaracterização do que muitos turistas procuram quando optam por este tipo de alojamento, ou seja, a maior envolvimento social e a mais intensa apreensão dos fatores culturais específicos de determinada localidade (GARCIA, 2017, p. 10).

Em nossa opinião, no entanto, é importante que esse tipo de análise, quanto à descaracterização de comunidades locais em função do aumento da atividade turística (potencializada pelo surgimento e crescimento das plataformas digitais de compartilhamento de lares) se realize de forma muito ponderada, com bastante equilíbrio para que se afaste de discursos que tendam ao nacionalismo e mesmo ao xenofobismo. A questão da inserção de estrangeiros em culturas e comunidades é, em geral, complexa e envolve várias análises. O enfraquecimento da cultura local é apenas um desses aspectos.

Mais uma vez, defendemos que a ausência de uma política tributária adequada prejudica a criação, implementação e fomento à políticas públicas, em específico, políticas públicas urbanísticas e turísticas, seja por privarem os entes públicos do produto da arrecadação tributária, que poderia fomentar a implementação de políticas públicas, seja por não ser efetivamente um fator de incentivo ou desincentivo a atividade econômica de locação de curto prazo.

As políticas públicas de turismo, custeadas pelo produto da arrecadação de tributos vinculados às novas atividades econômicas ligadas ao setor de turismo, dentre as quais as atividades potencializadas por plataformas de compartilhamento de lares, deveriam considerar este cenário de aumento exponencial de locações de curto prazo (e que não parece ser transitório), regulamentando tal atividade e incentivando comportamento que sejam benéficos

a toda a sociedade. Dessa forma, devem ter como foco a mitigação dos efeitos da gentrificação turística, o desenvolvimento do turismo sustentável, não predatório e que se volte aos interesses não só da indústria do turismo, mas também das populações locais.

3.3. Políticas Públicas e sua relação com o tema das locações de curto prazo via plataformas digitais

A política pública, na condição de instrumento transformador de estruturas econômico-sociais, tem o condão de mitigar os efeitos negativos acima mencionados.

Conceitualmente, política pública é definida por Maria Paula Dallari Bucci como

Programa de ação governamental derivado de processos juridicamente regulados que visa coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas a fim de realizar objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados. (BUCCI, 2006, p. 39).

A definição trazida por Bucci denota a presença do que a autora chamou de “elemento processual estruturante”, isto é, a sucessão de etapas inerentes ao planejamento, proposição ou inserção do problema na agenda política, e a implementação de uma política pública em determinado Estado.

A dimensão processual a que se faz referência sintetiza a noção de que a política pública depende de uma "tecitura jurídica" (BUCCI, 2013, p. 24) para alcançar os efeitos sociais desejados. É a partir de categorias jurídicas fundamentais que a política pública encontra formas de incentivar ou desincentivar atividades, fiscalizar ou desregular agentes sociais. Enquanto a política materializa a força originária, exteriorizada pelo Estado, o Direito traz, de forma sistemática, a substância necessária para viabilizar a sua aplicação na medida e calibragem esperadas (BUCCI, 2013, p. 26-27).

Ademais do aspecto processual, também qualifica a política pública a ação governamental. Trata-se do movimento atribuído à máquina pública e aos agentes públicos para a realização de objetivos sociais relevantes a partir dos meios estatais disponíveis. O conjunto de ações governamentais formam as diversas políticas públicas que, por sua vez, constituem a agenda política de um Estado.

Uma vez sistematicamente articulada e “juridicizada”, como propõe Maria Paula Dallari Bucci, a política pública se reveste das condições necessárias para traduzir problemas cada vez mais complexos em resultados próximos da vontade social ou, mais especificamente, dos

objetivos democraticamente traçados na agenda política de um dado Estado (BUCCI, 2013, p. 20).

Ainda de acordo com Bucci, as políticas públicas são ainda mais vulneráveis a impactos e novas situações trazidos pelo advento da tecnologia. A autora vê na massificação das tecnologias da informação e comunicação uma "oportunidade de repensar estruturas e modos de atuação, segundo uma nova racionalidade democrática, inteiramente permeada pelas ideias de transparência, uso inteligente dos recursos e alcance social" (BUCCI, 2013, p. 23). Ao fim e a cabo, defende-se que a política pública é um importante instrumento para combater cenários de desigualdade e atraso.

Dorine von Briel e Sara Dolnicar, pesquisadoras da faculdade de Administração da Universidade de Queensland, Austrália, realizaram estudos sobre a regulamentação das atividades de plataformas de compartilhamento de moradias nas cidades de São Francisco (Estados Unidos da América), Nova Iorque (Estados Unidos da América), Amsterdam (Holanda), Londres (Inglaterra), Berlin (Alemanha), Paris (França), Barcelona (Espanha), Reykjavik (Islândia), Viena (Áustria), Tóquio (Japão) e Hobart (Austrália) e em suas conclusões apontam para algumas tendências que vislumbraram em termos de pontos em comum nas políticas públicas desenhadas para regulamentar as atividades das plataformas de compartilhamento de lares, quais sejam:

1. Garantia de direito à moradia para residentes: moradia suficiente e acessível para os residentes pode ser assegurada pela vedação de aluguéis em imóveis sem a presença do anfitrião, vedação de hospedagem em moradias subsidiadas pelo governo, imposição de limite ao número de dias para a aluguel de curta duração e criação de um sistema de cadastro e licenciamento que envolva uma revisão regulatória e ajuste das licenças disponíveis.

2. Garantia da qualidade de vida dos residentes: a maioria das cidades estudadas têm um sistema público pelo qual residentes podem denunciar algum comportamento irregulatório em imóvel destinado a locação de curta temporada [...].

3. Garantia da Segurança do Hóspede. A segurança dos hóspedes é normalmente é atestada pelos próprios anfitriões, via declaração de conformidade com as normas aplicáveis e dispositivos de segurança - como alarmes de incêndio, extintores, válvulas de corte de gás e sinalização indicando saídas de emergência. Algumas cidades exigem comprovação de seguro de responsabilidade civil. Tóquio verifica as instalações quanto à conformidade com segurança; o corpo de bombeiros tem de emitir um certificado de conformidade.

4. Informação adequada das autoridades competentes. O planejamento da cidade depende de sistemas de cadastro. As autoridades recolhem os seguintes dados: nome do anfitrião, endereço, número de telefone, se se trata de locação com a presença do anfitrião ou não, se o anúncio é o principal local de residência do anfitrião etc. Alguns cadastros exigem declaração da conformidade com as normas de zoneamento. Quando os cadastros são obrigatórios, os anfitriões têm de apresentar números de cadastro em seus anúncios.

5. Garantia da Tributação Adequada. Cerca de metade das cidades com sistemas de registo pedem aos anfitriões para fornecer seu número de identidade fiscal. Em algumas cidades (por exemplo, Viena), os anfitriões precisam declarar reservas e pagar a taxa turística diretamente à Câmara Municipal. Em outras cidades (por exemplo, São Francisco, Amsterdã, Londres) o Airbnb envia o imposto turístico em nome dos anfitriões.

6. Garantia da independência entre as autoridades regulamentadoras e a indústria interessada. A maioria das cidades coleta seus próprios dados. Muito poucos – Hobart, por exemplo – confiam nos dados fornecidos a eles pelo Airbnb. (VON BRIEL; DOLNICAR, 2020, p. 2 et seq., destaque da autora)

Desse modo, face à constatação de que é necessário implementar políticas públicas voltadas à proteção do direito à moradia digna diante que objetive mitigar os impactos negativos do crescimento exponencial das locações de curto prazo, a pergunta que se faz é: de que modo é possível fomentar tais políticas?

A necessidade de regulamentar e acompanhar o desenvolvimento desta atividade, mitigando os impactos negativos da atividade, envolve um custo financeiro. Ora, para o desenvolvimento estratégico da regulamentação e adequada fiscalização e monitoramento, certo orçamento deve ser destinado à atividade estatal. Certamente a atuação estatal no assunto envolverá a alocação de mão de obra, tempo e investimentos financeiros diversos etc.

Defendemos que o custeio da atividade estatal seja suportado pelo produto da arrecadação de um tributo, conforme passaremos a argumentar adiante.

Inclusive, nossa opinião é que a imposição de regulamentação à atividade é um cenário consideravelmente mais benéfico para todas as partes envolvidas do que eventual banimento das locações de curto prazo. O banimento muito embora possa aparentemente representar a solução dos impactos negativos, seria uma medida provavelmente impopular (dado o alto grau de popularidade das plataformas digitais na sociedade), representaria perda de potencial arrecadação tributária e risco do desenvolvimento ou de mercado ilegal de locações de curto prazo ou de que a legislação proibitiva rapidamente se tornasse obsoleta.

As plataformas digitais de compartilhamento de moradias detêm uma posição estratégica em relação a dados das atividades que intermediam. Pela própria natureza de suas atividades de intermediação, essas plataformas têm uma base de dados que contêm, dentre outros, dados relacionados aos imóveis, como sua localização, tamanho e frequência com que são alugados, dados dos anfitriões, como informação se se trata de pessoa física ou jurídica e quantos imóveis são anunciados por determinado anfitrião, em quais localidades. Dados como estes, concentrados pela plataforma, tem um enorme potencial para facilitar o planejamento e

construção de políticas públicas que podem ser levados em consideração pelas autoridades competentes.

3.4. Ofensa ao princípio fundamental de direito à moradia

O direito à moradia é um direito social fundamental constitucionalmente previsto. O art. 6º da Constituição que trata do direito à moradia está incluído no Título II “Dos direitos e garantias fundamentais”, Capítulo II “Dos direitos sociais” da Constituição:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (destaque da autora)

Porém, a moradia não basta que exista, mas deve ser digna, em consonância com o princípio da dignidade da pessoa humana. Com efeito,

A moradia como direito constitucional tem estreita relação com a dignidade humana, constituindo como projeção desta. Nesse sentido, não há como não ressaltar a adequação que deve qualificar o direito fundamental à moradia para a preservação da dignidade humana. Portanto, não basta apenas ser um teto ou um abrigo, a moradia, como direito fundamental, deve ser adequada com intuito de promover o bem de todos e a redução das desigualdades sociais, fundamento e objetivo do Estado brasileiro, conforme arts. 1º e 3º da Constituição. Não se pode, portanto, pensar a moradia somente relacionada a uma unidade habitacional, mas sim vinculada a seu entorno e ao planejamento urbano. (LIMA, 2020, p. 6)

Significa dizer que se esse direito não está sendo cumprido, está sendo desrespeitado um preceito constitucional. Também significa dizer que o estado deve perseguir formas de fazer com que o direito à moradia seja alcançado em todo seu escopo (moradia digna, não só moradia).

Com efeito, a implementação do direito à moradia nas áreas urbanas brasileiras, bem como a efetivação do direito à cidade, exige a formulação de políticas públicas de caráter urbanístico, assim “devem se ocupar, para além do direito à moradia, da efetiva integração da participação dos cidadãos nos processos de tomada de decisão, bem como da garantia de acesso aos bens materiais e simbólicos que traduzem a ideia de cidade” (FERNANDES, 2006, p. 19, apud LIMA, 2020, p. 7)

[...]

O Estado deve atuar de maneira proativa com intuito de realizar com maior eficácia possível os direitos fundamentais. Essa atuação não significa que o Estado deve construir moradia para toda a população do país e nem mesmo que haveria uma exigibilidade automática de moradia de um indivíduo frente ao poder público. Assim,

o direito à moradia exige do Estado a adoção de políticas públicas que evitem a escassez de moradia, os despejos forçados e a discriminação de grupos vulneráveis e excluídos (LIMA, 2020, p. 8).

A moradia, assim como a energia, o saneamento básico, o transporte, o abastecimento, a educação, a saúde e o lazer, não tem solução individual, de forma que o acesso a esses direitos constitucionais depende da atuação do estado (MARICATO, 2015, p. 22).

A ausência de política pública e de tributação vincula-se a própria ausência da atuação estatal para perseguição do direito à moradia a toda a sociedade.

Além de representar uma perda de arrecadação financeira para as administrações públicas, a oferta informal ou irregular de quartos e propriedades inteiras, face as normativas locais, repercutem negativamente em processos que visam monitorizar a atividade e assegurar condições de salubridade, conforto e segurança aos hóspedes, assunto que será abordado no próximo subitem desta dissertação. (OLIVEIRA, 2019, p. 27)

A falta de tributação é uma face importante da ausência de ingerência do estado na regulamentação da atividade, que em última análise prejudica o cumprimento de preceito constitucional, visto que, como já mencionamos, priva o ente público de acesso ao produto da arrecadação tributária.

Acresça-se que a não efetivação do direito à moradia acarreta danos a diversos outros direitos como o direito ao trabalho, à integridade física, à educação, à saúde, à privacidade, à vida familiar e à participação política. (PISARELLO, 2003 apud LIMA, 2020)

O que queremos dizer aqui é que, independentemente da espécie tributária eleita e da destinação que seja atribuída ao produto de sua arrecadação, é mister que existam normas estabelecendo os parâmetros do ônus tributário, assim como é necessário que haja organização da atividade tributária, previsibilidade e meio de monitoramento e fiscalização.

3.5. Breve histórico sobre como a cidade de São Francisco reagiu às plataformas de compartilhamento de lares

A plataforma Airbnb, principal expoente dentre as plataformas de compartilhamento de moradias em atuação, conforme abordamos no Capítulo 1 foi fundada em 2007 na cidade de São Francisco, no estado da Califórnia, nos Estados Unidos da América. Desde a fundação da

Airbnb, a relação da cidade com as plataformas de compartilhamento de moradias passou por diferentes fases, sobre as quais passaremos a discorrer²¹.

Como apontou Frederico Diniz Oliveira (2019, p. 20) a popularização das locações de curto prazo se torna uma questão ainda mais urgente a ser discutida em cidades em que o mercado de habitação é considerado complexo. Cidades que historicamente já enfrentam sérias dificuldades em relação ao acesso a moradia, como São Francisco, se veem diante de um cenário agravado.

São Francisco em particular sofre com um paradoxo: se de um lado é a cidade onde nasceu a Airbnb e que cultiva renome internacional pelo ambiente inovador e pela quantidade de empresas relacionadas à tecnologia da informação que ou foram lá fundadas ou têm sua sede na cidade (por exemplo, além da Airbnb, a plataforma de transporte Uber e a rede social Twitter tem sua sede na cidade), de outro lado sofre com graves questões historicamente relacionadas ao acesso à moradia.

Diante desse contexto, era natural que a regulamentação estabelecida pela cidade de São Francisco em relação às atividades promovidas pelas plataformas de hospedagem fosse especialmente voltada para a proteção do direito à moradia (NIEUWLAND; MELIK, 2020, p. 9). A seguir será abordada a evolução da regulamentação dessa atividade desde o início das atividades da principal plataforma de compartilhamento de moradias atuando na cidade, a Airbnb, e a municipalidade de São Francisco.

Como o acesso a moradia é um problema histórico da cidade, mesmo antes da fundação da Airbnb (que aconteceu em 2007), já havia regulamentação em vigor sobre locação de curto prazo. Tal legislação basicamente vedava as locações de curto prazo na cidade. Apesar da existência dessas normas restritivas, as plataformas de compartilhamento de moradias surgiram e se expandiam na cidade. Dorine von Briel e Sara Dolnicar (2020, p. 2) descrevem que em cidades como São Francisco uma lei existente se relaciona de forma ambígua ou parcial uma inovação. Segundo as mesmas autoras, essas cidades demoram anos a responder à inovação com nova regulamentação, ou adaptação da regulamentação antiga, já que a princípio, em tese, já existe um conjunto de normas em vigor sobre a matéria.

Em termos de linha do tempo, Von Briel e Dolnicar (2020, p. 3) analisam que de 2008 a 2020, existiram algumas fases no relacionamento entre as autoridades de São Francisco e as plataformas digitais de compartilhamento de lares, especialmente a Airbnb. Desde a criação da

²¹ Cabe esclarecer, de início, que o estado da Califórnia, onde se localiza a cidade de São Francisco não tributa a disponibilização de imóveis para hospedagem a nível estadual. A competência para tributar é delegada aos municípios (WRIGHT, 2018, p. 7).

plataforma em 2007, na cidade, até 2014, nenhuma nova norma foi criada que abrangesse as atividades das plataformas, aplicando-se a elas, as normas preexistentes, o que virtualmente tornava a atividade ilegal. Na segunda fase, entre 2014 e 2017, novas normas regulatórias e tributárias adaptadas à nova realidade foram editadas. O período é marcado por uma série de negociações, propostas aceitas e outras rechaçadas, contando com a participação não só das autoridades competentes, como da população, além da própria Airbnb. A terceira e última fase, a partir de 2018, representa um período de estabilidade das normas que regulamentam as atividades na cidade. A seguir nos deteremos um pouco mais na análise dessas fases.

Na primeira fase, em que ainda se encontrava em vigor a legislação anterior ao próprio surgimento das plataformas digitais de hospedagem, a Airbnb adotava uma postura no sentido de negar a necessidade de regulamentação da atividade (WRIGHT, 2018). Segundo argumentava à época, seu modelo de negócios único diferenciavam a empresa dos setores tradicionais. Nesse sentido, por não ser proprietária de nenhum imóvel, a empresa não poderia ser equiparada a um hotel e os anfitriões. Além disso, o relacionamento entre anfitriões e autoridades, inclusive quanto responsabilidades civis, sociais e tributárias, seria algo estranho à plataforma, que deveria ser resolvido entre aqueles, sem envolvimento da empresa.

Em abril de 2012, em uma das primeiras manifestações oficiais das autoridades competentes, a autoridade fazendária da cidade, senhor Jose Cisneros apresentou estudo pelo qual concluiu que a plataforma Airbnb e seus anfitriões estavam sujeitos ao imposto de ocupação (ou imposto hoteleiro) de 14% (JONES, 2013). Naquela altura nada se dizia sobre a responsabilidade da plataforma. As discussões ventiladas tinham como pressuposto que o ônus pelo cálculo e pagamento do imposto de ocupação recaía inteiramente sobre os anfitriões. Aplicava-se a eles a mesma norma que regia a indústria hoteleira tradicional, no sentido de que deveriam acrescentar ao preço cobrado o valor de 14% referente ao imposto de ocupação. Já no fim de 2013 a plataforma Airbnb dava sinais, através de manifestações públicas de que estava mudando sua postura em relação ao seu papel no recolhimento de tributos hoteleiros (KOPYTOFF, 2013). As dificuldades enfrentadas em termos de verificação do nível de cumprimento da legislação e de fiscalização eram relevantes.

O cenário passou a mudar quando em 2014 foi aprovada nova legislação que tornava legal a atividade de locação por curto prazo (duração inferior a 30 dias) e a partir de primeiro de outubro de 2014 a Airbnb passou a figurar como responsável pelo recolhimento do imposto de ocupação em nome dos anfitriões que anunciassem imóveis em sua plataforma. Essa grande mudança foi decorrente de uma série de negociações entre autoridades e a plataforma (SAID, 2015; KERR, 2014).

Em fevereiro de 2015, Airbnb firma acordo com a cidade de São Francisco pelo qual se compromete a realizar o pagamento do valor correspondente ao imposto de ocupação dos anos anteriores a 2014 em que a plataforma atuou na cidade sem que houvesse o correspondente recolhimento de imposto. Portanto, o acordo se refere ao pagamento retroativo do imposto de ocupação pela plataforma. Os valores desse acordo não foram divulgados. A decisão em firmar o acordo foi movida especialmente por interesses políticos ligados as eleições municipais daquele ano, em que a atuação da Airbnb na cidade era um dos principais focos do debate (ROSS; MATIER, 2015). Também em fevereiro de 2015 é aprovada uma legislação que regulamenta as atividades das plataformas digitais de forma mais ampla, finalmente enfrentando as demandas históricas da cidade no para garantia do direito a moradia. Os principais pontos da legislação em questão são: apenas residentes permanentes da cidade poderiam se cadastrar perante os órgãos competentes para exercício da atividade de locação de curto prazo. Por residente permanente entenda-se a pessoa que reside na cidade por pelo menos 275 (duzentas e setenta e cinco) noites por ano. É autorizada a locação apenas suas residências principais (ou seja, o local em que moram por pelo menos 275 noites no ano), sendo vedada a locação de outros imóveis de mesma propriedade. A locação de imóveis inteiros (quando o anfitrião não está presente ao mesmo tempo, coabitando) só pode ser feita por período máximo de 90 (noventa) dias por ano (não se aplica nenhum limite temporal para as locações com coabitação) (FISHMAN, 2015).

Em outubro de 2015 foi colocada em votação popular uma proposta de nova norma para regulamentar a atividade na cidade, chamada de *Proposition F*. O principal aspecto novo contido na proposta era a redução de 90 (noventa) para 75 (setenta e cinco) dias por ano do limite máximo para locações de curto prazo de imóvel inteiro (sem coabitação do proprietário). A proposta foi rejeita na eleição com 55% dos votos (BOOTH; KISS, 2015).

Em 2016, a Airbnb passou a aplicar em São Francisco a política criada pela empresa voltada ao controle da quantidade de anúncios veiculados por seus anfitriões. O objetivo dessa política era que cada anfitrião veicule apenas um anúncio, por isso foi chamada de “um anfitrião, uma casa” (*one host, one home*) (MILLER; JEFFERSON-JONES, 2017, p. 4)²². Por fim, também nesse período a Airbnb desistiu de um processo judicial que movia contra o município de São Francisco questionando a legislação em vigor (MILLER; JEFFERSON-JONES, 2017, p. 6), marcando o fim da segunda fase que mencionamos acima.

²² A mesma política *one host, one home* é também aplicada na cidade de Nova Iorque (AIRBNB, 2016) e Barcelona (AIRBNB, 28 jun. 2017).

A fase atual (terceira) de estabilidade nas relações entre a plataforma Airbnb e as autoridades municipais conserva uma legislação bastante semelhante à que foi promulgada em 2015, cuja premissa básica é que incide o imposto de ocupação (ou imposto hoteleiro) a alíquota de 14% sobre a locação de imóveis para estadias inferiores a 30 dias. Regra geral, o anfitrião é quem recolhe o imposto, porém, no caso de algumas empresas, é atribuída responsabilidade pela retenção e pagamento do imposto aos intermediadores da locação. Poucas empresas são cadastradas perante as autoridades de São Francisco como responsáveis pela retenção e pagamento, são elas: Airbnb (desde 29/09/2015), Interval International (desde 01/11/2021), Misterb&b (desde 01/09/2018) e Onefinestay (desde 01/01/2020) (SÃO FRANCISCO, 2022b).

Além das obrigações tributárias, também permanecem as condições para exercício da atividade, quais sejam, apenas residentes permanentes podem exercer a atividade e existe um limite de 90 (noventa) dias por ano para locações de residências inteiras (sem coabitação) (SÃO FRANCISCO, 2022a).

3.6. A construção de uma norma tributária como política pública adequada ao tratamento da atividade em questão

3.6.1. Definição do problema e proposta de atuação estatal

Esperamos ter logrado ao longo de todo o trabalho, demonstrar os diferentes prejuízos ocasionados em razão da ausência de regulamentação e tributação das atividades desenvolvidas no âmbito das plataformas de hospedagem. Em suma, os impactos negativos são de diferentes naturezas e impactam indivíduos, a coletividade e o Estado.

Relembrando, em termos do cenário sob o ponto de vista jurídico-tributário, como já vimos nos capítulos precedentes deste trabalho, no quadro atual que rege o sistema tributário nacional, isto é, somando o arcabouço de normas tributárias constitucionais e infraconstitucionais e especialmente a interpretação destas normas conferida pelo Supremo Tribunal Federal e pela jurisprudência pátria de forma geral, as atividades econômicas desenvolvidas pelos anfitriões de plataformas de hospedagem não são tributáveis pelo ISSQN.

No entanto, nossa proposta a seguir apresentada, de forma a contribuir para o aprofundamento das discussões sobre os impactos das atividades objeto do estudo na vida social e econômica da sociedade brasileira e os caminhos e soluções que se vislumbram para lidar

com essa atividade é que o assunto, sob o ponto de vista tributário, não se esgote simplesmente na impossibilidade de tributação indireta por meio do ISSQN²³.

É que, a nosso ver, a complexidade do assunto indica de que a mera resposta “não tributável” não enfrenta bem a questão em suas várias camadas e complexidades. Ou melhor, enfrenta apenas parcialmente o debate. Assim, nossa proposta é que a questão tributária seja analisada sob outro prisma que não o da impossibilidade completa de tributação pela via indireta e geração de riqueza para a sociedade diretamente afetada pela atividade. Isso porque, o produto da arrecadação tributária é, no Brasil, um dos principais meio de fomentar políticas públicas.

Sabendo que se trata de uma atividade econômica com fortes impactos sociais e econômicos, conforme já abordamos neste capítulo, nos subitens 4.1 e 4.2 e no capítulo 2, que requer a atuação do estado para sua regulamentação, visando o benefício da coletividade e ainda em atenção ao princípio constitucional da solidariedade, defendemos que é justo que recaia sobre os anfitriões também a obrigação de pagar tributo.

A solidariedade tributária é uma manifestação da solidariedade genérica, que se extrai do art. 3º, inc. I da Constituição e que se erige como um dos objetivos fundamentais da república brasileira (COSTA, 2019).

Nesse diapasão, são os municípios os entes federados mais aptos a exercer o poder de tributar, dentro das possibilidades constitucionalmente possíveis dada a atual conjuntura. Isso porque, é evidente a concreta proximidade desses entes com os impactos ocasionados pela atividade patrocinada pelas plataformas. Em outras palavras, os impactos sociais, e econômicos causados pela expansão exponencial das locações de curto prazo são sentidos e medidos de forma muito mais clara pelos municípios do que por estados e União. Da mesma forma, a responsabilidade por atividades relacionadas ao monitoramento e redução dos impactos negativos são também mais facilmente relacionáveis aos municípios, dada a capilaridade e a própria diversidade de medidas possíveis.

Explicamos melhor como, a nosso ver, os impactos causados pela atuação das plataformas tendem a variar significativamente a depender do município. Para isso, partiremos de um aspecto isolado, utilizando-o como exemplo. Por óbvio que uma gama muito mais ampla e de aspectos sociais, econômicos e urbanísticos devem ser levados em consideração na análise concreta da situação. Porém, buscando sermos didáticos no desenvolvimento do argumento, usaremos como exemplo um único critério: a densidade demográfica dos municípios. Vejamos,

²³ Lembrando que os rendimentos auferidos pela anfitriões são tributáveis pelo imposto de renda. Contudo, o produto da arrecadação desse imposto pertence à União e não aos Municípios. Neste trabalho, buscamos fomentar as atividades regulamentadoras possíveis dentro do escopo de atuação dos municípios.

um município com alta densidade demográfica (para os padrões brasileiros) como Belo Horizonte (estado de Minas Gerais), cuja medida é de 7.167 (sete mil cento e sessenta e sete) habitantes por quilômetro quadrado segundo dados da última pesquisa (no ano de 2010) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2022) muito provavelmente terá interesse em atuar na regulamentação das atividades de locação de curto prazo fomentada pelas plataformas digitais de compartilhamento de moradias de forma diferente do que o município de Maragogi (estado de Alagoas) cuja densidade demográfica é de 86,06 (oitenta e seis virgula seis) habitantes por quilômetro quadrado segundo dados da mesma pesquisa do IBGE. Por sua vez, as necessidades e objetivos que dizem respeito ao turístico município de Maragogi e de Belo Horizonte provavelmente são diferentes daquelas do município de Manaus (estado do Amazonas), cuja densidade demográfica é de 158,06 (cento e cinquenta e oito virgula seis) habitantes por quilômetro quadrado (IBGE, 2022).

Com isso queremos dizer que municípios em que a penetração das plataformas digitais de compartilhamento de moradias tal como Airbnb é relevante, por motivações diferentes, seja turismo de lazer, negócios ou outras motivações sofrerão com impactos sociais e econômicos também diferentes e, portanto, muito provavelmente têm e terão interesse em lidar com as plataformas através de diferentes abordagens quanto à regulamentação da atividade. Desse modo, fica claro que os municípios são os entes federados mais aptos a lidar com as plataformas, estudar e medir os impactos causados pela atividade e propor a regulamentação e os possíveis remédios para evitar ou mitigar ao menos os impactos negativos.

Lima (2020) destaca o protagonismo que os municípios vêm ganhando no que tange à procura por oferecer respostas adequadas aos pleitos sociais:

Há uma tendência geral, no estado contemporâneo, de descentralização do poder e de valorização da autonomia local, paradoxalmente a um momento de intensa transnacionalização de fronteiras e capitais. Nesse contexto, os municípios e as instâncias de menor poder assumem importantes tarefas frente às complexas demandas sociais, tendo papel determinante como esfera contra-hegemônica ao processo de globalização. No Brasil, é partir de 1988, quando se eleva o município a ente federativo dotado de autonomia local e competências próprias, que o espaço local passa a ser um dos protagonistas na concretização dos princípios e objetivos constitucionais. (LIMA, 2020, p. 24, destaque da autora)

Assiste-lhes também competência constitucional para atuar na regulamentação das atividades patrocinadas por plataformas digitais de compartilhamento de lares. Consoante o art. 30 da Constituição Federal, os municípios têm competência para legislar sobre assuntos de interesse local, instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas

rendas e promover adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano. Veja-se:

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

[...]

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

[...]

VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;

Uma vez tecidos nossos comentários no sentido que as discussões no âmbito tributário não devem se esgotar na impossibilidade de tributação pelo ISSQN e que os municípios são os entes federados mais adequados para atuar na regulamentação, fiscalização e monitoramento da atividade, resta discorrer sobre de que forma podem os municípios exercer o poder de tributar dentro dos contornos constitucionalmente previstos.

Conforme argumentaremos a seguir, defendemos que a criação de taxas municipais de monitoramento e fiscalização das atividades de locação de curto prazo, dentro dos parâmetros constitucionais, são uma figura tributária adequada para a regulação das atividades.

3.6.2. Determinação do objetivo e do conteúdo da norma

Conforme antecipado nos itens anteriores, consideramos que é necessária a atuação estatal de forma a regulamentar e mitigar (quando negativos) os impactos sociais e econômicos causados pelas atividades fomentadas por plataformas digitais de compartilhamento de lares. Defendemos que o custo para viabilização dessa intervenção estatal seja suportado por quem dê causa a necessidade de intervenção estatal.

Através da imposição e cobrança de um tributo municipal cujo produto da arrecadação seja destinado ao controle, fiscalização e monitoramento das atividades fomentadas por plataformas digitais de compartilhamento de moradias é possível estabelecer uma relação clara entre a intervenção estatal, concretizada através do exercício do poder de polícia e os agentes alvo dessa atuação e diretamente interessados na atuação estatal. Tal vinculação direta é típica da espécie tributária taxas, cuja competência constitucional é comum, isto é, a taxa pode ser

criada pela União, estados ou municípios (art. 145, II, da Constituição) (GRUPENMACHER; RODRIGUES, 2021).

Portanto, a criação de taxa municipal de controle, fiscalização e monitoramento das atividades de locação de curto prazo, tendo em vista o sistema tributário brasileiro atual, nos parece ser constitucionalmente adequada para suportar o orçamento dos municípios que tiver de ser destinado às atividades necessárias para a regulamentação da atividade. Ademais, com a criação de taxas dessa natureza, do ponto de vista tributário dá-se ao problema objeto deste estudo uma dimensão mais ampla e com uma proposta mais completa e aprofundada do que a simples “não tributação” pelo ISSQN.

A seguir nos propomos a discorrer brevemente sobre os contornos constitucionais das taxas e os principais aspectos a serem observados para fins de subsidiar a hipótese defendida de criação de taxa com o objetivo de custear as atividades de controle, fiscalização e monitoramento do cumprimento da regulamentação que venha a ser imposta em relação da atividade de locação por temporada.

De início, é importante ter a noção da relevância das taxas na arrecadação municipal. Segundo Ferraz, Godoi e Spagnol (2020, p. 341), as taxas têm uma expressiva relevância no total de receitas tributárias arrecadadas pelos municípios, sendo que em 2014 o equivalente a 7% do total da arrecadação tributária dos municípios correspondia a essa espécie tributária.

A origem das taxas e sua justificativa econômica, é bastante antiga, tendo sido abordada inclusive na obra *A Riqueza das Nações* de Adam Smith, e está diretamente ligada à noção de justiça econômica (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2020, 327). A cobrança de taxa é a justa contrapartida em face de uma prestação que privilegia economicamente apenas algumas pessoas - serviço público específico e divisível - ou que tem vistas a financiar a fiscalização de determinada atividade praticada por alguns - exercício regular do poder de polícia. O elemento justiça encontra-se no fato de que a atividade do estado, seja na prestação de serviço ou no exercício do poder de polícia, será suportada por aqueles a quem se dirige a atividade, e não pela coletividade.

Taxa é um tributo cujos contornos constitucionais e infraconstitucionais são bem delineados e predefinidos. As taxas são espécie tributária previstas no art. 145, II da Constituição e entre os arts. 77 e 80 do CTN. A previsão constitucional é a seguinte:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

Já o art. 77 do CTN, ao dispor sobre os fatos geradores da taxa assim o faz:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Assim, nos termos dos arts. 145 e 77 acima, são dois os fatos geradores das taxas: o exercício do poder de polícia e/ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível. Note-se que enquanto a expressão constitucional é “exercício do poder de polícia” somente, a norma infraconstitucional inclui o termo “regular”, ou seja, o exercício regular do poder de polícia. A palavra regular neste caso serve para qualificar a atividade como contínua, que não pode ser esporádica. Abordaremos o entendimento do STF sobre esse ponto em seguida.

Ainda, no caso do exercício de poder de polícia, o ente federado competente que se proponha a criar determinada taxa deve ter competência administrativa para realizar a fiscalização que justifique a criação da taxa. Ademais, o exercício do poder de polícia deve ser efetivamente realizado por órgãos em efetivo e regular funcionamento (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2020, 328). Isto é, para justificar a criação de determinada taxa para fazer jus ao exercício do poder de polícia é necessário que o município, estado ou União tenham competência para atuar sobre o assunto. Por exemplo, um determinado município não teria competência tributária para criar uma taxa de fiscalização da atividade de serviço postal, já que compete à União legislar sobre o tema, nos termos do art. 22, inc. V da Constituição. Trata-se de uma face da justiça econômica relacionada às taxas, qual seja, que cobre taxa aquele que exerce o poder de polícia.

Ainda sobre a correlação das taxas com o conceito de justiça econômica, tem-se que a base de cálculo desse tributo deve guardar uma correspondência com a prestação estatal. Não há necessidade de exatidão, mas de proporção razoável. O objetivo da taxa não é o aumento da arrecadação aos cofres públicos pura e simplesmente, deve ser um aumento de arrecadação com objetivo predeterminado e mensurado e por isso, mesmo o valor da taxa deve guardar estrita relação com esse objetivo. O que dá origem à taxa é a atuação estatal e não uma atividade econômica do contribuinte, por isso, a base de cálculo deve guardar relação proporcional com a primeira e não com a segunda (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2020).

Sobre (ausência de) correspondência (também chamada de equivalência ou retribuição) Marciano Seabra de Godoi pontuou ainda em 2013 ao criticar a Lei do estado de Minas Gerais nº 19.976 de 28 de dezembro de 2011 que instituiu a taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários no estado:

Segundo o art. 8.º da Lei 19.976, “o valor da TFRM corresponderá a 1 (uma) Ufemg vigente na data do vencimento da taxa por tonelada de mineral ou minério bruto extraído”. Na seção anterior, vimos que a Lei 19.976 promoveu uma contradição entre o pretense aspecto material da taxa (exercício do poder de polícia) e seu aspecto temporal (momento da ocorrência da venda ou da transferência do minério). Pois bem. **A base de cálculo definida pela lei aprofunda essa contradição, pois mais uma vez aponta para critérios que mensuram aspectos da atividade econômica do contribuinte da taxa, e não aspectos da atividade administrativa do Estado.**

[...]

A base de cálculo eleita pela Lei 19.976 levanta claras suspeitas de discrepância entre a medida da arrecadação da taxa e a medida dos custos envolvidos na prática das atividades que constituem seu fato gerador. Essas suspeitas se tomam certas quando se analisam os aspectos orçamentários envolvidos na questão, conforme apresentado na seção seguinte. (GODOI; CASTRO JUNIOR, 2013, p. 9-10)

A taxa mineira em questão foi analisada pelo STF no julgamento da ADI nº 4.785 que será objeto de nossas análises no subitem seguinte.

As taxas ostentam caráter contraprestacional, isto é, paga determinada taxa quem provoca o exercício do poder de polícia ou a quem tenha sido prestado o serviço público específico e divisível ou a quem tal serviço tenha sido colocado à disposição (COSTA, 2019, p. 167).

A ideia de que taxas são uma contrapartida pela atuação estatal dá-se o nome técnico de referibilidade (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2020; GRUPENMACHER; RODRIGUES, 2021, 463).

Pelo Princípio da Referibilidade, de observância obrigatória para a implementação das taxas, a cobrança deste tributo deixa de justificar-se pelo propósito meramente arrecadatório, configurando legítima fonte de custeio a trelada a uma prestação estatal específica, cujo beneficiário pode ser identificado. (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2020, 331).

Por guardar relação mais estreita com a proposta que se apresenta em nosso trabalho, visto que a taxa que propomos terá como fato gerador a fiscalização das atividades de locação para temporada, tecemos algumas considerações em relação a taxas que visam suportar o exercício do poder de polícia.

Aliás, a definição de poder de polícia encontra-se no art. 78 do CTN

Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, **regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público** concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (destaque da autora).

O exercício do poder de polícia pelo ente estatal visa impor limite a direito, interesse ou liberdade de alguns em prol do interesse público. Não é admissível, ao contrário do serviço público, o exercício do poder de polícia potencial (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2020, 330).

A atividade de polícia administrativa pode ser singelamente definida como a aplicação, pela Administração Pública, das **limitações constitucionais e legais impostas ao exercício de direitos individuais, em benefício do interesse público. Cuida-se, portanto, de atividade de fiscalização, de controle do comportamento dos particulares, visando a prevenção da ocorrência de danos ao interesse público.** A taxa, instituída com esse fundamento, objetiva remunerar o custo dessa atividade estatal. (COSTA, 2019, p. 168)

Por outro lado, não existe no caso das taxas vinculadas ao exercício do poder de polícia a vinculação a especificidade e divisibilidade do serviço, como ocorre no caso de taxas cujo fato gerador é a utilização (efetiva ou potencial) de serviço público específico e divisível. O exercício do poder de polícia deve ser regular, segundo o art. 77 do CTN, mas não específico e divisível.

O ministro Alexandre de Moraes, ao proferir seu voto no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 4.785, 4.786 e 4.787 (sobre as quais nos aprofundaremos no item seguinte), de forma a nosso ver acertada, conceitua poder de polícia nos seguintes termos:

Diferentemente do serviço público, que materializa uma utilidade colocada à disposição dos particulares, **o poder de polícia mira os comportamentos privados que possam resultar em inconvenientes sociais, buscando orientá-los ao cumprimento do bem-estar geral, mediante o seu condicionamento às diretrizes normativas do sistema jurídico.** Sempre implicará algum grau de restrição à liberdade de ação das pessoas, podendo ser exercido em diferentes momentos, preventivamente, concomitantemente ou repressivamente em ciclo de positividade que se inicia com a previsão legal, concretiza-se com o assentimento, reitera-se pela fiscalização e eventualmente encontra a necessidade da aplicação de sanção. (BRASIL, 2022)

O sentido contraprestacional das taxas cobradas em virtude do exercício do poder de polícia tem um sentido ligado a ideia de equivalência: paga a taxa aquele que provoca a ação

estatal, ou seja, o particular arca com os custos que gerou para o Estado (SCHOUERI, 2019, p. 354).

O poder de polícia não visa negar a existência de direito individual, mas sim compatibilizar o exercício desse direito individual ao interesse coletivo. Não há incompatibilidade, como aponta Luís Eduardo Schoueri

De qualquer modo – e no que interessa neste momento – vê-se que inexistente incompatibilidade entre poder de polícia e benefício individual, quando se tem em conta que este somente pode ser fruído, no Estado de Direito, respeitadas as limitações impostas pelo convívio social. Ou seja: o particular goza do direito de exercer uma atividade (eis o seu benefício) mas retribui à sociedade. (SCHOUERI, 2019, p. 354)

Finalmente, a criação de taxas municipais nos moldes propostos pressupõe que exista efetivamente uma estrutura administrativa que monitore as atividades de locação de curto prazo e seus impactos negativos, e que o produto da arrecadação dessa taxa seja para custeio dos gastos públicos relacionados a essa atividade.

3.7. As decisões do STF nas ADI nº 4785, nº 4786 e nº 4787

O Supremo Tribunal Federal, em agosto de 2022, no julgamento concomitante de três Ações Diretas de Inconstitucionalidade reconheceu a constitucionalidade de três taxas estaduais de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários instituídas pelos estados de Minas Gerais, objeto da ADI nº 4785, Pará, objeto da ADI nº 4786 e Amapá, objeto da ADI nº 4787.

As três taxas em questão têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia. A título exemplificativo, cola-se abaixo o art. 1º da Lei nº 19.976, de 27 de dezembro de 2011 de Minas Gerais, que institui Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários:

Art. 1º Fica instituída a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - TFRM -, **que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento, realizada no Estado, dos seguintes recursos minerários: [...]**
(destaque da autora)

Colacionamos abaixo interessante trecho do voto do ministro Edson Fachin, relator da ADI nº 4.785, que abordou especificamente as atividades estatais desenvolvidas em contrapartida à cobrança da taxa.

Para o deslinde do presente processo, importa, ainda, analisar as atividades administrativas desenvolvidas em contrapartida à taxa de polícia cobrada.

Compete à Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico as seguintes incumbências: (i) **controle e avaliação das ações setoriais relativas à utilização de recursos minerários**, à gestão e ao desenvolvimento de sistemas de produção, transformação, expansão, distribuição e comércio de bens minerais; (ii) **registro, controle e fiscalização de autorizações, licenciamentos, permissões e concessões** para pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários; (iii) **controle, monitoramento e fiscalização das atividades** de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários; e (iv) **defesa dos recursos** naturais.

Ademais, dos arts. 15 a 18 da lei impugnada, consta a previsão de um **cadastro estadual de controle, monitoramento e fiscalização das atividades** de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários, sob a responsabilidade administrativa da Subsecretaria de Desenvolvimento Minerometalúrgico e Política Energética da Secretaria supracitada.

[...]

Por conseguinte, diante dessas atividades administrativas, a competência **tributária do Estado-membro instituidor da taxa não representa afronta ao art. 145, II, da Constituição da República, assim como ao conceito legal de poder de polícia para fins tributários**, sobretudo a disciplina da produção e do mercado, o exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público e o respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (BRASIL, 2022, p. 45-47, destaque da autora)

Do trecho acima pode-se aferir que, nesse ponto específico que compreende a correspondência entre atividade estatal e a cobrança de taxa para exercício regular do poder de polícia, a constitucionalidade da taxa se faz evidente, segundo o entendimento da Corte, na medida em que haja comprovadamente órgão público competente exercendo atividades típicas do poder de polícia (fiscalização, cadastro, controle, avaliação, etc). Isto é, diante do rol de atividades desenvolvidas pela Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico o STF concluiu que a taxa mineira é constitucional e aderente ao conceito legal de poder de polícia (art. 78 CTN).

O ministro Alexandre de Moraes ao proferir seu voto, que acompanhou o relator ministro Edson Fachin, é ainda mais explícito nesse sentido, inclusive fazendo referência a antigas decisões da Corte:

Ainda sobre a validade de taxas cobradas pelo exercício do poder de polícia, em razão de a atividades de fiscalização, **veio a corte a delimitar o alcance do poder estatal de taxar, considerando que esse tipo de atividade implica uma mobilização estatal difusa, não necessariamente presencial, a envolver muitas vezes um encadeamento de medidas administrativas, cuja estimativa de custo é de difícil definição**, a sua compatibilização com os padrões constitucionais do art. 145, II e § 1º, da CF tem se mostrado invariavelmente problemática.

Uma das premissas hoje assentes no Supremo Tribunal Federal estipula que um dos principais elementos para aferição da efetividade do exercício do poder de

polícia, no que se refere à atividade de fiscalização, é a existência de órgão administrativo que possua competência para o fazer. Após o julgamento do RE 588.322 (Rel. Min. GILMAR MENDES), essa interpretação ganhou contornos de repercussão geral, e foi refletida na seguinte Ementa:

Recurso Extraordinário 1. Repercussão geral reconhecida. 2. Alegação de inconstitucionalidade da taxa de renovação de localização e de funcionamento do Município de Porto Velho. 3. Suposta violação ao artigo 145, inciso II, da Constituição, ao fundamento de não existir comprovação do efetivo exercício do poder de polícia. 4. O texto constitucional diferencia as taxas decorrentes do exercício do poder de polícia daquelas de utilização de serviços específicos e divisíveis, facultando apenas a estas a prestação potencial do serviço público. **5. A regularidade do exercício do poder de polícia é imprescindível para a cobrança da taxa de localização e fiscalização. 6. À luz da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, a existência do órgão administrativo não é condição para o reconhecimento da constitucionalidade da cobrança da taxa de localização e fiscalização, mas constitui um dos elementos admitidos para se inferir o efetivo exercício do poder de polícia, exigido constitucionalmente. Precedentes.** 7. O Tribunal de Justiça de Rondônia assentou que o Município de Porto Velho, que criou a taxa objeto do litígio, é dotado de aparato fiscal necessário ao exercício do poder de polícia. 8. Configurada a existência de instrumentos necessários e do efetivo exercício do poder de polícia. 9. É constitucional taxa de renovação de funcionamento e localização municipal, desde que efetivo o exercício do poder de polícia, demonstrado pela existência de órgão e estrutura competentes para o respectivo exercício, tal como verificado na espécie quanto ao Município de Porto Velho/RO 10. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento. (RE 588322, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, *DJe* de 2/9/10)

Antes disso, ao julgar o RE 416.601, Rel. Min. Carlos Velloso (Pleno, *DJ* de 30/9/2005), que tratou da constitucionalidade da taxa ambiental exigida pela Lei Federal 10.165/2000 em favor do IBAMA, **o Plenário já havia reconhecido a necessidade de interpretar o requisito do efetivo exercício do poder de polícia, de modo a viabilizar a praticabilidade da tributação.** Na ocasião, o Ministro Relator observou o seguinte:

[...]

Tem-se, pois, taxa que remunera o exercício do poder de polícia pelo Estado. **Não há invocar o argumento no sentido de que a taxa decorrente do poder de polícia fica restrita aos contribuintes cujos estabelecimentos tivessem sido efetivamente vistoriados pela fiscalização, por isso que, registra Sascha Calmon parecer, fl. 377 essa questão já foi resolvida, pela negativa, pelo Supremo Tribunal Federal, que deixou assentada em diversos julgados a suficiência da manutenção, pelo sujeito ativo, de órgão de controle em funcionamento. (cf., inter plures, RE 116.518 e RE 230.973). Andou bem a Suprema Corte brasileira em não aferrar-se ao método antiquado da vistoria porta a porta, abrindo as portas do Direito às inovações tecnológicas que caracterizam a nossa era. Destarte, os que exercem atividades de impacto ambiental tipificadas na lei sujeitam-se à fiscalização do IBAMA, pelo que são contribuintes da taxa decorrente dessa fiscalização, fiscalização que consubstancia, vale repetir, o poder de polícia estatal”.**

As leis impugnadas nas Ações Diretas em julgamento supriram satisfatoriamente os pressupostos exigidos pela jurisprudência desta corte para a exigibilidade de taxas de fiscalização, que, como visto, não se prendem a um modelo de tipicidade fechada, com detalhamento de cada um dos atos implicados no controle da atividade ambientalmente perigosa, nem de fiscalização episódica.

O plenário do STF reconheceu a constitucionalidade da imposição de taxa vinculada a existência de estrutura para operacionalizar a atividade de fiscalização. Trata-se de importante precedente que atua na validação da proposta que fazemos neste trabalho, de criação de taxa de fiscalização das atividades de locação de curto prazo.

Ou seja, a existência de uma estrutura administrativa fiscalizadora em efetivo funcionamento é suficiente para atestar o exercício regular do poder de polícia. Não é preciso, e nem seria razoável ou factível, fiscalizar concretamente *in loco* todos e cada um dos contribuintes para cobrar a taxa²⁴.

Luis Eduardo Schoueri já apontava nesse sentido mesmo antes do julgamento das ADIs, citando o mesmo precedente resgatado pelo ministro Alexandre de Moraes:

Por outro lado, não é necessário que o contribuinte tenha sido efetivamente fiscalizado, para que fique sujeito à taxa: importa que o Estado tenha aparato de fiscalização e que o contribuinte esteja sujeito àquela. Ilustra tal assertiva a fiscalização ambiental, objeto da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA (Lei n. 10.165/2000): **nem todas as empresas potencialmente poluidoras são concretamente fiscalizadas, mas a taxa é devida porque o Estado possui aparato para fiscalizar concretamente algumas empresas, submetendo as demais ao seu efetivo poder fiscalizatório.** Esta circunstância foi suficiente para que o Plenário do Supremo Tribunal Federal a julgasse constitucional (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 416.601-1-DF, Tribunal Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j. 10.08.2005, *D.J.* 30.09.2005, SCHOUERI, 2019, p. 359, destaques da autora)

Outro dos principais fatores a serem levados em consideração em relação a esse novo marco na jurisprudência do Supremo sobre o assunto taxa para custeio do exercício do poder de polícia é o reconhecimento do tribunal de que é constitucional a criação de taxa para custeio de atividade de fiscalização e que utilize como critério para fins de definição da base de cálculo a presunção do custo da atividade de fiscalização.

Analisando o tema, Fernando Facury Scaff (ago. 2022) tece uma crítica que consideramos elucidativa à nova jurisprudência do Supremo. É que o tribunal, para embasar a

²⁴ Em sentido contrário, porém manifestado em momento anterior à prolação das decisões em análise, é o entendimento de Maria Helena Costa, para quem “*somente a efetiva realização de atividade de polícia administrativa pode ensejar a exigência de taxa*” (COSTA, 2019, p. 168). Segundo entendimento da autora: “*A existência de aparelhamento administrativo destinado ao exercício de fiscalização, por si só, não é suficiente para dar suporte à exigência fiscal, porquanto o Direito Tributário sujeita-se ao princípio da realidade ou da verdade material e, assim, fiscalização não efetuada, ou mera presunção de fiscalização, não podem conduzir ao nascimento da obrigação tributária. Acresça-se que a Lei Maior autoriza expressamente a aplicação de tal raciocínio tão somente em relação às taxas de serviço, ao declarar que sua instituição pode se dar pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. Logo, nessa hipótese, a mera utilização potencial de serviço público, desde que se cuide de serviço de oferecimento obrigatório, enseja a exação, como veremos. Todavia, não existe preceito semelhante em relação às taxas de polícia, pelo que entendemos que a simples presunção da realização de fiscalização não legitima sua exigência.*” (COSTA, 2019, p. 169).

constitucionalidade das taxas para fiscalização da atividade minerária, confunde dois princípios constitucionais-tributários: o da proporcionalidade e o do não confisco em matéria de taxas. O não confisco é o instituto tributário que garante que haja uma relação tributariamente justa entre o ônus tributário e o patrimônio do contribuinte. Nesse sentido, taxas não confiscatórias são taxas que não oneram demasiadamente o contribuinte considerando o seu patrimônio. Já a proporcionalidade das taxas tem a ver com a equivalência destas em relação à prestação estatal que visam custear. Esse elemento está vinculado diretamente com a própria natureza das taxas. Portanto, é equivocado afirmar, como fez o STF, que as taxas obedecem ao princípio constitucional da proporcionalidade “porque o ônus tributário ao patrimônio do contribuinte está graduado de acordo com o faturamento do estabelecimento, com o grau de poluição potencial ou com a utilização de recursos naturais”. A relação entre o ônus tributário e o patrimônio do contribuinte é a face do confisco ou não confisco tributário, nada tem a ver com a medida da equivalência entre o valor da taxa e o custeio da atividade estatal patrocinada.

É inegável que as taxas não são confiscatórias, pois representam um valor muito baixo em comparação com o patrimônio da (maior parte) das empresas, porém isso nada tem a ver com a questão da proporcionalidade, uma vez que esta não tem correlação com o referido patrimônio. **Proporcionalidade, na questão das taxas, está correlacionada à questão da equivalência, isto é, a arrecadação tem que ser suficiente para cobrir os custos fiscalizatórios, o que faz com que a correlação seja interna corporis ao Poder Público que a arrecada.** (SCAFF, a go. 2022).

Na linha de Scaff, defendemos que deve haver proporcionalidade entre a taxa e o custeio da atividade de fiscalização. Não é constitucional que o ente federado, a pretexto de criação de taxa para custeio do exercício do poder de polícia, pretender aumentar sua arrecadação tributária há muitos anos prejudicada por motivos diversos (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2020, 177)

Aliás, Marciano Seabra de Godoi e Paulo Honório de Castro Junior ainda em 2013, portanto, antes do julgamento do STF, pontuavam sobre os problemas da quantificação da taxa mineira de fiscalização da atividade minerária:

Poder-se-ia alegar que não há problema algum em fixar o valor da taxa em função do volume de minério extraído pelo contribuinte, pois é de se presumir que a atividade de fiscalização de um contribuinte que extraia mais minério seja mais intensa e mais custosa do que a atividade de fiscalização de um contribuinte que extraia menos minério. Discordamos dessa argumentação por dois motivos.

Em primeiro lugar, se analisarmos a natureza das atividades estatais que a lei considera como fatos geradores da taxa, veremos que a maioria dessas atividades em realidade nada tem a ver com a fiscalização ou o controle in loco das atividades de extração de minério, destinadas a verificar se a extração está de acordo com as obrigações assumidas pela mineradora nos instrumentos jurídicos de concessão de direitos de pesquisa e lavra. No mais das vezes, as atividades previstas na Lei 19.976

são em realidade atividades de planejamento estatal, análises de políticas econômicas setoriais, capacitação de agentes, desenvolvimento de sistemas etc.

Em segundo lugar, mesmo admitindo que haja uma relação entre o aumento do volume de minério extraído e o aumento do custo da fiscalização in loco, a mensuração da taxa não pode ser uma função linear entre as duas grandezas, sem nenhum teto ou valor máximo para limitar a quantia devida com a taxa. É razoável pensar que os gastos de fiscalização com uma mina que extrai 10.000 toneladas de minério são maiores do que os gastos de fiscalização com uma mina que extrai 100 toneladas de minério, mas isso não autoriza o legislador a fixar a taxa num valor 100 vezes superior no primeiro caso. Também é digno de nota que o legislador não estabeleceu qualquer distinção de valores em função do tipo de minério extraído, do método de extração etc., o que indica que o custo real da fiscalização não foi o critério norteador da quantificação da taxa.

É certo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal admite que a área de um imóvel seja levada em conta para o cálculo de uma taxa de fiscalização sobre o funcionamento de uma atividade econômica no referido imóvel, como também admitiu que o volume do capital das empresas com ações negociadas na Bolsa de Valores fosse critério para o cálculo da taxa devida à Comissão de Valores Mobiliários. Contudo, em ambos os casos a lei levava em conta a área do imóvel ou o capital das empresas para instituir a base de incidência, em que os valores das taxas eram determinados segundo faixas e com teto máximo de valor, algo bem distinto da fórmula matemática $\text{Valor da taxa} = \text{valor unitário} \times \text{volume de minério extraído pelo contribuinte}$. (GODOI; CASTRO JUNIOR, 2013, p. 9-10)

Qual é a correspondência entre as atividades exercidas a título de fiscalização e o volume de mineral ou minério extraído pela pessoa jurídica sujeita ao pagamento da taxa? Inexiste tal correspondência, a nosso ver. Ou melhor, os estados de Minas Gerais, Pará e Amapá não comprovaram essa correspondência.

No sentido da atenção a proporcionalidade ou equivalência entre a prestação e a exação é a jurisprudência anterior em matéria de taxas como as ADIS nº 6.211 e 5.374²⁵. Nesse sentido a ementa da ADIs nº 6.211:

²⁵ EMENTA: Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Competência comum de fiscalização ambiental. Taxa de polícia. Desproporcionalidade da base de cálculo. 1. A questão central nesta ação direta está em saber (i) se lei estadual pode instituir tributo na modalidade taxa com fundamento no poder de polícia exercido sobre a atividade de exploração de recursos hídricos no território do respectivo Estado; e, em sendo positiva a resposta, (ii) se o tributo estabelecido pela Lei nº 8.091/2014 do Estado do Pará extrapolou, de alguma forma, essa competência tributária. 2. A competência político-administrativa comum para a proteção do meio ambiente legitima a criação de tributo na modalidade taxa para remunerar a atividade de fiscalização dos Estados. 3. É legítima a inserção do volume hídrico como elemento de quantificação da obrigação tributária. Razoável concluir que quanto maior o volume hídrico utilizado, maior pode ser o impacto social e ambiental do empreendimento; maior, portanto, também deve ser o grau de controle e fiscalização do Poder Público. 4. No entanto, os valores de grandeza fixados pela lei estadual em conjunto com o critério do volume hídrico utilizado (1 m³ ou 1000 m³) fazem com que o tributo exceda desproporcionalmente o custo da atividade estatal de fiscalização, violando o princípio da capacidade contributiva, na dimensão do custo/benefício – princípio da equivalência –, que deve ser aplicado às taxas. 5. Conflita com a Constituição Federal a instituição de taxa destituída de razoável equivalência entre o valor exigido do contribuinte e os custos alusivos ao exercício do poder de polícia (ADI 6211, Rel. Min. Marco Aurélio). 6. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: Viola o princípio da capacidade contributiva, na dimensão do custo/benefício, a instituição de taxa de polícia ambiental que exceda flagrante e desproporcionalmente os custos da atividade estatal de fiscalização.

(BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5374. Tribunal Pleno. Relator(a): Roberto Barroso. Julgado em 24/02/2021. Processo Eletrônico. DJe-047, Divulg 11 de março de 2021, Public 12 mar. 2021).

COMPETÊNCIA NORMATIVA – FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL – RECURSO HÍDRICOS – EXPLORAÇÃO E APROVEITAMENTO – LEI ESTADUAL. Surge, no âmbito da competência concorrente versada no artigo 23, inciso IX, da Constituição Federal, disciplina atinente ao desempenho de atividade administrativa volta da ao **exercício regular do poder de polícia, a ser remunerado mediante taxa, relacionado à exploração e aproveitamento de recursos hídricos voltados à geração de energia elétrica, no que revelam atuação potencialmente danosa ao meio ambiente.** TAXA – PODER DE POLÍCIA – EXERCÍCIO – CUSTOS – ARRECADAÇÃO – INCONGRUÊNCIA. **Considerado o princípio da proporcionalidade, conflita com a Constituição Federal instituição de taxa ausente equivalência entre o valor exigido do contribuinte e os custos alusivos ao exercício do poder de polícia – artigo 145, inciso II, da Lei Maior –, sob pena de ter-se espécie tributária de caráter arrecadatório cujo alcance extrapola a obtenção do fim que lhe fundamenta a existência, dificultando ou mesmo inviabilizando o desenvolvimento da atividade econômica.** (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6.211, 2020, destaque da autora)

No precedente acima transcrito, de relatoria do Ministro Marco Aurélio (que aliás restou vencido por ocasião do julgamento das ADIs nº 4.785, 4.786 e 4.787), encontrava-se em escrutínio a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos, do estado do Amapá, calculada em função do volume dos recursos hídricos utilizados pelo contribuinte. Há uma clara semelhança entre as características de mensuração adotada para essa taxa e o das taxas de recursos minerais.

Ocorre, como observou o Relator Marco Aurélio, que a taxa do Amapá era calculada em função do volume dos recursos hídricos utilizados pelo contribuinte (assim como as taxas mineira e paraense tomam o volume de minério produzido) e não em função dos custos ou da extensão maior ou menor da pretensa atividade fiscalizatória. Além disso, observou o ministro Marco Aurélio que havia manifesta ausência de proporcionalidade entre o custo da pretensa fiscalização e o vulto da arrecadação da taxa (tal como ocorre com as taxas mineira e paraense). (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2020, 180)

Muito embora as semelhanças sejam notáveis, o STF rompeu, ao menos no que tange a observância da proporcionalidade (ou equivalência ou ainda, retribuição) entre base de cálculo e custeio do exercício de poder de polícia.

Uma vez traçados estes breves comentários sobre a espécie tributária taxas em geral, a seguir nos aprofundaremos sobre a criação da taxa em específico em relação ao objeto desta dissertação.

3.8. A proposta de criação da taxa de controle, fiscalização e monitoramento das atividades de locação por temporada

Nossa proposta é que os municípios promovam debates e discussões públicas no sentido de avaliarem a instituição de taxas para o controle, monitoramento e fiscalização das atividades de locação de curto prazo. O objetivo da imposição da taxa é que essa seja fonte de custeio para que o município possa fiscalizar e mitigar os impactos negativos da atividade de locação de curto prazo sobre a sua população. Claramente, portanto, trata-se de proposta de taxa para custear o exercício de poder de polícia que visa disciplinar direito, interesse ou liberdade individual (no caso, dos anfitriões/locadores) em benefício do interesse comum, qual seja, a mitigação dos impactos negativos dessa atividade.

A criação da referida taxa, obedecidos todos os critérios acima mencionados, e, portanto, dentro dos parâmetros constitucionais, se amolda de forma satisfatória ao objetivo da atuação estatal na regulamentação da atividade, atuando em um espectro amplo que compreenda atividades de estruturação e prevenção até medidas que visem remediar e/ou mitigar impactos que já possam ser sentidos, ou seja, a taxa seria apta ao custeio de atividades desde o controle, até monitoramento e fiscalização.

A motivação de que seja um tributo de competência municipal já foi detalhada em subtópico anterior, e recorda-se agora. É que são os municípios os entes federados com maior capacidade para detectar os impactos sofridos pela sociedade em função das atividades patrocinadas pelas plataformas digitais de compartilhamento de hospedagem. E mais, são os municípios que, a depender das suas próprias características e interesses locais, podem definir no âmbito legislativo e executivo, quais devem ser as atividades para o controle, monitoramento e fiscalização dessas atividades. Conforme já pontuamos, os interesses dos municípios em relação à regulamentação da atividade tendem a ser variados, por isso a atuação estatal deve ser o mais localizada possível.

Ademais, conforme também acima mencionada, os municípios têm competência para legislar sobre o assunto e instituir o tributo (arts. 23 e 145, II da Constituição).

A nosso ver, é elementar que previamente, ou ao menos concomitantemente ao início da entrada em vigor da imposição da taxa, as normas regulamentadoras da atividade de locação de curto prazo estejam postas, claras e devidamente em vigor. Isso porque, é preciso que as atividades de controle, monitoramento e fiscalização tenham um escopo de atuação preciso e delimitado e que sejam postos os parâmetros de atuação e objetivos que se pretende alcançar. Ou seja, controlar, monitorar e fiscalizar exatamente o que? Isso precisa estar posto na norma

regulamentadora da atividade. Caso contrário, a taxa perderia seu próprio sentido de existência e correria sério risco de inconstitucionalidade. Em apertada síntese, a taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de locação de curto prazo deve ter como objeto o custeio da atividade estatal que assegure que as locações de curto prazo no município que venha a impor essa taxa estejam alinhadas com as políticas públicas municipais tributárias, urbanísticas e de turismo.

O fato gerador da taxa de controle, fiscalização e monitoramento proposta será o exercício de poder de polícia pelo município que instituir a taxa, que será materializado e evidenciado através de, no mínimo, a comprovação da existência de órgão administrativo em efetivo funcionamento condizente com as atividades de controle, fiscalização e monitoramento dos impactos negativos das atividades de locação de curto prazo. Como já asseverou o STF, não faz sentido de que a taxa seja vinculada a necessidade de fiscalização *in loco*. Por outro lado, a evidência da existência de estrutura condizente com o controle, fiscalização e monitoramento é razoável.

Aliás, cumpre diferenciar as atividades de controle, fiscalização e monitoramento. No controle concentram-se as atividades direcionadas a reduzir impactos negativos de modo mais amplo. Portanto, podem incluir ser aqui atividades preventivas, estudos de campo e pesquisa. A fiscalização especificamente refere-se a atividades direcionadas a verificar se os contribuintes da taxa estão efetivamente agindo em conformidade com as normas postas na legislação municipal que regulamente a atividade de locação de curto prazo.

Por fim, o monitoramento consiste em acompanhar e observar o desenvolvimento da atividade que deu origem a necessidade de exercício do poder de polícia, ou seja, as locações de curto prazo. Em relação à base de cálculo e alíquota da taxa, isto é, os elementos quantificadores da taxa, conforme abordamos de forma detalhada nos itens precedentes, é premissa da espécie tributária taxa que o valor desta seja proporcional à atividade estatal que justificou a criação da taxa. Trata-se de uma característica relacionada a retribuição, típica das taxas. Ou seja, o valor a ser cobrado deve guardar equivalência com o custo das atividades de controle, monitoramento e fiscalização. Reforçamos que essa é a face do princípio da proporcionalidade em matéria de taxas, isto é, a equivalência entre a prestação estatal e o valor cobrado do contribuinte.

Para embasar o estabelecimento de base de cálculo e alíquotas razoáveis e proporcionais para taxas a doutrina tende a apontar para a utilização do orçamento dos órgãos dos entes públicos que serão responsáveis pelas atividades em relação às quais a taxa foi instituída como parâmetro. Nesse sentido, se determinado município que venha a criar uma taxa de controle,

monitoramento e fiscalização das atividades de locação de curto prazo também cria ou designa uma secretaria ou outro órgão como responsável pelas atividades fiscalizatórias, é razoável que o valor da taxa guarde equivalência com o orçamento desse órgão. Não é que exista uma exigência de exata correspondência e entendemos que dificuldades técnicas ou operacionais ou outras de ordem prática (dificuldade inicial em saber quantos contribuintes haverá dessa taxa, por exemplo) podem criar certo grau de dificuldade na determinação exata dessa equivalência. Porém, a indicação dessa razoabilidade e/ou equivalência certamente pode ser utilizado como parâmetro interessante para a determinação da base de cálculo e/ou alíquotas.

Ainda nesse sentido, parece razoável que a taxa a ser estabelecida tenha valores fixos, os quais tenham sido inicialmente calculados a partir do orçamento necessário pra custeio das atividades. A título meramente ilustrativo menciona-se o valor hipotético de R\$ 2,00, ou R\$ 5,00 ou R\$ 10,00 sobre o valor da diária ou sobre o valor total do aluguel firmado. Por óbvio, esse valor irá variar bastante de acordo com as características e objetivos locais. Na cidade de Barcelona, que já citamos algumas vezes ao longo deste estudo, uma taxa municipal no valor de 2,25 euros, por pessoa, por noite, para estadias em imóveis residenciais alugados para terceiros para fins turísticos (COSTA BRAVA, 2022). Já em Paris, taxa semelhante é cobrada também por diária e por noite e varia entre 0,25 centavos de euro até 5 euros, a depender do tipo de estadia (CONVENTION AND VISITORS BUREAU, 2022).

Não é demais reforçar que não é legítima nem constitucional a imposição de taxa que seja verdadeiro imposto travestido de outra espécie tributária. Portanto, em respeito à referibilidade das taxas, esta deve estar atrelada ao custeio da atividade para a qual foi criada. Não pode servir como meio arrecadatório para os cofres públicos, por mais que se saiba as dificuldades orçamentárias que enfrentam os municípios em face da forma como funcionam os sistemas financeiro e tributário nacionais.

Outrossim, é preciso ter cautela em relação tanto às normas regulamentadoras quanto às normas tributárias para que não se tornem facilmente obsoletas. Isto é, a regulamentação não pode ser tal que em pouco tempo se torne novamente obsoleta ou de alguma forma mais complique do que simplifique. Da mesma forma, a norma tributária que crie a taxa deve ser planejada e pensada com atenção para que exclua determinado grupo de contribuintes ou de atividade, sob pena de que em alguns anos estejamos diante de impasses semelhantes aos que se mostram atualmente em relação ao ISSQN. Isto é, a dualidade entre obrigações de fazer e obrigações de dar que pautou a interpretação da jurisprudência sobre o ISSQN trouxe diversas dificuldades para a efetividade desse imposto.

Outro fator relevante a ser abordado ao se cogitar na imposição da taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de locação de curto prazo é a atribuição de responsabilidade tributária aos intermediadores das locações pela retenção e recolhimento da taxa. A atribuição de responsabilidade tributária aos intermediadores das operações, no caso, às plataformas digitais de compartilhamento de moradias tem como objetivo o estímulo do cumprimento da obrigação tributária e a facilitação da fiscalização. Ao concentrar a atividade de calcular a recolher a taxa em poucas pessoas (intermediadoras) e não na enorme gama de locadores, visa-se evitar maiores problemas de conformidade tributária.

Ademais, a atribuição de responsabilidade estaria em linha com a prerrogativa posta no art. 128 do CTN

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Como a própria remuneração da atividade de intermediação depende da celebração da locação, eis que remuneração da intermediadora é calculada como um percentual em função de cada negócio celebrado percebe-se logo uma vinculação entre a intermediadora e o fato gerador da taxa. Adicione-se a isso o fato que a intermediadora realiza a gestão dos recursos financeiros que transitam entre as partes do negócio jurídico locação e anui com os termos firmados no âmbito desse negócio. Vejamos. O fato gerador da taxa é a atividade estatal de monitoramento, controle e fiscalização das locações de curto prazo dentro do município. Pressupondo que somente as locações celebradas com anuência do órgão regulador fiscalizador que, após exercício do poder de polícia, conceda autorização para a celebração dos negócios de locação é que poderão efetivamente seguir adiante e assim serem celebrados os negócios jurídicos de locação, é decorrência lógica que há um interesse e vínculo das intermediadoras ao fato gerador.

Isso porque, a intermediadora tem interesse que o negócio entre anfitriões (locadores) e hóspedes (locatários) ocorra, já que. E nesse sentido, para que o negócio seja celebrado em conformidade com a legislação municipal, deverá ser paga a taxa municipal de controle, monitoramento e fiscalização. Dessa forma, as intermediadoras da locação de custo prazo são vinculadas ao fato gerador da taxa.

Segundo a lição de Hugo de Brito Machado Segundo (2014) a vinculação do terceiro com o fato gerador está relacionada a capacidade que o responsável tem em transferir o ônus de todo modo para o contribuinte de direito²⁶

O terceiro, a ser eleito pela lei ordinária do ente tribuante como responsável tributário, há de guardar necessária vinculação com a situação que configura o "fato gerador" da respectiva obrigação. Trata-se de decorrência do princípio da capacidade contributiva: se o fato gerador da obrigação tributária é um fato presuntivo de capacidade contributiva (auferir rendimentos, vender mercadorias, ser proprietário de imóveis etc.), e este fato é praticado pelo contribuinte, é esse contribuinte que tem de ser onerado. **Assim, só é possível cobrar de um terceiro (responsável) o adimplemento da obrigação se este terceiro dispuser de meios para fazer com que o ônus correspondente recaia sobre o contribuinte.** E esses meios existem quando o responsável está vinculado à situação que configura o fato gerador, pois esta vinculação lhe permite "reter" ou "descontar" do contribuinte a parcela correspondente. (MACHADO SEGUNDO, 2014, 263)

Tendo em vista que as plataformas intermediadoras realizam a gestão dos recursos financeiros que transitam entre as partes contratantes da locação (inclusive, essa é parte crucial do seu modelo de negócios), é evidente que dispõem de meios para fazer com que o ônus da taxa recaia efetivamente sobre o contribuinte (anfitrião).

Ainda em relação à atribuição de responsabilidade às intermediadoras, importa notar que de acordo com o art. 128 acima, se trata de matéria reservada a lei. Portanto, tal responsabilidade não poderá ser atribuída através de qualquer norma infralegal.

Por fim, acreditamos que o uso da tecnologia, que em tanto beneficia a economia do compartilhamento, poderá também para facilitar o cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias, dentro da conformidade com as normas de proteção de dados. Nesse sentido, este é mais um argumento em prol da atribuição de responsabilidade tributária às próprias plataformas, intermediadoras do negócio de locação de curto prazo. As plataformas são grandes concentradoras de informações sobre as transações intermediadas por elas. Uma bem pensada política tributária deve utilizar-se disso a seu favor.

A atribuição de responsabilidade tributária às plataformas intermediadoras é uma decisão que encontra coro na iniciativa de várias cidades e países com diferentes realidades e motivações já adotaram medidas para a regulamentação da atividade. É o que se viu, nos tópicos

²⁶ Vale lembrar que em relação ao Princípio da Capacidade Contributiva, ao qual o autor faz menção no trecho que colacionamos acima, o Supremo Tribunal Federal admite que sem embargo de ter como destinatária os impostos, na da impede que possa aplicar-se, na medida do possível aplicar-se tal princípio às taxas (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 232.393-1 / SP. Relator Min. Carlos Velloso. 2002).

precedentes, que ocorreu em algumas cidades nos Estados Unidos da América em especial em São Francisco.

Para finalizar, queremos chamar atenção ao fato de que em alguns locais no Brasil²⁷ inclusive já existem taxas relacionados a atividades turísticas, especialmente no âmbito da preservação ambiental.

Por exemplo, no distrito estadual de Fernando de Noronha (ligado ao estado de Pernambuco) foi instituída, através da Lei nº 10.403, de 29 de dezembro de 1989, portanto, há mais de trinta anos, a Taxa de Preservação Ambiental. Dispõe o art. 83 da referida lei que a taxa é

Art. 1º [...] destinada a assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas do Arquipélago de Fernando de Noronha, incidente sobre o trânsito e permanência de pessoas na área sob jurisdição do Distrito Estadual

§ 1º A taxa de Preservação Ambiental será cobrada a todas as pessoas, não residentes ou domicilia das no arquipélago, **que estejam em visita, de caráter turístico.**

A taxa tem como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial da infraestrutura física, acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico do arquipélago.

Art. 84. A Taxa de Preservação Ambiental **tem como fato gerador utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da infra-estrutura física implantada no Distrito Estadual e do acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico** do Arquipélago de Fernando de Noronha.

O valor da taxa é calculado em função do número de dias que o turista permanecerá no arquipélago, da seguinte forma (art. 86):

Art. 86. A base de cálculo da Taxa de Preservação Ambiental será obtida em razão dos dias de permanência do visitante ou turista no Distrito Estadual de Fernando de Noronha, de acordo com os seguintes critérios:

I - para cada dia de permanência incidirá o valor correspondente a R\$ 64,25 (sessenta e quatro reais e vinte e cinco centavos), até o limite máximo de 10 (dez) dias;

II - do quinto ao décimo dia de permanência, incidirá o valor da diária referida no inciso I, deduzidos os valores a seguir indicados:

a) quinto dia: R\$ 5,14 (cinco reais e quatorze centavos);

b) sexto dia: R\$ 23,13 (vinte e três reais e treze centavos);

²⁷ Outras localidades também possuem taxas instituídas com finalidades semelhantes, como Morro de São Paulo, no Município de Cairu, estado da Bahia para o qual foi instituída, através da Lei nº 586 de 16 de dezembro de 2019, a Tarifa por Uso do Patrimônio do Arquipélago, e Jericoacoara, localizado no município de Jijoca de Jericoacoara, estado do Ceará, que instituiu, através da Lei Complementar nº 180 de 16 de outubro de 2015, a Taxa de Turismo Sustentável (DE ASSIS, 2020).

- c) sétimo dia: R\$ 41,12 (quarenta e um reais e doze centavos);
- d) oitavo dia: R\$ 59,11 (cinquenta e nove reais e onze centavos);
- e) nono dia: R\$ 77,10 (setenta e sete reais e dez centavos);
- f) décimo dia: R\$ 95,09 (noventa e cinco reais e nove centavos);

III - para cada dia excedente a partir do décimo primeiro dia, incidirá o valor da diária referida no inciso I, acrescido, progressiva e cumulativamente, de mais R\$ 12,85 (doze reais e oitenta e cinco centavos), por cada dia excedente; e.

IV - a atualização dos valores previstos nos incisos I a III deve ser realizada anualmente, com base na variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA, da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, ou outro que vier a substituí-lo, observando-se: (Acrescido pelo art. 1º da Lei nº 15.682, de 16 de dezembro de 2015, a partir de 1º de abril de 2016.)

[...]

Os valores dispostos no art. 86 são anualmente atualizados pelo IPCA, conforme dispõe o inc. IV. O valor para 2022 para os quatro primeiros dias (inciso I) é de R\$ 87,71 (oitenta e sete reais e setenta e um centavos) (NORONHA, 2022).

Interessante notar como o valor da taxa aumenta a partir do décimo dia. Trata-se de uma forma de desincentivar a permanência por períodos superiores a 10 dias. Isso porque, a partir do décimo primeiro dia a taxa passa a ser mais onerosa, com acréscimo de R\$ 12,85 progressiva e cumulativamente. Por exemplo, o turista que permanece no arquipélago por dez dias pagará R\$ 747,32 (setecentos e quarenta e sete reais e trinta e dois centavos). Já o turista que permaneça treze dias pagará R\$ 1.115,69 (mil cento e quinze reais e sessenta e nove centavos).

No contexto da taxa proposta neste estudo, a ser cobrada pra custeio do exercício do poder de polícia sobre as locações de curto prazo, a princípio não pensamos que se justifica medida semelhante (de aumento exponencial do valor da taxa). Isso porque, como ressaltado nos itens acima, o objetivo é custear as atividades de controle, monitoramento e fiscalização.

O produto da arrecadação da taxa é destinado a cobrir as despesas com a manutenção das condições gerais de acesso e preservação dos locais turísticos e dos ecossistemas naturais e para a execução geral de obras e benfeitorias em benefício da população local e dos visitantes:

Art. 88. A receita proveniente da cobrança da Taxa de Preservação Ambiental deverá ser aplicada nas despesas realizadas pela Administração Geral para manutenção das condições gerais de acesso e preservação dos locais turísticos e dos ecossistemas naturais, existentes no Arquipélago de Fernando de Noronha, e para a execução geral de obras e benfeitorias em benefício da população local e dos visitantes, inclusive para remuneração de pessoal com exercício de função na execução das mencionadas atividades. (Redação alterada pelo art. 1º da Lei nº 11.704, de 29 de novembro de 1999.)

A lei ainda prevê a responsabilidade solidária da empresa pela qual esteja o turista a serviço ou a agência de viagens promotora ou intermediadora:

§ 1º Quando se tratar de visitante ou turista nacional de outro estado ou estrangeiro, a empresa pela qual esteja a serviço ou a agência de viagens promotora ou intermediadora, responderá solidariamente pelo pagamento do valor da Taxa de Preservação Ambiental devida;

Outro exemplo da instituição de taxas com intuito de preservação ambiental foi no município de Bombinhas, Estado de Santa Catarina. A Taxa de Preservação Ambiental foi instituída pela Lei Complementar nº 185 de 19 de dezembro de 2013 e segundo seu art. 2º

Art. 2º A Taxa de Preservação Ambiental - TPA tem como fato gerador o ingresso de visitantes por meio do seu único acesso pela Avenida Governador Celso Ramos em altíssima escala durante os meses de novembro a abril em um território de apenas 36km² e de extrema sensibilidade ambiental, colocando em risco os ecossistemas naturais da cidade de Bombinhas, **considerando a utilização, efetiva ou potencial da infraestrutura física, do acesso e fruição ao patrimônio natural, ambiental e histórico do município de Bombinhas**, incidente sobre o trânsito de veículos utilizando infraestrutura física ambiental, durante o período de incidência dessa visita ção. (Redação dada pela Lei Complementar nº 268/2017)

[...]

§ 2º A respectiva cobrança **tem como nex o de causalidade a necessária proteção ambiental desses espaços em virtude da degradação ambiental que o município de Bombinhas vem sofrendo ao longo dos anos**, largamente comprovada em diversos estudos ambientais, sociais e econômicos que precederam a constituição da presente lei, sendo esta a única alternativa de **conter os prejuízos ambientais em razão da excessiva visita ção de pessoas durante o período de novembro a abril**. (Redação dada pela Lei Complementar nº 264/2017)

De forma semelhante a Fernando de Noronha, a taxa de Bombinhas tem como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial da infraestrutura física, do acesso e fruição ao patrimônio natural, ambiental e histórico do município. Ademais, o parágrafo segundo expressamente menciona que a instituição da taxa visa conter os prejuízos ambientais sofridos na região em razão do turismo.

À semelhança, a taxa proposta neste estudo fundamenta-se na necessária proteção dos espaços urbanos e da comunidade urbana afetada por uma atividade econômica capaz de gerar severos impactos negativos.

O art. 3º da lei estabelece a base de cálculo da taxa

Art. 3º A Taxa de Preservação Ambiental - TPA tem como base de cálculo o custo estimado da atividade administrativa em função da degradação e do impacto ambiental causados ao Município de Bombinhas, no período compreendido entre 15 de novembro e 15 de abril do exercício seguinte, e será obtida em razão da permanência do visitante ou turista.

Nos moldes da legislação de Fernando de Noronha, a taxa de Bombinhas é calculada em função da permanência do visitante ou turista. A mais, o art. 3º vincula claramente a taxa ao custeio da atividade administrativa, em linha com o que defendemos anteriormente.

A taxa municipal de Bombinhas já foi objeto de análise no STF, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 1.160.175, em novembro de 2019. Na ocasião, a ministra Carmen Lucia, relatora, negou provimento ao agravo regimental, ao que foi acompanhada por unanimidade pela segunda turma e defendeu a constitucionalidade da cobrança de taxas de controle e fiscalização ambiental em razão do exercício do poder de polícia, inclusive citando outros precedentes para defender que é esse o entendimento histórico do Tribunal (BRASIL, 2019)²⁸. Na decisão foi colacionado elucidativo trecho do acórdão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina:

Consoante a dicção da normativa municipal em testilha, a TPA "**tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia municipal em matéria de proteção, preservação e conservação do meio ambiente**" (artigo 2º da Lei Complementar n. 185/2013). Sua base de cálculo é "o custo estimado da atividade administrativa em função da degradação e impacto ambiental causados ao Município de Bombinhas no período entre 15 de novembro e 15 de abril" (artigo 3º da Lei Complementar n. 185/2013). E os recursos vertidos são "aplicados nas despesas realizadas em infraestrutura ambiental, preservação do meio ambiente com seus ecossistemas naturais, limpeza pública e ações de saneamento" (artigo 7º da Lei Complementar n. 185/2013).

[...] É de vital importância reconhecer a necessidade de abraçar a vastidão da aplicabilidade de recursos no combate à degradação do meio ambiente, sob pena de se esvaízar o próprio conteúdo da legislação em apreço. **Ora, melhor pecar pela falta de qualidade técnica do que reduzir a esfera de proteção ambiental. As taxas mencionadas, de Fernando de Noronha e Bombinhas, evidenciam que nossa proposta não contempla um conceito completamente inovador em relação ao que já existe no panorama nacional. Ora. Já existem taxas municipais voltadas à proteção de direitos sociais e a mitigação de efeitos nocivos causados pelo turismo massivo.** (BRASIL, 2019, p. 4)

É preciso destacar que a redação do art. 2º da Lei Complementar 185/2013, mencionado na decisão do tribunal do Estado de Santa Catarina foi modificado, sendo a redação atual a que

²⁸ RE n. 416.601, Relator o Ministro Carlos Velloso, Plenário, **DJ** 30 set. 2005; AI n. 638.092-AgR, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, **DJe** 17 abr. 2009; ARE-AgR 738.944/MG, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, **DJe** 26 mar. 2014; AI n. 860.067-AgR, Relatora a Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, **DJe** 5 mar. 2015; e RE n. 795.463, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, **DJe** 9 mar. 2018.

já colacionamos acima. Não obstante, ao analisar a aderência da norma à espécie tributária taxas, a ministra Carmen Lucia seguiu a direção, a nosso ver acertada, de considerar a taxa em referência como decorrente do exercício regular do poder de polícia. Assim, ainda que a redação das leis municipais possa merecer algum reparo, sob o ponto de vista técnico (como aponta o acórdão do tribunal estadual), isso não contamina a existência e a constitucionalidade da taxa imposta.

Por essas razões, discordamos com Betina Grupenmacher e Matheus Rodrigues, na medida em que os autores defendem que é inconstitucional “qualquer taxa de turismo que seja instituída sem uma especificação concreta ou com base no intuito meramente arrecadatório, uma vez que não possuem o caráter contraprestacional essencial à referida exação” (GRUPENMACHER; RODRIGUES, 2021, 467).

Os autores, analisando as taxas de turismo dos municípios de Gramado (Rio Grande do Sul), Campos do Jordão (São Paulo) e Cairu (Bahia), instituídas através das leis Lei nº 2.158/2003, Lei nº 3.955/2018 e Lei Complementar nº 341/2011, respectivamente, opinam (e apontam jurisprudência abalizadora) que as taxas são inconstitucionais por serem taxas cujo fato gerador é a utilização efetiva ou potencial de serviço público e o turismo não ser um serviço público específico e divisível

Ocorre que o turismo configura serviço público inespecífico e indivisível, ou seja, serviço que se caracteriza “[...] por ser impossível a determinação da quantidade específica que cada cidadão da comunidade absorve do aludido serviço”. Para instituição da taxa, é imprescindível que o serviço público seja específico, ou seja, que possa ser destacado em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas, e divisível – suscetível de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários. (GRUPENMACHER; RODRIGUES, 2021, p. 466, destaques da autora)

Nossa discordância com os autores reside em que eles defendem que a instituição de taxas vinculadas a atividade turística se limita as taxas cujo fato gerador seja a utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis

Nas palavras de Geraldo Ataliba, “[c]om base na lei, a administração pública licencia, permite, autoriza, fiscaliza e controla as atividades privadas. Os custos desse controle e fiscalização são remunerados pelos interessados cujas atividades o exigem mediante taxas, chamadas “de polícia”¹⁶. Desta forma, apenas para fins de realizar uma análise residual, podemos concluir que as taxas de turismo não se enquadram na primeira espécie, uma vez que não estamos tratando de exercício de poder de polícia. **Assim, para que possa ser instituída uma taxa de turismo é necessário que esta se enquadre na segunda espécie de taxa autorizada pela Constituição Federal, quer seja, pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.** (GRUPENMACHER; RODRIGUES, 2021, 465)

Em nosso entendimento é compatível com o ordenamento constitucional a criação de taxas vinculadas a atividades turísticas (ou a preservação ambiental) e decorrentes do exercício regular do poder de polícia²⁹.

Carlos Henrique Machado (2021) reconhece a possibilidade de que sejam criadas taxas relacionadas as atividades de turismo e decorrentes do exercício do poder de polícia ou da utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível

Tal como ocorre com os impostos, as taxas também podem ter as suas hipóteses de incidência atreladas ao segmento do turismo, notadamente pelo alcance genérico da espécie tributária, bastando que o Poder Público, no âmbito das atribuições dos entes federativos, desempenhe alguma atividade fiscalizatória ou realize a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis nos termos da legislação tributária.

Não é difícil perceber que os contornos conceituais de poder de polícia podem ser facilmente entrelaçados com o espectro dilatado das atividades mediata ou imediatamente relacionadas ao setor turístico, a exemplo da disciplina de direitos, interesses e liberdades concernentes à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à produção e ao mercado, ao exercício de atividades econômicas, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade.

De igual modo, os serviços públicos potencialmente taxados são todos aqueles com vocação de utilização específica e divisível pelos cidadãos, de forma efetiva ou potencial, desnudando um cenário vasto e inclusivo de materialidades, convergentes com os propósitos do segmento turístico. (MACHADO, 2021, 481).

Para Machado, porém, a taxa do município de Bombinhas, à qual nos referíamos acima não é legítima porque não haveria o que fiscalizar

Sem ignorar os precedentes assentados pela Corte Constitucional no sentido de que a taxa de polícia prescinde de uma fiscalização efetiva, bastando apenas a manutenção pelo sujeito ativo de órgão de controle em funcionamento, **a taxa de preservação ambiental de Bombinhas/SC evidentemente não se legitima, porquanto nem sequer existe alguma conduta do sujeito passivo a ser vigiada pela municipalidade.** O fato gerador repousa no “mero ingresso” de visitantes nas cercanias municipais, ocorrendo o lançamento tributário “quando do ingresso do veículo na jurisdição do Município de Bombinhas através de identificação e registro”, nos termos da Lei Regulamentar nº 1407, de 29 de julho de 2014. (MACHADO, 2021, p. 484)

Muito embora não seja objeto deste estudo a análise detalhada da regulamentação do município de Bombinhas em relação ao turismo e os impactos nocivos dessa atividade econômica, quer-nos parecer que o entendimento do autor merece correção. É que, se nos termos do art. 78 do CTN, o poder de polícia é concebido justamente como uma atividade que

²⁹ Janiara Maldaner Corbetta (2016) também defende a compatibilidade das taxas ambientais decorrentes do exercício do poder de polícia ao ordenamento legislativo nacional, embora suas conclusões estejam fundamentalmente ligadas a primazia do direito constitucional ambiental quando ponderado com o direito constitucional tributário.

implique a limitação de direito individual em prol de direito coletivo, então o que se está a fazer em Bombinhas é limitar o direito individual em acessar o município de Bombinhas em razão da excessiva presença de turistas em determinado período do ano acarretar prejuízo à infraestrutura turística do balneário. Essa limitação se dá através da cobrança da taxa. Ademais, o art. 7º da Lei Complementar 185/2013 prevê que o produto da arrecadação da taxa será destinada a diversas atividades, dentre as quais a “fiscalização, autuação de arbítrios cometidos contra o meio ambiente, inclusive nas áreas de costões rochosos; regulação de áreas ambientais de preservação permanente sujeitas a visitação; projetos de educação ambiental”.

As taxas que defendemos estarão vinculadas a atividades de controle, fiscalização e monitoramento de atividades potencialmente nocivas a uma utilização socialmente adequada do espaço urbano ou ligadas ao turismo predatório ou não sustentável, como já defendemos exaustivamente neste estudo.

3.9. Conclusões parciais

Neste que é o último capítulo estruturante da dissertação argumentamos que a ausência de tributação resulta em prejuízos para o estudo, desenvolvimento e implementação de políticas públicas, especialmente urbanísticas e relacionadas ao turismo.

Destacamos dentre os impactos negativos a redução do estoque de imóveis disponíveis para locação de longo prazo, preteridos em prol das mais rentáveis e descomplicadas locações de curto prazo, o conseqüente aumento de preços desses alugueis de longo prazo e como isso contribui para o processo de gentrificação dos grandes centros urbanos, que já havíamos comentado no Capítulo 1, além a geração de conflitos condominiais e a perturbação da vida privada e problemas de alegada concorrência desleal com outros agentes do mercado hoteleiro tradicional (BIVENS, 2019; GARCIA, 2017; TAVOLARI, 2017).

Argumentamos que o produto da arrecadação de uma figura tributária adequada poderia ser destinado para fomentar a atuação do estado na regulamentação da atividade. Isso porque, nos moldes como se encontra desenhado o sistema tributário e financeiro na Constituição de 1988, a principal fonte de custeio para atuação estatal é a arrecadação de tributos.

Evidenciamos que em São Francisco no âmbito tributário incide o imposto de ocupação a alíquota de 14% sobre o valor da diária nas locações de imóveis para estadias por prazo inferior a 30 dias. Além disso, as locações de curto prazo só podem ser ofertadas por residentes permanentes da cidade e existe um limite de 90 dias por ano para locações de residências inteiras (sem a presença do morador proprietário) (SÃO FRANCISCO, 2022a).

Considerando todas as ponderações anteriores, apresentamos nossa proposta, de que o custo para viabilização da regulamentação da atividade e mitigação de impactos negativos seja suportado por quem dê causa a necessidade de intervenção estatal. Com isso, propusemos a instituição de taxas municipais tendo como fato gerador o exercício regular do poder de polícia para cumprir esse papel.

Destacamos que em 2022, no julgamento das ADI nº 4785, nº 4786 e nº 4787, o STF reconheceu a constitucionalidade da instituição de taxas para custear o exercício regular do poder de polícia, desde que haja comprovadamente órgão público competente exercendo atividades típicas do poder de polícia, como o controle, monitoramento e fiscalização de atividades.

4 CONCLUSÃO

As plataformas digitais de compartilhamento de lares, empresas que fazem parte da economia do compartilhamento, beneficiam-se de modernas tecnologias e da familiaridade e maior possibilidade de acesso das novas gerações à internet para explorar atividades econômicas que existem há décadas, com uma roupagem mais atrativa e moderna. Auxiliadas pelas suas poderosas publicidades, destacam supostos feitos disruptivos, escondendo bem, por outro lado, importantes debates em torno dos impactos negativos que causam no ambiente em que se inserem.

A investigação das características do contrato firmado entre anfitriões e hóspedes (e intermediado pela plataforma) e chamado pelos usuários de “compartilhamento de lares” ou “disponibilização de imóveis” permite concluir que na verdade o negócio jurídico firmado é uma locação de imóveis para temporada, cujos contornos encontram-se delimitados pelo art. 48 da Lei nº 8.245/1991 e que é bastante usual e utilizado no Brasil há décadas. Assim, os seus efeitos jurídicos devem ser analisados sobre esse prisma.

Em razão da interpretação restritiva dada pelo STF à expressão serviços de qualquer natureza, do teor da Súmula Vinculante nº 31 de 2010 e da ausência de previsão da locação na lista anexa à Lei Complementar nº 116, no contexto atual, a locação não é tributável pelo ISSQN.

Muito embora o STF já tenha dado indícios no sentido da superação dessa interpretação restritiva que limita serviços de qualquer natureza a obrigações de fazer, como nas ocasiões em admitiu a incidência do ISSQN sobre prestações mistas ou complexas (por exemplo RE 547.245 e RE 603.136), é prematuro afirmar que há uma superação do entendimento e o surgimento de novo conceito jurisprudencial. Não é o caso ainda. Para que a locação de imóveis, inclusive as intermediadas por plataformas digitais passe a ser uma atividade econômica passível de tributação pelo ISSQN, é necessária concreta mudança na orientação jurisprudencial, superação da Súmula Vinculante nº 31 e aprovação de alteração legislativa na Lei Complementar nº 116. Portanto, é necessário não somente mudança de entendimento no âmbito do judiciário, como também vontade política para alteração legislativa. O cenário é desafiador.

Enquanto a mudança não ocorrer, a realidade é que existe um vácuo de tributação indireta que beneficia uma atividade já altamente lucrativa (pense-se no baixo custo atrelado à locação) em detrimento de receitas tributárias que poderiam em muito auxiliar os notadamente combalidos cofres públicos municipais.

A mais, a impossibilidade de incidência do ISSQN sobre as locações para temporada resulta em prejuízos para o estudo, desenvolvimento e implementação de políticas públicas, especialmente urbanísticas e relacionadas ao turismo.

As atividades intermediadas e patrocinadas pelas plataformas de compartilhamento de moradias têm um significativo impacto no meio ambiente em que estão inseridas, dentre os quais a redução do estoque de imóveis disponíveis para locação de longo prazo, preteridos em prol das locações de curto prazo e o conseqüente aumento de preços daqueles aluguéis destinados a moradia. Esse cenário contribui para o processo de gentrificação dos grandes centros urbanos.

A ausência de tributação prejudica a efetivação de políticas públicas urbanísticas e turísticas que poderiam fazer frente a impactos negativos tais como a gentrificação na medida em que o produto da arrecadação de uma figura tributária adequada e equilibrada poderia ser destinado justamente a fomentar a atuação do Estado na regulamentação da atividade.

Além da questão arrecadatória, há também a possibilidade de utilização de tributos como ferramentas para incentivo e/ou desincentivo de determinadas práticas, como a especulação imobiliária e mesmo como a locação de curto prazo.

Em outras partes do mundo há mais regulamentação sobre as atividades intermediadas pelas plataformas de hospedagem, tanto do ponto de vista tributário quanto em termos da mitigação de impactos sociais e econômicos. O imposto de ocupação a uma alíquota de 14% incidente sobre as locações de curto prazo em São Francisco é um exemplo disso. Na mesma cidade também são impostas algumas limitações à liberdade individual dos proprietários em alugar imóveis. Por exemplo, as locações inferiores a 30 dias só podem ser ofertadas por residentes permanentes da cidade e existe um limite de 90 dias, por ano, para locações de residências inteiras (sem a presença do morador proprietário).

Barcelona (Espanha) também possui tributação e limitações semelhantes.

Exemplos como os de São Francisco e Barcelona servem, no mínimo, como um alerta de que os impactos das locações de curto prazo não podem ser ignorados pelo estado brasileiro.

As várias camadas de complexidade do assunto indicam que a mera conclusão no sentido que a locação (intermediada por plataformas digitais) não é tributável no contexto atual é superficial e afastada da realidade. O Estado não deve se furtar ao dever de intervir na regulamentação de uma atividade econômica que pode gerar impactos negativos especialmente para as camadas mais social e economicamente frágeis da sociedade.

Nesse sentido, o custo para viabilização da necessária regulamentação da atividade e mitigação de impactos negativos deve ser suportado por quem dê causa à necessidade de

intervenção estatal. A instituição de taxas municipais se apresenta como suficiente remédio para cumprir esse papel.

Para que fique claro, este trabalho não desconsidera que há possíveis impactos positivos decorrentes das atividades promovidas por plataformas digitais de compartilhamento de moradias como o acesso à pluralidade de possibilidades de estadia de curto prazo e possível redução de preços ao consumidor final. Por isso mesmo, defendemos que a proposta de criação de taxa municipal e de regulamentação da atividade não tem o condão de inviabilizar a continuidade dessa atividade econômica e sua lucratividade. Busca-se na verdade trazer um teor de equilíbrio entre o estímulo à iniciativa privada e o resguardo dos direitos sociais.

Através da imposição de taxa municipal cujo produto da arrecadação seja destinado ao controle, fiscalização e monitoramento das atividades fomentadas por plataformas digitais de compartilhamento de lares, é possível estabelecer uma relação clara entre a intervenção estatal e os agentes alvo dessa atuação.

Ainda, a taxa proposta encontra alguma semelhança com taxas que já são impostas em algumas localidades brasileiras. As taxas em comento estão especialmente voltadas à mitigação de efeitos nocivos relacionados ao turismo no meio ambiente e visam assim promover a preservação ambiental, como é o caso da taxa imposta em Fernando de Noronha (Lei nº 10.403, de 29 de 1989) e da taxa do município de Bombinhas, estado de Santa Catarina (Lei Complementar nº 185 de 2013).

O valor da taxa a ser cobrada deve guardar equivalência com o custo das atividades de controle, monitoramento e fiscalização e conseqüentemente poderá variar significativamente a depender do município, dos principais impactos e objetivos. Parece mais razoável que a taxa, portanto, tenha valores fixos, calculados a partir do orçamento necessário para custeio das atividades. Nesse sentido, o orçamento dos órgãos dos entes públicos que serão responsáveis pelas atividades em relação às quais a taxa foi instituída deve servir para embasar o estabelecimento de base de cálculo e alíquotas razoáveis e proporcionais.

Sustentamos que a criação de taxa municipal é compatível com a busca pela proteção de direitos sociais constitucionalmente previstos, como o direito à moradia. Isso porque, nutre o estado com as receitas financeiras necessárias para fomentar a regulamentação da atividade de locação de curto prazo, visando mitigar seus impactos negativos.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS

AIRBNB. Airbnb: uma plataforma de pessoas para pessoas. 13 mar. 2020. Disponível em: <<https://news.airbnb.com/br/airbnb-uma-plataforma-de-pessoas-para-pessoas/>>. Acesso em: 04 out. 2021.

AIRBNB. Airbnb e Porto Seguro avançam em parceria pelo turismo sustentável com capacitação para comunidades locais. 8 jan. 2019. Disponível em: <<https://news.airbnb.com/br/airbnb-e-porto-seguro-avancam-em-parceria-pelo-turismo-sustentavel/>>. Acesso em: 18 out. 2022.

AIRBNB. Airbnb e Porto Seguro firmam acordo em defesa do Turismo Responsável. 23 abr. 2018. Disponível em: <<https://news.airbnb.com/br/airbnb-e-porto-seguro-firmam-acordo-em-defesa-do-turismo-responsavel/>>. Acesso em: 02 maio 2022.

AIRBNB. Airbnb no Brasil: atividade econômica e comunidade. 20 jun. 2017a. Disponível em: <<https://news.airbnb.com/br/airbnb-in-brazil-2/>>. Acesso em: 16 out. 2022.

AIRBNB. Airbnb torna mais fácil viver e trabalhar em qualquer lugar. 29 abr. 2022. Disponível em: <<https://news.airbnb.com/pt/airbnb-facilita-o-trabalho-dos-seus-colaboradores-a-partir-de-qualquer-lugar-do-mundo-2/>>. Acesso em: 18 out. 2022.

AIRBNB. AirCover para anfitriões: proteção ampla. Sempre incluso, sempre gratuito. Somente no Airbnb. [2022?a]. Disponível em: <<https://www.airbnb.com.br/aircover-for-hosts>>. Acesso em: 04 out. 2021.

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

AIRBNB. Economic report Brazil 2019. [2018?]. Disponível em: <https://news.airbnb.com/wp-content/uploads/sites/4/2019/06/EconomicReport_Brazil.pdf>. Acesso em: 03 jul. 2022.

AIRBNB movimentou R\$2 bilhões no Brasil em 2016. **Exame**, 20 jun. 2017b. Disponível em: <<https://exame.com/negocios/airbnb-movimentou-r-2-bilhoes-no-brasil-em-2016/>>. Acesso em: 16 out. 2022.

AIRBNB. One host, one home: New York City. 2016. Disponível em: <<https://www.airbnbcitizen.com/wp-content/uploads/2016/07/OneHostOneHomeNewYorkCity-1.pdf>>. Acesso em: 14 nov. 2022.

AIRBNB. “One host, one home” in Barcelona. 28 jun. 2017. Disponível em: <<https://news.airbnb.com/one-host-one-home-in-barcelona/>>. Acesso em: 14 nov. 2022.

AIRBNB. Oportunidades da nova economia. **Folha de São Paulo**, 17 abr. 2017b. Disponível em: <<https://estudio.folha.uol.com.br/airbnb/2017/04/1876008-geracao-milenio-e-a-nova-economia-compartilhada-tem-transformado-a-forma-de-viajar.shtml>>. Acesso em: 21 set. 2021.

AIRBNB quadruplica equipe na China para focar em jovens. **UOL Economia**, 15 ago. 2017. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/bloomberg/2017/08/15/airbnb-quadruplica-equipe-na-china-para-focar-em-jovens.htm>>. Acesso em: 04 out. 2021.

AIRBNB registra melhor ano da história de 2021. **Panrotas**, 18 fev. 2022. Disponível em: <https://www.panrotas.com.br/hotelaria/mercado/2022/02/airbnb-registra-melhor-ano-da-historia-em-2021_187533.html>. Acesso em: 16 out. 2022.

AIRBNB. Taxas de limpeza. [2022?b]. Disponível em: <<https://www.airbnb.com.br/help/article/2812/taxas-de-limpeza#:~:text=A%20taxa%20de%20limpeza%20%C3%A9,chegarem%20ou%20depois%20de%20sa%C3%ADrem>>. Acesso em: 18 set. 2022.

AIRBNB. Termos de serviço. 10 fev. 2022. Disponível em: <<https://pt.airbnb.com/help/article/2908/termos-de-servi%C3%A7o#16>>. Acesso em: 25 jul. 2022.

AVILA, Humberto Bergmann. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise da incidência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 122, p. 120-131, 2005.

BIVENS, Josh. The economic costs and benefits of Airbnb No reason for local policymakers to let Airbnb bypass tax or regulatory obligations. **Economic Policy Institute**, Washington, 2019. Disponível em: <<https://www.epi.org/publication/the-economic-costs-and-benefits-of-airbnb-no-reason-for-local-policymakers-to-let-airbnb-bypass-tax-or-regulatory-obligations/>>. Acesso em: 03 out. 2022.

BOON, Katie; GOH, Amanda. Airbnb says it will be removing all 150,000 of its listings in China. Local hosts and users don't seem to care. **Business Insider**, 2022. Disponível em: <<https://www.businessinsider.com/airbnb-leaving-china-citizens-unfazed-reactions-rental-listings-2022-5>>. Acesso em: 09 nov. 2022.

BOOTH, Kwan; KISS, Jemima. San Francisco voters reject proposition to restrict Airbnb rentals. **The Guardian**, 4 nov. 2015. Disponível em: <<https://www.theguardian.com/us-news/2015/nov/04/san-francisco-voters-reject-proposition-f-restrict-airbnb-rentals>>. Acesso em: 12 out. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 16 jan. 2022.

BRASIL. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em: 16 jan. 2022.

BRASIL. Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991. Dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes. Brasília, DF: Presidência da República [1991]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8245.htm>. Acesso em: 04 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008. Dispõe sobre a Política Nacional de Turismo, define as atribuições do Governo Federal no planejamento, desenvolvimento e estímulo ao setor turístico; revoga a Lei nº 6.505, de 13 de dezembro de 1977, o Decreto-Lei nº 2.294, de 21 de novembro de 1986, e dispositivos da Lei nº 8.181, de 28 de março de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2008]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/11771.htm>. Acesso em: 04 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais. Brasília, DF: Presidência da República [2018]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/13709.htm>. Acesso em: 04 out. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2003]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 16 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão nº 1.819.075-PR. Relator: Ministro Luis Felipe Salomão, 27 de maio de 2021. Brasília, 2021. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=REsp%201819075>>. Acesso em: 04 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão nº 1.884.483-PR. Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, 23 de novembro de 2021. Brasília, 2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=202001740396>. Acesso em: 22 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.142. Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. ISS. Relações mistas ou complexas. Orientação da Corte sobre o tema. Subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03. Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza. Interpretação conforme. [...] Min. Dias Toffoli. 09 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.785-MG. Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade. Tributário, Financeiro e Minerário. Taxa. Poder de polícia. Competências administrativa, legislativa e tributária. Minérios e recursos minerários. Meio ambiente ecologicamente equilibrado. Defesa do solo e dos recursos naturais. Controle, monitoramento e fiscalização das atividades de mineração. Lei 19.976/2011.

Alteração promovida pela lei 20.414/2012. Preliminar de perda superveniente do objeto. base de cálculo. Proporcionalidade. Vedação ao efeito confiscatório. Regime constitucional da mineração. Federalismo patrimonial [...]. Requerente: Confederação Nacional da Indústria Relator: Min. Edson Fachin, 1 de agosto de 2022. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 207 14.10.2022. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur470900/false>>. Acesso em: 11 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.786-PA. Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Lei n. 7.591/2011. Estado do Pará. Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários [...]. Requerente: Confederação Nacional da Indústria Relator: Min. Nunes Marques, 1 de agosto de 2022. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 207 14.10.2022. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur470897/false>>. Acesso em: 11 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.787-AP. Ementa: Constitucional. Tributário. Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - TFRM. Lei nº 1.613/2011. Estado do Amapá. Modificação legislativa que não altera a substância da norma. Manutenção do objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade. Taxa instituída em razão do poder de polícia fiscalizatório. Inteligência do art. 23, xi, da CRFB/88. É possível aos estados exercer a atividade de poder de polícia em matéria de fiscalização das atividades de pesquisa e exploração de recursos minerais. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. [...]. Requerente: Confederação Nacional da Indústria Relator: Min. Luiz Fux, 1 de agosto de 2022. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 207 14.10.2022. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur470897/false>>. Acesso em: 11 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.374. Tribunal Pleno. Ementa: Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Competência comum de fiscalização ambiental. Taxa de Polícia. Desproporcionalidade da base de cálculo. Relator(a): Roberto Barroso. Julgado em 24/02/2021. Processo Eletrônico. **DJe** 047, 12 mar. 2021.

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

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.764/DF. Ementa: Relator: Ministro Marco Aurélio. Decisão Processo Objetivo – Intervenção De Terceiro – Admissibilidade. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 06 fev. 2019. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho942873/false>>. Acesso em: 06 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.211. Ementa: Competência normativa – Fiscalização ambiental – Recurso hídricos – Exploração e aproveitamento – Lei estadual. [...] Taxa – Poder de polícia – Exercício – Custos – Arrecadação – Incongruência. [...]. Relator Ministro Marco Aurélio. **DJ**, 05 maio 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. AI nº 638.092-AgR. Ementa: Tributário. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental. Constitucionalidade. Leis 6.938/81 e 10.165/2000. Agravo improvido. Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma. **DJe**, 17 abr. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. AI nº 860.067-AgR. Ementa: Direito Tributário. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA. Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis – Ibama. lei nº 10.165/2000. Consonância da decisão recorrida com a jurisprudência cristalizada no Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário que não merece trânsito. Acórdão recorrido publicado em 17.4.2009. Relatora a Ministra Rosa Weber. Primeira Turma. **DJe**, 5 mar. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. ARE-AgR nº 738.944/MG. Ementa: Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo. Tributário. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do Estado de Minas Gerais – TFAMG. Lei estadual 14.940/2003, com as alterações da Lei estadual 17.608/2008. Base de cálculo. Somatório das receitas brutas de todos os estabelecimentos do contribuinte. Art. 145, II, § 2º, da CF. Constitucionalidade. Agravo Regimental a que se nega provimento. Relator o Ministro Ricardo Lewandowski. **DJe**, 26 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG. REG. no Recurso Extraordinário nº 1.160.175-SC. Ementa: Agravo Regimental no Recurso. Constitucional e Tributário. Taxa de Preservação Ambiental – TPA: Constitucionalidade. Precedentes. Agravo regimental ao qual se nega provimento. Ministra Carmen Lúcia. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/>>. Acesso em: 06 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 106.047-6/SP. Ementa: ISS. Arrendamento mercantil de coisas móveis (leasing). Incidência do Imposto sobre Serviços. Subsunção no item 52 da lista de serviços. Razoável o entendimento de que a prestação habitual, pela empresa, de serviço consubstanciado no arrendamento mercantil (leasing) de bens móveis, está sujeita ao ISS, em correspondência a categoria prevista no item 52 da lista. Recurso extraordinário não conhecido. Min. Rafael Mayer. 13 dez. 1985.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 112.947/SP de 1987. Ementa: Tributário. ISS na locação de bens móveis. O que se destaca, 'utilitatis causa, na locação de bens móveis, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza o contrato de locação, segundo o artigo 1188 do Código Civil. Na locação de guindastes, o que tem relevo é a atividade com eles desenvolvida, que adquire consistência econômica, de modo a tornar-se um índice de capacidade contributiva do imposto sobre serviços. Recurso não conhecido. Min. Carlos Madeira. 07 ago. 1987.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121. Ementa: Tributo - figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de

tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre Serviços - Contrato de locação. [...] Recorrente: Ideal Transportes E Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20116121%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 06 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 232.393-1 / SP. Ementa: Constitucional. Tributário. Taxa de Coleta de lixo: base de cálculo. IPTU. Município de São Carlos. Relator Min. Carlos Velloso. **DJ**, 05 de abr. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 416.601. Ementa: Constitucional. Tributário. Ibama: Taxa de Fiscalização. Relator o Ministro Carlos Velloso, Plenário, **DJ**, 30 set. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 547.245. Ementa: Recurso extraordinário. Direito Tributário. ISS. Arrendamento mercantil. Operação de leasing financeiro. Artigo 156, III, da Constituição do Brasil. [...] Recorrente: Banco Fiat S.A. Relator: Ministro Eros Grau. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 05 mar. 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20547245%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 06 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário 592.905. Ementa: Recurso extraordinário. Direito Tributário. ISS. Arrendamento mercantil. Operação de leasing financeiro. Artigo 156, III, da Constituição do Brasil. Min. Eros Grau. 05 mar. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 603.136. Ementa: Recurso extraordinário com repercussão geral. Tema 300. 2. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. 3. Incidência sobre contrato de franquia. Possibilidade. Natureza híbrida do contrato de franquia. Reafirmação de jurisprudência [...] Recorrente: Venbo Comércio De Alimentos Ltda. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Gilmar Mendes. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 16/06/2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=603136&sort=_score&sortBy=desc>. Acesso em: 06 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 651.703. Ementa: Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN. Art. 156, III, CRFB/88. Conceito constitucional de Serviços de Qualquer Natureza. Artigos 109 e 110 DO CTN. As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISSQN, previsto no Art. 156, III, da CRFB/88. [...] Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. Recorrido: Secretário Municipal De Finanças De Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Ministro Luiz Fux. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 26 abr. 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20651703%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 06 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 795.463. Ementa: Trata-se de Recurso Extraordinário em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo ementado nos seguintes termos: “Ação Direta de Inconstitucionalidade – Lei nº 547/2007, do município de Ilhabela, que criou a Taxa de Preservação Ambiental – Vulneração do arts. 160, ii e 163, ii, da Constituição Bandeirante - Desconformidade do regramento municipal com a disciplina tributária pátria, em especial no que tange ao conceito de taxa – incoerência [...]. **DJe**, 9 mar. 2018.

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

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em Direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.). **Políticas Públicas**. Reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006.

CAIRU (BA). Lei Complementar nº 341/2011. apud BAHIA. Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração 20108050000. Município de Cairu. Taxa de Turismo. Alegação. Omissão e contradição. [...] Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/busca?q=municipio+de+cairu>>. Acesso em: 04 out. 2021.

CALDAS NOVAS. Lei Complementar Municipal nº 99, de 18 de dezembro de 2017. Regulamenta a exploração de imóveis residenciais como meio de hospedagem remunerada no município de Caldas Novas/GO, e dá outras providências. Assembleia Legislativa do Município de Caldas Novas, 2017. Disponível em: <<https://www.caldasnovas.go.gov.br/wp-content/uploads/2018/08/Lei-Complementar-099-2017.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2021.

CAMPOS DO JORDÃO. Lei nº 3.955, de 19 de dezembro de 2018. Dispõe sobre a criação da Taxa de Serviços Turísticos e acrescenta o dispositivo que menciona a Lei nº 1.400/83, de 26 de dezembro de 1983. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/sp/c/campos-do-jordao/lei-ordinaria/2018/395/3955/lei-ordinaria-n-3955-2018-dispoe-sobre-a-criacao-da-taxa-de-servicos-turisticos-e-acrescenta-o-dispositivo-que-menciona-a-lei-n-1400-83-de-26-de-dezembro-de-1983>>. Acesso em: 30 nov. 2022.

CANTRILL, Agatha; KAHL Stephan. Em referendo para diminuir preço dos aluguéis, Berlim vota por estatização de imóveis de grandes imobiliárias. **O Globo**, 27 set. 2021. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/mundo/em-referendo-para-diminuir-preco-dos-alugueis-berlim-vota-por-estatizacao-de-imoveis-de-grandes-imobiliarias-25214222>>. Acesso em: 07 dez. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CONVENTION AND VISITORS BUREAU. **Tourist Tax in Paris**: Everything you need to know about the (compulsory) tourist tax. 2022. Disponível em: <<https://en.parisinfo.com/practical-paris/money/tourist-tax>>. Acesso em: 30 nov. 2022.

CORBETTA, Janiara Maldaner. **Relativização do Direito Tributário na instituição de taxa ambiental**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, Itajaí, 2016.

COSTA, Machado da. Airbnb fecha acordo com cidade turística após onda protecionista. **Revista Isto É**, 19 abr. 2018. Disponível em: <<https://www.istoedinheiro.com.br/airbnb-fecha-acordo-com-cidade-turistica-apos-onda-protecionista/>>. Acesso em: 18 out. 2022.

COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade social no sistema tributário nacional. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 39, n. 1, jan./jun. 2019. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/41334>>. Acesso em: 12 set. 1989.

COSTA BRAVA TOURIST GUIDE. **Catalonia Tourist Tax**. 2022. Disponível em: <<https://costabravatouristguide.com/152-catalonia-tourist-tax-fees>>. Acesso em: 30 nov. 2022.

DE ASSIS, Leonardo Pinto. **A invalidade da cobrança de Taxa de Preservação Ambiental em Fernando de Noronha-PE**. (Monografia - Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2020.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em Ciências Sociais**. São Paulo: Atlas, 1985.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DIEGUES, Leonardo; CUBAS, Marina Gamas; TAKAHASHI, Fábio. Maiores anunciantes no Airbnb são empresas com até 157 imóveis. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 24 maio 2021. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/05/maiores-anunciantes-no-airbnb-sao-empresas-com-ate-157-imoveis.shtml>>. Acesso em: 04 out. 2021.

DIMOCK, Michael. Defining generations: Where millennials end and generation Z begins. **Pew Research Center**, v. 17, n. 1, p. 1-7, 2019.

EUA – ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Security and Exchange Commission. Form 10-K Airbnb, Inc. Disponível em: <<https://sec.report/Document/0001559720-22-000006/>>. Acesso em: 07 dez. 2022.

FERNANDO DE NORONHA. Lei nº 10.403, de 29 de dezembro de 1989. Institui os tributos no âmbito do Distrito Estadual de Fernando de Noronha, dispõe sobre a sua competência tributária e dá outras providências. Disponível em: <<http://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?id=3311&tipo=TEXTUALIZADO>>. Acesso em: 08 nov. 2022.

FERNANDO DE NORONHA. **Taxa de Preservação Ambiental (TPA)**. [2022?]. Disponível em: <<https://www.noronha.pe.gov.br/catalogo-de-servicos/taxa-de-preservacao-ambiental-tpa/>>. Acesso em: 08 nov. 2022.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

FISHMAN, Stephen. Overview of Airbnb Law in San Francisco. **Nolo**, 2015. Disponível em: <<https://www.nolo.com/legal-encyclopedia/overview-airbnb-law-san-francisco.html#:~:text=San%20Francisco%20enacted%20an%20ordinance,the%20law%20was%20rarely%20enforced>>. Acesso em: 12 out. 2022.

FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. **Sentido constitucional de serviços para fins de ISS: uma reconstrução conceitual**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO. Deficit habitacional e inadequação de moradias no Brasil: principais resultados para o período de 2016 a 2019. Belo Horizonte, [2022]. Disponível em: <<http://fjp.mg.gov.br/deficit-habitacional-no-brasil/>>. Acesso em: 15 nov. 2022.

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

GARCIA, Maria Olinda. Arrendamento de curta duração a turistas: um (impropriamente) denominado contrato de alojamento local. **Revista Electrónica de Direito**, Porto, set. 2017.

GODOI, Marciano Seabra de; CASTRO JUNIOR, Paulo Honório. Considerações críticas sobre a nova taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de mineração em Minas Gerais (Lei Estadual 19.976, de 2011). **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 209, p. 108-123, 2013.

GODOI; Marciano Seabra de; COUTINHO, Paula; GOMES, Marcelo. Dimensão socioeconômica do turismo e tributação do consumo de produtos/serviços turísticos no Brasil In: DOMINGOS Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Direito Tributário do turismo: um desafio do século XXI**. São Paulo: Marcial Pons Brasil, 2021.

GRAMADO (RS). Lei nº 2.158, de 18 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Código Tributário municipal. Disponível em: <<https://camara-municipal-dogramado.jusbrasil.com.br/legislacao/405618/lei-2158-03>>. Acesso em: 12 out. 2022.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; RODRIGUES, Matheus Schwertner Ziccarelli. A Taxa de Turismo e os óbices constitucionais à sua instituição no Brasil. In: DOMINGOS, Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tathiane (Org.). **Direito Tributário do Turismo: um desafio do século XXI**. São Paulo: Marcial Pons, 2021.

GUIMARÃES, Elian. Uber anuncia reajuste temporário de 6,5% nas viagens para ajudar motoristas. **Estado de Minas**, 2022 Disponível em: <https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2022/03/12/internas_economia,1352109/uber-anuncia-reajuste-temporario-de-6-5-nas-viagens-para-ajudar-motoristas.shtml>. Acesso em: 07 dez. 2022.

GURRAN, Nicole; SHRESTHA, Pranita. Airbnb, platform capitalism and the globalised home. **Critical Housing Analysis**, Sidney (Australia), v. 8, Issue 1, p. 107-118, jun. 2021.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca; NICÁCIO, Camila Silva. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Almedina, 2020.

HARADA, Kiyoshi **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA **Cidades@**. Conheça cidades e estados do Brasil. 2022. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/am/manaus/panorama>>. Acesso em: 04 set. 2022.

INSIDE AIRBNB. Disponível em: <<http://insideairbnb.com/rio-de-janeiro>>. Acesso em: 04 fev. 2023.

JONES, Steven. Airbnb isn't sharing. **S.F. Bay Guardian**, San Francisco, 19 mar. 2013. Disponível em: <<http://sfbgarchive.48hills.org/sfbgarchive/2013/03/19/airbnb-isnt-sharing/>>. Acesso em: 12 out. 2022.

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

KERR, Dara. San Francisco mayor signs landmark law making Airbnb legal. Your guide to a better future. CNET, 28 out. 2014. Disponível em: <<https://www.cnet.com/tech/tech-industry/san-francisco-mayor-makes-airbnb-law-official/>>. Acesso em: 07 dez. 2022.

KOPYTOFF, Verne. Airbnb's woes show how far the sharing economy has come. **Time**, 7 oct. 2013. Disponível em: <<http://business.time.com/2013/10/07/airbnbs-woes-show-how-far-the-sharing-economy-has-come/>>. Acesso em: 12 out. 2022.

LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 41, p. 295-316, 2019.

LEE, Dayne. How Airbnb short-term rentals exacerbate Los Angeles's affordable housing crisis: analysis and policy recommendations. **Harvard Law and Policy Review**, v. 10-1, p. 229-253, nov. 2016.

LEONELLI, Gisela Cunha Viana; SOUZA, Rafael Braga de. Como as cidades brasileiras estão lidando com o Airbnb? Colocando a regulação em perspectiva. **Revista de Direito da Cidade**, v. 13, n. 1, p. 486-514, 2021.

LIMA, Mateus Fernandes Vilela. O direito à moradia e as políticas públicas habitacionais brasileiras da segunda década do século XXI. **Revista Geo UERJ**, Rio de Janeiro, n. 36, 2020.

MACEDO, Alberto. O ISS – conceito econômico de serviços já foi juridicizado há tempos também pelo direito privado. In: SOUZA, Priscila de (Org.). **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015.

MACEDO, José Alberto Oliveira Macedo. Conflito de competência na tributação do consumo. 2013. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

MACHADO, Carlos Henrique. Tributação e turismo no Brasil: o case envolvendo a taxa de preservação ambiental do município de Bombinhas/SC. In: DOMINGOS, Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tathiane (Org.). **Direito Tributário do Turismo: um desafio do século XXI**. São Paulo: Marcial Pons, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

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

MARICATO, Ermínia. **Para entender a crise urbana**. São Paulo: Expressão Popular, 2015.

MELLO, Igor Felix de Souza. **Economia compartilhada: a experiência e o impacto do Airbnb**. Monografia (Direito) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, dez. 2018.

MILLER, Stephen; JEFFERSON-JONES Jamila. Airbnb and the battle between internet exceptionalism and local control of land use. **Probate and Property**, v. 31, n. 3, 2017. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2912532>. Acesso em: 12 out. 2022.

MOTTA, Bruna Ribeiro Paciello da. **Contrato de locação por curta temporada através da plataforma online Airbnb**. 2019. Monografia (Graduação em Direito) - Escola de Direito FGV Direito Rio, Rio de Janeiro, 2019.

NERI, Gabriela. Fundador do Airbnb fala de sua parceria oficial com os Jogos de 2016 no Rio. **Revista Veja**, Tecnologia, 27 mar. 2015. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/tecnologia/fundador-do-airbnb-fala-de-sua-parceria-oficial-com-os-jogos-de-2016-no-rio/>>. Acesso em: 16 out. 2022.

NIEUWLAND, Shirley; MELIK, Rianne Van. Regulating Airbnb: how cities deal with perceived negative externalities of short-term rentals. **Current Issues in Tourism**, Australia, v. 23, n. 7, p. 811-825, 2020.

NOVA IORQUE. Airbnb in the city. 2014. Disponível em: <<https://ag.ny.gov/pdfs/AIRBNB%20REPORT.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2022.

OEI, Shu-Yi; RING, Diane M. Can sharing be taxed? **Washington University Law Review**, Washington, v. 93, issue 4, p. 990-1069, 2016. Disponível em: <https://openscholarship.wustl.edu/law_lawreview/vol93/iss4/7>. Acesso em: 07/02/2021. Item referência do sumário provisório 4.4>. Acesso em: 18 out. 2022.

OLIVEIRA, Camila. A regulamentação do Airbnb no Brasil e em outros países. **Conjur**, 4 mar. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-04/camila-oliveira-regulamentacao-airbnb-brasil-mundo>>. Acesso em: 18 out. 2022.

OLIVEIRA, Frederico Diniz. **Regulação do alojamento local: uma análise comparada de experiências internacionais**. 2019. Dissertação (Mestrado em Ordenamento do Território e Urbanismo) - Universidade de Lisboa, Lisboa, 2019.

PEW RESEARCH CENTER. A portrait of "Generation Next". **Pew Research Center**, 9 Jan. 2007. Disponível em: <<https://www.pewresearch.org/politics/2007/01/09/a-portrait-of-generation-next/>>. Acesso em: 17 out. 2022.

PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira. **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

REGIS, Igor. ABIH se posiciona contra acordo entre Porto Seguro e Airbnb; veja nota oficial. In: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HOTÉIS. Portal Brasileiro do Turismo. Mercado e Eventos. 20 abr. 2018. Disponível em: <<https://www.mercadoeventos.com.br/noticias/hotelaria/abih-se-posiciona-contra-acordo-entre-porto-seguro-e-airbnb-veja-nota-oficial/>>. Acesso em: 18 out. 2022.

REUTERS. Airbnb Brazil arrivals more than double to one million with 2016 Olympics. **Reuters**, Technology News, 27 mar. 2017. Disponível em: <<https://www.reuters.com/article/us-airbnb-brazil-idUSKBN16Y1TA>>. Acesso em: 16 out. 2022.

REUTERS. Airbnb to shut domestic business in China from July 30. **Reuters**, Business, 24 maio 2022. Disponível em: <<https://www.reuters.com/markets/asia/airbnb-says-will-shut-domestic-business-china-july-30-2022-05-24/>>. Acesso em: 16 out. 2022.

ROSS, Andrew; MATIER, Phillip. Airbnb pays tax bill of 'tens of millions' to S.F. **SF Gate**, 18, fev. 2015. Disponível em: <<https://www.sfgate.com/bayarea/matier-ross/article/M-R-Airbnb-pays-tens-of-millions-in-back-6087802.php#photo-7441056>>. Acesso em: 12 out. 2022.

SAID, Carolyn. Airbnb will pay taxes, play nice with cities — on its terms. **San Francisco Chronicle**, 11 nov. 2015. Disponível em: <<https://www.sfchronicle.com/business/%20article/Airbnb-will-pay-taxes-play-nice-with-cities-6626099.php>>. Acesso em: 12 out. 2022.

SÃO FRANCISCO. Short-Term Residential Rental. [2022?a]. Disponível em: <<https://businessportal.sfgov.org/start/starter-kits/short-term-rental>>. Acesso em: 12 out. 2022.

SÃO FRANCISCO. Transient Occupancy Tax (TOT). [2022?b]. Disponível em: <<https://sftreasurer.org/business/taxes-fees/transient-occupancy-tax-tot>>. Acesso em: 12 out. 2022.

SCAFF, Fernando Facury. Os erros do Supremo Tribunal Federal no julgamento das taxas minerárias. **Conjur**, 08 ago. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-ago-08/erros-stf-julgamento-taxas-minerarias#:~:text=O%20Supremo%20Tribunal%20Federal%20encerrou,de%20min%C3%A9rios%20em%20seus%20territ%C3%B3rios>. Acesso em: 01 set. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Capítulo VI.

SILVA, Rafael Andrade; PAIVA, Matheus Silva de; DINIZ, Gustavo Saad. Desafios jurídico-regulatórios e economia compartilhada: elementos para uma reflexão crítica. **Scientia Iuris**,

Londrina, v. 21, n. 2, p. 98-125, jul. 2017. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/319200335_Desafios_juridico-regulatorios_e_economia_compartilhada_elementos_para_uma_reflexao_critica>. Acesso em: 16 out. 2022.

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

SOUZA, Filipe Costa. **O ISS e o conceito de serviços à luz da Constituição**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

SOUZA, Rafael Braga de; LEONELLI, Gisela Cunha Viana. Airbnb no Brasil: uma nova agenda de pesquisa para os estudos urbanos. **Revista Brasileira de Gestão Urbana**, v. 13, 2021. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/2175-3369.013.e20200400>>. Acesso em: 03 jul. 2022.

TAVOLARI, Bianca. Airbnb e os impasses regulatórios para o compartilhamento de moradia: notas para uma pesquisa em Direito. In: ZANATTA, Rafael; DE PAULA, Pedro; KIRA, Beatriz (Org.). **Economias do compartilhamento e o Direito**. Curitiba: Juruá, 2017. p. 259-280.

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

VAGO, Luiza Vidal; GODOI, Marciano Seabra de. Por que é tão difícil tributar as plataformas digitais de intermediação de hospedagens. In: ROCHA, Sergio André (Org.). **Tributação internacional e digitalização da economia**, 2021. No prelo.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Lei do Inquilinato comentada: doutrina e prática**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Lei do Inquilinato comentada: doutrina e prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

VON BRIEL, Dorine; DOLNICAR, Sara. The evolution of Airbnb regulation – an international longitudinal investigation 2008-2020. **Annals of Tourism Research**, jun. 2020 Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.annals.2020.102983>>. Acesso em: 07 dez. 2022.

WHARTON. The inside story behind the unlikely rise of Airbnb. Knowledge at Wharton. **Wharton School of the University of Pennsylvania**, 26 abr. 2017. Disponível em: <<https://knowledge.wharton.upenn.edu/article/the-inside-story-behind-the-unlikely-rise-of-airbnb/>>. Acesso em: 18 jul. 2022.

WRIGHT, Evan. Airbnb: the household name becoming the new kid on the tax block. **University of Louisville Law Review**, v. 56, issue 2, 2018. Disponível em: <<https://uofllawreview.org/volume-56>>. Acesso em: 22 ago. 2022.

ZERVAS, Georgios; PROSERPIO, Davide; BYERS, John. The rise of the sharing economy: estimating the impact of Airbnb on the hotel industry. **Journal of Marketing Research**, v. 54,

issue 5, 1. out. 2017. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/10.1509/jmr.15.0204>>. Acesso em: 07 dez. 2022.