

Coordenador:
Rodrigo Antonio Dias

Temas atuais de tributação das *atividades imobiliárias*



IBRADIM

EDITORA

São Paulo, 2021

BIBLIOGRAFIA

- COSTA, José Maria da. *Solo Criado*. São Paulo: Migalhas, 2014.
- HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fabio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática*. 39. ed. São Paulo: IR Publicações, 2014.
- MARTINS, Ricardo Lacaz. *Tributação da Renda Imobiliária*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MOSQUERA, Quiroga Roberto e outros. *O Direito tributário e o mercado financeiro e de capitais*. Coordenador: Roberto Quiroga Mosquera, São Paulo: Dialética, 2009.

Rodrigo Maito da Silveira¹
Isadora Carvalho Algora²

O imposto sobre serviços e as atividades imobiliárias realizadas a partir de plataformas digitais

Resumo: O presente estudo tem por objetivo explorar as diferentes modalidades de estruturação de atividades imobiliárias a serem realizadas por meio de plataformas digitais e cotejá-las com a materialidade do Imposto sobre Serviços, suscitando possíveis riscos e controvérsias.

Palavras-chave: ISS; atividades imobiliárias; hospedagem; compra e venda; locação; intermediação; plataformas digitais.

Sumário. Introdução. 1 Considerações gerais sobre o conceito de serviços para definição da hipótese de incidência do ISS. 2 Modalidades de operações imobiliárias reali-

¹ Mestre e Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da USP. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo – CMT/SP (biênios 2008/2008 e 2010/2012). Juiz suplente do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT (2018/2019). Diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABOF, do Instituto de Pesquisas Tributárias – IPT/SP e da *International Fiscal Association* – IFA. Professor dos cursos de especialização e do Mestrado Profissional de Direito Tributário do IBDT. Membro do Conselho Jurídico do SINDUSCON e da Comissão Tributária do IBRADIM. Advogado em São Paulo.

² LL.M. em Direito Tributário Internacional pela Universidade de Economia e Negócios de Viena/Austria (Wirtschaftsuniversität Wien). Especializada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Associada ao IBDT. Advogada em São Paulo.

zadas a partir de plataformas digitais. 2.1 Disponibilização de imóveis de terceiros para temporada. 2.2 Disponibilização de imóveis mobiliados próprios ou via sublocação. 2.3 Plataforma para compra, venda e locação de imóveis. 2.4 Intermediação de hospedagens. 3 ISS sobre as plataformas de disponibilização de imóvel. 3.1 Intermediação de compra, venda ou locação de bens imóveis. 3.2 Hospedagem x locação de imóvel por temporada. 3.3 Segregação do preço para identificação da base de cálculo do ISS. Considerações Finais.

INTRODUÇÃO

A economia digital traduz-se no exercício de atividades econômicas a partir de plataformas como a *internet*, redes móveis e sensores¹, destacando-se duas características marcantes: de um lado, uma ênfase na comercialização de intangíveis em detrimento de bens materiais, e, de outro, a pluralização da oferta dos bens, serviços e intangíveis, sendo muitas vezes difícil determinar onde se localiza o estabelecimento ofertante.

Um dos maiores desafios que se coloca no contexto da economia digital repousa na definição da natureza jurídica das operações, a partir da atipicidade dos contratos que se firmam a partir das plataformas online, o que se agrava pelo fato de que os sistemas jurídicos dos países não conseguem acompanhar o avanço tecnológico.

A qualificação jurídica das transações realizadas no bojo da economia digital é essencial para fins de se determinar a incidência de tributos sobre tais atividades². Tal circunstância é igualmente verificada nas atividades imobiliárias realizadas com base em plataformas digitais.

Esse artigo tem o objetivo de traçar um panorama sobre a aplicabilidade do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) em relação a transações imobiliárias realizadas a partir de plataformas digitais, elencando as diferentes modalidades de operações verificadas atualmente nesse segmento de atividade para, a partir disso, analisar a eventual incidência do referido tributo³.

¹ Cf. U. Jhyun, *Protecting the Tax Base in the Digital Economy*, New York: United Nations Department of Economic and Social Affairs, 2014, p. 5. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/da/2014/10/20140504_Paper3_U.pdf. Acesso em: 24 jul. 2020.

² POLZELLI, Victor Borges, e DE ANDRADE JUNIOR, Luiz Carlos. O problema do tratamento tributário dos contratos atípicos da economia digital: tipicidade econômica e fracionamento de contratos. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, p. 474-506. São Paulo: IBDT, 2018. p. 497.

³ O objetivo deste artigo é analisar apenas as pessoas jurídicas que estejam atuando no Brasil, de forma que não iremos analisar as empresas não residentes no país. Não é objetivo desse artigo questões relativas ao conceito de estabelecimento permanente para fins da tributação da renda das plataformas e aplicativos que não possuem presença física no Brasil.

1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O CONCEITO DE SERVIÇOS PARA DEFINIÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS

O conceito de serviços para fins de determinação do fato gerador do ISS sempre capta discussão, seja na doutrina, seja na jurisprudência, especialmente no que se refere à materialidade desse tributo exigir ou não uma obrigação de fazer.

Ao mencionar que os serviços serão definidos por lei complementar, a Constituição Federal estaria trazendo uma definição conceitual dos serviços, a qual pode ser considerada enunciativa, ou seja, aquela em que é enumerado tudo o que se contém no âmbito da definição⁴.

Nos termos da Lei Complementar 116/2003, o fato gerador do imposto é a prestação de serviços constantes de sua lista anexa e independe da denominação dada ao serviço prestado⁵.

O acréscimo do termo "prestação", junto a "serviços", pela aludida Lei Complementar pode ser interpretado como restrição ao alcance do imposto, já que indicaria a opção do legislador em tributar o resultado de uma obrigação (prestação). Ou seja, o imposto teria como pressuposto de incidência uma obrigação de fazer⁶.

Essa interpretação foi acolhida por Aires Barreto, ao afirmar que serviço é "esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial", deixando claro, porém, que sua execução não estaria sujeita a subordinação, afastando, com isso do conceito, as relações de trabalho⁷.

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário 116.121-3⁸, havia se posicionado no sentido de que o conceito constitucional de serviço incluía a incidência do ISS às obrigações de fazer. Na ocasião, a Corte Suprema adotou en-

⁴ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Algumas Notas sobre Imposto sobre Serviços. *Revista de Direito Tributário Atual* n. 29, São Paulo: IBDT, 2013. p. 35.

⁵ Cf. artigo 1º da Lei Complementar 116/2003: 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. (...) § 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

⁶ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Faresse, 2012. p. 365.

⁷ Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 64.

⁸ Cf. BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 317.

⁹ STF. Pleno. Recurso Extraordinário 116.121/SP. Relator Ministro Octavio Gallotti. Relator para Acórdão Ministro Marco Aurélio, julgado em 11.10.2000.

tendimento de que a locação de quindastes não estaria sujeita ao imposto, pois inexistia obrigação de fazer nessa atividade.

É preciso, porém, ressaltar que esse entendimento do STF abarcou apenas a locação pura, não se aplicando à locação associada a execução de serviços, já que, nesta última hipótese, a locação seria uma atividade-meio para a realização de serviços¹². Tanto a ressalva ganhou força, que, ao analisar a constitucionalidade da incidência do ISS sobre operações de *leasing* (arrendamento mercantil), a exemplo de outros contratos complexos e mistos, o STF entendeu prevalecer a obrigação de fazer, concluindo pela sua sujeição ao imposto¹³.

Em que pese ter sido editada a Súmula Vinculante n. 31¹⁴, que fixou o conceito de serviços sob o fundamento da obrigação de fazer advindo do Direito Civil¹⁵, o STF recentemente decidiu que operadoras privadas de planos de saúde estariam sujeitas ao ISS, consignando um novo posicionamento no sentido de que o imposto pode incidir mesmo quando não haja obrigação de fazer. Na ocasião, o Ministro Luiz Fux entendeu que serviços abrangem as transações que revelem o oferecimento de uma utilidade, 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 bens¹⁶.

Muitas críticas estão sendo apontadas diante dessa decisão do STF, com fundamento no fato de que esse entendimento seria alheio aos princípios lógicos e legais¹⁷, ao pautar-se numa interpretação segundo a qual a expressão “serviços de qualquer natureza”, prevista no artigo 156, III, da Constituição Federal, denotaria um conceito mais amplo do que aquele constante do Direito Privado¹⁸.

Com a mudança na forma de execução de negócios e o desenvolvimento da economia digital, esse cenário de controvérsias acerca da materialidade do ISS ganhou maior complexidade e sofisticação. O que se percebe, em suma, é que a digitalização da economia tem desafiado constantemente os sistemas jurídicos dos países, assim como as interpretações tradicionais.

¹² STF, Recurso Extraordinário 602.057 AgR, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, *DOU* 12/03/2010.

¹³ STF, Recurso Extraordinário 592.905/SC, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 02.12.2009.

¹⁴ STF, Súmula Vinculante n. 31. *É inconstitucional a incidência do imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis*, aprovada em Sessão Plenária de 04.02.2010.

¹⁵ Muito embora não se possa dizer que há uma definição única do termo “serviço” mesmo no Direito Privado (Cf. SCHOUER, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 8. ed. São Paulo: Dialética, 2018, p. 808).

¹⁶ STF, Recurso Extraordinário 651.703, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29.09.2016.

¹⁷ Cf. DE SOUZA, Tólio Venturini. Defina-me ou te devo: a Perspectiva Crítica do STF no Julgamento do RE n. 651.703/PR e seus Desdobramentos na Definição do Conceito de Serviços. *Revista Direito Tributário Atual*, n.41, ano 37, p. 435-456. São Paulo: IBDT, 2019, p. 454.

¹⁸ Cf. LEÃO, Martha, DIAS, Guerros Daniela. O Conceito Constitucional de Serviço e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista de Direito Tributário Atual*, n.41, ano 37, p. 296-317. São Paulo: IBDT, 2019, p. 300.

2 MODALIDADES DE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS REALIZADAS A PARTIR DE PLATAFORMAS DIGITAIS

Em geral, as plataformas digitais atuam como facilitadoras para os usuários, os quais podem ser compradores e vendedores de bens ou serviços. O consumidor (comprador) localiza um *site* ou aplicativo (plataforma) disponível na internet, seleciona o item desejado (produto ou serviço), fornece as informações necessárias para pagamento (dados cadastrais, cartão de crédito etc.) e finaliza a operação, obtendo o direito de receber do vendedor o bem adquirido¹⁹. Trata-se, pois, de um ambiente para realizar trocas comerciais.

No ramo imobiliário, a plataforma pode disponibilizar imóveis para uso em tempo-para, locação, compra e venda, ou serviços correlatos, como limpeza residencial, lavanderias e locação de móveis.

2.1 Disponibilização de imóveis de terceiros para temporada

Um dos negócios jurídicos disponíveis no mercado é a disponibilização de imóvel para uso por temporada. A locação para temporada é aquela destinada para residência temporária do locatário, para prática de lazer, realização de cursos, tratamento de saúde, entre outros. O prazo para o aluguel por temporada não pode ser superior a 90 (noventa) dias e o imóvel pode estar ou não mobiliado²⁰.

A plataforma digital disponibiliza um meio *online* para que os detentores de imóveis (que podem ser chamados de “anfitriões”) os anunciem e, por outro lado, indivíduos possam obter informações sobre tais bens, suas comodidades, sua localização, relatos pessoais de usuários anteriores.

As transações ocorrem basicamente a partir de três pilares contratuais: i) relação entre a plataforma (aplicativo ou site) e o proprietário do imóvel; ii) relação entre a plataforma (aplicativo ou site) e o usuário do imóvel; e, iii) relação entre proprietário e o usuário do imóvel²¹.

¹⁹ ORGANIZAÇÕES DAS NAÇÕES UNIDAS. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. *Outlines of the Digital Economy: an Overview*, October 2017, p. 5. Disponível em: https://www.un.org/development/desa/financing/files/2020-04/15STM_CRP21_Overview-Digital-Economy.pdf. acesso em: 17 dez. 2020.

²⁰ Artigo 48 da Lei 8.245/1991.

²¹ AGUIAR, Leonardo Aguiar. Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil. In: FARIA, Renato Vieta; DA SILVEIRA, Ricardo Maíno; e MONTENHO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (coords.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1126.

Em alguns casos, tais empresas se apresentam²² como provedoras de ambiente de troca de informações e de comercialização do direito de uso de imóveis, deixando claro não serem proprietárias de qualquer acomodação. Além de não serem parte dos contratos celebrados relativamente à locação ou à hospedagem, tampouco realizam sua sublocação, vez que não se responsabilizam pela utilização do imóvel em si²³. Nesta hipótese, portanto, a plataforma digital funciona como intermediária de uma transação imobiliária (locação), recebendo comissões dos proprietários dos imóveis e dos seus usuários, conforme o caso. A taxa de serviço é calculada sobre o valor da transação em função do uso do sistema online.

As plataformas digitais podem também prover espaço digital para a divulgação de anúncios e publicidade por parte dos proprietários dos imóveis, oferecendo, ainda, funcionalidades associadas às características desses bens (informações, fotos, localização, *ranking*, avaliações etc.).

Na condição de intermediária, a plataforma online responsabiliza-se pela veracidade das informações fornecidas, podendo, também, responder pelo risco de inadimplência, ressarcindo o proprietário²⁴.

Não se pode, por fim, deixar de mencionar que a disponibilização de imóveis para locação temporária também pode ocorrer via plataformas digitais de compartilhamento, cuja ideia central é a comercialização de bens ou direitos excedentes, de forma colabo-

²² Como exemplo, verificamos os termos de uso utilizados pela empresa Airbnb: "A Airbnb não é proprietária, não cria, vende, reverde, fornece, controla, gerencia, oferece, entrega ou abastecer qualquer Acomodação ou Serviços de Arrendo. Os Arrendos são os únicos responsáveis por suas Acomodações e Serviços de Arrendo. Quando os membros fazem ou aceitam uma reserva, eles celebram um contrato diretamente um com o outro. A Airbnb não é e não se torna parte ou outro participante de qualquer relacionamento contratual entre os Membros, tampouco a Airbnb é uma corretora de imóveis ou seguradora. A Airbnb não atua como um agente em qualquer capacidade para um Membro, exceto conforme especificado nos Termos de Pagamento", conforme consta no site: <https://www.airbnb.com/br/terms>. Acesso em 24 jul. 2020.

²³ Embora os termos do Airbnb expressem sua ausência de responsabilidade, vale mencionar que há decisões judiciais que entendem pela responsabilidade civil da empresa: "Ainda que o Airbnb não seja o efetivo arrendo ou locador dos imóveis oferecidos, é dessa empresa que o consumidor busca a prestação do serviço que lhe garante uma hospedagem tranquila, no local ali divulgado, pelo preço previamente ajustado, e com a garantia da empresa de que o consumidor não está sendo vítima de uma fraude ao aceitar se hospedar em um imóvel indicado na plataforma, logo, Airbnb responde, sim, por eventuais danos causados aos consumidores, incumbindo a ela, querendo, e se for o caso, buscar eventual reparação de danos causados por atos praticados por terceiros – Se o consumidor enfrentou problemas durante a hospedagem, a empresa se unia a obrigação de tomar as medidas necessárias para verificar o que estava ocorrendo com o hóspede, o qual contratou diretamente o arrendo por que a própria Airbnb lhe deu essa opção para que dificuldades fossem solucionadas, em tese, de maneira mais rápida, em razão das alegadas milhões de hospedagens que a plataforma administra (...)" (Tribunal de Justiça de São Paulo, Apelação Cível / Responsabilidade Civil 1003988-93-2017.8.26.0320, j. 25/07/2018).

²⁴ ANDRADE, Leonardo Aguiar. *Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil*. In: FÁRIA, Renato Vieira; DA SILVEIRA, Ricardo Mattos; e MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coords.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 1124.

rá e sustentável, principalmente entre indivíduos (*peer to peer accommodation*), mas que em regime de exceção também podem ocorrer entre empresas e consumidores e em operações *business to business*²⁵.

2.2 Disponibilização de imóveis mobiliados próprios ou via sublocação

Com um viés particular, há uma modalidade de transação imobiliária a partir de plataformas *online* que consiste na locação, de curto e médio prazos, de imóveis próprios ou locados de terceiros. Para além da locação de imóveis, que são previamente adequados conforme determinados padrões de qualidade e conforto, são também oferecidos serviços ou facilidades aos clientes, como, por exemplo, lavanderia, roupa de cama, limpeza, alimentos, locação de determinados equipamentos (por exemplo, eletrodomésticos sofisticados), TV por assinatura, acesso à internet (Wi-Fi) etc.

Uma relevante restrição que se coloca nessa modalidade de transação, especialmente quando realizada com imóveis locados, é o fato de que o valor do aluguel na sublocação não pode exceder o valor da locação.²⁶ Portanto, nessa estrutura, não haveria como a plataforma auferir lucro com a atividade de sublocação, mas apenas com a prestação de serviços.

2.3 Plataforma para compra, venda e locação de imóveis

Outra forma de negócio que tem sido viabilizada mediante plataformas digitais é a disponibilização de imóveis para a compra, venda e locação de imóveis. Pessoas físicas ou jurídicas anunciam seus imóveis *online*, permitindo aos interessados escolher os imóveis do seu interesse a partir de filtros, agendar visitas, enviar documentos e ter seu perfil financeiro analisado, entre outras funcionalidades.

As plataformas costumam oferecer garantia de recebimento do aluguel para o locatário e proteção de danos ao imóvel. Para as transações de compra e venda, as empresas oferecem análise dos documentos e assinatura do contrato, tudo de forma *online*. O objetivo central desse tipo de utilização de plataformas digitais é a simplificação com base nos usos da tecnologia, incentivando uma maior celeridade das transações imobiliárias.

Assim, a plataforma se apresenta no mercado como uma espécie de "imobiliária digital", prestando esse tipo de serviço de intermediação entre as partes, de forma digital, em função da tecnologia.

²⁵ OECD *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers*. Forum on Tax Administration. Paris: OECD Publishing, 2019. p. 11. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/574b6178-en>>. Acesso em 22 jul. 2020.

²⁶ Art. 21, § 2º-5º, Lei 4.395/64. O aluguel da sublocação não poderá exceder o da locação, nas habitações coletivas mobiliadas; a soma dos aluguéis não poderá ser superior ao do valor da locação.

2.4 Intermediação de hospedagens

Dentre as mais tradicionais atividades da economia digital, destacam-se as plataformas ou sites de intermediação de reservas em hotéis e similares. Trata-se de um segmento que colocou em xeque as agências de turismo, na medida que, em larga escala e com atuação abrangente, tais intermediadoras *online* oferecem, mediante utilização de filtros, as diversas opções de estadia em todo o globo, efetuando reservas de forma sincronizada como os estabelecimentos hoteleiros.

Também nesse caso, nota-se que a plataforma digital nada mais é que uma intermediadora, na maior parte dos casos situada no exterior.

3 ISS SOBRE AS PLATAFORMAS DE DISPONIBILIZAÇÃO DE IMÓVEL

A correta qualificação do serviço prestado com esteio em plataforma digital é essencial para fins de incidência do ISS. Em princípio, apenas os serviços previstos na lista constante da Lei Complementar 116/2003 é que podem estar sujeitos ao ISS. Ocorre que, em algumas situações, operações que isoladamente não seriam tribuadas, passam a ser potencialmente abrangidas pelo imposto quando realizadas em conjunto com a prestação de serviços.

É evidente que a compra e venda de imóveis e a locação desses bens não são operações sujeitas ao ISS. Todavia, as atividades de intermediação, e outras funcionalidades e serviços que podem ser oferecidos pelas plataformas digitais, estão no campo de incidência desse imposto.

3.1 Intermediação de compra, venda ou locação de bens imóveis

As plataformas de compra, venda e locação de imóveis são utilizadas, basicamente, para aproximação de usuários, funcionando como intermediária das transações imobiliárias²⁷, o que é evidenciado também pela forma de precificação de suas atividades. Os

²⁷ Vale mencionar que dentre os contratos típicos de intermediação, estão elencados os contratos de comissão e os de agência e distribuição. O contrato de comissão tem por objeto a aquisição ou a venda dos bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente (art. 693 da Lei 10.406/2002 "Código Civil/02"). O comissário é diretamente obrigado para com as pessoas com quem contrata, sem que estas tenham ação contra o comitente, nem este contra elas, exceto no caso de o comissário ceder seus direitos a qualquer das partes. O comissário é obrigado a agir em conformidade com as ordens e instruções do comitente. Na falta desta e na impossibilidade de pedi-la a tempo, deve proceder segundo os usos em casos semelhantes. No que tange aos contratos de agência, cumpre destacar, primeiramente, que a Lei 4.886/65 regulava as atividades dos então denominados representantes comerciais autônomos. Com o advento do Código Civil de 2002, esse tipo de contrato passou a ser designado como Contrato de Agência. No entanto, a legislação subsequente ressaltou expressamente que continuam a

serviços de agenciamento, corretagem e intermediação de contratos estão previstos no item 10.02 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, o qual contempla as atividades realizadas pela plataforma a título de intermediação de negócios.

Eventuais serviços que sejam oferecidos em paralelo ou adicionalmente à intermediação, e que sejam cobrados à parte, ficam sujeitos à tributação pelo ISS na exata medida em que estiverem previstos na lista de serviços tribuáveis.

Com relação à base de cálculo do imposto, essa deve ser calculada em função do preço do serviço, ou seja, o valor da comissão ou taxa cobrada pela plataforma digital, ainda que esta, atuando por conta e ordem do proprietário do bem, reciba os aluguéis, para posterior repasse. Assim, o serviço de intermediação não se confunde com o negócio pactuado entre comprador e vendedor, ou locador e locatário.

Uma questão que pode ser objeto de questionamento por parte das autoridades fiscais municipais diz respeito ao local da prestação do serviço, ou seja, qual município teria competência para cobrar o ISS considerando que este ocorreu por meio de uma plataforma *online*. O ISS é devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta deste, no local do domicílio do prestador²⁸. A Lei Complementar 116/2003 prevê exceções a essa regra, mas a atividade de intermediação de serviços não se encontra em nenhuma dessas hipóteses, de tal modo que o ISS é considerado devido em favor do Município em que se encontra o estabelecimento prestador.

A economia digital traz justamente a dificuldade de, em razão da ausência de uma conexão física, determinar-se a quem compete exercer pretensão tributária. No caso do ISS a plataforma digital, por estar hospedada em um servidor no exterior, ou mesmo em nuvem (*cloud computing*), torna praticamente impossível definir onde estaria o estabelecimento prestador. Ainda que não se trate de medida adotada no bojo da economia digital, muitos Municípios impõem a responsabilidade ao tomador dos serviços, por reter e recolher o ISS, quando o prestador de serviços não tenha se registrado no Município, comprovando possuir estabelecimento em outro.

Vale dizer que, especialmente nas operações em que o cliente ou o contratante é uma pessoa física, e que os pagamentos são feitos por meio de cartão de crédito, torna-se bastante difícil fiscalizar a retenção e o recolhimento de tributos que cabem ao contratante, como fonte pagadora. Em situações internacionais, em que a contratação

será ao contrato de agência as disposições referentes à lei anterior. De acordo com o artigo 710 do Código Civil, trata-se de contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver a coisa a ser negociada à sua disposição.

²⁸ Lei Complementar 116/2003, Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador [...]

ocorre por intermédio de uma plataforma digital de empresa situada no exterior, caracteriza-se, portanto, uma importação de serviços, essa problemática se verifica.

3.2 Hospedagem x locação de imóvel por temporada

Tanto a disponibilização de imóveis de terceiros como de imóveis próprios, a depender das suas características, pode ser qualificada sob a ótica de duas diferentes naturezas jurídicas: (i) locação de imóveis por temporada (definida no artigo 48 da Lei 8.245/1991); ou (ii) prestação de serviços de hospedagem (disciplinada pela Lei 11.771/2008).

De um lado, a atividade de locação de bens³⁰ não é sujeita ao ISS, de acordo com entendimento sumulado do STF. De outro, a Lei Complementar 116/2003 prevê na lista de serviços sujeitos ao ISS o seguinte item: 9.01 – *Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiums, 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)*. A legislação, portanto, esclarece a competência dos Municípios para cobrar o ISS sobre os serviços de hospedagem.

De acordo com a Lei 11.771/2008, os meios de hospedagem são os empreendimentos ou estabelecimentos (independentemente de sua forma de constituição) destinados a prestação de serviços de alojamento temporário, ofertados em unidades de frequência individual e de uso exclusivo do hóspede, bem como outros serviços necessários aos usuários (serviços de hospedagem), mediante cobrança de diária³¹. Trata-se do acolhimento de pessoa, envolvendo diferentes serviços de alojamento, segurança, arrumação, limpeza, lavanderia, telefone, *room service*, frigobar e restaurante³².

A Portaria n. 100/2001³³ do Ministério do Turismo define as características básicas como a exploração comercial de um determinado local para receber pessoas em trânsito e a prestação de serviços por ocasião da disponibilização do espaço predeterminado ao

hospede, a depender da forma de hospedagem (para hotéis, há serviço de recepção, cama e café, há serviços de café da manhã e limpeza, para resorts, há a estrutura de lazer, entre outros)³⁴. Aparentados os conceitos de cada atividade, a questão é distinguir quando a disponibilização dos imóveis é considerada como locação pura ou quando presta um serviço de hospedagem.

Parece claro que a atividade de hospedagem não estaria caracterizada somente mediante a disponibilização do uso de um imóvel, sendo essencial que envolva o oferecimento de funcionalidades³⁵, pela mesma pessoa ou entidade. A esse respeito, vale ressaltar a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça acerca da locação de unidade imobiliária situada em *apart-hotéis*³⁶:

TRIBUNÁRIO. ISS. LOCAÇÃO DE UNIDADE SITUADA EM APART-HOTEL. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE HOTELARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO DE FATO TRIBUTÁVEL.

I – A hipótese dos autos é de imóvel situado em *apart-hotéis* que foi contratado a imobiliária, para que, em nome do proprietário, o cedesse em locação, entendendo o recorrente que sobre essa relação locatícia incide o ISS, porquanto aos locatários ocupantes são oferecidos serviços típicos de hospedagem em hotéis.

II – O proprietário do imóvel e a imobiliária que o representa não são responsáveis pelo ISS referente aos serviços prestados pela administradora de locação com os ocupantes do imóvel, sendo imperiosa a anulação do auto de infração lavrado pelo recorrente. (grifos nossos)

³⁰ *Resort* hotel com infraestrutura de lazer e entretenimento que disponha de serviços de estética, atividades recreativas e convívio com a natureza no próprio empreendimento.

³¹ *Hotel* fazenda localizada em ambiente rural, dotado de exploração agropecuária, que oferece entretenimento e vivência do campo.

³² *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.

³³ *Hotel* histórico: instalado em edificação preservada em sua forma original ou restaurada, ou ainda que tenha origem de fatos histórico-culturais de importância reconhecida.

³⁴ *Pousada* empreendimento de característica horizontal, composto de no máximo 30 unidades habitacionais e 30 leitos, com serviços de recepção, alimentação e alojamento temporário, podendo ser em um prédio único ou através pavimentos, ou contar com chalés ou bangalôs; e

³⁵ *Flat* *Apartment* *Hotel* constituído por unidades habitacionais que dispõem de dormitório, banheiro, sala e cozinha equipada, em edifício com administração e comercialização integradas, que possua serviço de recepção, limpeza e arrumação.

³⁶ STJ, TST, 1ª Turma, Tribunal de Recurso Especial 457.499-DF, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 6.12.05, DJU 13.2.06.

³⁰ Artigo 23 da Lei 11.771/2008 e art. 24 e seguintes do Decreto 7.381/2010.

³¹ Cf. DIACOMO, Natalia de Nardi. *A hipótese de incidência tributária do imposto sobre Serviços*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 143.

³² Portaria MT n. 100/2001.

Art. 7º Os tipos de meios de hospedagem, com as respectivas características distintas, 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;

A jurisprudência ainda não enfrentou o tema de forma aprofundada em relação às plataformas digitais, tampouco em relação à incidência do ISS. No âmbito do Direito Civil, a legislação não prevê de forma expressa o tratamento jurídico de plataformas de acomodação. Contudo, vale mencionar algumas decisões que enfrentaram o tema.

Em discussões acerca da utilização do imóvel em condomínio imobiliário, foram localizadas decisões que trataram a atividade de plataformas *online* como locação de imóvel³⁵, inclusive sem afastar a destinação residencial do imóvel³⁶. De forma similar, a maior parte das disputas judiciais indenizatórias se referem à atividade como aluguel por temporada³⁷, muito embora também existam decisões que tratem a plataforma como prestadora de serviços de hospedagem³⁸.

O Tribunal de Justiça do Distrito Federal, no julgamento da Apelação Cível 0701933-14.2018.8.07.0018, definiu a conduta do proprietário do imóvel como condizente com o negócio jurídico de locação para temporada e não como serviço de hospedagem³⁹.

[...] As atividades de locação de imóveis via plataforma digital seguem a tendência da economia compartilhada. Por se tratar de um fenômeno relativamente novo, não existe regulamentação específica referente ao aplicativo Airbnb. [...]

No caso dos autos, o apelante, ao disponibilizar seu imóvel por meio de plataforma digital, obriga-se a ceder ao usuário, por tempo determinado, o uso e gozo de cômodo de sua residência mediante certa retribuição. A natureza jurídica dos negócios intermediados por plataforma digital, portanto, mais se aproxima da locação para temporada, nos termos do artigo 48 da Lei n. 8.245/1991.

A principal característica da plataforma digital Airbnb é a facilidade na celebração do contrato de locação que, não raro, é intermediado por corretoras imobiliárias. Assim, o aplicativo afasta qualquer intermediação, o que torna o trâmite menos burocrático e simplifica a celebração dos respectivos negócios por meio da plataforma digital. Além disso, os contratos de locação podem ser celebrados por qualquer prazo, de acordo com o art. 3º da Lei n. 8.245/1991. Dessa forma, o fato de serem as locações celebradas por curtos lapsos temporais em nada prejudica a natureza do negócio em questão.

³⁵ Tribunal de Justiça de São Paulo, Agravo de Instrumento 2251486-79.2018.8.26.0000, j. 04/02/2019, Apelação Cível 1065850-40.2017.8.26.0114, j. 12/07/2018, Agravo de Instrumento 2258463-87.2018.8.26.0000, j. 08/02/2019.

³⁶ Tribunal de Justiça de São Paulo, Apelação Cível 1117942-37.2017.8.26.0100, j. 16/05/2019.

³⁷ Tribunal de Justiça do Paraná, Processo 0062009-23.2017.8.16.0182, j. 04/05/2020, Tribunal de Justiça do Paraná, Processo 0013826-57.2019.8.16.0018, j. 11/05/2020.

³⁸ Tribunal de Justiça do Distrito Federal, Processo 07134163520188070020, j. 08/08/2019.

³⁹ Tribunal de Justiça do Distrito Federal, Apelação Cível 0701933-14.2018.8.07.0018, j. 29/04/2019.

Além, o art. 23 da lei n. 11.771/2008 define os meios de hospedagem como aqueles levados a efeito por "estabelecimentos, [...], destinados a prestar serviços de alojamento temporário, oferecidos em unidades de prestação individual e de uso exclusivo do hóspede, mediante cobrança de frequência O Decreto n. 7.381/2010, que regula a Lei n. 11.771/2008, detalha, por sua vez, os possíveis meios de hospedagem e todos eles pressupõem a prestação de algum serviço como recepção, recreação e café da manhã. Essa mesma conclusão é extraída do art. 21 da já mencionada Lei n. 11.771/2008. No caso, verifica-se que o apelante não presta serviços de hospedagem ao usuário. [...] (grifos nossos)

Ainda que a decisão acima não tenha sido proferida em âmbito tributário, ela analisa propriamente a questão da natureza das atividades de plataforma digital de acomodação e conduz ao entendimento que se trata de locação de imóveis especialmente quando não há prestação de serviços envolvida.

Parece-nos essencial que, para caracterização de locação pura, não devem existir serviços prestados pelo locador. Do contrário, a associação da atividade de locação com a prestação de serviços trará o risco de as autoridades fiscais reputarem toda a operação como um serviço de hospedagem, sujeitando o valor total cobrado (locação e serviços) ao ISS. Sem prejuízo disso, é relevante ponderar sobre a mitigação desse risco a partir da segregação contratual das atividades e dos respectivos preços.

3.3 Segregação do preço para identificação da base de cálculo do ISS

Muito embora um contrato possa ser considerado atípico para fins civis, esse pode ser qualificado como situação de fato (operação econômica típica) e dar ensejo à incidência da norma tributária⁴⁰. Para a correta qualificação da situação de fato, a interpretação de negócios jurídicos atípicos demanda um esforço adicional, podendo ser, inclusive, aplicadas teorias metodológicas em sua análise, como da combinação e da abstração, as quais não são incompatíveis entre si e podem ser escolhidas pelo intérprete conforme mais adequadas^{41,42}.

Por meio da teoria da combinação, os componentes de um contrato atípico são desmontados e isolados para os elementos próprios de contratos típicos serem identi-

⁴⁰ Ver artigos 114 e 116 do Código Tributário Nacional.

⁴¹ Dadas teorias de interpretação também podem ser utilizadas, como a teoria da analogia. Porém, para o presente estudo, os autores optaram por destacar a teoria da combinação e da abstração.

⁴² ROJTELLI, Victor Borges, e DE ANDRADE JUNIOR, Luiz Carlos. O problema do tratamento tributário dos contratos atípicos da economia digital: tipicidade econômica e fracionamento de contratos. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 32, p. 474-506, São Paulo: IBDT, 2018, p. 479.

ficados. Assim, seriam aplicadas as regras correspondentes a cada “tata” de contrato típico, isoladamente.

Já sob a teoria da absorção, o contrato atípico possuía um elemento preponderante, cujos elementos secundários estariam sujeitos às mesmas regras a ele aplicáveis. Além da complexidade oriunda do objeto em si, operações envolvendo a economia digital causam desafios ao intérprete da norma em função de não apresentarem uma segregação da contraprestação, ou seja, é muito comum que a precificação de um negócio englobe diferentes fatos sujeitos a tributações distintas.⁴⁴ Diante disso, é essencial que haja critérios ao estabelecer a precificação do contrato que permitam o recorte necessário das operações econômicas para direcionar a interpretação da aplicação da norma tributária de maneira adequada, conforme a legalidade.⁴⁵

No julgamento, pelo STF, do Agravo em Recurso Extraordinário 656.709, o Ministro Joaquim Barbosa analisou a tributação do ISS sobre operações com guindastes. Nessa ocasião, pode-se dizer que o Ministro entendeu pelo fracionamento dos contratos ao determinar que havendo mais de uma operação (prestação de serviço e locação de bem móvel), somente uma delas seria objeto do imposto e a base de cálculo então deveria considerar apenas a parte correspondente a prestação de serviço tributável. Verifica-se, portanto, a importância da segregação do preço dos contratos para fins da correta determinação da incidência do imposto.

Com o desenvolvimento do mercado, é comum que as plataformas *online* do ramo de acomodação possam oferecer serviços adicionais à disponibilização dos imóveis, servindo esses sujeitos ao ISS, diferentemente da atividade de locação dos imóveis.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A economia digital também transformou o mercado imobiliário. Tendo em vista a sofisticação e o caráter disruptivo das atividades realizadas a partir de plataformas digitais, permanece o desafio para o intérprete da norma tributária quanto à identificação da natureza jurídica das operações, para se concluir acerca da tributação aplicável.

No âmbito imobiliário, as plataformas digitais têm atuado basicamente na disponibilização de imóveis próprios ou de terceiros (locados) com o propósito de realização de compra e venda ou nova locação/sublocação, funcionando tais plataformas como efetivas intermediárias, salvo quando são as detentoras dos imóveis, quando podem se revestir da condição de vendedoras ou locadoras.

⁴⁴ Idem, p. 492.

⁴⁵ Ibidem, p. 499.

A principal discussão para fins de incidência do ISS nas atividades envolvendo a disponibilização de imóveis próprios ou de terceiros a partir de plataformas digitais é a caracterização do negócio de locação sendo hospedagem ou locação propriamente. A análise da legislação e dos precedentes do direito privado pode conduzir à conclusão de que a conjugação de serviços à locação tenderia a aumentar o risco de o contrato ser considerado como hospedagem pela fiscalização.

Para as plataformas de compra, venda e locação de imóveis *online*, as suas atividades, via de regra, constituem intermediação de negócios, também tributável pelo ISS. A segregação do preço de cada atividade e funcionalidade oferecida nos contratos em função das distintas naturezas dos serviços e das soluções oferecidas pelas empresas é um procedimento que tende a mitigar o risco de as autoridades fiscais pretendirem regular tudo como se serviço fosse, mas tal medida se robustece à medida que os serviços são prestados por pessoa diversa do locador, e seja possível ao locatário contratar ou não os serviços oferecidos, de forma independente à locação do imóvel.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANPPAD. Leonardo Aguiar. Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil. In: FARRA, Renato Vieira, DA SILVEIRA, Ricardo Maito, e MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coords.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Saraiva, 2018.
- BAGRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo, Saraiva, 2009.
- BAGRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- CELEIRO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- CSA, Alcides Jorge. Algumas Notas sobre Imposto sobre Serviços. *Revista de Direito Tributário Atual* n. 29, São Paulo: IBDT, 2013.
- DE SOUZA, Túlio Venturini. Decifra-me ou te devoro: a Perspectiva Cética do STF no Julgamento do RE n. 651.703/PR e seus Desdobramentos na Definição do Conceito de Serviços. *Revista Direito Tributário Atual*, n.41, ano 37, p. 435-456. São Paulo: IBDT, 2019.
- DE SOUZA, Túlio Venturini. Decifra-me ou te devoro: a Perspectiva Cética do STF no Julgamento do RE n. 651.703/PR e seus Desdobramentos na Definição do Conceito de Serviços. *Revista Direito Tributário Atual*, n.41, ano 37, p. 435-456. São Paulo: IBDT, 2019.
- DIACONO, Natalia de Nardi. *A hipótese de incidência tributária do imposto sobre Serviços*. São Paulo: Noeses, 2006.
- CONES, Orlando. *Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- LI, Jingan. *Protecting the Tax Base in the Digital Economy*. New York: United Nations Department of Economic and Social Affairs, 2014. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/20140604_Paper9_Li.pdf. Acesso em: 24 jul. 2020.

OECD. *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers*. Forum on Tax Administration. Paris: OECD Publishing, 2019. p. 11. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/574b61f8-en>. Acesso em: 22 jul. 2020.

ORGANIZAÇÕES DAS NAÇÕES UNIDAS. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Challenges of the Digital Economy: an Overview, October 2017, p. 5. Disponível em: https://www.un.org/development/desa/finance/sites/www.un.org/development/desa/finance/files/2020-04/ISSIM_CRP21_Overview-Digital-Economy.pdf, acesso em 17 dez. 2020.

PAULSEN, Leandro. DE MELO, José Eduardo Soares. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

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

POLIZELLI, Victor Borges; e DE ANDRADE JUNIOR, Luiz Carlos. O problema do tratamento tributário dos contratos atípicos da economia digital: tipicidade econômica e fracionamento de contratos. *Revista Direito Tributário Atual*, n.39, p. 474-506. São Paulo: IBDT, 2018.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2018.

Thais Veiga Shingari

Tributação da atividade de coworking

Resumo: O presente artigo busca investigar a natureza jurídica da atividade de *coworking*, ainda não regulada no ordenamento jurídico pátrio, e pouco explorada pela doutrina e a jurisprudência, e a análise do tratamento tributário a ela aplicável. Dessa forma, o estudo parte da compreensão dos elementos caracterizadores da atividade de *coworking*, que engloba tanto a cessão de direito de uso como o fornecimento de serviços e materiais. Tais elementos são utilizados para a avaliação do tratamento aplicável a essa atividade no âmbito do direito privado, tendo em vista a Lei 8.245/91 (Lei de Locações) e os conceitos de prestação de serviços e contratos mistos. A partir dessa análise inicial, busca-se identificar a causa e a finalidade dos contratos de *coworking*, para, com base na doutrina especializada e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito da tributação das atividades mistas, concluir-se que, nos casos em que a cessão de direito de uso de bens móveis e imóveis não puder ser claramente segregada da prestação de serviços, no objeto do contrato e para efeito de determinação da remuneração, as remunerações ficam integralmente sujeitas à incidência do ISS.

Graduada em direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e em ciências contábeis pela Fipecafi. MBA em gestão tributária pela Fipecafi. Coordenadora da Comissão IBRADIM de direito tributário. Pesquisadora e professora no Insper.