



A tributação do ISS sobre hospedagem via plataformas digitais

O surgimento e a expansão de plataformas digitais, como o Airbnb, têm redesenhado os setores de turismo e hospedagem. Essa inovação permite a particulares oferecerem seus imóveis para locação ou como serviço de hospedagem, o que suscita um complexo debate jurídico-tributário, com foco na incidência do Imposto sobre Serviços (ISSQN).

É vital analisar a Lei Complementar (LC) nº 116/2003 frente à economia digital. A correta definição da natureza jurídica da hospedagem, a delimitação da hipótese de incidência e a identificação de sujeitos passivos e locais de prestação são cruciais. Isso garante segurança jurídica para anfitriões, hóspedes, plataformas e, fundamentalmente, para as administrações tributárias municipais.

O ISS na Constituição e na legislação complementar

Competência municipal e o conceito de serviço

A Constituição, no artigo 156, III, atribui aos municípios competência para instituir ISSQN. Esse imposto incide sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar”.

Aroldo Gomes de Mattos enfatiza que essa repartição constitucional é a base da capacidade impositiva municipal sobre serviços (*O ISS e a LC 116, p. 19*). Ele destaca que a Constituição “reservou aos Municípios... o imposto sobre ‘serviços de qualquer natureza... definidos em lei complementar’”.

A expressão “definidos em lei complementar” gerou intenso debate sobre a natureza da lista de serviços. A jurisprudência, incluindo STF e STJ, consolidou que a lista é taxativa. Isso permite, contudo, interpretação extensiva e analógica dos itens, desde que não se criem hipóteses de incidência.

Mattos aponta, ainda, que essa interpretação é um marco, considerando a lista exaustiva, mas passível de interpretação (*O ISS e a LC 116, p. 23-24*). Clélio Chiesa corrobora essa tese, apesar de defender maior autonomia municipal (*O ISS e a LC 116, p. 53-54*). A taxatividade, portanto, exige que a atividade se enquadre na lista.

A essência do conceito de ‘serviço’ para fins de ISS

A compreensão do conceito de “serviço” é fundamental para o ISS. Doutrina e jurisprudência majoritárias convergem: “serviço” é uma obrigação de fazer, distinta de uma obrigação de dar.

Spacca

Essa distinção é crucial, amparada pelo artigo 110 do CTN, que veda à lei tributária alterar a definição de conceitos de direito privado usados constitucionalmente.

Hugo de Brito Machado e Luciano Amaro explicam que esses conceitos devem ser respeitados, para não expandir a competência tributária (*O ISS e a LC 116*, p. 132; *Direito Tributário Brasileiro, Capítulo III*, p. 123).

Em síntese, a atividade deve ser um esforço humano gerando utilidade, não a mera entrega de um bem.

A LC 116/2003 e a lista de serviços

A LC 116/2003 substituiu o antigo Decreto-Lei nº 406/68, ampliando os serviços tributáveis e introduzindo itens e subitens. Essa organização tem implicações significativas.

Conforme Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros, os itens funcionam como categorias gerais, enquanto a força normativa reside nos subitens, que são taxativos (*O ISS e a LC 116*, p. 110).

Apenas o que está explicitamente previsto em um subitem, ou pode ser a ele validamente equiparado, é tributável. Isso reforça a legalidade estrita e a segurança jurídica. A precisão na interpretação fiscal é, assim, essencial para evitar tributação indevida.

Análise do serviço de hospedagem à luz da LC 116/2003 e a distinção crucial entre locação e serviço

O subitem 9.01 da lista anexa à LC 116/2003 é o ponto central para a discussão sobre a tributação de hospedagens via plataformas digitais:

“9.01 – 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).”

Este trecho é explícito ao incluir “hospedagem de qualquer natureza” e estabelecimentos tradicionais. No entanto, a cláusula “ocupação por temporada com fornecimento de serviço” é o ponto crucial. Ela diferencia a locação pura de um serviço de hospedagem para fins de ISS.

Locação de bens x prestação de serviços de hospedagem

A distinção entre locação de bens e prestação de serviços é um pilar da tributação municipal.

A locação de um imóvel é essencialmente uma obrigação de dar, cedendo o uso e gozo da coisa. Já a prestação de serviço é uma obrigação de fazer, envolvendo esforço humano para gerar utilidade.

A jurisprudência do STF consolidou que locação de bens não é serviço para fins de ISS. Isso levou ao veto presidencial do subitem 3.01 da LC 116/2003.

Machado e Chiesa confirmam que o veto reconheceu a inconstitucionalidade do ISS sobre locação pura, por não se tratar de obrigação de fazer (*O ISS e a LC 116*, p. 125, 133 e 71). Essa lógica estende-se à locação de imóveis.



Troianelli e Gueiros endossam essa visão, indicando a inconstitucionalidade de diversas cessões de uso e locações (*O ISS e a LC 116*, p. 117).

Em suma, a mera disponibilização de um bem, sem serviços agregados, não configura serviço tributável pelo ISS.

A qualificação da atividade de hospedagem via plataformas digitais

A atividade de hospedagem via plataformas como o Airbnb deve ser avaliada sob a ótica do subitem 9.01 da LC 116/2003. A simples disponibilização de um imóvel para uso temporário, sem serviços adicionais, caracteriza-se como locação e, portanto, não está sujeita ao ISS.

No entanto, se o anfitrião oferece também uma gama de serviços complementares — como limpeza, troca de roupa de cama, recepção, café da manhã e assistência ao hóspede —, a atividade se qualifica como prestação de serviço de hospedagem.

Em recente decisão, o TJ-RJ valida essa interpretação por reconhecer que anfitriões do Airbnb, ao incluírem na sua oferta “fornecimento de serviço”, se enquadram no subitem 9.01 da LC 116/2003.

Isso legitima a cobrança do ISS. O Tribunal entendeu que a atividade do anfitrião envolvia elementos que a diferenciavam da locação comum, configurando hospedagem.

A plataforma digital atua como intermediadora. Sua comissão é um serviço tributável pelo ISS, enquadrado em subitens como 10.01 ou 10.05 da LC 116/2003. A análise da tributação da plataforma e a do anfitrião são, portanto, distintas.

Desafios e aspectos polêmicos na tributação de hospedagem digital

A tributação das operações de hospedagem digital impõe múltiplos desafios, que vão além da simples qualificação jurídica da atividade.

Local da prestação do serviço

O artigo 3º da LC 116/2003 estabelece que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador ou do domicílio do prestador. Há exceções, mas para hospedagem, a regra geral prevalece.

Isso significa que o imposto é devido no município onde o imóvel está localizado, coincidindo geralmente com o domicílio do anfitrião ou o local da prestação.

Mattos aponta que a LC 116/2003 adota um “critério misto”, mas a conexão com o local físico do imóvel é clara para hospedagem (*O ISS e a LC 116*, p. 27).

Conceito de ‘estabelecimento prestador’

O artigo 4º da LC 116/2003 define “estabelecimento prestador” de forma ampla, considerando-o “o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional”.

Essa definição permite que um imóvel, ou parte dele, ofertado no Airbnb possa ser considerado uma “unidade econômica ou profissional”.

Mattos, citando Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, reitera que se trata de “qualquer local em que, concretamente, se exercite a função de prestar serviços” (*O ISS e a LC 116*, p. 28).

Base de cálculo do ISS

A base de cálculo do ISS, conforme o artigo 7º da LC 116/2003, é o “preço do serviço”.

Eduardo Domingos Bottallo enfatiza que a base de cálculo deve ser o valor da prestação, excluindo parcelas que não a remunerem (*O ISS e a LC 116*, p. 83-84).

Para a hospedagem via Airbnb, a base de cálculo será o valor total pago pelo hóspede pela hospedagem e serviços adicionais. A comissão da plataforma, por remunerar o serviço de intermediação, não integra essa base.

Sujeito ativo e passivo e responsabilidade tributária

O artigo 5º da LC 116/2003 define o contribuinte como o “prestador do serviço”. O anfitrião é o prestador.

Contudo, o artigo 6º da LC 116/2003 permite aos municípios atribuírem a responsabilidade tributária a terceiros.

Essa prerrogativa, abordada por Luciano Amaro e Leandro Paulsen, permite eleger a plataforma digital como responsável. Tal medida facilita a arrecadação e fiscalização, especialmente com a pulverização de anfitriões (*Direito Tributário Brasileiro, Capítulo X, p. 329; Curso de Direito Tributário, p. 146*). A decisão do TJ-RJ corrobora essa estratégia.

Posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais

A incidência do ISS sobre a hospedagem via plataformas digitais tem gerado diferentes interpretações. A tendência, no entanto, é de reconhecimento da tributação quando a atividade extrapola a mera locação.

O TJ-RJ validou a cobrança do ISS para anfitriões do Airbnb que oferecem serviços de hospedagem. A chave é o “fornecimento de serviço”.

O tribunal entendeu que a atividade do anfitrião, com as características descritas, não configurava mera locação, mas sim serviço tributável.

Já os argumentos limitadores do ISS focam na ausência de serviços adicionais. Nesses casos, a operação é vista como mera locação de imóvel por temporada.

A inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre locação, reiterada pelo veto ao subitem 3.01 da LC 116/2003 e pelo entendimento do STF, afastaria o imposto.

Machado sustenta que se o contrato tiver apenas a locação, sem serviços, o ISS não incidirá (*O ISS e a LC 116*, p. 136). A dificuldade está em definir o limite entre uma “locação com serviços mínimos” e uma “hospedagem”.

A ausência de legislação municipal clara e critérios objetivos para fiscalização pode gerar insegurança jurídica. Além disso, a ocasionalidade da atividade, para Bottallo, requer “habitualidade e busca de fins lucrativos” (*O ISS e a LC 116*, p. 81).

A ausência desses elementos em anfitriões esporádicos poderia afastar o ISS. Contudo, o art. 4º da LC 116/2003 flexibiliza a habitualidade, ao incluir atividades “permanentes ou temporárias”.

Implicações e perspectivas

A tributação das operações de hospedagem via plataformas digitais é um campo desafiador.

Para os anfitriões, as implicações podem ser:

- (i) Distinguir locação de hospedagem, avaliando os serviços adicionais. O TJRJ analisou a oferta de imóvel mobiliado, com infraestrutura, limpeza e conservação como elementos de serviço.
- (ii) Se for serviço, buscar inscrição municipal e recolher o ISS. A decisão do TJRJ demonstra a proatividade dos Municípios na fiscalização; e
- (iii) Saber que o ISS incide sobre o preço do serviço, não sobre a comissão da plataforma.

Para os municípios, há tanto uma oportunidade de arrecadação quanto desafios:

(i) Criar leis que definam objetivamente a hospedagem e a locação, e estabeleçam responsabilidades, como fez Petrópolis com sua Lei Complementar Municipal 8.299/2022. Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado destacam essa necessidade (*O ISS e a LC 116*, p. 140);

(ii) Desenvolver métodos para identificar anfitriões e serviços adicionais; e

(iii) Atribuir às plataformas a responsabilidade tributária, conforme a Lei Complementar Municipal 8.299/2022 de Petrópolis, validada pelo TJRJ.

Para as plataformas digitais como o Airbnb, que atuam como intermediadoras e podem ter responsabilidades tributárias as possíveis implicações podem ser:

(i) Tributação de ISS sobre a intermediação (subitens 10.01 ou 10.05 da LC 116/2003); e

(ii) Podem ser eleitas responsáveis pelo ISS dos anfitriões, exigindo adaptações nos sistemas de retenção e recolhimento.

A decisão do TJRJ impõe essa responsabilidade ao Airbnb, mesmo com sede em outro município, devido à intermediação de serviços em Petrópolis — ou seja, abriu-se precedente.

A tributação do ISS sobre operações de hospedagem via plataformas digitais é um reflexo notável dos desafios da economia digital para o sistema tributário.

A análise crítica da LC 116/2003 e da doutrina revela tensões inerentes à rigidez da norma frente à fluidez das novas realidades econômicas.

Em primeiro lugar, a legalidade estrita e a taxatividade da lista de serviços da LC 116/2003 são garantias fundamentais. Contudo, elas criam um paradoxo: asseguram previsibilidade, mas dificultam a rápida adaptação fiscal. A distinção entre “obrigação de dar” (locação) e “obrigação de fazer” (serviço) é central.

O subitem 9.01 da LC 116/2003, que prevê “ocupação por temporada com fornecimento de serviço”, tenta capturar a essência da hospedagem.

A interpretação do TJ-RJ, de que a oferta de imóveis mobiliados com infraestrutura e serviços de limpeza se qualifica como “serviço de hospedagem”, superando a mera locação, mostra que a caracterização de uma atividade como “serviço de hospedagem” se dá pela análise substancial das comodidades e facilidades oferecidas.

Em segundo lugar, a tensão entre o princípio da capacidade contributiva e a diversidade de perfis de anfitriões é crucial. Anfitriões profissionais demonstram capacidade, justificando a tributação. No entanto, anfitriões ocasionais, que buscam complemento de renda, podem ter sua capacidade tributável questionada.

Bottallo argumenta pela necessidade de “habitualidade e busca de fins lucrativos” para configurar atividade econômica organizada (*O ISS e a LC 116*, p. 81). A tributação indiscriminada de anfitriões esporádicos pode ferir a capacidade contributiva, sobrecarregando rendas de baixa expressividade. O direito tributário precisa ser sensível a essas nuances.

Terceiro, a atribuição de responsabilidade tributária às plataformas digitais é um passo pragmático e eficiente. Permite ao fisco focar em grandes intermediários, em vez de muitos pequenos anfitriões.

O TJ-RJ validou essa responsabilidade. A decisão reconheceu o “objeto social da empresa que se mostra híbrido e complexo – prestação de serviços tecnológicos ... a atestar a existência de evidente serviço de intermediação”, e que o serviço tecnológico era “subsidiário”.

Essa interpretação da responsabilidade por substituição, fundamentada na Lei Complementar Municipal 3.970/1978, demonstra que os Municípios podem e devem agir. Contudo, a efetividade e legalidade dessa atribuição, especialmente para plataformas com sede internacional, exigem um arcabouço normativo robusto e, idealmente, harmonizado.

Quarto, a decisão do TJ-RJ, embora um precedente relevante, ainda atua no campo da interpretação de uma lei geral para novas realidades. Ela não resolve as questões estruturais de padronização e clareza que a economia digital exige.



A fragmentação das legislações municipais e a ausência de diretrizes nacionais podem gerar insegurança jurídica e “guerras fiscais”.

O direito tributário, como instrumento de política fiscal, deve buscar o equilíbrio entre a necessidade de arrecadação e a promoção da justiça fiscal, da equidade e da segurança jurídica. O desafio é adaptar o Direito Tributário a uma economia em constante mutação. Isso significa garantir que a tributação seja um motor de desenvolvimento, não um entrave à inovação.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-jan-08/a-tributacao-do-iss-sobre-hospedagem-via-plataformas-digitais/>