



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

**N.º 636/2018 – SFCONST/PGR**  
**Sistema Único nº 374.551/2018**

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.764/DF**

**REQUERENTE(S):** Associação Brasileira da Indústria de Hotéis Nacional (ABIH Nacional)

**INTERESSADO(S):** Presidente da República  
Congresso Nacional

**RELATOR:** Ministro Marco Aurélio

Excelentíssimo Senhor Ministro Marco Aurélio,

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR 116/2003, LISTA ANEXA, SUBITEM 9.01. INCIDÊNCIA DE ISSQN SOBRE ATIVIDADES DE HOSPEDAGEM. COMPETÊNCIA DO LEGISLADOR FEDERAL PARA EDITAR NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. CONCEITO JURÍDICO DE “SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA”, PREVISTO NO ART. 156-III DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. DESVINCULAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO CIVILISTA DE OBRIGAÇÕES DE DAR, FAZER OU NÃO FAZER. POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE ISSQN SOBRE OPERAÇÕES MISTAS, NÃO TRIBUTADAS POR ICMS OU IOF. CONFORMIDADE DA NORMA COM OS ARTS. 146-III-A E 156-III DA CR.**

**1. Conceito de prestação de serviço, para fins de incidência de ISSQN, tem sentido amplo no Direito Tributário. Não se restringe à classificação civilista relativa a obrigações de “dar”, “fazer” ou “não fazer”, mas se relaciona ao oferecimento de utilidade ou de conjunto de atividades imateriais para outrem, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, conjugadas ou não com a entrega de bens (STF, RE 651.703/PR).**

**2. Definição de atividades de hospedagem como prestação de serviço sujeita a ISSQN revela exercício legítimo de opção político-legislativa, que se insere no campo de conformação outorgado pelos arts. 146-III-a e 156-III da Constituição.**

**- Parecer pela improcedência do pedido.**

## I

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pela Associação Brasileira da Indústria de Hotéis Nacional (ABIH Nacional), em face do subitem 9.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, o qual prevê a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) sobre atividades relativas a hospedagem. Eis o teor do dispositivo:

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.

[...]

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

[...]

**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).**

Sustenta a autora que a Constituição da República, ao utilizar a expressão “serviços de qualquer natureza”, no art. 156-III, limitou a competência para a instituição do ISSQN a obrigações de fazer, as quais demandam um esforço a fim de produzir uma utilidade. Afirma que grande parte das receitas auferidas pelas redes hoteleiras não se refere a prestações de serviços, mas sim a locações de quartos, que estão compreendidas na diária cobrada do hóspede. Argumenta que na hospedagem ocorre a locação de bem imóvel urbano, com disponibilização de uso e gozo de unidade habitacional (obrigação de dar) *cumulada* com a prestação de serviços de hospedagem (obrigação de fazer).

Por essa razão, não poderia o legislador complementar, ao dispor sobre normas gerais do ISSQN, relacioná-lo a atividades não enquadradas na definição de prestação de serviço, como é o caso da locação de imóvel. A seu ver, o tributo somente deveria incidir sobre os serviços subsidiários associados à hospedagem, sendo inconstitucional a norma por alcançar o valor total dado em pagamento pelo contrato de hospedagem, que inclui tanto a oferta de alojamento quanto os referidos serviços.

Adotou-se o rito do art. 12 da Lei 9.868/1999 (peça 13).

A Câmara dos Deputados informou a regularidade do processo legislativo da norma (peça 19).

A Presidência da República afirmou caber ao legislador complementar nacional definir fatos geradores e bases de cálculo de impostos (art. 146-III-*a*) e sustentou não haver impedimento constitucional à incidência de ISSQN sobre serviços de hospedagem, por não estarem sujeitos à vedação da parte final do art. 156-III da Constituição da República, que ressalva do tributo apenas serviços abrangidos pelo imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS). Ao prever a tributação de serviços de *qualquer natureza*, o art. 156-III não exigiria predominância ou exclusividade de obrigação de fazer em determinada atividade, podendo haver cumulação com obrigação de dar (peça 20).

O Congresso Nacional defendeu a constitucionalidade da norma, na linha das informações da Presidência da República (peça 23).

A Advocacia-Geral da União suscitou preliminar de ausência de pressuposto processual, por inespecificidade do instrumento procuratório. No mérito, manifestou-se pela improcedência do pedido (peça 25).

Postularam admissão no processo, na qualidade de *amici curiae*, o Distrito Federal e a Confederação Nacional dos Municípios (peças 27 e 29).

É o relatório.

## II

De início, afasta-se a preliminar de ausência de pressuposto processual suscitada pela Advocacia-Geral da União.

A procuração acostada aos autos outorga poderes para “propor ação direta de inconstitucionalidade (ADI) junto ao STF, visando a discutir a cobrança do ISSQN incidente sobre a hospedagem no ramo hoteleiro, enquanto locação temporária, na defesa dos interesses dos associados” (documento 2). O instrumento satisfaz, no ver da Procuradoria-Geral da República, o requisito de demonstrar o interesse da associação autora na propositura da ação.

No mérito, deve-se julgar improcedente o pedido.

O sistema de repartição de competências tributárias delineado pelo constituinte de 1988 atribuiu aos municípios a instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), exceto aqueles contidos na competência dos Estados:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]

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

Composta a federação por mais de 5 mil municípios,<sup>1</sup> determinou a Constituição a necessidade de lei complementar para definir os serviços que, não incluídos na competência tributária da União, poderão por eles ser tributados. A esse respeito, observa HUGO DE BRITO MACHADO:

A lei complementar federal, a rigor, delimita o âmbito constitucional dos impostos, ainda quando, ao fazê-lo, se refira a fato gerador, incorrendo em impropriedade terminológica que tem sido, aliás, muito comum. Impropriedade que não produz graves consequências, pois todos sabem que o legislador complementar federal, na verdade, não institui imposto municipal. Apenas delimita os fatos que podem ser descritos pelo legislador municipal como hipótese de incidência de tributos.<sup>2</sup>

No que tange à necessidade de regramento uniforme nessa seara, o art. 156-III da CR é reforço do art. 146-III-*a*, que exige lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre hipóteses de incidência, bases de cálculo e contribuintes dos impostos. O relevo da hipótese de incidência e da base de cálculo impõe que as balizas gerais que compõem os impostos estejam definidas em lei complementar nacional, sob pena de permitir que cada ente federativo discipline tais questões de forma distinta, para atender às suas conveniências arrecadatórias.

A expressão contida no art. 146-III da CR, embora veicule conceito jurídico indeterminado, pode ser essencialmente compreendida como modalidade de “lei nacional dirigida, indistintamente, ao legislador dos entes políticos – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – de forma isonômica”.<sup>3</sup> Enfatiza SACHA CALMON NAVARRO COELHO que normas gerais em matéria de legislação tributária “são normas sobre como fazer normas, em sede de tributação”. Segundo ele:

1 Dados do censo 2000, realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em < [http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores\\_sociais\\_municipais/tabela1a.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm) >.

2 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 365.

3 CRUZ, Diniz Ferreira da. *Lei complementar em matéria tributária*. São Paulo: Bushatsky, 1978, p. 44-45.

[...] as normas gerais de direito tributário, veiculadas pelas leis complementares, são eficazes em todo território nacional, acompanhando o âmbito de validade especial destas e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas, em matéria de tributação.<sup>4</sup>

Norma geral tributária é, portanto, a que se destina a unificar o sistema tributário, de modo que, seja o tributo federal, estadual ou municipal, a hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota, os elementos que compõem a obrigação tributária, a prescrição, a decadência e os demais aspectos relacionados obedeçam a um regime uniforme, que evite desarmonia no sistema e na organização federativa.

No que se refere ao ISSQN, o ente federativo central estabeleceu as balizas gerais na Lei Complementar 116/2003, a qual trouxe anexa lista de serviços suscetíveis de serem tributados, entre os quais incluiu a hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência e outros (subitem 9.01 do anexo da lei).

Ao apreciar o tema 581 de repercussão geral, no julgamento do RE 651.703/PR, o Supremo Tribunal Federal analisou com suficiência o alcance do conceito jurídico de “serviços de qualquer natureza” referido pelo art. 156-III da CR, bem como a sua desvinculação da classificação civilista de obrigações de dar ou fazer:

[...] 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.

---

4 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 132.

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 conjura 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.**

[...] **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, afirma 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 adstringe 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.<sup>5</sup>

Conforme assentou o Ministro LUIZ FUX, no voto-condutor do referido julgado, o conceito de prestação de serviço para fins de incidência de ISSQN tem sentido amplo no Direito Tributário. Não se restringe à classificação eminentemente civilista, relativa a obrigações de “dar”, “fazer” ou “não fazer”, mas se relaciona ao oferecimento de utilidade ou de conjunto de atividades imateriais para outrem, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, conjugadas ou não com a entrega de bens ao tomador (inteiro teor do acórdão, pp. 29 e 32).

O voto do Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO também trouxe relevantes considerações relativas à incidência de ISSQN sobre operações mistas, não necessariamente representadas por obrigações de fazer, desde que não tributáveis por ICMS ou IOF (inteiro teor do acórdão, pp. 76-78):

[...] penso que o conceito de serviço para os fins do art. 156, III, da Constituição, não deve ser entendido exclusivamente à luz da legislação de direito civil, muito menos como mera obrigação de fazer em contraposição a uma obrigação de dar, como pretende o recorrente. Em verdade, o conceito de serviço disposto na Constituição é mais amplo do que o descrito na legislação civil e busca abranger as múltiplas e complexas atividades econômicas existentes no mercado. Isso ocorre em razão de dois motivos.

6. Em primeiro lugar, o texto constitucional delimita como fato gerador do tributo “serviços de qualquer natureza”. Há, portanto, uma clara intenção de inserir uma ampla gama de serviços, levando à necessária extensão da competência tributária. A amplitude semântica do termo “qualquer natureza” parece denotar a intenção do constituinte de incluir todas as atividades empresariais cujos produtos tenham características semelhantes a serviços e que não estejam englobadas no conceito de serviço de comunicação e serviço de transporte interestadual ou intermunicipal (tributáveis pelo ICMS, nos termos do art. 155, II, CF/88) ou serviços financeiros e securitários (tributáveis pelo IOF, nos termos do art. 153, V, CF/88). Em outras palavras, excetuando as atividades em que o constituinte determinou a incidência de ICMS ou IOF, todas as demais que envolvam a prestação de uma utilidade com elementos de um serviço devem ser tributadas pelo ISS.

5 STF. Plenário. RE 651.703/PR. Rel.: Min. Luiz Fux. 29/9/2016, DJe 86, 26 abr. 2017.

7. Em segundo lugar, o perfil constitucional do conceito de serviço é necessariamente intermediado por uma definição legal. Vale dizer: a Constituição determinou que os contornos jurídicos do serviço de qualquer natureza deveriam ser delimitados por lei complementar específica. Ao definir o conceito de serviço, a Lei Complementar nº 116/2003 inclui em sua lista: (i) atividades tradicionalmente entendidas como prestação de serviços (e.g.: assessoria, consultoria, planejamento, guarda e vigilância); (ii) atividades que passam a categoria de serviço para fins de incidência do tributo, pois, caso contrário, ficariam imunes de qualquer tributo; e (iii) operações mistas, em que se afirma a prevalência do serviço para fins de tributação (e.g.: reparação, conservação e reforma de edifícios; execução de empreitada e subempreitada; conserto, reparo e manutenção e máquinas, veículos e equipamentos).

8. Portanto, em razão desses dois motivos, não há como interpretar a regra de competência do ISSQN de maneira a conduzir a resultado tão restritivo quanto o que pretende o recorrente, por meio de uma mera dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar. Fica evidente que a definição de serviço disposta na Constituição buscou englobar todas as complexas relações econômicas atualmente existentes no mercado, de modo a impedir que determinadas atividades simplesmente ficassem imunes a qualquer tipo de tributação.

Diante de tais parâmetros, a escolha feita pela Lei Complementar 116/2003, no que toca à definição de atividades de hospedagem como prestação de serviço sujeita a ISSQN, revela exercício legítimo de opção político-legislativa que se insere no campo de conformação outorgado pelos arts. 146, III, *a*, e 156, III, da Constituição. A alusão ao termo “serviços de qualquer natureza” não deve ser compreendida como referente apenas a obrigação de fazer delineada pelo Código Civil. Os serviços descritos no item 9.01 da lista anexa da LC 116/2003, por não exprimirem a natureza de outro tipo de atividade e nem se submeterem a nenhuma outra tributação, podem estar abrangidos pela incidência do ISSQN.

Não há como prosperar a tese de violação da “regra-matriz” do imposto.

### III

Pelo exposto, a Procuradora-Geral da República opina pela improcedência do pedido.

Brasília, 19 de dezembro de 2018.

**Raquel Elias Ferreira Dodge**  
Procuradora-Geral da República

AMO