

## VOTO

O SENHOR MINISTRO ANDRÉ MENDONÇA (RELATOR):

### I. Síntese da questão

1. A controvérsia constitucional deduzida nos autos da presente ação direta de inconstitucionalidade consiste em saber **se a Lei Complementar nº 116, de 2003, extravasou a materialidade do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza prevista no art. 156, inc. III, da Constituição da República, ao prever a incidência desse tributo sobre a hospedagem de qualquer natureza em hotéis, *apart-service* condominiais, *flat*, *apart-hotéis*, hotéis residência, *residence-service*, *suite service*, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres, além da ocupação por temporada com fornecimento de serviço.**

2. Sendo assim, antes de endereçar as questões de mérito, reputo importante abordar as preliminares suscitadas pela Advocacia do Senado Federal e pela Advogada-Geral da União.

### II. Preliminares: inépcia da petição inicial e poderes específicos em procuração

3. **Em relação ao ônus de articular controvérsia jurídica apta a deflagrar a jurisdição constitucional, reputo que referida questão preliminar não procede.** Isso porque da exordial é possível depreender os elementos previstos no art. 3º da Lei nº 9.868, de 1999, bem como que mencionado petitório satisfaz os requisitos emanados do repertório jurisprudencial deste Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, confira-se o que consta na ementa da ADI nº 2.321-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 25/10/2000, p. 10/06/2005:

“ALEGAÇÃO DE INÉPCIA DA PETIÇÃO INICIAL: INOCORRÊNCIA. - Não se revela inepta a petição inicial, que, ao impugnar a validade constitucional de ato emanado do Tribunal Superior Eleitoral, (a) indica, de forma adequada, as normas de parâmetro, cuja autoridade teria sido desrespeitada, (b) estabelece, de maneira clara, a relação de antagonismo entre esse ato estatal de

menor positividade jurídica e o texto da Constituição da República, (c) fundamenta, de modo inteligível, as razões consubstanciadoras da pretensão de inconstitucionalidade deduzida pelo autor e (d) postula, com objetividade, o reconhecimento da procedência do pedido, com a conseqüente declaração de ilegitimidade constitucional da resolução questionada em sede de controle normativo abstrato, delimitando, assim, o âmbito material do julgamento a ser proferido pelo Supremo Tribunal Federal.”

4. **No que toca à higidez da procuração outorgada pelo presidente da ABIH Nacional**, a digna Advogada-Geral da União defendeu que nesse instrumento não há menção ao subitem 9.01 da Lista de serviços anexa à LC nº 116, de 2003. Logo, ao seu ver, esse estado de coisas não atenderia orientação jurisprudencial desta Suprema Corte no sentido de que se revela indispensável a indicação das normas ou leis questionadas na procuração.

5. No art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.868, de 1999, positivou-se que “ **a petição inicial, acompanhada de instrumento de procuração, quando subscrita por advogado, será apresentada em duas vias, devendo conter cópias da lei ou do ato normativo impugnado e dos documentos necessários para comprovar a impugnação** ” (grifos nossos).

6. Nesse diapasão, é remansosa a compreensão desta Corte sobre a imprescindibilidade de outorga de procuração com poderes específicos para instaurar o controle abstrato e concentrado de constitucionalidade perante a Corte. No âmbito da ADI nº 2.187-QO/BA, Rel. Min. Octavio Gallotti, Tribunal Pleno, j. 24/05/2000, p. 12/12/2003, o Plenário assentou na ementa desse julgamento que “ **é de exigir-se, em ação direta de inconstitucionalidade, a apresentação, pelo proponente, de instrumento de procuração ao advogado subscritor da inicial, com poderes específicos para atacar a norma impugnada** ”. Logo, segundo essa dicção pretoriana, cuida-se de um vício sanável, que demanda, se for o caso, a conversão do julgamento em diligência.

7. Em seguida, o Supremo Tribunal Federal externou posição segundo a qual “ **atende as exigências legais procuração que outorga poderes específicos ao advogado para impugnar, pela via do controle concentrado, determinado ato normativo, sendo desnecessária a individualização dos dispositivos** ” (ementa da ADI nº 2.728/AM, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, j. 28/05/2003, p. 20/02/2004).

8. No caso dos autos, extraio do instrumento processual em comento os seguintes dizeres: “ a presente se prende exclusivamente a propor ação direta de inconstitucionalidade (ADI) junto ao STF, visando discutir a cobrança do ISSQN incidente sobre a hospedagem no ramo hoteleiro, enquanto locação temporária, na defesa dos interesses dos associados aqui representados pela outorgante ” (e-doc. 2, p. 2). Por sua vez, no substabelecimento, há referência aos “ autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade junto ao STF para discussão do ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) ” (e-doc. 3, p. 2). Juntou-se, ainda, ao processo cópia da Lei Complementar nº 116, de 2003 (e-doc. 6).

9. Posto este quadro, **considero ser indevida a extinção anômala da ação direta, em função de eventual defeito do instrumento de procuração, bem como ser despiciendo instar a requerente para ratificar seu desejo de propugnar pela inconstitucionalidade do objeto em questão** . Subscrovo, a propósito, a manifestação do *Parquet* , segundo a qual “ o instrumento satisfaz, no ver da Procuradoria-Geral da República, o requisito de demonstrar o interesse da associação autora na propositura da ação ” (e-doc. 39, p. 3). A despeito de não haver primor técnico na redação do instrumento processual, parece-me inequívoca a manifestação de vontade formalizada na espécie. Desse modo, **rejeito também essa questão preliminar** .

10. Assim, **conheço integralmente desta ADI e, de imediato, passo a apreciar o capítulo do petítório inicial referente ao mérito.**

### III. Mérito

11. De início, importa ter em mente que o nó górdio da presente ação direta **consiste em definir se os contratos que veiculam hospedagem de qualquer natureza nos meios listados no objeto impugnado são preponderantemente serviços para fins de tributação pelo ISSQN** . Por brevidade, após detido exame da matéria, **declaro que a conclusão a qual chegarei na presente manifestação judicial é positiva e, por consequência, não há como acolher os pedidos contidos na petição inicial , pelos fundamentos que passo a explanar .**

12. É consabido por todos que na reforma do sistema tributário perpetrada pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, à Constituição de 1946, o Poder Constituinte Reformador trilhou caminho pela pluralidade de impostos incidentes sobre a circulação de bens e serviços, cuja base econômica é o consumo. Um dos fatores explicativos para essa opção fundamental, distinta, por exemplo, de um modelo de imposto sobre o valor agregado (IVA) único, decorre do movimento municipalista e, por consequência, da necessidade política de garantir a autonomia financeira dos municípios, por meio da arrecadação de tributos de sua competência privativa. Naquele contexto, diante da extinção do Imposto de Indústrias e Profissões, cindiu-se na EC nº 18, de 1965, em competências tributárias distintas o ICM e o ISS. A princípio, o último se destinaria a gravar a circulação econômica de bens imateriais ou incorpóreos — serviços — e o primeiro, o fluxo de bens materiais ou corpóreos — mercadorias e produtos.

13. Conforme fielmente narrado pela associação requerente, o Decreto-Lei nº 406, de 1968, trouxe a lume normas gerais de direito financeiro aplicáveis aos impostos sobre serviços de qualquer natureza. Ali, nos termos de seu art. 1º, adotou-se como fator gerador do ISS tanto “ *a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtores* ” quanto “ *o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares* ”. De modo mais completo ao que consta na exordial, é importante observar que na Lista de Serviços anexa a referido ato normativo sempre constou a hospedagem, mas também a locação de espaços em bens móveis e imóveis a título de albergaria:

**[Redação original]**

XIX - Locação de espaço em bens, imóveis a título de hospedagem;

(...)

XXI - Hospedagem em hotéis, pensões e congêneres, exceto o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias quando não incluídas no preço da diária ou mensalidade.

**[Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969]**

Serviços de:

(...)

39. Hospedagem em hotéis, pensões e congêneres (o valor da alimentação, quando incluído no preço da diária ou mensalidade, fica sujeito ao imposto sobre serviços).

**[Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987]**

99. Hospedagem em hotéis, motéis, pensões e congêneres (o valor da alimentação, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto sobre Serviços);”

14. Nesse sentido, para além da literalidade do objeto ora hostilizado, tem-se que “ *compete aos Municípios instituir impostos sobre (...) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar* ”, conforme o art. 156, inc. III, do texto constitucional. Por conseguinte, o entendimento iterativo da Suprema Corte aponta no sentido de que “ *nas relações mistas ou complexas em que não seja possível claramente segmentar as obrigações de dar e de fazer (...), 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* ” (ADI nº 3.142/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 05/08/2020, p. 09/10/2020).

15. Portanto, fixada na lista anexa à LC nº 116, de 2003, que uma atividade veicula uma prestação de serviço, ainda que se trata de relação contratual mista ou complexa, somente se mostra viável articular com a inconstitucionalidade dessa opção legislativa, quando a natureza jurídica do negócio jurídico em questão não corresponda, de fato, a um serviço. Justamente por isso, a despeito da locação de bens móveis sempre constar nos diplomas acima referidos, há muito este Pretório Excelso assentou a inconstitucionalidade da tributação dessa atividade pelo ISS. Quanto ao tema, basta verificar o enunciado nº 31 da Súmula Vinculante do STF: “ *É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis* ”. Confirmam-se, ainda, as ementas dos seguintes precedentes que deram origem ao verbete sumular:

“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. 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.”

(RE nº 116.121/SP, Red. do Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 11/10/2000, p. 25/05/2001).

“IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTU MUNICIPAL - DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina.”

(RE nº 446.003-AgR/PR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. 30/05/2006, p. 04/08/2006).

16. Sendo assim, no caso dos autos, cabe a este Colegiado definir se o mesmo se passa com a hospedagem, o que exige, necessariamente, indagar sobre a natureza jurídica desse contrato.

17. Em termos históricos, a atividade de hospedagem acompanha a evolução da humanidade, ao passo que no diapasão etimológico vem do termo *karibergo*, que significava um local onde é possível encontrar abrigo e alimento. No latim, remonta-se ao termo *hospitium*, denotando o lugar onde as pessoas conseguiam, durante as viagens, instalações para se alimentar e descansar, em caráter temporário. Esse dado, por si só, já fornece indicativos da essência do negócio jurídico em questão.

18. De acordo com Paulo Scartezzini Guimarães, pode-se delinear o seguinte retrospecto histórico quanto à hospedaria e ao contrato de hospedagem:

“Afirma-se que o mais antigo registro de hospedaria organizada data da época dos primeiros Jogos Olímpicos, em cuja estrutura e instalação constava o dispositivo de recepção e hospedagem, que consistia em um abrigo grande, denominado Ásylon ou Asilo. Esse

local tinha a finalidade de permitir o repouso, a proteção e a privacidade dos atletas de fora.

(...)

A atividade hoteleira não passou despercebida no direito romano. O negócio era visto como uma ' *locatio conductio* ', mas o direito honorário criou regras para definir a responsabilidade do hospedeiro ( *caupo* ou *stabularius* ) pelos objetos que lhes fossem entregues, isto através de uma cláusula implícita existente em todo 'contrato de hospedagem'; esse dever de indenizar sequer era afastado pela ocorrência de força maior.

Na Idade Média, na época de Carlos Magno, construíram-se pousadas para peregrinos no continente europeu; o propósito único de muitas ordens de cavalaria era o de proteger os peregrinos e prover-lhes abrigo em suas rotas. Em 1282, os estalajadeiros de Florença constituíram um grêmio ou corporação para o desenvolvimento de seus negócios, sendo que as estalagens pertenciam à cidade, que as arrendava por três anos em leilão.

(...)

A palavra 'hotel' originou-se do francês *hôtel* , que significava, inicialmente, residência do rei. O termo era também utilizado para indicar edifícios luxuosos, pertencentes à aristocracia francesa. Em meados do século XVIII, alguns *hôtels* passaram a alugar quartos para fidalgos e altos funcionários, como alternativas aos albergues, hospedarias, mosteiros e castelos, e assim foram associados aos meios de hospedagem de luxo".

19. Ainda, segundo Rafael Paiva, o contrato de hospedagem não possui regramento exaustivo na codificação das relações civis, porquanto os Códigos Civis de diversos países limitam-se a enunciar algumas regras aplicáveis a essas redes contratuais. Logo, seriam contratos essencialmente atípicos, mas nominados por conta de sua relevância prática, cabendo, em regra, à dogmática civilista conceituá-los. De todo modo, fato é que " *a função típica do contrato é a de hospitalidade retribuída, sendo ressarcíveis os danos causados pelo inadimplemento contratual* ".

20. Sendo assim, doutrinariamente, é possível qualificar o contrato de albergaria da seguinte forma:

"O contrato de hospedagem é atípico, bilateral, consensual, oneroso, comutativo e, em regra, de adesão.

É um contrato atípico porque, como será visto em seguida, não há no nosso ordenamento jurídico uma lei que regulamente este negócio.

Trata-se de um contrato bilateral porque há prestação de ambos os contratantes, sendo a prestação de um a razão da contraprestação do outro.

(...)

Como acima mencionado e ao contrário do que ocorreu em outros diplomas estrangeiros, como no Código Civil peruano (arts. 1713 a 1727), no Código Civil mexicano (Arts. 2666 a 2669) e no antigo Código civil português (arts. 1419 a 1423), não há no nosso ordenamento jurídico uma norma específica sobre o contrato de hospedagem, podendo assim ser qualificado como contrato atípico ou inominado. Será então regido pelas normas gerais dos contratos e, por analogia, pelas normas de outros contratos que possuam algumas características semelhantes, como o de prestação de serviços, o de depósito, o de locação, o de penhor e o de venda.

Quase todo o contrato de hospedagem será classificado como um contrato de consumo; como contratado teremos uma pessoa jurídica ou física, nacional ou estrangeira, pública ou privada, que prestará o serviço, esse entendido como atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços (art. 966 do CC). No outro polo da relação negocial, como consumidor teremos uma pessoa física ou até mesmo uma pessoa jurídica, posto que, embora se tratando de contrato firmado pelo ente moral, para uso de seu preposto ou representante, ele utilizará os serviços de hotelaria como destinatário final.

(...)

Tratando-se então de relação de consumo, será aplicado o Código de Defesa do Consumidor e, subsidiariamente, no que não for incompatível, o Código Civil (...) o Código civil em vigor, assim como o revogado, traz em alguns dispositivos deveres e obrigações decorrentes dessa relação jurídica.

Os arts. 647 a 652 do Código Civil cuidam do depósito necessário, cuja homologação se dá pelos arts. 874 a 876 do Código de Processo Civil; o art. 932 da lei material trata da responsabilidade dos donos de hotéis, hospedarias, casas ou estabelecimentos onde se albergue por dinheiro, mesmo para fins de educação, pelos atos praticados pelos seus hóspedes, moradores e educandos, independentemente de culpa”.

21. Nesse sentido, a despeito do notável esforço argumentativo da associação requerente, **não há o que se confundir entre a relação negocial de hospedagem e o contrato de locação de bem imóvel**. Veja-se o escólio de Gladston Mamede a esse respeito:

“Numa relação negocial de hospedagem, encontramos um contrato no qual alguém se compromete a hospedar outrem, a dar-lhe abrigo. Como se constata com facilidade, começamos pela relação mais elementar, na qual se poderiam elencar os seguintes elementos: (1) o hospedeiro, (2) o hóspede, (3) a obrigação de abrigar (o que pressupõe um local adequado para tanto), e (4) um acordo de vontade. Em dinâmica, temos, minimamente, uma relação negocial na qual um sujeito assume a função de hospedeiro por aceitar abrigar alguém (o hóspede).

(...)

Há, portanto, um contrato de hospedagem remunerado (ou oneroso) quando um sujeito (o hospedeiro) acolhe (hospeda) alguém (o hóspede) em troca de qualquer produto ou mercadoria ou mesmo quando o hóspede oferece-se para, em troca da hospedagem, prestar um serviço.

De qualquer forma, seja em função do tipo de pagamento, seja em função do tipo de acolhida (hospedagem) que é contratado, é fundamental que as pessoas, que os bens e as obrigações assumidas não estejam arrançados sob forma que transfira o fato para o âmbito de outra regulamentação jurídica, como a locação ou o contrato de trabalho com fornecimento de alojamento, entre outras situações possíveis (...). É fundamental não confundir os contratos de hospedagem e de hotelagem com o contrato de locação. Tanto na hospedagem, quanto na hotelagem, contrata-se o abrigo do hóspede e, conforme o caso, serviços complementares para garantir e otimizar tal acolhida; já no contrato de locação, contrata-se a cessão do direito de uso (*ius utendi*) e, em parte (creio), do direito de gozo e fruição (*ius fruendi*) de uma coisa (*res fundum*). O locador está obrigado a permitir a utilização plena da coisa (móvel ou imóvel), ao passo que o hoteleiro (e o hospedeiro, mais amplamente) está obrigado a um comportamento (a um fazimento): acolher, abrigar. São situações diferentes, submetidas a tratamentos jurídicos diversos.

(...)

Em fato, como procurei demonstrar anteriormente, há uma distinção nítida entre ambos os negócios; acrescente-se, por ser relevante, que os contratos locativos, mormente os residenciais, estão protegidos pela legislação específica (a Lei do Inquilinato), constituída com base na ideia de proteção ao inquilino (via de regra, famílias que fazem do bem locado seu lar), numa visível política de proteção social. Essas circunstâncias não estão presentes nos hotéis, mesmo quando se tem uma contratação por largo tempo, ainda que o pagamento, justamente em função disso, seja calculado por fórmula diferente daquela utilizada para o cálculo das diárias (ou seja, por pagamentos semanais, quinzenais ou mensais). Afinal, o usuário do hotel beneficia-se, sempre, da estrutura de hotelaria, de sua maior segurança, de

detalhes como uma portaria e recepção, como unidades habitacionais diferidas, onde verifica-se maior movimentação, maior variação de vizinhança, ausência de situação familiar etc (...) O contrato de hospedagem, portanto, não constitui mero contrato de locação de leito ou de quarto, mas um contrato distinto, com tórculo próprio, a implicar um conjunto de obrigações inconfundíveis. E para aquele que o contrato com fins comerciais (visando à contraprestação do hospedado), deve estar atento para a amplitude de suas obrigações mínimas”.

22. No âmbito da Política Nacional de Turismo, prevista na Lei nº 11.771, de 2008, também não há qualquer dúvida sobre a caracterização do mister dos meios de hospedagem como um serviço e, por consequência, atrair esse plexo de atividades ao campo de incidência do ISSQN. Confira-se:

“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 expresse, e cobrança de diária.

§1o 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 a hóspedes, estão sujeitos ao cadastro de que trata esta Lei e ao seu regulamento.

§2o Considera-se prestação de serviços de hospedagem em tempo compartilhado a administração de intercâmbio, entendida como organização e permuta de períodos de ocupação entre cessionários de unidades habitacionais de distintos meios de hospedagem.

§ 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, **desde que sua destinação funcional seja apenas e exclusivamente a de meio de hospedagem**.

§ 4º **Entende-se por diária o preço de hospedagem correspondente à utilização da unidade habitacional e dos serviços incluídos, no período de 24 (vinte e quatro) horas, compreendido nos horários fixados para entrada e saída de hóspedes.**”

(grifos nossos)

23. Em suma, a teor dos arts. 109 a 110 do Código Tributário Nacional, se é certo que não compete à LC nº 116, de 2003, considerar como serviço algo que ontologicamente não o é, também **não é dado à requerente buscar a hospedagem como uma obrigação de dar**. Portanto, uma vez identificado o liame funcional atinente ao alojamento temporário no bojo de um fazer, a meu sentir, não se mostra correto estressar as peculiaridades desse contrato no afã de equipará-lo a uma locação com o intuito precípua de desqualificar a atividade comercial como um serviço apto a ensejar o fato gerador do ISSQN.

24. Ilustrativamente, extraio dos arts. 24 e 25 do Decreto nº 7.381, de 2010, que “ *considera-se unidade habitacional o espaço atingível a partir das áreas principais de circulação comuns no estabelecimento, destinado à utilização privada pelo hóspede, para seu bem estar, higiene e repouso*”, ao passo que “ *entende-se por diária o preço da hospedagem correspondente à utilização da unidade habitacional e dos serviços incluídos, observados os horários fixados pela entrada e saída do hóspede, obedecendo o período de vinte e quatro horas disposto no § 4º do art. 23 da Lei nº 11.771, de 2008*”. Contudo, disso não se haure que a hospedagem qualifica-se, para fins tributários, como uma obrigação de dar a “ *unidade habitacional*” pelo preço vertido na “ *diária*”.

25. Na verdade, em clássico artigo acerca dos contratos de hospedagem, o e. Ministro aposentado deste STF Eros Roberto Grau identifica ser a funcionalidade que caracteriza essa modalidade contratual, bem como que, a rigor, o negócio pressupõe, em sua essência, as utilidades econômicas de uma série de outros contratos:

“O conjunto de considerações até este ponto expostas pode ser sumariado nas seguintes conclusões: a) o contrato de hotel é o celebrado entre o hotel e o usuário de seus serviços, tendo por objeto a hospedagem remunerada; b) o contrato de hotel implica, em sua essência, uma locação de coisa imóvel, uma locação de coisas móveis, uma locação de serviço, um depósito e, potencialmente, um penhor; c) como tal - como contrato de hotel - se configura o contrato celebrado entre o designado ‘hotel-residência’ e os usuários de seus serviços. D) o contrato de hotel, contrato típico - inclusive o de ‘hotel-residência’ - consubstancia um negócio singular, ao passo que o contrato de ‘apart-hotel’ consubstancia um negócio misto

(...)

Em todas essas hipóteses dá-se a exploração conjunta (...) das unidades do 'apart-hotel' para fins de hospedagem e este se transforma em instrumento do exercício da hotelaria; o contrato celebrado pelo usuário da unidade - com o proprietário único das unidades, com a empresa administradora do condomínio ou com a empresa de hotelaria, que administra, total ou parcialmente, tais unidades - é, então, um contrato de hotel, consubstanciante de um negócio singular de fornecimento de alojamento, depósito de bagagens e coisas de uso e serviços".

26. Nesse cenário, a meu sentir, pode-se chegar a três ordens de certeza quanto à compreensão deste Tribunal acerca da incidência de ISS em operações contratuais mistas. *Primeira*, nada obstante esteja convencido de que primordialmente o contrato de hospedagem veicula uma obrigação de fazer, **essa classificação obrigacional não se revela condição *sine quo non* para se responder à controvérsia constitucional veiculada no caso dos autos**, como se extrai da didática ementa do Tema nº 581 do repertório da Repercussão Geral, cujo paradigma é o RE nº 651.703-RG/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 29/09/2016, p. 26/04/2017, e o mote, a incidência do ISS sobre atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde:

"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*. (...) 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 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.” (grifos nossos).

27. Em postura hermenêutica mais conservadora, “ *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* ”, como corretamente argumentou o i. Ministro Gilmar Mendes no Tema nº 300 do ementário da Repercussão Geral, tendo como *leading case* o RE nº 603.136/RJ, de sua relatoria, Tribunal Pleno, j. 29/05/2020, p. 16/06/2020. No plano doutrinário, o mesmo raciocínio pode ser encontrado em contributo a respeito das operações de *leasing* da lavra do Ministro Luiz Edson Fachin.

28. *Segunda*, o **progressivo incremento das atividades enquadráveis como hospedagem de qualquer natureza, desde o Decreto-Lei nº 406, de 1968, em suas múltiplas redações, até a Lei Complementar nº 116, de 2003, não depõe em favor da tese jurídica da associação requerente**. Na verdade, esse estado de coisas deriva tanto dos impactos das novas tecnologias no mercado hoteleiro, v.g. a economia do compartilhamento e de plataforma, quanto da nova formatação desse setor econômico pela Constituição de 1988. Em relação ao segundo fator, Gladston Mamede bem explica que a novel ordem promoveu a liberalização da hotelaria, à luz das liberdades econômicas e empresariais fundamentais constantes na Lei Fundamental, que culminou na superação do quadro anterior:

“No Direito brasileiro, a regulamentação dos meios de hospedagem de turismo foi concretizada por meio do Decreto nº 84.910/80, norma criada a partir da Lei nº 6.505/77. Segundo o decreto, são meios de hospedagem de turismo os empreendimentos ou estabelecimentos destinados a prestar serviços de hospedagem em aposentos mobiliados e equipados, alimentação e outros necessários aos usuários. Tendo sido constituída ainda ao tempo da Constituição de 1967, com as fortes alterações impostas pela Emenda Constitucional nº 1, tal legislação pretendeu que a exploração dos meios de hospedagem de turismo tivesse por requisito o registro na Embratur, exigência estendida à abertura de filiais (...) O Decreto-lei nº 2.294/86, porém, alterando a sistemática anterior, assegurou serem livres, no Brasil, o exercício e a exploração de atividades e serviços turísticos, salvo quanto às obrigações tributárias e às normas municipais para a edificação de hotéis. Essa disposição ganhou força renovada com a Constituição de 1988, já que seus arts. 1º e 170 dão ênfase aos princípios da livre iniciativa e livre concorrência (...) Dessa forma, qualquer pessoa (natural ou jurídica) pode explorar meios de hospedagem, devendo atender apenas às exigências específicas da legislação comum (societária - civil ou comercial -, tributária, urbanística, ambiental etc.)”.

29. Por sua vez, esta Suprema Corte assentou no Tema nº 296 da Repercussão Geral, cujo paradigma é o RE nº 784.439-RG/DF, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, j. 29/06/2020, p. 15/09/2020, que a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, ostenta caráter taxativo, porém admite interpretação extensiva no tangente às atividades inerentes aos serviços nela elencados. Eis o teor da ementa desse julgamento:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. ART. 156, III, DA CARTA POLÍTICA. OPÇÃO CONSTITUCIONAL PELA LIMITAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS POR MEIO DA ATRIBUIÇÃO À LEI COMPLEMENTAR DA FUNÇÃO DE DEFINIR OS SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS PELO ISS. LISTAS DE SERVIÇOS ANEXAS AO DECRETO-LEI 406/1968 E LEI COMPLEMENTAR 116 /2003. CARÁTER TAXATIVO COMPATÍVEL COM A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

(...)

5. Ao determinar que compete à lei complementar definir os serviços tributáveis pelo ISS, a Constituição fez escolha pragmática para evitar que, a todo momento, houvesse dúvida se determinada

operação econômica seria tributada como prestação de serviços ou de circulação de mercadorias, especialmente tendo em conta o caráter economicamente misto de muitas operações.

6. Os precedentes judiciais formados por este Supremo Tribunal definiram interpretação jurídica no sentido do caráter taxativo das listas de serviços. Nesse sentido: RE 361.829, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 24.2.2006; RE 464.844 AgR, Rel. Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe de 09.5.2008; RE 450.342 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 03.8.2007.

**7. As listas de serviços preveem ser irrelevante a nomenclatura dada ao serviço e trazem expressões para permitir a interpretação extensiva de alguns de seus itens, notadamente se socorrendo da fórmula 'e congêneres'. Não existe obstáculo constitucional contra esta sistemática legislativa. Excessos interpretativos que venham a ocorrer serão dirimíveis pelo Poder Judiciário.**

8. Embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviços tudo aquilo que queira, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige que ela inclua apenas aquelas atividades que o Direito Privado qualificaria como tais. Precedentes nesse sentido julgados em regime de repercussão geral, a saber: RE 592.905, Rel. Ministro Eros Grau, e RE 651.703, Rel. Ministro Luiz Fux, em que examinadas as incidências do ISS, respectivamente, sobre as operações de arrendamento mercantil e sobre aquelas das empresas de planos privados de assistência à saúde.

9. O enquadramento feito pelo Tribunal local de determinadas atividades em itens da lista anexa ao DL 406/1968 não pode ser revisto pelo Supremo Tribunal Federal. Eventual violação da Constituição Federal apresenta-se como ofensa reflexa e a análise do recurso extraordinário demanda a reavaliação das provas produzidas no processo.

10. Recurso extraordinário interposto contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça não conhecido. Recurso extraordinário contra o acórdão do Tribunal de Justiça de Alagoas parcialmente conhecido e, no mérito, não provido.

11. Tese de repercussão geral: **' É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva. ' "**

(grifos nossos)

30. No caso dos autos, é exatamente o que se passa, porque se enumera no subitem 9.01 da lista anexa uma série de modalidades de meios de hospedagem, encerrando-se com a expressão " e congêneres ". Logo, para

além de albergada pela Constituição de 1988, a opção legislativa é clara no sentido de inserir na base de incidência do ISSQN tudo aquilo que se demonstre uma hospedagem.

31. Ademais, não custa observar que o próprio Poder Judiciário tem balizado a atuação do Fisco municipal, ao identificar a ocorrência de fato tributável somente em hipóteses nas quais os serviços prestados pelo contribuinte sejam típicos de albergaria. Por ilustração, cito os seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. 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-hotel que foi confiado 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 das unidades de apart-hotel, porquanto aqueles encerram simples relação de locação com os ocupantes do imóvel, sendo imperiosa a anulação do auto de infração lavrado pelo recorrente. III - Recurso especial improvido.”

(REsp nº 457.499/DF, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, j. 06/12/2005, p. 13/02/2006)

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. APART-HOTEL. IMOBILIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. A simples leitura do acórdão deixa claro que a recorrida desempenha um único papel, o de imobiliária. 2. É certo que não incide ISSQN nas operações relativas a locação de bens imóveis, seja porque não há previsão específica na lei (para bens imóveis), seja porque o conteúdo do contrato de locação é incompatível com o conceito de "prestação de serviços", elemento material (constitucionalmente definido) daquele tributo. Precedente. 3. Acolher o argumento sustentado no especial no sentido de que a empresa recorrida é prestadora de serviços de hospedagem, e não imobiliária, esbarraria no óbice da Súmula n. 7 do Superior Tribunal de Justiça, porquanto se faz necessário o reexame dos fatos e das provas produzidas nos autos. 4. Recurso especial não-provido.”

(REsp nº 952.159/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 16/9/2008, p. 29/10/2008)

32. *Terceira*, mesmo no que diz respeito ao pedido subsidiário da entidade de classe de âmbito nacional em tela, **considero ser indevido decotar a base de cálculo do tributo municipal com a finalidade de excluir a parcela referente à locação da unidade habitacional**. Como já dito, a circulação de serviço vertida no contrato de hospedagem tem caráter singular, ganhando sentido econômico a partir de sua visualização unitária.

33. De acordo com a compreensão iterativa desta Suprema Corte, até mesmo nos casos de locação de bens móveis, a aferição da possibilidade, ou não, da cisão dessas operações não é matéria tipicamente da alçada da presente Corte, tornando-se necessária para responder a essa questão uma abordagem holística informada pelo acerto fático-probatório. Nessa linha, no campo das reclamações, cito a Rcl nº 14.290-AgR/DF, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, j. 22/05/2014, p. 20/06/2014, assim ementada:

“EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. INCIDÊNCIA EM CONTRATOS MISTOS. LOCAÇÃO DE MAQUINÁRIO COM OPERADORES. RECLAMAÇÃO. ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DA SÚMULA VINCULANTE 31. DESCABIMENTO. A Súmula Vinculante 31, que assenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS nas operações de locação de bens móveis, somente pode ser aplicada em relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. Hipótese em que contratada a locação de maquinário e equipamentos conjuntamente com a disponibilização de mão de obra especializada para operá-los, sem haver, contudo, previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada à contratante. Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional. Agravo regimental conhecido e não provido.”

34. Em sede de recurso extraordinário, destaco, no mesmo sentido, a ementa do ARE nº 743.669-AgR/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, j. 29/04/2014, p. 13/05/2014:

“Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Tributário. ISS. Incidência em atividade de hospedagem. 3. Necessidade de prévia análise e interpretação da legislação infraconstitucional. Ofensa reflexa. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.”

35. Igualmente, diante do mister de uniformização da legislação federal, registro que o STJ tem por assente que todas as parcelas que integram o preço do serviço de hotelaria compõem a base de cálculo do ISS. Nessa linha, confirmam-se as ementas do REsp nº 1.135.221/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 23/11/2010, p. 02/12/2010, do AREsp nº 165.619-AgRg/SC, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, j. 26/02/2013, p. 05/03/2013, e do REsp nº 885.014-EDcl/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, j. 03/11/2009, p. 17/11/2009:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. SERVIÇOS DE HOTELARIA. INCIDÊNCIA.

1. O acórdão recorrido analisou todas as questões necessárias ao desate da controvérsia, só que de forma contrária aos interesses da parte. Logo, não padece de vícios de omissão, contradição ou obscuridade, a justificar sua anulação por esta Corte. Tese de violação do art. 535 do CPC repelida.

2. Todas as parcelas que integram o preço do serviço de hotelaria compõem a base de cálculo do ISS. Logo, não há falar em exclusão do valor relativo à hospedagem, uma vez que expressamente constante da lista de serviços anexa à LC n. 116/2003. Precedente: EDcl no REsp 885.014/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe de 17.11.2009.

3. Recurso especial não provido.”

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE HOTELARIA. INCIDÊNCIA.

1. Todas as parcelas que integram o preço do serviço de hotelaria compõem a base de cálculo do ISS. Logo, não há falar em exclusão do valor relativo à hospedagem, pois está consta expressamente da lista de serviços anexa à LC n. 116/2003. Precedente.

2. Agravo regimental não provido.”

“PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - ERROR IN PROCEDENDO - JULGAMENTO DE RECURSO ESPECIAL JÁ JULGADO - NOVO JULGAMENTO - ADEQUAÇÃO AOS LINDES DA DEVOLUTIVIDADE - TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ISSQN - SERVIÇO DE HOTELARIA - TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS TERCEIRIZADOS - INCLUSÃO NO PREÇO -

INCIDÊNCIA - DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL PREJUDICADO.  
QUESTÃO CONSTITUCIONAL - PREQUESTIONAMENTO -  
INCOMPETÊNCIA.

1. Reconhecido o error in procedendo em julgamento que decidiu irresignação já julgada por esta Corte, procede-se a novo julgamento atento aos lindes da devolutividade do novo recurso especial.

2. Exclusão dos itens 1, 2 e 3 do acórdão embargado.

3. Compõe a base de cálculo do ISSQN todas as parcelas que integram o preço do serviço de hotelaria, nele incluídos tinturaria, lavanderia e despesas telefônicas cobradas pelo hotel do hóspede.

"Salvo nos casos previstos na Lei, as parcelas dos custos da prestação dos serviços não são excluídas da base de cálculo." (REsp 982.952/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Rel. p/ Acórdão Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/10/2008, DJe 16/10/2008) 4. Divergência jurisprudencial prejudicada. Precedentes da Corte no sentido do acórdão recorrido. Aplicação da Súmula 83/STJ.

5. Embargos de declaração parcialmente providos para conceder efeito infringente ao acórdão embargado no sentido de negar provimento ao recurso especial do contribuinte."

36. Por todas essas razões, sob qualquer ângulo que se olhe, **não visualizo inconstitucionalidade no objeto ora atacado. Dessa maneira, compreendo que o pleito vertido na peça inaugural desta ação direta de inconstitucionalidade não merece acolhida .**

#### IV. Dispositivo

37. Diante do exposto, **conheço da presente ação direta de inconstitucionalidade e julgo-a improcedente .**

É como voto.

Ministro **ANDRÉ MENDONÇA**

Relator

*Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00*