

Lima e Araújo: Locação para eventos e cobrança de ISSQN

As medidas de restrições sociais para conter o avanço da pandemia, ocasionada pelo vírus Sars-Cov-2 (Covid-19), causaram forte impacto nas receitas das empresas do setor de turismo em geral. Segundo a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), estima-se que o setor tenha deixado de faturar desde o início da pandemia, em 2020, até o final de 2021, o equivalente a R\$ 473,7



Nesse cenário, o subsetor de hotelaria, com mais de 10 mil

empresas instaladas no país [2], foi um dos mais afetados, e mesmo com a gradual recuperação observada nos últimos meses, se faz necessário buscar alternativas para reduzir custos e despesas para garantir maior margem operacional.

Os Hotéis possuem como principal fonte de receita a prestação de serviços de hospedagem, sujeitos, portanto, ao ISSQN, segundo o disposto no subitem 9.01 da Lei Complementar 116/2003 [3].

O serviço de hospedagem, entretanto, não deve ser confundido com mera locação de espaço de bem imóvel (quarto ou cômodo), pois é um contrato complexo que também envolve a prestação de serviços atrelados, como, por exemplo, portaria, segurança, estacionamento, alimentação, lavagem de roupas ou quaisquer serviços secundários inerentes a atividade.

Dessa forma, a hospedagem deve ser entendida como o oferecimento comercial ao público em geral de alojamento, combinado com uma profusão de serviços de bem-estar ofertados ao contratante pelo período contratado para abrigamento.

Em alguns casos, porém, além do serviço de hospedagem, parte significativa da receita dessas empresas estão vinculadas a locações de espaços próprios e dependências para eventos (festas, show, aniversário, congressos, palestras etc.) à terceiros, sem qualquer relação com o serviço de estalagem.

O conceito de locação encontra previsão no *caput* do artigo 565 do Código Civil: "*Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição*".



Logo, não restam dúvidas que o contrato de locação se afigura como nítida obrigação de dar (cessão do espaço sem transferência de propriedade por prazo determinado), isto é, na locação pura e simples não existe obrigação de fazer (prestação de serviço), que consiste no esforço humano lícito para realização de tarefa pactuada em benefício de um tomador, mediante retribuição, artigo 594 do Código Civil [\[4\]](#).

Assim, analisando-se os conceitos de locação e serviço de hospedagem, vê-se que aquele se diferencia completamente deste último, posto que o primeiro não tem qualquer oferecimento de serviço adjacente de hospitalidade, mas apenas, repita-se, a cessão por tempo determinado de bem, no caso de hotéis, de espaço físico.

Seguindo esse entendimento, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul decidiu que: "*[...] Em não havendo a efetiva prestação de um serviço na locação de salas, cuja observância independe, ademais, do serviço de hotelaria efetivamente ofertado, trata-se de obrigação, nitidamente, de dar, não integrando, assim, a base de cálculo do ISS.[...]*" [\[5\]](#).

Ao se tributar a cessão de espaços pura e simples, os municípios acabam alterando a definição, o conteúdo, e o alcance do conceito constitucional de prestação de serviços de qualquer natureza expresso no artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988 [\[6\]](#).

A propósito, o subitem 3.03 [\[7\]](#) da Lei Complementar nº 116/2003, que autoriza a cobrança em casos de exploração, por exemplo, de salão de festas, centro de convenções e congêneres, não deve ser confundida com a tributação da mera disponibilidade do bem imóvel para locação, pois nesse tipo de negócio jurídico, é corriqueiro, e até imprescindível o desenvolvimento de atividade ou ação humana para prestação de serviço nesses espaços, portanto, há um complexo de atos feitos em conjunto com a disponibilidade desses espaços [\[8\]](#) [\[9\]](#).

Além disso, em favor do contribuinte, a Suprema Corte, com a publicação da Súmula Vinculante nº 31 [\[10\]](#), consolidou o entendimento de que não incide ISSQN em locação de bens móveis.

Apesar do enunciado tratar expressamente da não incidência sobre locações de bens móveis, existe o mesmo fundamento, devendo a súmula ser aplicada por analogia, posto que a questão essencial é que na locação de bens, seja móveis ou imóveis, não se verifica prestação de serviços, mas uma a simples cessão da coisa por tempo determinado, com a consequente pagamento de retribuição, e devolução ao proprietário no fim do prazo estipulado em contrato.

No mesmo sentido, o STJ no REsp nº 457.499/DF [\[11\]](#), ao analisar a incidência de ISSQN sobre a cessão de imóveis situados em *apart-hotel*, determinou que "*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 [...]*".



Ocorre que, até o momento, os Municípios continuam realizando a cobrança do tributo, o que tem feito com que os contribuintes comecem a buscar autorização judicial para deixar de recolher ISSQN sobre as receitas de aluguéis de espaços para evento de terceiros sem prestação de serviços, pois trata-se de evidente obrigação de dar e não de fazer, inexistindo fato típico tributável como atividade ou prestação de serviço [12].

Portanto, diante de vários precedentes mencionados, inclusive no âmbito dos Tribunais Superiores, podemos observar um movimento favorável aos contribuintes, com forte tendência pelo julgamento da não incidência de ISSQN em locações para eventos sem prestação de serviço agregada, acarretando um alívio financeiro por meio da economia no pagamento do imposto, além de representar uma oportunidade para recuperação desses valores pagos indevidamente nos últimos cinco anos, devendo gerar uma nova corrida ao judiciário, como temos visto em diversos outros temas envolvendo interpretação da norma tributária.

[1] Disponível em: <https://www.istoedinheiro.com.br/turismo-tem-perdas-de-r-474-bi-em-dois-anos-de-pandemia-no-pais/>. Acesso em 24/05/2022.

[2] Hotelaria em números 2021. Disponível em: <https://www.revistahoteis.com.br>. Acesso em 09/06/2022.

[3] 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).

[4] Artigo 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

[5] Apelação Cível, Nº 70059600403, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, relator: Newton Luís Medeiros Fabrício, Julgado em: 03-03-2021.

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

[7] 3.03 — Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e



congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

[8] Nesse sentido: [...] Tal atividade, por certo, não se insere no conceito de prestação de serviços e na hipótese de incidência apontada pela Municipalidade tributante, pois a "cessão de espaços" não se confunde com "exploração de estandes". Esta última abrange a realização de uma série de serviços como a apresentação de projeto, compra de material, contratação de mão-de-obra especializada, instalação, montagem, decoração, além da promoção de diversas benfeitorias que irão compor a entrega final do equipamento em perfeitas condições de funcionamento. Já a cessão de espaço, pura e simples, tal como praticado pela apelada, tem sua materialidade verificada tão somente com sua sublocação, sem a feitura ou montagem de qualquer estrutura. [...] (TJSP; Apelação Cível 1055543-79.2018.8.26.0053; relator (a): Beatriz Braga; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes — 5ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 12/05/2021; Data de Registro: 12/05/2021).

[9] ISSQN Cessão de uso do estádio para realização de show por terceiros Recebimento de valor contratualmente estipulado como contrapartida apenas à cessão do imóvel Responsabilidade das cessionárias pela efetiva realização do espetáculo Locação de imóvel — Obrigação de dar Ausência de caracterização de serviço ISS indevido. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO (TJSP; Apelação Cível 0001569-91.2011.8.26.0053; relator (a): Fortes Muniz; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes — 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 09/04/2015; Data de Registro: 24/04/2015)

[10] Súmula Vinculante 31: *É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza — ISS sobre operações de locação de bens móveis.*

[11] REsp nº 457.499/DF, relator ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6/12/2005, DJ de 13/2/2006, p. 662.

[12] TJSP; Apelação Cível 1001682-48.2018.8.26.0161; relator (a): Octavio Machado de Barros; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Diadema — Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 29/04/2021; Data de Registro: 07/05/2021

Date Created

27/06/2022