



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
 SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
 8ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº *****	SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 27, de 24 de fevereiro de 2006
INTERESSADO *****	CNPJ/CPF *****
DOMICÍLIO FISCAL *****	

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: Sociedade em Conta de Participação.

No sistema de locação conjunta denominada de pool hoteleiro, constitui-se uma sociedade em conta de participação, em que a administradora (empresa hoteleira) é a sócia ostensiva, sendo responsável pelo recolhimento dos tributos segundo as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral.

Dispositivos Legais: Art. 149 do RIR. 1999, IN SRF nº 179/1987, e ADI SRF nº 14/2004.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: SISTEMA DE LOCAÇÃO CONJUNTA (POOLHOTELEIRO). CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SÓCIA OSTENSIVA.

A base de cálculo da contribuição é o faturamento, aqui entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, no caso uma Sociedade em Conta de Participação (SCP), sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (arts. 2º e 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998).

A responsável pelo recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep é a empresa hoteleira, sócia ostensiva da Sociedade em Conta de Participação, constituída no sistema de locação conjunta denominado de poolhoteleiro.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º (alterado pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001), e Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º (alterado pelo art. 25 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: SISTEMA DE LOCAÇÃO CONJUNTA (POOLHOTELEIRO). CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA SÓCIA OSTENSIVA

A base de cálculo da contribuição é o faturamento, aqui entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, no caso uma Sociedade em Conta de Participação (SCP), sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (arts. 2º e 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998).

A responsável pelo recolhimento da contribuição para a Cofins é a empresa hoteleira, como sócia ostensiva da Sociedade em Conta de Participação, constituída no sistema de locação conjunta denominado de poolhoteleiro.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º (alterado pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001), e Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º (alterado pelo art. 25 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003) e Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

RELATÓRIO

Em consulta protocolizada em 26 de agosto de 2003, a consulente acima identificada, na condição de sócio ostensivo, informa por meio de seu representante legal que tem como ramo de atividade a administração de imóveis pelo sistema “pool”.

2. Relata que pelos serviços de administração dos imóveis cobra uma taxa dos respectivos proprietários, a qual é descontada dos valores que lhes são pagos na condição de sócios ocultos da SCP.

3. A consulente antes de apresentar sua dúvida argumenta que:

3.1 Na decisão de nº 27, da SRRF da 8ª RF, publicado no DOU, de 06/04/2001, consta que *“No caso de administração de imóveis através do denominado Sistema POOL, cabe à administradora a retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre os valores que pagar a beneficiários pessoas físicas, a título de aluguel.”*

- 3.2 No art. 140 do RIR/1999, a legislação determina que na apuração dos resultados da SCP, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, sejam observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 254, II, do RIR/1999.
4. Com base nos argumentos acima citados a consultante indaga o seguinte:
- 4.1. Qual procedimento deverá ser adotado? Os valores a título de aluguéis serão tributados na pessoa física (sócios ocultos) ou na pessoa jurídica (sócia ostensiva) ?
- 4.2. Como compatibilizar a decisão nº 27 em tela com o disposto no art. 149 do RIR/1999?
- 4.3. Incide PIS e/ou COFINS sobre a receita da exploração locatícia de flat's?

FUNDAMENTOS LEGAIS

5. A primeira indagação apresentada pela consultante, refere-se à correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária pois, na aludida consulta, a interessada informa que administra imóveis de terceiros, especialmente flats, utilizando o sistema de locação conjunta denominado de “pool”, constituindo-se para tanto segundo afirma, sociedade em conta de participação entre ela e os proprietários das unidades.
6. O “pool” organiza-se sob a forma de uma sociedade em conta de participação, em que várias pessoas se reúnem para a consecução de um objetivo comum, que é a obtenção de lucros. Nestas sociedades há o sócio ostensivo, que é quem exerce com exclusividade a atividade do objeto social, e os demais sócios, denominados de ocultos. Neste sistema de administração de imóveis, a locação é conjunta, e é realizada por empresa hoteleira, sócia ostensiva da sociedade em conta de participação. Os proprietários dos imóveis que aderirem ao pool são os chamados sócios ocultos. O hóspede contrata com a empresa hoteleira, sócia ostensiva da sociedade. O contrato entre o hóspede e a empresa hoteleira tem a natureza de contrato de hospedagem, e fundamentalmente é um contrato de locação de coisas e de locação de serviços, ocorrendo também a figura do depósito e do penhor legal. Há o oferecimento de serviços inerentes à atividade hoteleira, como decorrência de o hotel-residência, flat ou apart-hotel serem explorados ou administrados por empresa hoteleira, que assume as despesas de luz, água, telefone, gás, artigos de higiene e limpeza, lavanderia, alimentos e bebidas, locação de cofres. Reserva-se à administradora a exclusividade na contratação dos serviços especiais disponibilizados aos hóspedes.
7. As sociedades em conta de participação antes reguladas pelos arts. 325 a 328 do Código Comercial Brasileiro de 1850, estão hoje reguladas pelos arts. 991 a 996 do Novo Código Civil Brasileiro, Lei no 10.406, de 2002.
8. Dispõem os arts. 991 a 993, deste novo diploma legal que:

“Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.”

9. As sociedades em conta de participação não têm personalidade jurídica, embora sejam equiparadas pela legislação do Imposto de Renda às pessoas jurídicas. Nestas sociedades, somente o sócio ostensivo exerce a atividade constitutiva do objeto social, e a exerce em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Os demais sócios, denominados sócios ocultos, obrigam-se exclusivamente perante o sócio ostensivo e participam dos resultados correspondentes. Nos termos dos arts. 996 e 1.007, do Novo Código Civil, os sócios, tanto o ostensivo como os ocultos, participam dos lucros ou perdas, na proporção das respectivas quotas, mas o sócio cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

10. Havendo sociedade em conta de participação, a relação jurídica entre os proprietários das unidades e a empresa hoteleira não é a de mandato, mas de sociedade. É justamente a constituição da sociedade que confere aos sócios o direito à participação nos resultados comuns. Esta participação nos resultados comuns é da essência deste sistema de administração e implica na constituição deste tipo de sociedade, que independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito (art. 992, supra citado, do Novo Código Civil). Não há portanto intermediação, como ocorre na administração convencional de imóveis, em que a administradora é mera mandatária do proprietário do imóvel, agindo aquela em nome deste. Já a sócia ostensiva age em seu nome e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Não há, portanto, que se falar, na hipótese de pool hoteleiro, em comissões, como receitas de administração.

11. Pelo Princípio Contábil da Entidade, as receitas e despesas da sociedade não se confundem com as dos seus sócios. São pois receitas da sociedade: a totalidade das diárias, semanadas ou aluguéis, relativos às unidades que aderirem ao pool hoteleiro, inclusive de áreas de restaurantes, salão de convenções, lojas, etc, também integrantes do sistema de locação conjunta; os preços dos serviços prestados, impostos ou taxas incidentes sobre os imóveis, ou demais encargos locatícios, se cobrados, pela administradora, destacadamente das diárias, semanadas ou aluguéis; as multas e juros de mora recebidos; as indenizações recebidas

por extravios e danos causados às unidades; o resultado das aplicações dos saldos financeiros da sociedade. Não tendo a SCP personalidade jurídica, embora equiparada a pessoa jurídica, é o sócio ostensivo, no caso a empresa hoteleira, o responsável pelos tributos e contribuições sociais devidos pela SCP.

12. A relação da receitas acima mencionadas não é exaustiva, já que o faturamento, base de cálculo da contribuição, é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, no caso uma Sociedade em Conta de Participação (SCP), sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (arts. 2º e 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998).

13. No sistema de locação conjunta denominado de pool hoteleiro, é essencial, do ponto de vista tributário, ter-se em mente que uma sociedade foi constituída, ainda que informalmente. Isto por si só muda o enfoque das coisas, com efeitos relevantes nos aspectos das hipóteses de incidência tributárias, mormente nos aspectos pessoais e materiais.

14. Portanto nas locações em que se utiliza o Sistema de Pool Hoteleiro, os lucros ou resultados são apurados em comum: cada proprietário poolista participa dos lucros em cada período, independentemente de sua unidade ter sido efetivamente ocupada. Assim, todos ganham ou todos perdem, e se evita o favoritismo. Diferente é na locação isolada, mesmo feita por intermédio de administradora, em que o proprietário só ganha quando efetivamente locada sua unidade.

15. Quanto à dúvida sobre a compatibilidade entre a decisão nº 27 com o disposto no art. 149 do RIR/1999, informamos que a decisão de número 27, de 2001, aplicou-se a indagação formulada por sujeito passivo detentor de dúvida concreta relativa ao pagamento de alugueis efetuados por pessoa jurídica. Já o art. 149 do RIR/1999, destina-se à Pessoa Jurídica, tendo por objetivo fixar a regra geral de apuração dos resultados da Sociedade em Conta de Participação (SCP). O artigo determina que a sócia ostensiva deverá apurar os resultados da (SCP) observando as mesmas normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, condição obrigatória que foi operacionalizada pela Instrução Normativa SRF nº 179, de 1987, e melhor detalhada pelo ADI SRF nº 14/2004, quando se tratar da tributação das atividades do sistema de locação conjunta de unidades imobiliárias denominado de atividade pool hoteleiro.

16. No que tange à incidência do PIS e da Cofins. A mesma decorre do comando inserido no caput art. 80 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, determinado que “O sócio ostensivo da sociedade em conta de participação (SCP) deve efetuar o pagamento das contribuições incidentes sobre a receita bruta do empreendimento, não sendo permitida a exclusão de valores devidos a sócios ocultos.”

17. Considerando a especificidade da matéria a consultante deverá observar as determinações constantes do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 14 de 2004, que dispõe sobre a tributação das atividades do sistema de locação conjunta de unidades imobiliárias denominado de pool hoteleiro. Dentre os assuntos tratados no referido ato destacamos as disposições contidas nos §§ 1º a 3º, que ora transcrevemos, os quais melhor elucidam as respostas anteriores, bem como respondem à questão de número três (3):

“ § 1º As SCP são equiparadas às pessoas jurídicas pela legislação do Imposto de Renda, e, como tais, são contribuintes do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

§ 2º Na apuração das bases de cálculo do imposto e das contribuições referidas no § 1º, devidas pela aludida sociedade, bem como na distribuição dos lucros, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral.

§ 3º São receitas ou resultados próprios da SCP, exemplificativamente, sujeitando-se às normas de tributação específicas do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: as diárias, semanadas ou aluguéis, relativos às unidades integrantes do pool hoteleiro, inclusive de áreas de restaurantes, salão de convenções, lojas, etc., também integrantes do sistema de locação conjunta; os preços dos serviços prestados, os impostos e taxas incidentes sobre os imóveis, e os demais encargos locatícios, se cobrados, pela administradora, destacadamente das diárias, semanadas ou aluguéis; as indenizações recebidas por extravios e danos causados às unidades; as multas e juros de mora; o resultado das aplicações dos saldos financeiros da sociedade.”

18. O art. 2º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, determinou que “as contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.” (grifou-se)

19. Para fins de incidência cumulativa a definição do que seja faturamento encontra-se no art. 3º da Lei nº 9.718/1998, que a seguir transcrevemos:

“Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos

derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

§ 3º Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

§ 4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para fins da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.”

20. A definição do que seja faturamento no caso de incidência não cumulativa encontra-se no art. 1º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que a seguir transcrevemos:

“ Art.1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.”

21. A Lei nº10.684, de 30 de maio de 2003, alterou a redação do art. 1º da Lei nº10.637/2002 para acrescentar o inciso VI ao § 3º, assim redigido: “VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.”

22. Como se vê, a partir da Lei nº 9.718/1998, integram a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, quer operacionais e não operacionais, com algumas exclusões permitidas. As expressões “totalidade das receitas auferidas”, da Lei nº 9.718/1998, e “todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”, da Lei nº 10.637/2002, visaram incluir, na base de cálculo das exações, as demais receitas que não as resultantes do objeto social das pessoas jurídicas (venda de bens e serviços), como, por exemplo, as receitas financeiras.

23. Hoje as bases de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, das pessoas jurídicas de direito privado, encontram-se hoje delineadas na Lei nº 9.718/1998, arts. 2º e 3º, e, quanto ao PIS/Pasep não-cumulativo, na Lei nº10.637/2002, art. 1º, com a alteração dada pelo art. 25 da Lei nº 10.684/2003. As bases de cálculo de ambas as contribuições consistem no faturamento, assim entendido a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, quer proveniente da venda de bens ou serviços, quer receitas financeiras ou outras receitas não operacionais.

24. São contribuintes das exações acima referidas as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. Considerando que art. 148 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, aprovado pelo Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999, equiparou as sociedade em conta de participação – SCP, às demais pessoas jurídicas, podemos concluir afirmando que as SCP, são contribuintes das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, incidente sobre o faturamento conforme dispõem a legislação vigente.

CONCLUSÃO

25. À vista do exposto, conclui-se que:

25.1. No sistema de locação conjunta denominada de pool hoteleiro, constitui-se uma sociedade em conta de participação, em que a administradora (empresa hoteleira) é a sócia ostensiva, sendo responsável pelo recolhimento dos tributos segundo as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral.

25.2. As bases de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins consistem no faturamento, assim entendido a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, quer proveniente da venda de bens ou serviços, quer receitas financeiras ou outras receitas não operacionais.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

26. Na forma do disposto no artigo 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando assim a presente decisão, recurso de ofício ou voluntário e nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de uma outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, em Brasília – DF, na forma da Instrução Normativa SRF nº 573, de 23 de novembro de 2005.

27. Encaminhe-se os autos à Agência da Receita Federal em Rio Claro, transitando pela EQORT, da *****, para conhecimento, ciência da interessada e demais providências.

São Paulo, ____/____/ 2006

Hamilton Fernando Castardo

Chefe da Divisão de Tributação

Portaria SRRF 0800/G Nº 1.193/2004 (DOU de 11/10/2004)

Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)

alterada pela Portaria SRRF 0800/G nº 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

AGM/mash