
Solução de Consulta nº 127 - Cosit

Data 14 de setembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: SERVIÇOS DE HOTELARIA. DIÁRIAS. TAXA DE SERVIÇO. CLÁUSULA **NO-SHOW**. REGIME DE APURAÇÃO APLICÁVEL.

Para fins de aplicação do regime de apuração cumulativa da Cofins nos termos do inciso XXI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, “serviços de hotelaria” correspondem à “oferta de alojamento temporário para hóspedes” (inciso II do art. 2º da Portaria MF/MTUR nº 33, de 2005), e as receitas incluídas no referido regime correspondem às diárias cobradas destes, assim entendido o preço cobrado pela “utilização da unidade habitacional e dos serviços incluídos” (§ 4º do art. 23 da Lei nº 11.771, de 2008). Pode-se estender a aplicação do mencionado regime de apuração às receitas auferidas pelos prestadores de tais serviços em razão:

- a) da cobrança por serviços diretamente vinculados à hospedagem, desde que independentemente da efetiva utilização pelo hóspede (geralmente chamada de “taxa de serviços”);
- b) da aplicação de cláusula penal contratual que visa indenizar o prestador do serviço pela não apresentação de cliente para hospedagem (cláusula **no-show**).

Diferentemente, não se enquadram nas disposições do mencionado dispositivo as receitas decorrentes da prestação de serviços diversos pelos meios de hospedagem, cobrados fora do valor da diária e somente caso utilizados pelos hóspedes, inclusive as decorrentes da venda de mercadorias a estes, como alimentos, bebidas, artesanato etc., que ficam sujeitas ao regime de apuração não cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 10, XXI, e 15, V; Lei nº 11.771, de 2008, art. 23, § 4º; Decreto nº 7.381, de 2010, art. 27, § 2º; Portaria MF/MTUR nº 33, de 2005.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: SERVIÇOS DE HOTELARIA. DIÁRIAS. TAXA DE SERVIÇO. CLÁUSULA **NO-SHOW**. REGIME DE APURAÇÃO APLICÁVEL.

Para fins de aplicação do regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep nos termos do inciso XXI do art. 10 c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, “serviços de hotelaria” correspondem à “oferta de alojamento temporário para hóspedes” (inciso II do art. 2º da Portaria MF/MTUR nº 33, de 2005), e as receitas incluídas no referido regime correspondem às diárias cobradas destes, assim entendido o preço cobrado pela “utilização da unidade habitacional e dos serviços incluídos” (§ 4º do art. 23 da Lei nº 11.771, de 2008). Pode-se estender a aplicação do mencionado regime de apuração às receitas auferidas pelos prestadores de tais serviços em razão:

- a) da cobrança por serviços diretamente vinculados à hospedagem, desde que independentemente da efetiva utilização pelo hóspede (geralmente chamada de “taxa de serviços”);
- b) da aplicação de cláusula penal contratual que visa indenizar o prestador do serviço pela não apresentação de cliente para hospedagem (cláusula **no-show**).

Diferentemente, não se enquadram nas disposições dos mencionados dispositivos as receitas decorrentes da prestação de serviços diversos pelos meios de hospedagem, cobrados fora do valor da diária e somente caso utilizados pelos hóspedes, inclusive as decorrentes da venda de mercadorias a estes, como alimentos, bebidas, artesanato etc., que ficam sujeitas ao regime de apuração não cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 10, XXI, e 15, V; Lei nº 11.771, de 2008, art. 23, § 4º; Decreto nº 7.381, de 2010, art. 27, § 2º; Portaria MF/MTUR nº 33, de 2005.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

É ineficaz a parte da consulta que não apresenta dúvida sobre a interpretação da legislação tributária federal.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46, **caput**, e 52, I; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, I.

Relatório

Trata-se de consulta apresentada em nome da pessoa jurídica em epígrafe, subscrita por profissional da advocacia devidamente habilitado às fls. 13-14 dos autos. Inicialmente, o causídico presta as declarações a que se refere o art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa

RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. De seguida, articula ter constatado que determinados serviços foram prestados pela sua constituinte sem o correto recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, relativamente a valores cobrados a título de taxa de serviço, de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN) e de **no-show**.

2. Esclarece que a taxa de serviço é cobrada ao hóspede pelos serviços de hotelaria, em percentual incidente sobre o valor da diária. Afirma que a taxa de **no-show** se refere a valores cobrados do hóspede que efetua reserva garantida e não comparece ao hotel na data marcada, pelo que este cobra o valor relativo a uma diária, pois deixa de vender o quarto para outros clientes. Destaca tratar-se de receitas diretamente ligadas aos serviços de hotelaria, os quais são previamente estabelecidos e acordados nas condições de hospedagem, receitas essas que são inseridas no valor da diária. Por esse motivo, o citado patrono entende que tais receitas devem sujeitar-se ao regime cumulativo de apuração das ditas contribuições, até mesmo por força de decisões proferidas pela Receita Federal em processos de consulta por ele colacionadas.

3. Ressalta que a pessoa jurídica em apreço é submetida à forma de apuração mista daqueles tributos e que as mencionadas receitas são por ela tributadas com base nas regras do regime não cumulativo.

4. O requerente traz à colação o art. 10, inciso XXI, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, bem como a Portaria Interministerial nº 33, de 3 de março de 2005. Após entregar-se a extensas considerações sobre o assunto, o defensor reafirma que os valores correspondentes a taxa de serviço, ISS e **no-show** decorrem da prestação de serviços de hotelaria, razão pela qual, a seu ver, devem sujeitar-se à sistemática cumulativa de cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

5. Reitera que as contribuições sob exame foram recolhidas com base em alíquotas superiores (ou seja, aquelas pertinentes ao regime não cumulativo de apuração), pelo que entende haver direito à restituição do montante pago a maior.

6. Em face do exposto, submete o tema à consideração desta Coordenação-Geral, ao tempo que requer seja reconhecido à consultante o direito de compensar administrativamente os valores já recolhidos a maior.

7. É o relatório, com supressões decorrentes da apertada síntese.

Fundamentos

8. Primeiramente, cabe frisar que a consulta, ainda quando seja eficaz, não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua solução convalida informações nela apresentadas, sem prejuízo do poder-dever da autoridade tributária de verificar o efetivo enquadramento na hipótese abrangida pela respectiva decisão, por meio de procedimento de fiscalização, em vista do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

9. Conforme relatado, os questionamentos apresentados pela consulente versam sobre a possibilidade de aplicação do regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às receitas por ela auferidas em decorrência da cobrança dos seguintes valores de seus clientes:

- a) taxa de serviços;
- b) Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN);
- c) cláusula **no-show**.

10. Neste rumo, acentue-se que, com efeito, a Lei nº 10.833, de 2003, preconiza:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

[...]

XXI – **as receitas** auferidas por parques temáticos, e as **decorrentes de serviços de hotelaria** e de organização de feiras e eventos, **conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo**. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Art. 15. Aplica-se à Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

V - nos incisos VI, IX a XXVII do **caput** e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(os grifos não são do original)

11. Reza a Portaria MF/MTUR nº 33, de 2005:

Art. 1º As receitas auferidas por pessoa jurídicas, decorrentes da exploração de parques temáticos, da prestação de serviços de hotelaria ou de organização de feiras e eventos, ficam sujeitas ao regime de incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins.

Art. 2º Para os fins do disposto no art. 1º considera-se:

[...]

II- serviço de hotelaria, a oferta de alojamento temporário para hóspedes, por meio de contrato tácito ou expresso de hospedagem, mediante cobrança de diária pela ocupação de unidade habitacional com as características definidas pelo Ministério do Turismo;

[...]

Art. 3º As disposições desta Portaria aplicam-se somente às pessoas jurídicas previamente cadastradas no Ministério do Turismo.

Art. 4º As receitas decorrentes da prestação de qualquer serviço que não esteja relacionado no art. 2º não estão abrangidas pelo regime de incidência cumulativa da Contribuição para o PIS /Pasep e da Cofins de que se trata esta Portaria.

(são nossos os grifos)

12. Consoante se observa do inciso II do art. 2º da Portaria MF/MTUR nº 33, de 2005, o ponto fundamental para inclusão das receitas decorrentes da prestação de serviços de hotelaria na regra do inciso XXI do art. 10 c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, é a remuneração por tais serviços mediante a cobrança de diária.

13. A Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008, que dispõe sobre a Política Nacional de Turismo, preceitua:

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 expresso, e cobrança de diária.

[...]

§ 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. (grifou-se)

14. Da legislação apresentada, conclui-se que, para fins de aplicação do regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do inciso XXI do art. 10 c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, “serviços de hotelaria” correspondem à “oferta de alojamento temporário para hóspedes” (inciso II do art. 2º da Portaria MF/MTUR nº 33, de 2005), e as receitas incluídas no referido regime correspondem às diárias cobradas destes, assim entendido o preço cobrado pela “utilização da unidade habitacional e dos serviços incluídos” (§ 4º do art. 23 da Lei nº 11.771, de 2008).

15. Notadamente, uma das características que se destaca em relação aos serviços incluídos na diária cobrada pelos meios de hospedagem é a cobrança pela mera disponibilização, independentemente de efetiva utilização pelos hóspedes.

16. Infere-se que — diferentemente— os valores cobrados dos hóspedes pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços de hotelaria separadamente do valor da diária não se enquadram nas disposições do inciso XXI do art. 10 c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, e, portanto, estão sujeitos, em regra, ao regime de apuração não cumulativa das contribuições. Exemplificativamente, cita-se a hipótese de cobrança pelo fornecimento de alimentos e bebidas aos hóspedes: a) se este estiver incluído na diária, seu valor estará sujeito

ao regime de apuração cumulativa; b) se cobrado à parte da diária, estará seu valor sujeito ao regime não cumulativo, em regra.

17. Apresentada a legislação de regência, analisam-se separadamente os questionamentos apresentados pela consulente.

DA “TAXA DE SERVIÇO”

18. A consulente não detalha quais serviços estão incluídos na parcela que ela chama de “taxa de serviço”. Apenas afirma que se trata de “valor cobrado ao hóspede pelos serviços de hotelaria oferecidos na hospedagem, em percentual incidente sobre o valor da diária”.

19. Com base nessa descrição da consulente e no conhecimento da praxe hoteleira, entende-se que a “taxa de serviço” alcança apenas serviços diretamente vinculados à hospedagem, como limpeza do quarto, troca de roupas de cama e toalhas, fornecimento de artigos de higiene, apoio prestado pelos funcionários etc., cobrados independentemente da efetiva utilização. Portanto, trata-se de valores que poderiam inclusive já estar incluídos no valor da diária cobrada do hóspede, caso convencionado entre as partes envolvidas¹. Este é o único contexto analisado nesta Solução de Consulta, pelo que ficam excluídas de suas conclusões circunstâncias diversas, como as descritas a seguir.

20. Nesse contexto, a “taxa de serviço” que remunera serviços de hotelaria propriamente ditos, se cobrada independentemente da efetiva utilização dos serviços pelos hóspedes, pode ser considerada um adicional à diária e detentora de sua mesma natureza jurídica.

21. Por conseguinte, conclui-se que estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso XXI do art. 10 c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003) as receitas auferidas por pessoas jurídicas prestadoras de serviços de hotelaria em razão da cobrança de “taxa de serviço” relativa a serviços diretamente vinculados à hospedagem e independentemente da efetiva utilização de tais serviços.

22. Nesta decisão, considera-se que a “taxa de serviço” não abrange serviços cobrados fora do valor da diária e somente caso utilizados pelos hóspedes (por exemplo, lavanderia, estacionamento, internet, **business center** etc.) e tampouco abrange mercadorias vendidas separadamente ao hóspede, como bebidas, camisetas, artesanato etc.

23. Evidentemente, a receita decorrente da prestação de tais serviços e da venda de mercadorias não pode ser incluída no regime de apuração cumulativa das contribuições na forma inciso XXI do art. 10 c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, conforme legislação exposta na seção inicial desta fundamentação.

DO ISS OU ISSQN

24. O valor do ISS ou ISSQN destacado em nota fiscal pelos prestadores de serviços de hotelaria contra seus clientes visa apenas a cumprir uma exigência da legislação tributária, uma vez que tal valor integra o preço cobrado pela prestação e não recebe tratamento

¹ Exatamente por isso há notícias de teses jurídicas e disputas judiciais no âmbito do direito consumerista em que se discute a possibilidade de cobrança da “taxa de serviço” fora do valor da diária paga pela hospedagem.

diferenciado da receita que integra para fins de aplicação do inciso XXI do art. 10 c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

DA CLÁUSULA **NO-SHOW**

25. Sabe-se que a cláusula penal para a hipótese de não apresentação (conhecida como cláusula **no-show**) geralmente é cobrada pelos prestadores de serviços de hotelaria contra o cliente que, tendo reserva confirmada, não se apresenta para hospedagem e não efetua o cancelamento da reserva no prazo estipulado.

26. Assim, trata-se de uma espécie de indenização ou compensação aos prestadores de serviços de hotelaria pelos prejuízos decorrentes da desistência do cliente, especialmente eventual vacância da unidade de hospedagem em algum período causada por sua reserva para receber o desistente.

27. Nesses termos, a referida cláusula penal remunera os meios de hospedagem por um tipo de ocupação potencial da unidade habitacional.

28. Logo, mostra-se extremamente justificável submeter as receitas decorrentes da cobrança, pelas pessoas jurídicas prestadoras de serviços de hotelaria, de cláusula penal pela não apresentação de cliente para hospedagem (cláusula **no-show**) à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso XXI do art. 10 c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

29. Por derradeiro, no que toca ao requerimento do solicitante com vista a que seja reconhecido, na espécie, o direito de compensar administrativamente os valores eventualmente recolhidos a maior, a título das contribuições em questão, cumpre afirmar que o processo administrativo de consulta fiscal não constitui instrumento declaratório do reconhecimento de tal direito, porquanto sua finalidade precípua é a interpretação de dispositivos da legislação tributária, pelo que é ineficaz esta parte da consulta, à vista dos arts. 46, **caput**, e 52, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, combinados com o art. 18, I, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Conclusão

30. Diante do exposto, responde-se à consultante que, para fins de aplicação do regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do inciso XXI do art. 10 c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, “serviços de hotelaria” correspondem à “oferta de alojamento temporário para hóspedes” (inciso II do art. 2º da Portaria MF/MTUR nº 33, de 2005), e as receitas incluídas no referido regime correspondem às diárias cobradas destes, assim entendido o preço cobrado pela “utilização da unidade habitacional e dos serviços incluídos” (§ 4º do art. 23 da Lei nº 11.771, de 2008). Pode-se estender a aplicação do mencionado regime de apuração às receitas auferidas pelos prestadores de tais serviços em razão:

- a) da cobrança por serviços diretamente vinculados à hospedagem, desde que independentemente da efetiva utilização pelo hóspede (geralmente chamada de “taxa de serviços”);

b) da aplicação de cláusula penal contratual que visa indenizar o prestador do serviço pela não apresentação de cliente para hospedagem (cláusula **no-show**).

31. Diferentemente, não se enquadram nas disposições do inciso XXI do art. 10 c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas decorrentes da prestação de serviços diversos pelos meios de hospedagem, cobrados fora do valor da diária e somente caso utilizados pelos hóspedes (por exemplo, lavanderia, estacionamento, internet, **business center** etc.), inclusive as decorrentes da venda mercadorias a estes, como alimentos, bebidas, camisetas, artesanato etc.

32. O valor do ISS ou ISSQN destacado em nota fiscal pelos prestadores de serviços de hotelaria contra seus clientes visa apenas a cumprir uma exigência da legislação tributária, uma vez que tal valor integra o preço cobrado pela prestação e não recebe tratamento diferenciado da receita que integra para fins de aplicação do inciso XXI do art. 10 c/c inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

33. Por fim, declara-se a ineficácia da consulta na parte referente ao reconhecimento de direito a compensação tributária, nos termos do inciso I do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

(Assinado digitalmente)

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

(Assinado digitalmente)

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

(Assinado digitalmente)

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de
26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(Assinado digitalmente)

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

(Assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit