

## ADMINISTRAÇÃO DE FLATS E HOTÉIS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

Fábio Tadeu Ramos Fernandes

[ftramos@almeidalaw.com.br](mailto:ftramos@almeidalaw.com.br)

O presente estudo tem por finalidade apresentar, em apertada síntese, os aspectos tributários envolvendo o setor imobiliário, mais precisamente as atividades relacionadas a *Flats* e *Hotéis*.

### I – Evolução Histórica

Como intróito deste apanhado, vejamos a evolução histórica de tais organizações em nosso sistema social e jurídico.

Tem-se pelos registros e pesquisas que desde o Século VI a.C. já se verificavam atividades voltadas para a hospedagem. No caso, a demanda surgia em razão do intercâmbio de comércio entre as cidades européias<sup>1</sup>.

Mas foi na época do Império Romano que surgiram as primeiras acomodações no estilo de hotel. No caso, houve a criação do “Hostellum” que seriam palacetes para reis e nobres se hospedarem em suas viagens. Neste caso iniciava-se uma diferenciação entre simples hospedagens e aquelas em que imperava o luxo.

De lá para cá, houve considerável avanço no setor, notadamente a partir do século passado, principalmente na Europa e Estados Unidos.

Com o advento das grandes guerras o cenário no setor oscilou: na Primeira Guerra Mundial houve declínio do

mercado de hotelaria; na Segunda Guerra Mundial, verificou-se uma recuperação em razão da forte migração de pessoas.

No Brasil, pode-se dizer que o marco hoteleiro se deu por conta da construção do *Copacabana Palace* no Rio de Janeiro.

Outros pontos determinantes do setor ocorreram com a construção, em São Paulo, do *Cesar Park* em 1976, do *Maksoud Plaza* em 1979<sup>2</sup>, do *Mofarrej* em 1980 e *Transamérica* em 1984<sup>3</sup>.

No tocante aos *Flats*, seu surgimento ocorreu no início da década de 90, gerando crise nos empreendimentos hoteleiros.

Além disso, com a chegada da globalização o Brasil observava (e ainda observa) o desembarque de grandes redes internacionais, tais como, *Hilton*, *Renaissance*, *Inter-Continental*, *Hyatt*, *Posadas*, *Sofitel*, *Mercure*, *Accor* etc.

Ao longos dos anos, em razão de aptidões naturais e econômicas, faz-se urgir a grande diferença entre o setor hoteleiro nos Municípios do Rio de Janeiro e São Paulo: turismo de lazer x turismo de negócios

Último dado histórico sobre o setor, a crise econômica mundial, desencadeada em 15 de setembro de 2008, com a queda do

<sup>1</sup> A hotelaria de negócios iria se desenvolver fortemente nos idos de 1900, nos Estados Unidos da América, em razão da expansão de sua economia.

<sup>2</sup> Com a construção do *Maksoud Plaza* os hotéis da região central da Cidade de São Paulo perderam valiosa clientela (classe alta da sociedade).

<sup>3</sup> A construção do Hotel *Transamérica* marca o início da expansão do setor imobiliário para a região da Av. Luis Carlos Berrini, em São Paulo.

banco de investimentos *Lehman Brothers*, pouco afetou suas atividades, já que o setor verifica um aumento gradativo na ocupação de unidades. Segundo noticiado pela imprensa, a Cidade de São Paulo realiza um evento a cada seis minutos, entre congressos, simpósios e convenções.

Com tantas pessoas vindo à capital paulista atrás de negócios, as cadeias relacionadas ao turismo vislumbram um futuro cada vez mais promissor para o setor.

## II - Conceito

Passamos agora a conceituar as atividades de *Flats* e Hotéis. Iniciando por hotéis, fazemos abaixo uma descrição analítica (passo a passo) de sua natureza:

1. Na atividade de hotelaria, ocorre a cessão de posse de bem imóvel: determinado indivíduo procura uma empresa de hospedagem para permanência temporária (geralmente por uma ou mais noites);

2. A empresa (na fase pré-contratual) sugere os imóveis que estão disponíveis (Unidades Habitacionais), esclarece as características do bem (com os móveis que o acompanham) e o custo do seu uso temporário.

3. Caso o indivíduo aceite as condições propostas pela empresa de hospedagem, ele firma o contrato (que geralmente não é documentado, mas verbal) com o estabelecimento empresarial.

4. Assim, o indivíduo (que passa a ser consumidor) recebe do Hotel um imóvel em perfeito estado de uso e tem a posse desse bem por um determinado tempo.

5. Encerrado o uso do imóvel, o cliente deve restituir a posse do bem à empresa de hospedagem e pagar o preço contratado.

6. Existem ainda outras atividades relacionadas com a cessão de unidades habitacionais, que podem ser chamadas de atividade meio: limpeza, lavagem, restaurante, etc.

Em geral, para o desenvolvimento de atividades de hotelaria, há a figura de uma empresa administradora.

Com efeito, dependendo da situação do imóvel o negócio jurídico tende a mudar. Em outras palavras, se o imóvel for "próprio" da administradora, os serviços executados são de hospedagem. Por outro lado, se o imóvel for de terceiros, a natureza da atividade será de administração de bens de terceiros.

Com respeito aos *flats*, temos que se tratam de conjunto de unidades imobiliárias, de propriedade de diversas pessoas, com o objetivo de residência ou locação temporária<sup>4</sup>.

No caso de *flats*, também verificamos a atuação de empresas administradoras, cuja natureza do serviço seria a de administração de bens de terceiros.

Como se vê, apesar de muito similares, há uma diferença flagrante nas operações de *flats* e dos hotéis, qual seja, no primeiro

<sup>4</sup>“Os apart-hotéis, também denominados flat services, surgem para uma porção diferenciada da população, de maior poder aquisitivo. Servem para atender uma necessidade de estada mais ou menos longa, podendo até mesmo caracterizar moradia, residência ou domicílio do usuário, mas sem a conotação de locação para a lei do inquilinato. A natureza e destinação desses prédios é que os coloca fora da lei do inquilinato. Esses serviços de que fala a lei são os usuais do ramo hoteleiro, com maior ou menor sofisticação, de acordo com o nível apresentado. No entanto, a lei exige que para a caracterização desse fenômeno existam os serviços, tais como fornecimento de refeições, limpeza diária e arrumação da unidade, portaria, messageiros etc., postos efetivamente à disposição dos hóspedes. O contrato que une o usuário do flat e a administração ou proprietário é de hospedagem, e não de locação.” (Sílvio Salvo Venosa: nova lei do inquilinato comentada. São Paulo: Atlas, 1992, p. 27).

há a intenção de fixação de residência, enquanto que no segundo apenas a passagem temporária, com vistas a um maior conforto.

### III - Tributação

Em geral, atividades de Hotelaria e *flat* são gravadas pelos seguintes tributos:

(i) Sobre os serviços prestados no hotel/*flat*, o Imposto sobre Serviços ("ISS"), à alíquota de 5%;

(ii) Sobre o lucro percebido pela atividade, Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas ("IRPJ") e a Contribuição Social sobre o Lucro ("CSL"), à alíquota de 34%;

(iii) Sobre a receita bruta, a Contribuição para o Programa de Integração Social ("PIS"), à alíquota de 1,65% e a Contribuição Social sobre o Faturamento ("COFINS"), à alíquota de 7,6%;

(iv) Sobre a propriedade do imóvel, o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana ("IPTU"), cujo valor é determinado com base em quota fixa sobre o valor do imóvel;

(v) Se for proprietário de veículos, o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores ("IPVA"), à alíquota de 4%.

Indo além, apresentamos igualmente a modalidade societária comumente utilizada por Hotéis e *Flats* para desenvolvimento de suas atividades: a Sociedades em Conta de Participação ("SCP")<sup>5</sup>.

#### III.1- Modelo de Operação de Hotéis / Flats

Embora não seja nova, já que prevista no Código Comercial de 1850, a Sociedades

em Conta de Participação ("SCP") tem ganhado nos últimos anos uma nova roupagem empresarial, assumindo o status de um importante instrumento jurídico para a formatação de vários negócios.

A SCP é uma reunião de pessoas físicas ou jurídicas para a produção de um resultado comum, operando sob a responsabilidade integral de um "sócio ostensivo" que realizará todas as operações em nome da sociedade, registrando-as contabilmente como se fossem suas.

Além disso, a SCP não pode ser considerada uma sociedade. Forma-se por contrato, sendo desprovida de personalidade jurídica e patrimônio próprio, que são características das sociedades em geral.

Assim, na SCP temos dois tipos de sócios: a) o sócio ostensivo, aquele a quem incumbe a gestão da sociedade, que pratica todos os atos necessários ao seu desenvolvimento; e b) o sócio participante (também conhecido como sócio oculto ou investidor), que não tem poder de gerência na sociedade, sendo-lhe facultada a fiscalização dos atos da administração.

Nos Hotéis e *Flats*, em geral há uma empresa administradora (detentora da marca) que administra bens de terceiros mediante a prestação de serviços de hotelaria. Assim, a operação executada mediante SCP (Pool Hoteleiro) pode ser discriminada conforme abaixo:

- Empresas Multinacionais = sócias ostensivas;

- Proprietário do imóvel = sócio oculto/participante.

No tocante ao aspecto tributário, as SCPs são equiparadas às pessoas jurídicas pela

<sup>5</sup> Os artigos 991 a 996 do Novo Código Civil, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) e a IN da SRF nº 179/87 estabelecem as regras básicas (societárias e tributárias) para a sociedade.

legislação do Imposto de Renda<sup>6</sup>, e, como tais, são contribuintes do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

O lucro real da SCP deverá ser demonstrado destacadamente na escrituração do sócio ostensivo e será informado e tributado na mesma declaração de rendimentos do sócio ostensivo.

Em caso de resultados positivos produzidos pela SCP, tais valores serão distribuídos aos sócios após o recolhimento de todos os tributos.

Ainda no que se refere à distribuição dos lucros apurados pelas SCP, tal medida obedecerá as mesmas regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas, e, desta forma, a partir do mês de janeiro de 1996, são isentos do imposto de renda, não se sujeitando à incidência na fonte ou na apuração pelo beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior<sup>7</sup>.

Em caso de alienação de participação em SCP, o ganho ou perda de capital será apurado segundo os mesmos critérios aplicáveis à alienação de participação societária em outras pessoas jurídicas<sup>8</sup>.

A questão ganha em complexidade quando percebemos que as administradoras usavam o modelo de sociedade citada para operar de maneira que fosse possível determinar em seus contratos a distribuição dos resultados mediante rateio entre os integrantes do pool e a empresa hoteleira.

Assim, havia a seguinte divisão: (i) pertenciam aos sócios ocultos, os aluguéis pagos; (ii) pertenciam à empresa hoteleira, os serviços prestados.

<sup>6</sup> Art. 148 do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

<sup>7</sup> Art. 179 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

<sup>8</sup> Item 9 da IN SRF 179/1987.

Com essa “divisão” procurava-se evitar a tributação do PIS/COFINS sobre as receitas auferidas quando do recebimento da locação, diária e alguns serviços de hotelaria, já que as pessoas físicas não pagam as contribuições sociais.

Ocorre que, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) atenta ao assunto, emitiu determinação interna<sup>9</sup> orientando seus fiscais como seria o tratamento tributário de tais sociedades: *“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.”*

Em nosso pensar, trata-se de orientação acertada e condizente com as atividades prestadas por uma SCP. Não há como segregar receitas ao bel prazer das sociedades da maneira como comumente praticada.

Espera-se, dessa forma, que o setor de hotelaria e flats passe a navegar por águas pacíficas e que o princípio da segurança jurídica gere espectros de oportunidades em todas as atividades da área, sendo um ímã para novos e futuros investimentos no setor.

<sup>9</sup> Ato Declaratório Interpretativo No 14, de 4 de Maio de 2004.