



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11516.001171/2006-66
Recurso nº 885330 Voluntário
Acórdão nº **1302-000.900 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 8 de maio de 2012
Matéria IRPJ/CSLL/PIS/COFINS - Omissão de Receita
Recorrente JURERE PRAIA HOTEL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSOCIAÇÃO DE *POOL* HOTELEIRO – SOCIEDADE DE FATO – TRIBUTAÇÃO COMO PESSOA JURÍDICA – O contrato de associação de *pool* hoteleiro não se confunde com condomínio ou locação de imóveis, mas sim associação de mais de um participante para exploração de empreendimento hoteleiro, que conta com a recorrente como gestora ostensiva. A sociedade consiste, de fato, em conta de participação, devendo ser tributada como pessoa jurídica.

ARBITRAMENTO DE LUCRO – AUSÊNCIA DE ESCRITA CONTÁBIL HÁBIL E IDÔNEA – Os registros gerenciais da associação não guardam as características formais e técnicas de um livro razão ou diário, sendo portanto correto o arbitramento do seu lucro nos termos da Lei 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO – OBRIGAÇÃO LEGAL – Constituído de ofício o lançamento, aplica-se a multa disposta no artigo 44 da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário nos termos do relatório e do voto que deste formam parte integrante.

“documento assinado digitalmente”

Marcos Rodrigues de Mello

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira

Relatora

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/06/2012 por LAVINIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEI, Assinado digitalmente em 27/06/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Assinado digitalmente em 12/06/2012 por LAVINIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEI

Impresso em 27/06/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO - VERSO EM BRANCO

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Marcos Rodrigues de Mello (presidente), Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Eduardo de Andrade, Diniz Silva, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 1526 e seguintes) exigindo da contribuinte JURERE PRAIA HOTEL LTDA, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no ano-calendário de 2003 relativamente à omissão de receita de Sociedade em Conta de Participação da qual a JURERE era sócia ostensiva. A autoridade observou que o empreendimento Jurerê Beach Village foi estruturado da seguinte maneira:

- (i) A Jurere Praia Hotel é administradora e receber portanto taxa de administração.
- (ii) Os proprietários dos imóveis associam-se em condomínio e participam assim do pool de aluguéis, por um contrato associativo. O condomínio tem serviços de camareira, recepção, etc, e opera efetivamente com atividade hoteleira, mas fica à margem da tributação enquanto tal.
- (iii) Assim, a administradora circula por suas contas-correntes bancárias volumes incompatíveis com sua geração de renda.
- (iv) A contribuinte alega que referida movimentação bancária reflete contas a pagar e receber de terceiros (condomínio), mas não reflete tais lançamentos em sua escrita contábil e fiscal. De outra sorte, faz um registro contábil paralelo para tal condomínio.
- (v) O condomínio na verdade qualifica-se como sociedade de fato (em conta de participação) da qual a administradora é sócia ostensiva e os condôminos são na realidade sócios participantes.
- (vi) De fato, todos os contratos junto a terceiros são feitos em nome próprio da administradora, tal como ocorre com a sócia ostensiva. Assim, a contribuinte deixou de declarar, como deveria, o resultado de referida sociedade para fins de tributação.
- (vii) A autoridade fiscal entendeu que a escrituração paralela de resultados exibida pela empresa não era suficiente para apurar imposto pelo lucro real e portanto arbitrou a base de cálculo do imposto de renda da sociedade de fato (em conta de participação).

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação (fls. 1562 e seguintes) cujos argumentos aqui se encontram sintetizados.

(i) O “Jurerê Beach Village” é condomínio residencial, no qual os proprietários colocam suas unidades à disposição de um sistema de locações administrado pela impugnante e os prestadores de serviços colocam à disposição dos usuários, proprietários ou locatários, determinados serviços.

(ii) Cita as seguintes cláusulas contratuais:

*"CLÁUSULA TERCEIRA: As CONTRATANTES contratam a ora CONTRATADA para que esta, mediante as remunerações e demais cláusulas neste estabelecidas, **preste-lhe os serviços técnicos de assessoria e administração condominial com serviços e de administração de sistema associativo ou pool de locações**, abrangendo o empreendimento referido na cláusula anterior, visando a administração sem solução de continuidade, de acordo com as regras do presente instrumento, a favor do Condomínio em que se constituirá o empreendimento e dos futuros condôminos titulares de unidades autônomas, devendo os serviços ora contratados serem prestados em conformidade com as seguintes fases:*

*a) fase de prestação de serviços de administração 'PRÉ-OPERACIONAL'; e,
b) fase de prestação de serviços de administração 'OPERACIONAL', envolvendo, além da administração condominial, com a respectiva infra-estrutura de serviços do empreendimento, o gerenciamento e a administração da exploração das áreas comuns, das unidades autônomas de negócio, bem como das unidades autônomas residenciais integrantes do pool de locação das unidades formado para essa exploração".*

*"CLÁUSULA SÉTIMA: A CONTRATADA prestará os seus serviços de ADMINISTRAÇÃO operacional do empreendimento abrangendo, além da sua **administração condominial**, com a respectiva infra-estrutura de serviços, o **gerenciamento da locação das unidades autônomas - residenciais que integrarem o 'pool'** a que se refere a letra 'h' da cláusula terceira".*

(iii) Já com relação aos serviços contratados de terceiros, quando o usuário/locatário utiliza tais serviços (lavanderia, restaurante, garagista, traslado), ele paga ao prestador de serviços, por intermédio da Impugnante, que recebe os valores em nome e por conta e ordem do prestador de serviços repassando-o contratualmente. (vide "CONVÊNIO" — fls. 415-417).

(iv) Quando o usuário não é proprietário da unidade e a aluga através da impugnante, ele paga o aluguel ao proprietário integrante do "pool" por intermédio da Impugnante, que recebe os valores em nome e por conta do proprietário integrante do "pool de locações", ao qual ela posteriormente repassa os mesmos, conforme a proporção estabelecida contratualmente (vide "CONTRATO PARTICULAR DE ADESÃO AO

SISTEMA ASSOCIATIVO DE LOCAÇÃO, LOCAÇÃO EM GRUPO OU 'POOL' HOTELEIRCY — fls. 418-424).

- (v) Pela prestação de tais serviços de administração, a impugnante recebe um percentual do valor das locações, despesas e lucro.
- (vi) A auditoria fiscal entendeu que o condomínio na realidade seria uma Sociedade em Conta de Participação sem qualquer suporte jurídico ou contratual.
- (vii) A relação do contribuinte com os participantes do pool hoteleiro não caracteriza Sociedade em Conta de Participação. A impugnante é mera administradora de condomínio.
- (viii) Os aluguéis são pagos pelos inquilinos aos proprietários dos imóveis e os serviços são pagos aos prestadores independentes, sendo que a impugnante é mera intermediária para fazer recebimentos e pagamentos.
- (ix) O condomínio é uma das formas legalmente lícitas de administrar os imóveis e, tendo as partes escolhido por sua liberdade essa forma de gestão, não cabe ao fisco desqualificá-la.
- (x) O Ato Declaratório Interpretativo 14/04, que equipara o condomínio de pool hoteleiro a Sociedade em Conta de Participação na realidade é ilegal e inconstitucional e ainda por cima é de 2004, enquanto os fatos objeto de lançamento ocorreram em 2003.
- (xi) Nesse sentido, o lançamento não tem amparo legal e gera uma dupla tributação: tributa-se o resultado do condomínio e também os aluguéis e serviços recebidos pelos proprietários dos imóveis e pelos prestadores de serviços. É a mesma renda tributada duas vezes.
- (xii) A impugnante não exerce atividade hoteleira. Na verdade, a Impugnante apenas e tão somente administra o condomínio "Jurerê Beach Village, gerenciando as locações das unidades autônomas dos proprietários que integram o pool de locações e os serviços de lavanderia, restaurante, garagista e traslado que são prestados por terceiros. Não faz tais atividades em nome próprio, mas sim por conta e ordem de terceiros.
- (xiii) A empresa já ofereceu à tributação a sua receita própria de administração do condomínio.

- (xiv) Não existe Sociedade em Conta de Participação, logo, não há condição de tributar essa sociedade pelo lucro real ou arbitrado. De qualquer maneira, os documentos apresentados à autoridade fiscal às fls. 568 a 1322 do processo permitem a tributação pelo lucro real, o que deveria prevalecer.
- (xv) Não cabe aplicar a multa de ofício pois o Ato Declaratório 14/04 foi posterior à época dos fatos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis acordou, por unanimidade de votos, em julgar improcedente a impugnação (folhas 1603 e seguintes). O entendimento da DRJ fica assim resumido.

*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. Ora, o pool hoteleiro 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. 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.

No caso em concreto, constata-se que a sistemática adotada pela impugnante e pelos proprietários das unidades participantes do pool de locações, insere-se perfeitamente no modelo societário acima delineado.

Deste modo, o entendimento de que se trata de sociedade por conta de participação não é decorrente da aparência externa de hotel, ou da descaracterização do contrato de locação, como alega a impugnante, mas sim do vínculo que une administradora (empresa hoteleira) e os aderentes ao sistema de pool hoteleiro, com o intuito de obter lucro comum. Vale, então, o entendimento previsto no ADI SRF nº14/2004, que por ter caráter interpretativo, não se limita aos fatos geradores posteriores à sua edição, mas aplica-se também aos fatos pretéritos, conforme inciso I, do art. 106 do CTN.

Cientificado do Acórdão da DRJ em 10-03-2010 em 07-04-2010 vem a contribuinte recorrer alegando que a DRJ, embora tenha apresentado contradições em seu Acórdão, afirmou que a administradora do condomínio na realidade exerce atividade hoteleira como sócio ostensivo de uma suposta Sociedade em Conta de Participação que não existiu. Foi desconsiderado o contrato de condomínio pelas autoridades fiscal e julgadora. O fato do proprietário do imóvel poder alugar por si, ou não, o imóvel, e não ser obrigado a participar do pool de aluguel gerido pela contribuinte demonstra que não se trata de uma empresa ou atividade hoteleira.

A recorrente não presta serviços de lavanderia, motorista, traslado, etc., tudo isso é prestado por terceiros. A recorrente faz apenas a administração de condomínio. O Tribunal de Santa Catarina já decidiu que a empresa não presta serviço de hotel, mas sim administra condomínio, para fins da incidência do Imposto sobre Serviço.

A contribuinte protesta ainda quanto à aplicação do Ato Declaratório Interpretativo 14/04 à situação de fato de 2003, reproduzindo os fundamentos de sua impugnação e alegando ainda que não se trata de norma interpretativa. Apenas as receitas próprias da empresa podem caracterizar-se como base tributável. Os valores recebidos de aluguel e serviços prestados por terceiros repassados aos proprietários e prestadores de serviços não geram renda para a recorrente, não sendo passíveis de apuração de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS.

Recorreu ainda a empresa quanto ao arbitramento do lucro e à aplicação de penalidades, pelas mesmas razões expostas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

A controvérsia discutida neste processo gira em torno da natureza jurídica e tributária das relações constituídas em decorrência do "*CONTRATO PARTICULAR DE ADESÃO AO SISTEMA ASSOCIATIVO DE LOCAÇÃO, LOCAÇÃO EM GRUPO OU 'POOL' HOTELEIRO*", fls. 418-424.

A Recorrente alega que tal contrato reflete um condomínio e que ela faz a gestão do condomínio. Não posso concordar com isso. Como o próprio nome do contrato diz, trata-se de uma associação de pool hoteleiro. O contrato pelo qual uma ou mais partes se associam para explorar determinada atividade é o contrato de sociedade.

O condomínio é caracterizado pelo domínio comum, no caso, de bens imóveis, pelo qual cada condômino tem uma parte ideal do imóvel. Os apartamentos e unidades imobiliárias, locados por meio de tal contrato associativo, não são de domínio comum, mas sim individual de cada proprietário. Tanto que o proprietário pode decidir, ou não, participar do *pool*. Se o domínio dos imóveis fosse comum não teria ele essa liberdade.

A recorrente alega ainda que a locação é um contrato bilateral, entre o proprietário e o inquilino, do qual ela é mera intermediária. Mais uma vez, o contrato não reflete essa assertiva. O *pool* é um contrato associativo que envolve mais de um proprietário e a administradora. Cada proprietário associado recebe o direito de participar em uma cota parte no resultado do empreendimento, em contrapartida a ceder, temporariamente, o seu imóvel para uso do empreendimento. A administradora toma posse de tal imóvel e passa a alugar ele a terceiros, em seu próprio nome, não como mera intermediária do proprietário. Até porque, tal aluguel, somado a outras receitas e despesas do empreendimento, será posteriormente dividido entre todos os associados e não apenas àquele que teve seu imóvel finalmente alugado a terceiro.

Não se trata, portanto, de um condomínio ou de aluguéis bilaterais, mas sim de uma verdadeira associação, sociedade, de várias partes para explorar um empreendimento mercantil de nome Jurerê Beach Village, como o contrato diz, empreendimento hoteleiro.

A única parte da propriedade de domínio comum são as áreas sociais do empreendimento. A recorrente alega, com relação a isso, que é mera administradora das áreas sociais e que os locatários e condôminos contratam serviços diretamente de terceiros, sendo ela mais uma vez mera intermediária. A administração das áreas sociais de condomínios, em geral, implica a manutenção e limpeza das áreas, o pagamento de luz, água, gás, para uso dos condôminos ou seus locatários. Não se trata, na hipótese do empreendimento Jurerê, desse tipo de administração.

As áreas comuns do empreendimento são legadas à Jurerê para que ela faça um uso empresarial e hoteleiro dessas áreas: angarie prestadores de serviços que possam oferecer facilidades aos condôminos e locatários extras à mera manutenção da área comum, facilidades essas que são remuneradas e oferecidas como conveniência, ainda que com pagamento extra, para os usuários das unidades imobiliárias. Vide as cláusulas contratuais citadas pela própria recorrente em sua impugnação:

"CLÁUSULA TERCEIRA: As CONTRATANTES contratam a ora CONTRATADA para que esta, mediante as remunerações e demais cláusulas neste estabelecidas, preste-lhe os serviços técnicos de assessoria e administração condominial com serviços e de administração de sistema associativo ou pool de locações, abrangendo o empreendimento referido na cláusula anterior, visando a administração sem solução de continuidade, de acordo com as regras do presente instrumento, a favor do Condomínio em que se constituirá o empreendimento e dos futuros condôminos

titulares de unidades autônomas, devendo os serviços ora contratados serem prestados em conformidade com as seguintes fases:

- a) fase de prestação de serviços de administração 'PRÉ-OPERACIONAL'; e,*
- b) fase de prestação de serviços de administração 'OPERACIONAL', envolvendo, além da administração condominial, com a respectiva infra-estrutura de serviços do empreendimento, o gerenciamento e a administração da exploração das áreas comuns, das unidades autônomas de negócio, bem como das unidades autônomas residenciais integrantes do pool de locação das unidades formado para essa exploração".*

"CLÁUSULA SÉTIMA: A CONTRATADA prestará os seus serviços de ADMINISTRAÇÃO operacional do empreendimento abrangendo, além da sua administração condominial, com a respectiva infra-estrutura de serviços, o gerenciamento da locação das unidades autônomas - residenciais que integrem o 'pool' a que se refere a letra 'h' da cláusula terceira".

Assim, muito mais do que administradora de um condomínio a recorrente é administradora de um empreendimento associativo que visa explorar serviços hoteleiros. De fato, a recorrente recebe uma taxa de administração que já ofereceu à tributação. De outra sorte, o empreendimento associativo também auferia receitas e despesas e essas não foram oferecidas à tributação, como resultado de pessoa jurídica tributável pelo lucro real, presumido ou arbitrado.

A recorrente entendeu, equivocadamente, que tinha que dar a essas receitas e despesas o tratamento de um mero condomínio, sendo que as receitas seriam tributadas, em cotas parte, pelos condôminos. Como já expliquei, em minha visão, o contrato efetuado pelos proprietários associados entre si não se confunde com condomínio ou locação de imóvel bilateral, mas sim com associação multilateral, sociedade, para exploração de negócio empresarial. A atividade exercida pela Jurerê não tem mera natureza de administração de condomínio, mas sim de gestão do empreendimento empresarial e hoteleiro, em prol dos associados.

Nesse sentido, o Ato Declaratório Interpretativo 14/04 é plenamente aplicável e interpretativo dos fatos, caracterizando a situação da recorrente como gestora ostensiva de uma associação, ou sociedade de fato, da qual os proprietários associados participam, ou seja, são associados (ou sócios) participantes. Note-se que tal sociedade não possui personalidade jurídica, é formada por contrato, porém, para fins tributários, deve ser tributada como pessoa jurídica, assim como uma efetiva Sociedade em Conta de Participação, de fato.

Os documentos de fls. 568 a 1322 não se revestem das características formais e técnicas capazes de os caracterizarem como escrita contábil propriamente dita, livros diários ou razão contábil. Por isso, considerando que a sociedade está desprovida de escrita contábil hábil, está correto o arbitramento do lucro, nos termos dos artigos 1º, 4º, 27, 48 e 51 a 54 da Lei 9.430/96. Assim, cabe a exigência de IRPJ e CSLL sobre o lucro arbitrado.

Caracterizada a omissão de receita, incidem ainda PIS e COFINS nos termos do artigo 18 da Lei 9.249/95.

A multa de ofício, por sua vez, é aplicável em virtude do artigo 44 da Lei 9.430/96.

Dito isso, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

“documento assinado digitalmente”

Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira - Relatora