

FCR Law

Fleury, Coimbra
& Rhomberg Advogados

**ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTE SOBRE OS
SERVIÇOS DE HOTELARIA, PARQUES DE DIVERSÃO E PARQUES
TEMÁTICOS
E
IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

EDUARDO FLEURY

SETEMBRO 2024



<https://fcrlaw.com.br/>

Eduardo Fleury

Sócio Fundador / Head of Tax


FCR Law /



Eduardo Fleury é sócio fundador e head da área tributária de FCR Law, mestre e doutor em tributação internacional pela Universidade da Florida, especialista em planejamento tributário pela Leiden University, especialista em direito societário americano pela Harvard University.

Carreira e histórico profissional

- Advogado e Economista especializado em Direito Tributário, com amplo conhecimento em tributação direta e indireta em âmbito nacional e global, e sistemas de IVA em todo o mundo.
- Consultor Tributário do Banco Mundial, tendo desenvolvido estudo do impactos econômicos de uma potencial reforma tributária no Brasil, que foram utilizados também como referência na elaboração da PEC 45.
- Especialista convidado de grupos de trabalho sobre as propostas de reforma tributária (PEC 110 e PEC 45) organizados pela Câmara dos Deputados, Senado Federal e Comissão de Constituição e Justiça (CCJ).
 - Em 2021 e 2022, Fleury trabalhou na elaboração da proposta de reforma tributária - PEC 110 e foi convidado na Câmara dos Deputados e Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) do Senado Federal como expositor para contribuir nas audiências públicas sobre o texto da PEC 45, tendo sido citado nos relatórios sobre a reforma publicado; com destaque à citação no relatório do Senador Eduardo Braga nos itens cesta básica, regimes diferenciados e específicos, confirmando que foram acatadas as sugestões de Eduardo Fleury em relação ao *Cashback*.
- Ex-auditor fiscal da Receita Federal do Brasil.
- Ex-auditor fiscal (ICMS) da Fazenda Estadual de São Paulo.

 <https://www.linkedin.com/in/edufleury/>

 fleury@fcrlaw.com.br

Tel.: +55 (11) 97554-0204

Aspectos Econômicos do IVA e o Setor

Tributação IVA sobre turismo internacional – Tributação na “Origem”

- ✓ **Regra geral IBS/CBS** – Tributação no destino
 - ✓ Produto exportado não paga IVA no Brasil,
 - ✓ Consumidor no país destinatário vai pagar o IVA
- ✓ **Hotéis e Parques – Tributação na origem – mesmo que o turista seja estrangeiro** o imposto será pago para o Brasil (local da operação – Art. 11, inciso III do PLP 68/24)
- ✓ **Tributação na Origem para o setor é utilizada na maioria dos países do mundo**
- ✓ **Guerra Fiscal** - A tributação na origem tende a levar o uso dos impostos como forma de competição entre os países

Aspectos Econômicos do IVA e o Setor

Tributação IVA sobre turismo internacional – Tributação na “Origem”

- ✓ **Guerra Fiscal** - a tributação na origem geram duas distorções competitivas:
 - ✓ O turista estrangeiro irá comparar as diversas opções de outros destinos que podem ter alíquotas inferiores (média dos países pesquisados é de 10,3%);
 - ✓ O turista nacional irá comparar as opções de destinos turísticos no país e no exterior, sendo que a escolha final pode depender da alíquota de IVA aplicada no país em relação aos demais países.
 - ✓ Desta forma, a cobrança do IVA sobre o Setor pode **afetar não só a demanda de estrangeiros para visitar o país, mas também a demanda de residentes por destinos nacionais.**
- ✓ **De uma amostra de 32 países (OCDE) pesquisados (hotéis e resorts)**
 - a) 28 países têm alíquotas reduzidas para o setor, isto é, inferior à alíquota padrão;
 - b) A média aritmética das alíquotas é de 10,3%;
 - c) Dos 28 países com alíquotas reduzidas, 20 tem alíquotas inferiores a 50% da alíquota padrão.
- ✓ **França – alíquota é de 10%**

Análise e Sugestões do Texto do PLP 68/24

Definição da Alíquota aplicada ao setor

- ✓ O texto trazido pelo PLP 68/24 é complexo e pode causar muitas dúvidas por ocasião do cálculo, vejamos alguns pontos:
 - ✓ *"Art. 280. As alíquotas do IBS e da CBS (...) será fixado de modo a resultar (...) **em carga tributária equivalente** àquela incidente sobre os serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos".*
 - ✓ **Comentário** – o caput do artigo traz, como objetivo, obter carga tributária equivalente àquela incidente sobre o setor no período de 2017 a 2019 (§ 3º do art. 280).
 - ✓ *"§ 1º O percentual de que trata o caput deste artigo corresponderá à razão entre:

I - a proporção entre a carga tributária e a receita dos estabelecimentos decorrente dos serviços de que trata o caput deste artigo";*
 - ✓ **Comentário** – A carga tributária é definida no § 2º do artigo (ver página seguinte), mas a receita que deve servir como base de cálculo não está definida. Pode-se interpretar como a receita bruta no regime atual ou ainda a receita líquida. O caput do artigo fala "*em carga equivalente*", indicando a utilização da receita líquida, visto que o IBS/CBS tem como base de cálculo o valor da operação que não inclui o IBS ou a CBS (§ 2º art.12º)

Análise e Sugestões do Texto do PLP 68/24

Definição da Alíquota aplicada ao setor

- ✓ O cálculo da carga tributária também traz alguns conceitos que precisariam ser melhor definidos, vejamos:

- ✓ Art. 280 ...

§ 2º A carga tributária a que se refere o inciso I do § 1º deste artigo corresponde à soma:

I - do ISS, do ICMS, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelos estabelecimentos de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos em decorrência desses serviços; e

- ✓ **Comentário – 1)** Como observamos anteriormente o ICMS não deveria estar incluído no cálculo, pois os serviços abrangidos pelo regime específico só seriam tributados pelo ISS;
- ✓ **Comentário – 2)** o conceito de ICMS e PIS/COFINS devidos se interpretado de acordo com a legislação aplicável aos referidos tributos, correspondendo ao valor resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, sem a dedução dos créditos (ver Art. 3º , §10º da Lei 10833/2003 e Art. 19º da Lei Complementar 87/96).

Análise e Sugestões do Texto do PLP 68/24

Definição da Alíquota aplicada ao setor

- ✓ O cálculo da carga tributária também traz alguns conceitos que precisariam ser melhor definidos, vejamos: (continuação)
 - ✓ Art. 280 --§ 2º A carga tributária a que se refere o inciso I do § 1º deste artigo corresponde à soma:
 - ✓ II - do montante do ICMS, do ISS, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, do IPI e do IOF-Seguros **incidentes**, direta e indiretamente, sobre as aquisições ...e não recuperados como créditos, na proporção da receita dos serviços prestados sobre a receita total dos fornecedores.
 - ✓ **Comentário – 1)** O termo **incidente** implica que a carga deve incluir o tributo que por determinação de lei incide na operação independente de ter sido recolhido ou não;
 - ✓ **Comentário – 2)** Adicionando os termos direta e indiretamente, fornecimentos sujeitos a substituição tributária do ICMS e/ou regime monofásico no PIS/COFINS devem ser considerados nos cálculos.

Análise e Sugestões do Texto do PLP 68/24

Definição da Alíquota aplicada ao setor

- ✓ O cálculo da carga tributária também traz alguns conceitos que precisariam ser melhor definidos, vejamos:(continuação)
 - ✓ Art. 280 --§ 2º A carga tributária a que se refere o inciso I do § 1º deste artigo corresponde à soma:
 - ✓ II - do montante do ICMS, do ISS, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, do IPI e do IOF-Seguros **incidentes**, direta e indiretamente, sobre as aquisições efetuadas pelos estabelecimentos de que trata o inciso I ...e não recuperados como créditos, na proporção da receita dos serviços prestados sobre a receita total dos fornecedores.
 - ✓ **Comentário – 3)** A proporção “*da receita dos serviços prestados sobre a receita total dos fornecedores*” não parece fazer sentido. A ideia da frase seria a seguinte:
 - ✓ Uma vez que, por exemplo, 70% das receitas de um hotel se referem a alojamento, somente 70% dos tributos pagos pelos fornecedores a não aproveitados com crédito deverão ser incluídos na carga tributária.
 - ✓ Se a intenção era a delineada acima, o texto deveria ser: “...na proporção da receita dos serviços prestados sobre a receita total dos referidos estabelecimentos”

Determinação da Alíquota – Estimativa

Alíquota para o Setor de Hotéis, Resorts e Parques

- ✓ Sem incluir o **fornecimento de alimentação** não cobrado no valor do serviço e outras receitas teríamos o seguinte resultado:

FINAL (Hotéis + Parques)	Sobre Preço Total incluindo impostos	Sobre preço sem impostos
TOTAL	11,40%	12,20%

Alíquotas do IVA sobre o setor

Comparativo OCDE

Pais	Alíquota Padrão	Hoteis	Parques	Restaurantes
Luxembourg	17%	3%	17%	3%
Germany	19%	7%	19%	19%
Austria	20%	10%	20%	10%
Estonia	20%	9%	20%	20%
France	20%	10%	10%	10%
Slovakia	20%	10%	20%	20%
UK	20%	20%	20%	20%
Belgium	21%	6%	21%	12%
Czech Republic	21%	15%	15%	10%
Latvia	21%	12%	21%	21%
Lithuania	21%	9%	21%	21%
Netherlands	21%	9%	9%	9%
Spain	21%	10%	21%	10%
Italy	22%	10%	22%	10%
Slovenia	22%	9,5%	9,5%	9,5%
Ireland	23%	9%	9%	13,5%
Poland	23%	8%	8%	8%
Portugal	23%	6%	23%	13%
Finland	24%	10%	10%	14%
Greece	24%	13%	24%	24%
Denmark	25%	25%	25%	25%
Sweden	25%	12%	25%	12%
Hungary	27%	5%	27%	5%
New Zealand	15%	9%*	15%	15%
Australia	10%	10%	10%	10%
Mexico	16%	0%**	16%	16%

* Para estadias com mais de 4 semanas.

** Alíquota 0% para estrangeiros participantes de congressos

Alíquotas do IVA sobre o setor

Top 10 – Destinos mais visitados por brasileiros em 2023 (Fonte: Embratur)

#Ranking	Pais	Alíquota Padrão	Hotéis	Parques	Restaurantes
1	United States	6% a 12%			
2	France	20%	10%	10%	10%
3	Argentina	21%	0%	21%	0%
4	Portugal	23%	6%	23%	13%
5	Italy	22%	10%	22%	10%
6	Spain	21%	10%	21%	10%
7	Chile	19%	19%	19%	19%
8	UK	20%	20%	20%	20%
9	Uruguai	21%	10%	21%	10%
10	Germany	19%	7%	19%	19%

* Renda decorrente de serviços para estrangeiros são isentas no Chile.

* Para turistas que permaneçam no país por menos de 60 dias.

FCR Law

Fleury, Coimbra
& Rhomberg Advogados

 fleury@fcrlaw.com.br

 [linkedin.com/in/edufleury](https://www.linkedin.com/in/edufleury)

 www.fcrlaw.com.br



Rua do Rocio, 350

10º Andar

V. Olímpia | São Paulo

SP | Brasil

