

## **Processo n.º 317/2015**

(Recurso Contencioso)

**Relator:** João Gil de Oliveira

**Data :** 10/Março/2016

### **ASSUNTOS:**

- Imposto de turismo; base de incidência

### **SUMÁRIO :**

1. A previsão típica da base de incidência do imposto de turismo deve ser atingida por um critério que pressuponha a necessidade de ser prestado um *serviço*, esse *preço* (do serviço) dever ter um valor em função do qual se liquida o imposto – *o valor tributável é o preço dos serviços prestados* (art. 5º do RIT) -, que esse *serviço seja prestado pelo hotel* ao cliente, se insira dentro da actividade *complementarmente exercida pelo Hotel*, por causa da sua actividade hoteleira, isto é, em *função dos seus clientes* e não já numa outra qualquer actividade do hotel estranha à actividade hoteleira.

2. Se um determinado hotel solicita serviços externamente e os factura aos seus clientes, comprovando que por eles nada cobrou e demonstra que efectuou o pagamento a terceiro, em conformidade com o que lhe foi debitado e que foi pago pelo cliente, não é devido imposto de turismo.

3. Se um casal se instalasse por uma noite num hotel, se pedisse, na recepção, que lhe comprassem um bilhete, em 1ª classe, para Londres, marcassem um jantar num restaurante fora do hotel e adquirissem bilhetes para um concerto, serviços obtidos fora do hotel e cobrados por entidades exteriores, ainda que levados à conta do cliente, sem qualquer ganho para o estabelecimento hoteleiro, não faria sentido cobrar sobre o valor total da factura um imposto de 5%, na certeza de que o preço do quarto não chegaria sequer para pagar tal encargo fiscal.

4. Mas o hotel precisa de comprovar que os serviços foram prestados por terceiros e se limitou a ser um mero intermediário não remunerado, um facilitador de conforto aos seus clientes, limitando-se a pagar esses serviços externos, debitando posteriormente aos hóspedes a respectiva quantia.

5. Nos termos do regulamento respectivo é ao contribuinte que compete discriminar e descrever os serviços sujeitos a imposto de turismo.

6. Os descontos oferecidos aos clientes no âmbito da actividade hoteleira não estão sujeitos a imposto de turismo.

O Relator,

João A. G. Gil de Oliveira

## **Processo n.º 317/2015**

**(Recurso Contencioso)**

Data : 10 de Março de 2016

Recorrente: A, S.A.

Entidade Recorrida: Secretário para a Economia e Finanças

### **ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA R.A.E.M.:**

#### **I - RELATÓRIO**

1. **A, S.A.**, mais bem notificada nos autos, notificada através do ofício n.º 146/NAJ/CF/2015, do despacho do Exmo Senhor Secretário para a Economia e Finanças datado de 30 de Janeiro de 2015, que indeferiu a pretensão formulada em sede de recurso hierárquico necessário, onde se peticionou a revogação do acto de liquidação de Imposto de Turismo, relativo ao período de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 2011 relativo ao estabelecimento Hotel D,

vem, ao abrigo do disposto no artigo 20.º do Código de Processo Administrativo Contencioso, conjugado com a subalínea (2) da alínea 8) do artigo 36.º da Lei n.º 9 /1999 (com as alterações introduzidas pela Leis n.ºs 7/2004 e n.º 9/2004) e com o artigo 7.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto, interpor **RECURSO CONTENCIOSO**, tendo concluído nos seguintes termos:

1. *É entidade recorrida o Senhor Secretário para a Economia e Finanças e objecto do recurso o seu Despacho de 30/01/2015, que indeferiu o recurso hierárquico necessário em que se impugnou a liquidação de Imposto de Turismo referente ao período de tributação dos meses de Janeiro a Dezembro de 2011 relativo ao estabelecimento Hotel D.*

2. *O valor da colecta notificada foi integralmente pago sob reserva.*

3. *O acto recorrido padece de falta de fundamentação, por não fornecer a interpretação do artigo 1.º do RIT, não discriminar os serviços concretamente prestados que originam o facto tributário nem o período em que o facto tributário ocorreu ou o preço individualizado.*

4. *O acto recorrido padece de falta de fundamentação, por ofensa aos artigos 70.º, alínea a), 114.º e 115.º, todos do CPA.*

5. *A recorrente não se pronunciou no procedimento do 1º grau, iniciado pela entidade recorrida, e que culminou com o acto de liquidação adicional do Imposto de Turismo.*

6. *A dispensa da audiência de interessados prevista no artigo 97.º do CPA exige uma decisão devidamente fundamentada nesse sentido.*

7. *Não existe no procedimento administrativo decisão que dispense a audiência de interessados e respectiva fundamentação, pelo que a decisão da entidade recorrida que sancionou tal actuação ofende a regra do artigo 97.º do CPA, o que consubstancia vício de violação de lei conducente à anulabilidade do acto recorrido.*

8. *A violação do direito de audiência da recorrente imposto pelos artigos 10.º e 93.º do CPA, consubstancia vício de forma determinante da invalidade do acto recorrido, conducente à sua anulação.*

9. *A entidade recorrida assume que o serviço facturado por um estabelecimento hoteleiro está sujeito a IT mesmo que não se prenda com esta actividade específica ou o serviço tenha sido prestado por terceiros.*

10. *São serviços complementares os que se relacionam com a dormida no hotel, tais como as refeições, tratamento de roupa e o acesso a meios de telecomunicação.*

11. *Não se incluem no âmbito da incidência do IT todos os serviços que não tenham qualquer carácter complementar ao alojamento por não existir entre ambos uma relação de acessoriedade.*

12. *O alojamento não pressupõe o fornecimento de certos bens ou o acesso a certos serviços, como os que a entidade recorrida considerou incluídos no âmbito da tributação do IT.*

13. *As verbas roam service, in-suite dining, food & beverage e banquetes não estão sujeitas a IT, por não ser a unidade hoteleira que providencia esses serviços no âmbito das suas actividades específicas, mas sim os restaurantes instalados num complexo hoteleiro, e que estão isentos de IT, nos termos do artigo 15.º da Lei n.º 14/2010.*

14. *Os serviços de limousines e de in-suite movies não são prestados pela recorrente, mas por uma entidade terceira que desenvolve esta actividade económica, sendo o rendimento desse serviço da empresa prestadora sujeito ao Imposto Complementar de Rendimentos.*

15. *Os valores dos descontos oferecidos aos hóspedes não se encontram sujeitos a IT, porque o valor tributável deste imposto é o preço efectivamente cobrado pelos serviços.*

16. *O RIT não prevê que o imposto é devido ainda que o preço não seja cobrado.*

17. *A entidade recorrida atribui ao termo serviços complementares uma abrangência que não encontra fundamento na norma de incidência, enquadrando nesse conceito todas as actividades realizadas num estabelecimento hoteleiro, em violação aos princípios da Legalidade e da Tipicidade previstos no artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica.*

18. *A criação de factos tributários por forma a obter a incidência do IT constitui um acto ilegal à luz dos Princípios do Direito Tributário, que não admitem a integração de lacunas ou a interpretação extensiva, em sede de elementos essenciais do regime fiscal, em especial da incidência.*

*Nestes termos e nos mais de Direito que V. Ex.ª entendam por bem suprir, se requer a anulação do acto do Senhor Secretário para a Economia e Finanças de 30 de Janeiro de 2015, que indeferiu a pretensão formulada em sede de recurso hierárquico necessário, onde se peticionou a revogação do acto de liquidação de Imposto de Turismo no período de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 2011 relativo ao estabelecimento Hotel D, no valor de MOP 2,825,894.00 (dois milhões, oitocentas e vinte e cinco mil, oitocentas e noventa e quatro Patacas), por alegados serviços prestados pela recorrente pedido que se fundamenta, de acordo com o artigo 21.º do CPAC:*

- a) em vício de forma, por falta de fundamentação;*
- b) em vício de violação de lei do artigo 97.º do CPA e em vício de forma por preterição da audiência do interessado, imposta pelo artigo 93.º do mesmo Código;*
- c) em vício de violação de lei, por ofensa aos artigos 1.º, 2.º e 5.º do RIT e do artigo 15.º da Lei n.º 14/2010;*

*d) em vício de violação de lei, por ofensa aos Princípios da Legalidade e da Tipicidade, consagrados no artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau.*

*Mais se requer, a citação da entidade recorrida para, querendo, contestar o presente recurso, ao abrigo do artigo 53.º do CPAC, bem como para, nos termos do n.º 1 do artigo 55.º do mesmo Código, juntar o original do processo administrativo integral bem como todos os demais documentos atinentes à matéria do presente recurso.*

**2. O Exmo Senhor Secretário para a Economia e Finanças contesta, em síntese:**

*Iª*

*O acto de liquidação oficiosa recorrido encontra-se devidamente fundamentado na Proposta n.º 0200/NVT/DOI/RFM/2014, onde se encontram explicitadas as razões de facto e de direito para terem sido aquelas actividades tributadas, em obediência ao artigo 115.º do CPA, que dispõe que a fundamentação "deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão ...".*

*IIª*

*E as razões de facto e de direito subjacentes ao acto de liquidação oficiosa constantes da proposta referida foram sucintamente vertidas na Nota constante no verso do modelo M/6 notificada à ora recorrente.*

*IIIª*

*Foram indicados os serviços, o período a que estes respeitam, os montantes, a taxa aplicável e as normas legais em que assenta a liquidação.*

*IV<sup>a</sup>*

*Conforme factos apurados pela análise das declarações da recorrente em sede de Imposto Complementar de Rendimentos e de Imposto de Turismo e na sequência da resposta da recorrente aos pedidos de informação da administração Fiscal, foram apurados os elementos relevantes e discriminados os rendimentos de acordo com os itens constantes da Proposta n.º 0200/NVT/DOI/RFM/2014.*

*V<sup>a</sup>*

*O acto de liquidação oficiosa relativo ao período de 12 meses do ano de 2011 impôs-se perante a falta de declaração de diferentes serviços por parte da recorrente face à diferença apurada entre a declaração da recorrente relativamente ao imposto complementar de rendimentos e as declarações relativas ao imposto de turismo.*

*VI<sup>a</sup>*

*Sendo, pois, correcta a liquidação adicional nos termos do artigo 8.º do RIT.*

*VII<sup>a</sup>*

*Aliás, após ter sido notificada da liquidação oficiosa a ora recorrente apresentou inclusivamente reclamação e recurso hierárquico daquele acto em moldes tais que dúvidas não restam quanto à clareza dos fundamentos para tributação das actividades em sede de imposto de turismo.*

### VIIIª

*Constituindo a falta ou insuficiência de fundamentação um vício de forma que determina, em princípio, a invalidade do acto administrativo, sem conceder, sempre se dirá que os vícios poderão considerar-se sanados quando se demonstrar que, apesar da imprecisão ou omissão ou irregularidade do conteúdo do acto, foi atingido o objectivo que se visava atingir com a imposição deste conteúdo, designadamente que o seu destinatário se apercebeu do seu exacto alcance (vide STA 26.06.91, proferido no recurso n.º 10457, de 18.05.94, proferido no recurso n.º 17940, de 4.06.97, proferido no recurso n.º 21228, de 11.06.97, proferido no recurso n.º 16376).*

### IXª

*Sendo não essencial a comunicação da fundamentação integral do acto este é plenamente eficaz, se tal notificação não for requerida pelo administrado como o não foi no caso dos autos e após a notificação do acto de liquidação oficiosa a ora recorrente não solicitou qualquer elemento que considerasse em falta.*

### Xª

*Os regulamentos fiscais são especiais relativamente ao previsto no CPA, pelo que, não havendo lacuna, não se aplica supletivamente o CPA, nos termos do n.º 6 do seu artigo 2.º*

### XIª

*Não havendo lugar a audiência dos interessados na liquidação oficiosa prevista no artigo 8º do RIT.*

*XII<sup>a</sup>*

*In casu, relativamente ao imposto de turismo está prevista a autoliquidação em que o legislador já dá oportunidade ao contribuinte de dar o seu contributo para o cumprimento da obrigação fiscal.*

*XIII<sup>a</sup>*

*Se a Administração fiscal, na sua actividade fiscalizadora, ou recorrendo simplesmente aos registos, encontra dados novos que permitem a liquidação oficiosa pode e deve fazê-lo sem ter que efectuar qualquer audiência prévia, conforme se alcança de forma inequívoca na previsão do artigo 8º do RIT.*

*XIV<sup>a</sup>*

*O Regulamento é bem claro e nem a necessidade correcção da liquidação ou a natureza do Direito Fiscal admite semelhante detença.*

*XV<sup>a</sup>*

*O que não significa que, havendo alguma dúvida, como foi o caso, não possam as mesmas ser dissipadas através de troca de ofícios, mas não pelo alegado dever de audiência do contribuinte, que ainda não existe no ordenamento jurídico da RAEM, tendo, contudo a recorrente sido ouvida.*

**Direito**

*XVI<sup>a</sup>*

*Enquanto proprietária de um estabelecimento hoteleiro assim definido nos termos*

*do artigo 3.º da Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril, é a recorrente, sujeita à incidência do imposto de turismo, por aplicação conjugada dos artigos 1.º e 2.º do RIT.*

*XVIIª*

*Estão compreendidos na incidência do imposto de turismo todos os serviços prestados no âmbito das actividades específicas do estabelecimento hoteleiro que, nos termos definidos no artigo 3.º do Decreto Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril, sejam alojamento, refeições e outros serviços complementares, com excepção dos mencionados no n.º 2 do artigo 1.º do RIT: os serviços referentes a telecomunicações e lavandarias que são excluídos da incidência do imposto.*

*XVIIIª*

*Sendo assim, os serviços complementares prestados pelos estabelecimentos hoteleiros são tributáveis, só estando excluídos da norma de incidência os já mencionados serviços complementares referentes a telecomunicações e lavandarias.*

*XIXª*

*O conceito de serviços complementares pressupõe como se disse o mesmo fim da actividade principal, de alojamento e restauração e ainda todos os serviços que as exigências de conforto e instalação numa unidade hoteleira tomaram necessário juntar às actividades principais.*

*XXª*

*O serviços previstos para a concessão a um hotel de esta ou aquela categoria por corresponderem a prestações de serviços incluídos nas exigências de conforto de determinada*

*unidade hoteleira são considerados serviços complementares incluídos nas actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros independentemente de poderem ser desenvolvidas por um outro agente económico. Veja-se o serviço de lavandarias - lavandarias e tinturarias - que é qualificado no âmbito da Contribuição Industrial com o código próprio da Tabela de Actividades 95.20.00 e não se põe em causa ser um serviço complementar.*

#### *XXI<sup>a</sup>*

*A opção por prestar directamente o serviço, ou disponibilizar certo tipo de produtos, ou, por mera opção de gestão, subcontratar a uma empresa terceira certo tipo de serviços não tem, na óptica da Administração Fiscal, qualquer efeito em termos fiscais, na medida em que o serviço é disponibilizado ao cliente que, a partida, sabe que pode contar com ele, por constar na "lista de serviços disponibilizados e publicitados pelo Hotel".*

#### *XXII<sup>a</sup>*

*Presentemente em Macau a realidade traduz-se na oferta de serviços de uma diversificação e sofisticação tal que o legislador, embora não tenha previsto, sabedoramente acautelou ao enunciar uma norma aberta com o conceito indeterminado, mas determinável, de "serviços complementares" de estabelecimentos hoteleiros e similares.*

#### *XXIII<sup>a</sup>*

*Os serviços como banquetes room-service / in-suite dining, e food & beverage, limousines e in-suite movies entre outros entre outros são serviços para benefício dos quais os clientes escolhem ficar alojados na unidade hoteleira e que as mesmas usam cada vez mais para atrair a atenção e conquistar os clientes, que visam complementar a sua actividade principal.*

XXIV<sup>a</sup>

*São pois serviços que apelam ao cliente, pela possibilidade de obter comodamente e por vezes até com vantagem de preço no conjunto, beneficiando em seu favor a relação custo benefício, ficando o valor do imposto de turismo diluído, até pela taxa residual diminuta, no valor global praticado, não interessando para o caso quem efectivamente presta o serviço - o que necessariamente integra estes serviços no conceito legal de serviços complementares.*

XXV<sup>a</sup>

*Quanto à tributação que ocorre sobre a totalidade do preço, independentemente de, em resultado de desconto, o cliente beneficiar de um preço preferencial refira-se que nos termos do artigo 37.º do DL n.º 16/96/M, de 01/04/96, e do artigo 5.º do RIT, o preço dos serviços prestados será o preço dos serviços prestados aos clientes indicados na tabela de preços e não o preço preferencial oferecido aos clientes ou preços cobrados após desconto, não havendo, também aqui, infracção ao artigo 5.º do RIT.*

XXVI<sup>a</sup>

*Estão compreendidos na incidência do imposto de turismo todos os serviços prestados no âmbito das actividades específicas do estabelecimento hoteleiro que, nos termos definidos no artigo 3º do Decreto Lei nº 16/96/M, de 1 de Abril, são alojamento, refeições e outros serviços complementares, com excepção dos mencionados no nº 2 do artigo 1º do RIT: os serviços referentes a telecomunicações e lavandarias.*

XXVII<sup>a</sup>

*Esta norma (nº 2 do artigo 1º RIT) constitui uma norma de delimitação negativa da*

*situação jurídica de incidência, precisando, em sentido restritivo, o âmbito da norma de incidência (o n.º 1 do artigo 1.º do RIT) de forma a evitar o enquadramento no âmbito do respectivo tipo de certas realidades que nele estariam incluídas se tal norma não existisse. Neste caso, os serviços complementares prestados referentes a telecomunicações e lavandarias.*

#### *XXVIII<sup>a</sup>*

*Os serviços de banquetes, room-service / in-suite dining e food & beverage, limousines, in-suite movies e os serviços prestados com descontos oferecidos aos hóspedes - sendo tributável o valor constante da tabela de preços -, foram efectivamente prestados pelo "E Hotel Macau" no hotel caindo no âmbito de incidência do imposto de turismo por se enquadrarem nos respectivos serviços complementares (artigos 1.º e 2.º do RIT) e não beneficiarem de qualquer isenção pelo que inexistente violação dos princípios da Legalidade e da Tipicidade do regime tributário do artigo 71.º alínea 3) da Lei Básica.*

#### *XXIX<sup>a</sup>*

*Também não colhe a alegada analogia a que recorreu a administração tributária para uma suposta integração de lacunas, quando relativamente ao conceito de "serviços complementares" estamos no campo da interpretação de normas jurídicas tributárias e não no da aplicação dessas normas a casos semelhantes não previstos pelo legislador.*

#### *XXX<sup>a</sup>*

*Pelo que não se verifica quaisquer dos vícios assacados pela recorrente ao acto recorrido.*

*Termos em que se requer a V. Ex.<sup>a</sup>, que seja o presente recurso declarado improcedente e, conseqüentemente, mantido o acto recorrido.*

3. **A, S.A.**, apresentou alegações facultativas, dizendo, a final:

1. *É entidade recorrida o Senhor Secretário para a Economia e Finanças e objecto do recurso o seu Despacho de 30/01/2015, que indeferiu o recurso hierárquico necessário em que se impugnou a liquidação de Imposto de Turismo referente ao período de tributação dos meses de Janeiro a Dezembro de 2011 relativo ao estabelecimento Hotel D.*

2. *O valor da colecta notificada foi integralmente pago sob reserva.*

3. *O acto recorrido padece de falta de fundamentação, por não fornecer a interpretação do artigo 1.º do RIT, não discriminar os serviços concretamente prestados que originam o facto tributário nem o período em que o facto tributário ocorreu ou o preço individualizado.*

4. *O acto recorrido padece de falta de fundamentação, por ofensa aos artigos 70.º, alínea a), 114.º e 115.º, todos do CPA.*

5. *A recorrente não se pronunciou no procedimento do 1.º grau, iniciado pela entidade recorrida, e que culminou com o acto de liquidação adicional do Imposto de Turismo.*

6. *A dispensa da audiência de interessados prevista no artigo 97.º do CPA exige uma decisão devidamente fundamentada nesse sentido.*

7. *Não existe no procedimento administrativo decisão que dispense a audiência de*

*interessados e respectiva fundamentação, pelo que a decisão da entidade recorrida que sancionou tal actuação ofende a regra do artigo 97.º do CPA, o que consubstancia vício de violação de lei conducente à anulabilidade do acto recorrido.*

*8. A violação do direito de audiência da recorrente imposto pelos artigos 10.º e 93.º do CPA, consubstancia vício de forma determinante da invalidade do acto recorrido, conducente à sua anulação.*

*9. A entidade recorrida assume que o serviço facturado por um estabelecimento hoteleiro está sujeito a IT mesmo que não se prenda com esta actividade específica ou o serviço tenha sido prestado por terceiros.*

*10. São serviços complementares os que se relacionam com a dormida no hotel, tais como as refeições, tratamento de roupa e o acesso a meios de telecomunicação.*

*11. Não se incluem no âmbito da incidência do IT todos os serviços que não tenham qualquer carácter complementar ao alojamento por não existir entre ambos uma relação de acessoriedade.*

*12. O alojamento não pressupõe o fornecimento de certos bens ou o acesso a certos serviços, como os que a entidade recorrida considerou incluídos no âmbito da tributação do IT.*

*13. As verbas roam service / in-suite dining, food & beverage e banquetes não estão sujeitas a IT, por não ser a unidade hoteleira que providencia esses serviços no âmbito das suas actividades específicas, mas sim os restaurantes instalados num complexo hoteleiro, e que estão isentos de IT, nos termos do artigo 15.º da Lei n.º 14/2010.*

14. *s serviços de limousines e de in-suite movies não são prestados pela recorrente, mas por uma entidade terceira que desenvolve esta actividade económica, sendo o rendimento desse serviço da empresa prestadora sujeito ao Imposto Complementar de Rendimentos.*

15. *Os valores dos descontos oferecidos aos hóspedes não se encontram sujeitos a IT, porque o valor tributável deste imposto é o preço efectivamente cobrado pelos serviços.*

16. *O RIT não prevê que o imposto é devido ainda que o preço não seja cobrado.*

17. *A entidade recorrida atribui ao termo serviços complementares uma abrangência que não encontra fundamento na norma de incidência, enquadrando nesse conceito todas as actividades realizadas num estabelecimento hoteleiro, em violação aos princípios da Legalidade e da Tipicidade previstos no artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica.*

18. *A criação de factos tributários por forma a obter a incidência do IT constitui um acto ilegal à luz dos Princípios do Direito Tributário, que não admitem a integração de lacunas ou a interpretação extensiva, em sede de elementos essenciais do regime fiscal, em especial da incidência.*

***Nestes termos e nos mais de Direito que V. Ex.ªs entendam por bem suprir, se requer a anulação do acto do Senhor Secretário para a Economia e Finanças de 30 de Janeiro de 2015, que indeferiu a pretensão formulada em sede de recurso hierárquico necessário, onde se peticionou a revogação do acto de liquidação de Imposto de Turismo no período de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 2011 relativo ao estabelecimento Hotel D, no valor de MOP 2,825,894.00 (dois milhões, oitocentas e vinte e cinco mil, oitocentas e noventa e quatro Patacas), por alegados serviços prestados pela recorrente pedido que se fundamenta, de acordo com o artigo 21.º do CPAC:***

- a) *em vício de forma, por falta de fundamentação;*
- b) *em vício de violação de lei do artigo 97.º do CPA e em vício de forma por preterição da audiência do interessado, imposta pelo artigo 93.º do mesmo Código;*
- c) *em vício de violação de lei, por ofensa aos artigos 1.º, 2.º e 5.º do RIT e do artigo 15.º da Lei n.º 14/2010;*
- d) *em vício de violação de lei, por ofensa aos Princípios da Legalidade e da Tipicidade, consagrados no artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau.*

**4. O Exmo** Senhor Secretário para a Economia e Finanças, contrapõe, em sede de alegações facultativas, a final:

1. *O acto de liquidação oficiosa recorrido encontra-se devidamente fundamentado na Proposta n.º 0200/NVT/DOI/RFM/2014, onde se encontram explicitadas as razões de facto e de direito para terem sido aquelas actividades tributadas, em obediência ao artigo 115.º do CPA, que dispõe que a fundamentação "deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão ...".*

2. *E as razões de facto e de direito subjacentes ao acto de liquidação oficiosa constantes da proposta referida foram sucintamente vertidas na Nota constante no verso do modelo M/6 notificada à ora recorrente.*

3. *Foram indicados os serviços, o período a que estes respeitam, os montantes, a taxa aplicável e as normas legais em que assenta a liquidação.*

4. *Conforme factos apurados pela análise das declarações da recorrente em sede de Imposto Complementar de Rendimentos e de Imposto de Turismo e na sequência da resposta da recorrente aos pedidos de informação da administração Fiscal, foram apurados os elementos relevantes e discriminados os rendimentos de acordo com os itens constantes da Proposta n.º 0200/NVT/DOI/RFM/2014.*

5. *O acto de liquidação oficiosa relativo ao período de 12 meses do ano de 2011 impôs-se perante a falta de declaração de diferentes serviços por parte da recorrente face à diferença apurada entre a declaração da recorrente relativamente ao imposto complementar de rendimentos e as declarações relativas ao imposto de turismo.*

6. *Sendo, pois, correcta a liquidação adicional nos termos do artigo 8.º do RIT.*

7. *Aliás, após ter sido notificada da liquidação oficiosa a ora recorrente apresentou inclusivamente reclamação e recurso hierárquico daquele acto em moldes tais que dúvidas não restam quanto à clareza dos fundamentos para tributação das actividades em sede de imposto de turismo.*

8. *Constituindo a falta ou insuficiência de fundamentação um vício de forma que determina, em princípio, a invalidade do acto administrativo, sem conceder, sempre se dirá que os vícios poderão considerar-se sanados quando se demonstrar que, apesar da imprecisão ou omissão ou irregularidade do conteúdo do acto, foi atingido o objectivo que se visava atingir com a imposição deste conteúdo, designadamente que o seu destinatário se apercebeu do seu exacto alcance (vide STA 26.06.91, proferido no recurso n.º 10457, de 18.05.94, proferido no recurso n.º 17940, de 4.06.97, proferido no recurso n.º 21228, de 11.06.97, proferido no recurso n.º 16376).*

9. *Sendo não essencial a comunicação da fundamentação integral do acto este é plenamente eficaz se tal notificação não for requerida pelo administrado como o não foi no caso dos autos e após a notificação do acto de liquidação oficiosa a ora recorrente não solicitou qualquer elemento que considerasse em falta.*

10. *Os regulamentos fiscais são especiais relativamente ao previsto no CPA, pelo que, não havendo lacuna, não se aplica supletivamente o CP A, nos termos do n.º 6 do seu artigo 2.º*

11. *Não havendo lugar a audiência dos interessados na liquidação oficiosa prevista no artigo 8º do RIT.*

12. *In casu, relativamente ao imposto de turismo está prevista a autoliquidação em que o legislador já dá oportunidade ao contribuinte de dar o seu contributo para o cumprimento da obrigação fiscal.*

13. *Se a Administração fiscal, na sua actividade fiscalizadora, ou recorrendo simplesmente aos registos, encontra dados novos que permitem a liquidação oficiosa pode e deve fazê-lo sem ter que efectuar qualquer audiência prévia, conforme se alcança de forma inequívoca na previsão do artigo 8º do RIT.*

14. *O Regulamento é bem claro e nem a necessidade correcção da liquidação ou a natureza do Direito Fiscal admite semelhante detença.*

15. *O que não significa que, havendo alguma dúvida, como foi o caso, não possam as mesmas ser dissipadas através de troca de ofícios, mas não pelo alegado dever de audiência do contribuinte, que ainda não existe no ordenamento jurídico da RAEM, tendo, contudo a recorrente sido ouvida.*

16. *Do acto de liquidação oficiosa cabe reclamação e recurso hierárquico necessários nos termos do n.ºs 2 e 3 do artigo 2.º da Lei n.º 12/2003, regime este substancialmente diferente relativamente ao vertido no CPA em que a reclamação não é necessária pelo que encontra-se por aqui também assegurado o direito à participação dos cidadãos nos procedimentos tributários.*

17. *Enquanto proprietária de um estabelecimento hoteleiro assim definido nos termos do artigo 3.º da Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril, é a recorrente, sujeita à incidência do imposto de turismo, por aplicação conjugada dos artigos 1.º e 2.º do RIT.*

18. *Estão compreendidos na incidência do imposto de turismo todos os serviços prestados no âmbito das actividades específicas do estabelecimento hoteleiro que, nos termos definidos no artigo 3.º do Decreto Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril, sejam alojamento, refeições e outros serviços complementares, com excepção dos mencionados no n.º 2 do artigo 1.º do RIT: os serviços referentes a telecomunicações e lavandarias que são excluídos da incidência do imposto.*

19. *Sendo assim, os serviços complementares prestados pelos estabelecimentos hoteleiros são tributáveis, só estando excluídos da norma de incidência os já mencionados serviços complementares referentes a telecomunicações e lavandarias.*

20. *O conceito de serviços complementares pressupõe como se disse o mesmo fim da actividade principal, de alojamento e restauração e ainda todos os serviços que as exigências de conforto e instalação numa unidade hoteleira tomaram necessário juntar às actividades principais.*

21. *O serviços previstos para a concessão a um hotel de esta ou aquela categoria*

*por corresponderem a prestações de serviços incluídos nas exigências de conforto de determinada unidade hoteleira são considerados serviços complementares incluídos nas actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros independentemente de poderem ser desenvolvidas por um outro agente económico. Veja-se o serviço de lavandarias - lavandarias e tinturarias - que é qualificado no âmbito da Contribuição Industrial com o código próprio da Tabela de Actividades 95.20.00 e não se põe em causa ser um serviço complementar.*

*22. A opção por prestar directamente o serviço, ou disponibilizar certo tipo de produtos, ou, por mera opção de gestão, subcontratar a uma empresa terceira certo tipo de serviços não tem, na óptica da Administração Fiscal, qualquer efeito em termos fiscais, na medida em que o serviço é disponibilizado ao cliente que, a partida, sabe que pode contar com ele, por constar na "lista de serviços disponibilizados e publicitados pelo Hotel".*

*23. Presentemente em Macau a realidade traduz-se na oferta de serviços de uma diversificação e sofisticação tal que o legislador, embora não tenha previsto, sabedoramente acautelou ao enunciar uma norma aberta com o conceito indeterminado, mas determinável, de "serviços complementares" de estabelecimentos hoteleiros e similares.*

*24. Os serviços como banquetes, room-service / in-suite dining e café de apoio à piscina, mini-bar, parque de estacionamento e venda de cigarros, utilização de serviços de transporte / limusines, convenções/exibições, vendas a retalho, entre outros são serviços para benefício dos quais os clientes escolhem ficar alojados na unidade hoteleira e que as mesmas usam cada vez mais para atrair a atenção e conquistar os clientes, que visam complementar a sua actividade principal.*

*25. São pois serviços que apelam ao cliente, pela possibilidade de obter comodamente e por vezes até com vantagem de preço no conjunto, beneficiando em seu favor*

*a relação custo benefício, ficando o valor do imposto de turismo diluído, até pela taxa residual diminuta, no valor global praticado, não interessando para o caso quem efectivamente presta o serviço o que necessariamente integra estes serviços no conceito legal de serviços complementares.*

*26. Estão compreendidos na incidência do imposto de turismo todos os serviços prestados no âmbito das actividades específicas do estabelecimento hoteleiro que, nos termos definidos no artigo 3º do Decreto Lei nº 16/96/M, de 1 de Abril, são alojamento, refeições e outros serviços complementares, com excepção dos mencionados no nº 2 do artigo 1º do RIT: os serviços referentes a telecomunicações e lavandarias.*

*27. Esta norma (n.º 2 do artigo 1º RIT) constitui uma norma de delimitação negativa da situação jurídica de incidência, precisando, em sentido restritivo, o âmbito da norma de incidência (o nº 1 do artigo 1º do RIT) de forma a evitar o enquadramento no âmbito do respectivo tipo de certas realidades que nele estariam incluídas se tal norma não existisse. Neste caso, os serviços complementares prestados referentes a telecomunicações e lavandarias.*

*28. "o princípio da igualdade tributária reclama que os conceitos tenham a abertura ou plasticidade semântica suficiente para poder abarcar as realidades que expressam a capacidade tributária elegida (...) e que esse objectivo possa ser realizado não só no plano abstracto da previsão dos tipos tributários mas também no plano da sua aplicação concreta, em que se situam o combate à evasão fiscal e a praticabilidade do sistema" (Ac. Trib. Constitucional de Portugal n.º 162/2004).*

*29. O conceito de serviços complementares encontra-se definido com suficiente densidade normativa.*

30. *Os serviços de banquetes, room-service / in-suite dining e café de apoio à piscina, mini-bar, venda de cigarros, parque de estacionamento, utilização de serviços de transporte / limusines, convenções / exposições e vendas a retalho foram efectivamente prestados pelo "Hotel D" no hotel caindo no âmbito de incidência do imposto de turismo por se enquadrarem nos respectivos serviços complementares e não beneficiarem de qualquer isenção pelo que inexistente violação dos princípios da Legalidade e da Tipicidade do regime tributário do artigo 71.º alínea 3) da Lei Básica.*

31. *Também não colhe a alegada analogia a que recorreu a administração tributária para uma suposta integração de lacunas, quando relativamente ao conceito de "serviços complementares" estamos no campo da interpretação de normas jurídicas tributárias e não no da aplicação dessas normas a casos semelhantes não previstos pelo legislador.*

32. *Pelo que não se verifica quaisquer dos vícios assacados pela recorrente ao acto recorrido.*

***Termos em que deve o presente recurso declarado improcedente em virtude de não padecer o acto administrativo recorrido dos alegados vícios.***

## **5. O Digno Magistrado do MP emite o seguinte duto parecer:**

*Vem "B, SA", impugnar o despacho do Secretário para a Economia e Finanças de 30/1/15 que, em sede de recurso hierárquico, manteve acto de liquidação oficiosa de Imposto de Turismo relativo ao período de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 2011, assacando-lhe vícios de falta de fundamentação, preterição de audiência prévia e violação de lei, por ofensa,*

*seja dos artºs 1º, 2º e 5º do R.I.T., e 15º da Lei 14/2010, seja por atropelo dos princípios da legalidade e tipicidade consagrados no artº 71º, al. 3) da LBRAEM.*

*Por partes:*

*A A. Fiscal procedeu à liquidação oficiosa relativa ao período em questão por, no seu critério, ter existido falta de declaração de diferentes serviços prestados pela recorrente, face à diferença apurada entre a declaração desta relativamente ao I.C.R. e ao I.T., pelo que, na sequência de resposta daquela aos pedidos de informação na matéria, se apuraram os elementos relevantes, discriminando-se os serviços, os períodos a que os mesmos respeitam, os montantes e a taxa aplicável, efectuando-se também referência às normas legais em que assentou a liquidação, tudo expressamente vertido na "Proposta" em que se fundou o acto sob escrutínio.*

*Poder-se-à, obviamente, não concordar com a interpretação e integração operadas : o certo é que, porém, do conteúdo de tal "Proposta" se colhem, com clareza, suficiência e congruência, as razões factuais e jurídicas que presidiram à necessidade da liquidação oficiosa em questão e respectivos contornos, razões cujo alcance a recorrente não deixou de aperceber, a avaliar, até, pelo conteúdo do argumentado em sede de reclamação e recurso hierárquico.*

*Depois, estando cometida a competência para a liquidação do I.T., em primeira linha, aos sujeitos passivos (nºs 1, al. a) e 2 do artº 7º, R.I.T.), concedendo, pois, o legislador ao contribuinte a oportunidade, quer da introdução dos dados, do seu contributo para o cumprimento da obrigação fiscal, quer ainda da rectificação dos erros porventura cometidos (nº 3 do mesmo normativo), para além da intervenção da recorrente durante o procedimento, quando para tal interpelada, relativamente a dúvidas, correcções e imprecisões das*

*declarações apresentadas, bem se pode afirmar ter-se a interessada já pronunciado no procedimento sobre as questões que importaram à decisão, mal se compreendendo, pois, a necessidade de audiência prévia em casos de liquidação oficiosa a que se reporta o artº 8º do diploma em questão.*

*Finalmente, no que respeita à suposta violação de lei, por atropelo, quer dos princípios da legalidade e tipicidade ínsitos na LBRAEM, quer dos normativos apontados do R.I.T., reconduz-se a argumentação à mesma ideia fundamental : a de que a entidade recorrida atribui aos "serviços complementares" uma abrangência não permitida pela norma de incidência, considerando a recorrente que, no caso específico, as verbas "room service/in suite dining", "banquetes", "food & beverage", "parque de estacionamento", "descontos oferecidos aos hóspedes" e "serviço de limousines", não se poderão enquadrar no conceito de "actividades específicas" a que alude a al. a) do n.º 1 do art. 1º do R.I.T.*

*Pois bem:*

*Dispõe tal normativo, que, "O imposto de turismo incide sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de*

*a) Estabelecimentos hoteleiros e similares, como tal definidos no Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar, aprovado pelo Decreto-Lei nº 16/96/M de 1 de Abril", acrescentando a al. a) do art. 2 do mesmo diploma que "São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas que:*

*a) Prestem os serviços previstos no nº 1 do artigo anterior",*

*Serve o sublinhado, a que nós próprios procedemos, para realçar que, não obstante o art. 3º do Dec Lei 16/96/M considerar como estabelecimentos hoteleiros os que se destinam*

*a proporcionar ao público alojamento mediante pagamento, com ou sem fornecimento de refeições e outros serviços complementares, tal "complementaridade", não poderá deixar de se ater e respeitar, para efeitos de incidência do I.T., às actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros, já que é sobre elas que recai, inquestionavelmente a incidência real do imposto.*

*Compreende-se a argumentação da recorrida, ao tentar integrar no conceito de "serviços complementares" de hotelaria todos os serviços que as actuais exigências de conforto não dispensam, exigências essas que, como é óbvio, se vêm acentuando com o decorrer dos tempos, até como forma de atrair a atenção e conquistar clientela.*

*Cremos, porém, que uma coisa é a integração de tais serviços como "complementares", outra, bem diversa, será considerá-los como fazendo parte das "actividades específicas" de hotelaria, alvo da incidência real do I.T.*

*"Específico", deterá, aqui, cremos, o significado de "próprio de", "característico", conceito que, aliás, se mostra reforçado pelas exclusões formuladas pela al. a) do n.º 2 do art. 1º do diploma em questão, já que as mesmas se reportam a serviços (lavandarias, telecomunicações) que vemos como integradoras de actividades que é comum, é próprio, as unidades hoteleiras prestarem.*

*Nesse sentido, não vemos, desde logo, como "actividades específicas" da hotelaria a prestação de serviços directamente por terceiros, em que o estabelecimento hoteleiro se limita a pagá-los àqueles, debitando posteriormente aos clientes as quantias respectivas, como será o caso do transporte efectuado com recurso a veículos de terceiros, ou o estacionamento em parques não situados no hotel e explorados por outras sociedades comerciais.*

*Compreendendo, repete-se, a evolução das exigências da clientela relativamente ao conforto adveniente do fornecimento, pelo hotel onde se encontre instalada, dos mais variados serviços do dia a dia e entretenimento, tomando-se, pois, cada vez mais amplo o conceito de "serviços complementares", cremos, porém, que a incidência real do imposto não será passível de comportar semelhante fluidez, havendo a determinação de "actividades específicas" que conter-se nos termos precisos comportados pela norma, sob pena, mesmo, de eventual duplicação de colecta, pelo menos relativamente a alguns daqueles serviços.*

*Donde (não deixando de realçar que, sobre caso similar, se pronunciou já este tribunal, em 5/11/15, no âmbito do proc. 341/2015, tendo-se decidido que, constituindo o I.T. um imposto indirecto que não incide sobre o rendimento, não se tributando o lucro, mas sobre o serviço e respectivo valor, todos os serviços complementares, à excepção dos excluídos expressamente no art. 1º, n.º 2, al. a) do R.I.T. são tributados em imposto de turismo), continuarmos a entender que, pelo menos relativamente a algumas das verbas questionadas, se operou incorrecta interpretação do preceituado nos artºs 1º e 2º do RIT, afigurando-se-nos merecer, por essa via, provimento o presente recurso.*

6. Foram colhidos os vistos legais.

## **II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

Este Tribunal é o competente em razão da nacionalidade, matéria e hierarquia.

O processo é o próprio e não há nulidades.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e são dotadas de legitimidade “*ad causam*”.

Não há outras exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito.

### **III - FACTOS**

1. Consta dos autos o seguinte:

“Assunto : **Notificação do Despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças de 30.01.15**

*Nos termos dos artigos 68º e ss. do Código do Procedimento Administrativo (CPA), aprovado pelo DL n.º 57/99/M, de 11.10.99, e em referência ao recurso interposto em 08.08.14, fica V. Exa. por este meio notificado do conteúdo do despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças, de 30.01.15, exarado na Proposta n.º 003/NAJ/CF/2015, de 21 de Janeiro, sendo o seu teor o que a seguir se transcreve:*

*«Concordo com o indeferimento do recurso hierárquico»*

*Ass.: Leong Vai Tac, aos 30.01.2015.*

*Da proposta referida reproduzem-se os fundamentos de facto e de direito que sustentam o presente despacho:*

*« Em cumprimento do despacho da Exma. Sra. Coordenadora do NAJ, cumpre que nos pronunciemos sobre o Recurso Hierárquico. Necessário, interposto, em 08.08.14, pela contribuinte "A, S.A.", ao abrigo do disposto no artigo 2.º da Lei n.º 12/2003, conjugado com a alínea a) do artigo 6º do Decreto-Lei nº 15/96/M, de 12 de Agosto e do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, do despacho da*

*Exma. Sra. Directora dos Serviços de Finanças, de 19.06.14, exarado na Proposta n.º 301/NVT/DOI/RFM/2014, de 17.06.14, notificado pelo ofício n.º 0873/NVT/DOI/RFM/2014, de 08.07.14 que indeferiu a reclamação do acto de liquidação oficiosa de Imposto de Turismo referente ao período de Janeiro a Dezembro de 2011, proferido pelo Senhor Subdirector dos Serviços de Finanças, de 25.04.14, que fixou a colecta em Mop\$2,825,894.00 relativo ao estabelecimento "Hotel D"*

*A recorrente, inconformada com a decisão, alega que o acto administrativo padece do vício de falta de fundamentação, por ofensa dos artigos 113.º, 114.º, 115.º do CPA, do vício de violação de lei, por ofensa ao disposto nos artigos 1.º, 2.º e 5.º do RIT, ao artigo 86.º do CPA, ao artigo 15.º da Lei n.º 14/2010 (Lei do Orçamento para o ano de 2011) e aos Princípios da boa fé, da legalidade e da tipicidade, solicitando, nos termos dos artigos 124.º e 125.º do CPA seja revogado o acto da Senhora Directora dos Serviços de Finanças, de 19.06.14, que indeferiu o pedido de anulação do acto de liquidação de Imposto de Turismo relativo ao ano de 2011, formulado pela ora recorrente em sede de reclamação, por verificação dos vícios alegados e que se dê cumprimento ao n.º 2 do artigo 86.º do CPA, na medida em que não carecem de melhor prova os factos alegados por serem do conhecimento da entidade recorrida.*

#### **I. Vício de violação de lei - falta de fundamentação**

*Vem a ora recorrente reafirmar "a falta de fundamentação do acto de liquidação do IT. E isto porque não permite a mesma determinar a conformidade legal do acto notificado, através da análise dos elementos necessários para que a liquidação do IT se considere devidamente fundamentada e que dizem respeito às razões pelas quais, por referência às normas de incidência do RIT, os serviços referidos na Nota inserta no verso da notificação modelo M/6, e na opinião da administração fiscal, se encontram sujeitos a tributação."*

*Considerando a recorrente que "fica assim a contribuinte no desconhecimento absoluto*

*quanto à sustentação da subsunção legal efectuada pela administração fiscal, relativamente aos mencionados serviços e conseqüente sujeição a tributação em sede de IT, sendo a notificação do acto recorrido omissa quanto às normas que sustentam essa tributação o que conduz, manifestamente, à insuficiência de fundamentação que se mantém desde o acto reclamado até ao acto ora recorrido."*

*Diz ainda que "resulta da notificação do acto recorrido que foram totalmente ignorados os fundamentos da reclamação apresentada em 16/05/2014, que não mereceram da entidade ora recorrida qualquer apreciação ou pronúncia, conduta que se afigura gravemente ofensiva dos princípios que regem a actividade administrativa, tudo em clara violação do dever imposto pelo artigo 114.º do CPA e o adequado conteúdo enunciado no artigo 113.º do mesmo Código, numa omissão de factos e de argumentos jurídicos impeditiva da cabal impugnação e percepção do mérito dessa decisão, na medida em que não constam da notificação nem os pressupostos nem os motivos que a sustentam."*

*Concluindo que "não poderá deixar de se concluir que o acto recorrido se encontra insuficientemente fundamentado, por força do n.º 2 do artigo 115.º do CPA, o que consubstancia vício de forma que o invalida e que justifica se requeira a sua anulação, ao abrigo dos artigos 124.º e 125.º ambos do CPA."*

#### **Da falta de fundamentação**

*Apreciando o invocado vício, começemos por afirmar, que o acto de liquidação oficiosa se encontra devidamente fundamentado, conforme Proposta n.º 200/NVT/DOI/RFM/2014, constante no processo administrativo que mereceu a concordância por despacho do Senhor Subdirector dos Serviços de Finanças, onde se encontram explicitadas as razões de facto e de direito para terem sido aquelas actividades tributadas, além do que melhor se poderá aferir, relativamente a toda a actividade da Administração Fiscal, que resultou na decisão ora recorrida.*

*Previamente foram cotejadas as declarações a que a contribuinte está obrigada, quer em sede de imposto de turismo, através do modelo M/7, quer através do modelo M/1 do Imposto complementar de rendimentos.*

*E foi na sequência desta actividade da Administração Fiscal, que foi necessário pedir mais elementos à contribuinte, Ora recorrente.*

*Segundo a declaração M/1 do imposto complementar de rendimento e cópias dos anexos, a contribuinte declarou em conjunto os rendimentos dos exercícios do período de 2009 a 2011 (relativo a todos os estabelecimentos) dos estabelecimentos constantes do mapa 1 da Proposta n.º 200/NVT/DOI/RFM/2014.*

*Para verificar os dados o Núcleo Fiscal emitiu um ofício no dia 8 de Outubro de 2013, como anexo 1 (fls. 214) pedindo os nomes dos estabelecimentos e respectivos números de cadastro, que tinham os rendimentos constantes do Mapa 2 da Declaração M/1.*

*Em conformidade com a resposta da contribuinte/recorrente, em 29/11/013 (fls. 206), foram apurados os elementos relevantes e discriminados os rendimentos de acordo com os itens constantes do mapa 3 da Proposta n.º 200/NVT/DOI/RFM/2014.*

*Resulta inequívoco, pelo que antecede, que o acto de liquidação oficiosa se encontra devidamente fundamentado na Proposta n.º 200/NVT/DOI/RFM/2014, que mereceu a concordância do Senhor Subdirector dos Serviços de Finanças, e onde se encontram explicitadas as razões de facto e de direito para terem sido aquelas actividades tributadas, em obediência ao artigo 115.º do CPA que dispõe que a fundamentação "... deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão ... "*

*E as razões de facto e de direito subjacentes ao acto de liquidação oficiosa constantes*

*da Proposta n.º 200/NVT/DOI/RFM/2014 foram sucintamente vertidas na Nota constante no verso do modelo M/6 notificada à ora recorrente.*

*Com efeito, foram indicados os serviços, o período a que estes respeitam, os montantes, a taxa aplicável e as normas legais em que assenta a liquidação.*

*O acto ora recorrido que decidiu a reclamação do acto de liquidação oficiosa também se encontra devidamente fundamentado, conforme Proposta n.º 301/NVT/DOI/RFM/2014 que mereceu a concordância da Senhora Directora dos Serviços pelo despacho ora impugnado onde se encontram explicitadas as razões de facto e de direito para o indeferimento da reclamação e para terem sido aquelas actividades tributadas.*

*Pelo ofício n.º 873/NVT/DOI/RFM/2014 foi a ora recorrente notificada da decisão sobre a reclamação.*

*Após a notificação do acto de liquidação oficiosa a ora recorrente para além de não ter solicitado qualquer elemento que considerasse em falta, apresentou inclusivamente reclamação e até um recurso contencioso fiscal (processo n.º 1107/14/CF concluso em 17/11/2014 por desistência da instância) daquele acto em moldes tais que dúvidas não restam quanto à clareza dos fundamentos para tributação das actividades em sede de imposto de turismo.*

*Constituindo a falta ou insuficiência de fundamentação um vício de forma que determina, em princípio, a invalidade do acto administrativo, sempre se dirá que os vícios poderão considerar-se sanados quando se demonstrar que, apesar da imprecisão ou omissão ou irregularidade do conteúdo do acto, foi atingido o objectivo que se visava atingir com a imposição deste conteúdo, designadamente que o seu destinatário se apercebeu do seu exacto alcance.*

## **II. Vício de violação de lei - Princípio da boa fé (artigo 8.º do CPA)**

*Alega a recorrente que "(...) o vício de falta de fundamentação arguido na reclamação prendia-se, também, com o facto de ser feita referência, no verso do modelo M/6, a uma Proposta n.º 0200/NVT/DOI/RFM/2014, sobre a qual terá sido exarado o despacho que liquidou o imposto de turismo, informação que poderia, eventualmente, conter dados relevantes à percepção do sentido e da decisão notificada, razão pela qual o seu conteúdo deveria ter sido dado a conhecer à recorrente."*

*E que "No entanto, e quanto a esta informação, na resposta à reclamação (...), vem a DSF comunicar à recorrente que "(...) nos termos do artigo 64.º do Código do Procedimento Administrativo (...), tem essa Sociedade direito, mediante o pagamento das importâncias que forem devidas para o efeito, a obter certidão, reprodução ou declaração autenticada da proposta n.º 200/NVT/DOI/RFM/2014. (...) configurando vício de violação de lei conducente à sua invalidade, além de ser manifestamente abusivo, em claro confronto com o previsto no artigo 8.º do CPA, devendo por isso ser anulado, ao abrigo dos artigos 124.º e 125.º ambos do C.P.A."*

*Apreciando,*

*Não parece questionável a necessidade de comunicar o texto integral do acto administrativo.*

*Contudo, foi transcrito na nota constante no verso do modelo M/6 os elementos relevantes da proposta n.º 200/NVT/DOI/RFM/2014 atinentes ao penado e estabelecimento em causa. A não notificação daquele texto integral não colide com a validade do acto.*

*Sendo não essencial a comunicação da fundamentação integral do acto este é plenamente eficaz se tal notificação não for requerido pelo administrado, como não foi.*

*O mesmo se dizendo quanto à notificação do acto que decidiu a reclamação.*

*Pela correspondência trocada previamente, não pode a contribuinte seriamente afirmar, como afirma, desconhecer a fundamentação.*

*Quer no prazo para a reclamação, quer dentro do prazo para o recurso hierárquico necessário teve oportunidade para por via da consulta do processo ou por via da passagem de certidão, discutindo nessa sede a natureza gratuita da mesma, de se inteirar de toda a actividade de instrutória que conduziu quer à liquidação oficiosa, quer à decisão da reclamação.*

*Senão o não fez foi porque não entendeu verdadeiramente essencial para contraditar, pela via da reclamação, e do recurso, a liquidação oficiosa.*

*Não é sério esperar que a Administração Fiscal, em sede de notificação, envie cópia ou certidão de todo o processo!*

*Do mesmo modo que, em nosso entendimento, ofende a Boa Fé o contribuinte que não estando cabalmente satisfeito com o conteúdo da notificação nada faz, designadamente vindo consultar o processo ou requerendo certidão dos elementos que reputa de essenciais, para posteriormente, em sede de reclamação, recurso ou impugnação judicial vir arguir estes alegados vícios.*

**III. Vício de violação de lei - artigos 1.º, 2.º e 5.º do RIT, artigo 15.º da Lei n.º14/2010 e artigo 86.º do CPA**

*Quanto a este vício vem a recorrente afirmar que " ... refere a DSF que se encontram sujeitos a IT" (...) todos os serviços prestados no âmbito das actividades específicas do estabelecimento hoteleiro (...) " englobando no conceito de serviços complementares "(...) todos os*

*serviços que as exigências de conforto e instalação numa unidade hoteleira tornaram necessário juntar às actividades principais (...)"*.

*E que "(...) esta interpretação da administração fiscal, e a conseqüente liquidação a que procedeu, carece de fundamento legal, na medida em que os serviços que foram tributados, como veremos adiante, ou não foram prestados pela recorrente ou não se enquadram no conceito de incidência real e pessoal previstos, respectivamente, nos artigos 1.º e 2.º do RIT!"*

*Invoca que a DSF enquadrou "no conceito de serviços prestados no âmbito da actividade específica dos estabelecimentos hoteleiros todos e quaisquer valores que foram facturados pelo Hotel D, sem distinção dos que não têm conexão com a sua actividade específica nem daqueles que são prestados por uma outra entidade, que não o hotel, o que conduz à violação da norma de incidência real (artigo 1.º do RIT) bem como da de incidência pessoal (artigo 2.º do RIT)".*

### **Descontos oferecidos aos hóspedes**

*A recorrente considera ilegal o acréscimo à matéria colectável, resultante da liquidação em razão de descontos oferecidos aos hóspedes, por violação aos artigos 1.º e 5.º do RIT por considerar errada e sem fundamento legal na norma de incidência do RIT, além de violar o artigo 5.º do mesmo Regulamento a interpretação da DSF pela qual os preços dos serviços sujeitos a IT são os que constam da tabela de preços, independentemente do preço efectivamente praticado ser diferente do constante dessas tabelas, porque o artigo 5.º do RIT qualifica como valor tributável o preço dos serviços prestados sendo, por isso, a própria lei fiscal que estipula que o imposto recai sobre o preço que é efectivamente cobrado ao cliente, ainda que com eventuais descontos relativamente às tarifas geralmente aplicadas não existindo no RIT uma regra similar à prevista no Regulamento do*

*Imposto do Selo, no n.º 3 do artigo 35.º, que determina que o imposto é devido ainda que o preço deixe de ser cobrado, no todo ou em parte, prevalecendo sobre qualquer liberalidade que seja feita em favor do cliente, neste caso, o preço aprovado ou genericamente reconhecido para um determinado serviço. Concluindo que o artigo 5.º do RIT se reporta ao preço efectivamente cobrado por um serviço, ainda que inferior ao normal ou genericamente estabelecido nas referidas tabelas.*

*Acrescenta ainda a recorrente que se encontra obrigada à emissão de facturas, nas quais deve mencionar o preço dos serviços prestados e que devem ser emitidas no momento em que o serviço ocorre, ou no termo do período nas prestações de serviço continuado (cfr. artigo 16.º do RIT). Nas quais deve o sujeito passivo fazer constar o preço (dos serviços) efectivamente cobrado, e não aquele que consta das referidas tabelas, porque constituindo as facturas um dos elementos de suporte da contabilidade da recorrente, não pretendeu o legislador que fosse mencionado um preço que não corresponda ao efectivamente cobrado, na medida, em que tal actuação desvirtuaria a realidade subjacente à tributação dos serviços e retiraria utilidade à previsão do artigo 16.º do RIT.*

*Contudo, salvo melhor entendimento não procede,*

*Quanto à tributação que ocorre sobre a totalidade do preço, independentemente de, em resultado de desconto, o cliente beneficiar de um preço preferencial refira-se que nos termos do artigo 37º do DL n.º 16/96/M, de 01.04.96, as tabelas de preços em vigor nos estabelecimentos hoteleiros e similares deve constar a menção aos impostos e taxas que incidam sobre os preços e sejam cobrados aos clientes, ou a sua já inclusão naqueles, sendo o valor tributável, de acordo com o artigo 5.º do RIT, o preço dos serviços prestados, este será o preço dos serviços prestados aos clientes indicados na tabela de preços e não o preço preferencial oferecido aos clientes ou preços cobrados após desconto, não havendo, também aqui, infracção ao artigo 5.º do RIT.*

**"Food & beverage", banquetes e room service/in-suite dining**

*Quanto ao acréscimo à matéria colectável, resultante da liquidação em razão dos serviços prestados em food & beverage e banquetes e in-suite diningroom service, considera a recorrente a mesma de igual modo ilegal, por violação do artigo 1.º do RIT e do artigo 15.º da Lei n.º 14/2010.*

*Vem a recorrente alegar que, relativamente a estas verbas, limita-se a DSF a afirmar que não interessa para o caso de onde veio a comida ou de quem a confeccionou, numa clara insuficiência de argumentação jurídica que permita à recorrente compreender a interpretação que a administração fiscal faz da norma de incidência e do facto destas verbas, por imposição da Lei do Orçamento, se encontrarem isentas de IT, no ano a que se reporta a liquidação impugnada.*

*Acrescenta que esse facto releva para efeitos de exclusão da incidência de IT, pela via da isenção previsto no art. 15º da Lei n.º 14/2010, pois que quanto ao food / beverage e banquetes, a sua distribuição e realização pressupõe a utilização de cozinhas necessariamente afectas a estabelecimentos de restauração, dos muitos que estão disponíveis no estabelecimento da recorrente, tal implicando que o rendimento auferido, embora autonomizado por razões de transparência contabilística, resulta da operação desses estabelecimentos e estando estes estabelecimentos isentos do pagamento de IT, nos termos do artigo 15.º da Lei n.º 14/2010, por maioria de razão, o têm de estar espaços que, embora autonomizados para a realização de eventos ou outras actividades, servem também para fornecimento de refeições que são confeccionadas nos estabelecimentos de restauração.*

*Quanto ao room service afirma ser a situação em tudo idêntica. Os clientes têm a possibilidade de se deslocarem a um qualquer restaurante instalado no complexo hoteleiro, consumindo uma refeição confeccionada nas respectivas cozinhas ou, se preferirem, podem consumir*

*essa refeição no seu quarto.*

*Concluindo que nestas situações, food & beverage, banquetes e in-suite dining room service, o serviço pago pelo cliente não pode ser considerado como o pagamento de uma refeição fornecida pelo hotel e que a única diferença se reporta ao local do consumo da refeição: Se o cliente optar por consumir a refeição no restaurante, está isento de IT porque os serviços prestados por restaurantes de luxo integrados em unidades hoteleiras de idêntico nível, como é o caso da recorrente, beneficiam dessa isenção, por força do disposto no artigo 15.º Lei n.º 14/2010, não se alterando a previsão da norma de isenção pelo facto de o serviço ser prestado ao cliente no quarto ou num outro local.*

*Não tem razão a ora requerente porquanto estas refeições, apesar de poderem ser fornecidas pelos restaurantes do complexo hoteleiro são servidas ou num espaço destinado a banquetes do hotel, no quarto do hotel ou em qualquer outro espaço do estabelecimento correspondendo, por isso, a serviço para benefício dos quais os clientes escolhem ficar alojados na unidade hoteleira que os presta, não interessando para o caso de onde veio a comida ou quem a confeccionou - o que necessariamente integra estes serviços no conceito legal de serviços complementares.*

*Ao contrário do que alega a recorrente os banquetes, room-service / in suite dining e food & beverage não caem no âmbito de actividade dos restaurantes, nas actividades similares e logo no âmbito de isenção do artigo 15º da Lei n.º 14/2010, pois não constitui em apenas, como pretende a recorrente, refeições servidas pelos restaurantes noutra local.*

*São serviços prestados pelo estabelecimento hoteleiro "HOTEL D", naquele mesmo estabelecimento, outra não pode ser a conclusão de que aqueles serviços não se encontram no âmbito da isenção do artigo 15º da Lei n.º 14/2010. Tanto mais que entram na facturação da entidade*

recorrente.

### **Parque de estacionamento**

*Invoca a recorrente que também a liquidação de IT referente à verba pela utilização do parque de estacionamento se encontra em violação da norma de incidência do artigo 1.º do RIT.*

*Afirma a recorrente que o art. 1º do RIT refere que o IT incide, exclusivamente, sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros. Não se traduzindo, na sua óptica, a actividade como a referida, pela qual um cliente goza de um mero acesso a estacionamento automóvel, na prestação de um qualquer serviço nem se integrando no leque das actividades específicas de um estabelecimento hoteleiro. Refere ainda que o acesso a parques de estacionamento que se encontram disponíveis em vários locais da cidade são explorados por diversas sociedades comerciais sem que seja cobrada qualquer verba a título de IT, não se integrando no conceito de actividade específica de um estabelecimento hoteleiro, nem se traduzindo na prestação de um qualquer serviço pela recorrente.*

*Não tem razão a recorrente porquanto a existência de serviço de estacionamento, com ou sem o serviço extra de ajuda ao mesmo através de "Valet", é também um serviço complementar que visa favorecer e complementar a actividade específica, sobretudo com a dificuldade crescente de estacionamento na cidade, e com a incerteza na obtenção de lugar de estacionamento nos parques públicos.*

### **Utilização de serviços de transporte / limusines e de In-suite movies**

*A recorrente vem invocar, também aqui, a ilegalidade da liquidação relativamente às verbas referentes a utilização de serviços de transporte / limusines e de in-suite movies por violação aos artigos 1.º, 2.º e 5.º do RIT a par do deficit de instrução em violação do artigo 86.º do CPA porque estes serviços não são prestados pela recorrente, mas sim por uma entidade terceira que desenvolve esta actividade económica. Que de acordo com a informação que foi fornecida pela recorrente à administração fiscal, a pedido desta, estes serviços são cobrados aos clientes pelo Hotel D que, posteriormente, paga o preço contratualizado com a empresa prestadora do serviço e que o rendimento decorrente desse serviço é da empresa prestadora, sujeito ao imposto que tributa os rendimentos de natureza comercial e que se encontram excluídos da determinação da matéria colectável, nos termos do artigo 5.º do RIT.*

*Que o valor apurado pela administração fiscal no âmbito destes serviços não pode ser imputado à recorrente como englobando a matéria colectável a liquidar, em sede de IT, por referência ao ano de 2011, na medida em que esta não é a prestadora dos mesmos, nem uma qualquer entidade prestadora de serviços, de acordo com a previsão do n.º 1 do artigo 1.º do RIT, ao abrigo da remissão efectuada pelo artigo 2.º do mesmo Regulamento.*

*Invoca que estes tipos de actividade carecem de configuração como serviços complementares à actividade específica de um estabelecimento hoteleiro, não pelo critério de serem uma estrutura de apoio exigida para a classificação do estabelecimento mas sim porque pode ser prestada por qualquer agente económico, classificáveis como actividades com os Códigos 71.13.90 e 94.12.10 na respectiva Tabela da Contribuição Industrial, não sendo, por isso, configuráveis como actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros nem com eles tendo qualquer relação de complementaridade.*

*Considerando ainda que a DSF ignorou por completo a documentação que prova facto*

*inverso àquele que está subjacente à norma de incidência pessoal do RIT, i.e., a alínea a) do artigo 2.º. E que não tendo a entidade recorrida ponderado os factos invocados na reclamação e os meios de prova apresentados e juntos ao processo administrativo relevante, verifica-se, no procedimento conducente ao acto impugnado, um deficit de instrução que redundando em erro invalidante da decisão, por violação ao dever previsto na artigo 86.º do CPA.*

*Ora, também aqui considerando o conceito de serviços complementares que pressupõe para além da actividade principal todos os serviços que as exigências de conforto e instalação numa unidade hoteleira tomam necessário juntar na actualidade, nele se incluem a disponibilização de estacionamento, de serviços de transporte / limusines e o serviço in-suite movies prestado no hotel (não havendo igualmente violação do artigo 5.º do RIT).*

*Todos estes serviços complementares são, presentemente, imprescindíveis às unidades Hoteleiras para atrair a atenção e conquistar clientes, que não se limitam ao jogador de casino, mas vão também ao turista que vem disfrutar das singularidades de Macau, como antigo cadinho de fusão entre o Oriente e o Ocidente, com um património cultural reconhecido pela UNESCO, uma gastronomia variada e de fusão, ou a nova vertente de Centro de Congressos, de espectáculos com estrelas do Showbiz internacional, da música, do cinema, do desporto, de celebrações de casamento, nas salas multifunções e com a tecnologia disponibilizada para o efeito.*

## **Direito**

*Com efeito o artigo 1.º alínea a) do RIT estabelece que “O imposto de turismo incide sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de (...) estabelecimentos hoteleiros e similares, como tal definidos no Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar, aprovado pelo*

*Decreto-Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril”.*

*E no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril pode ler-se "Para efeitos do presente diploma consideram-se estabelecimentos hoteleiros os que se destinam a proporcionar ao público alojamento, mediante pagamento, com ou sem fornecimento de refeições e outros serviços complementares."*

*E são estabelecimentos similares os que se destinam a proporcionar ao público, mediante pagamento, alimentos ou bebidas para serem consumidos no próprio local. (cfr. artigo 4.º Decreto-Lei n.º 16/96/M)*

*Na alínea a) do art. 2.º do RIT estabelece-se por sua vez que "São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas que ( ... ) prestem os serviços previstos no n.º 1 do artigo anterior".*

*Ou seja, enquanto proprietária de um estabelecimento hoteleiro assim definido nos termos do artigo 3.º da Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril, é a recorrente, como facilmente se conclui, sujeita à incidência do imposto de turismo, por aplicação conjugada dos artigos 1.º e 2.º do RIT.*

*Correspondendo, em suma, aos serviços para benefício dos quais os clientes escolhem ficar alojados na unidade hoteleira que os presta.*

*Conclui-se, pois, estarem compreendidos na incidência do imposto de turismo todos os serviços prestados no âmbito das actividades específicas do estabelecimento hoteleiro que, nos termos definidos no artigo 3.º do Decreto Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril, sejam alojamento, refeições e outros serviços complementares, com excepção dos mencionados no n.º 2 do artigo 1.º do RIT: os serviços referentes a telecomunicações e lavandarias.*

*Com efeito, são excluídos da incidência do imposto o preço dos serviços complementares prestados referentes a telecomunicações e lavandarias e as taxas de serviço até ao limite de 10%, em conformidade com as alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 1.º RIT.*

*Sendo assim, os serviços complementares prestados pelos estabelecimentos hoteleiros são tributáveis, só estando excluídos da norma de incidência os já mencionados serviços complementares referentes a telecomunicações e lavandarias.*

*E como se tem vindo a entender, não tendo havido qualquer alteração de entendimento por parte da Administração fiscal, o conceito de serviços complementares pressupõe como se disse o mesmo fim da actividade principal, de alojamento e restauração e ainda todos os serviços que as exigências de conforto e instalação numa unidade hoteleira tomaram necessário juntar às actividades principais.*

*Neste caso concreto a norma de incidência do RIT remeteu para o Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar aprovado pelo Decreto-Lei n.º 16/96/M a definição de estabelecimentos hoteleiros e similares e é nesse âmbito e no da Portaria n.º 83/96M que se afere, como se disse, o que constitui actividade específica dos estabelecimentos hoteleiros.*

*Por outro lado, ao contrario do que entende a requerente os serviços previstos para a concessão a um hotel de esta ou aquela categoria não deixam de deter a natureza de serviço complementar por corresponderem apenas, na sua óptica, a prestações de serviços incluídos nas exigências de conforto de determinada categoria de unidade hoteleira e poderem ser desenvolvidas por um outro agente económico que não estabelecimento hoteleiro ou similar - São exactamente por corresponderem a prestações de serviços incluídos nas exigências de conforto de determinada unidade hoteleira que são considerados serviços complementares incluídos nas actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros independentemente de poderem ser desenvolvidas por*

*um outro agente económico. Veja-se o serviço de lavandarias - lavandarias e tinturarias - que é qualificado no âmbito da Contribuição Industrial com o código próprio da Tabela de Actividades 95.20.00 e não se põe em causa ser um serviço complementar.*

*Os referidos serviços encontram-se, pois, sujeitos à incidência dos artigos 1.º e 2.º do RIT.*

#### **IV. Vício de violação de lei - Princípios da legalidade e da tipicidade**

*Invoca ainda a recorrente que a administração fiscal actua, "(...) no âmbito da liquidação a que se reporta o presente recurso, numa manifesta e grave violação de lei, tributando diversos serviços que não encontram previsão nas normas de incidência do Rir, o que afronta manifestamente os Princípios da Legalidade e da Tipicidade que regem o Direito Fiscal e, conseqüentemente, ferem de ilegalidade o acto recorrido." Considera que o facto do RIT, "não prever a tributação dos serviços que foram objecto da liquidação impugnada não permite, atento os referidos princípios, que a administração fiscal atribua ao termo "serviços complementares" uma abrangência tal que permita a sua aplicação indiscriminada a actividades realizadas num estabelecimento hoteleiro, quando as mesmas não passam de estruturas de apoio ao cliente no sentido de lhe proporcionar conforto, de acordo com as regras da classificação hoteleira, mas que, ainda assim, podem ser desenvolvidas por um qualquer agente económico (que não é estabelecimento hoteleiro ou similar), caso em que a prestação desses serviços não está sujeita a IT".*

*Apreciando, cumpre reafirmar que:*

*O imposto de turismo incide sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros e similares e estabelecimentos tipo "health club", saunas,*

*massagens e "karaoques".*

*A definição dos estabelecimentos de hotelaria e similares consta do Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar (RARS), aprovado pelo DL n.º 16/96/M, de 1 de Abril e pela Portaria n.º 83/96M, de 1 de Abril.*

*São excluídos da incidência do imposto o preço dos serviços complementares prestados referentes a telecomunicações e lavandarias e as taxas de serviço até ao limite de 10% (cfr. RIT, art. 1.º, n.º 2).*

*Concluindo-se, pois, estarem compreendidos na incidência do imposto de turismo todos os serviços prestados no âmbito das actividades específicas do estabelecimento hoteleiro que, nos termos definidos no artigo 3º do Decreto Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril, são alojamento, refeições e outros serviços complementares, com excepção dos mencionados no n.º 2 do artigo 1º do RIT: os serviços referentes a telecomunicações e lavandarias.*

*Esta norma (n.º 2 do artigo 1º RIT) constitui uma norma de delimitação negativa da situação jurídica de incidência, precisando, em sentido restritivo, o âmbito da norma de incidência (o n.º 1 do artigo 1º do RIT) de forma a evitar o enquadramento no âmbito do respectivo tipo de certas realidades que nele estariam incluídas se tal norma não existisse. Neste caso, os serviços complementares prestados referentes a telecomunicações e lavandarias.*

*Os serviços de banquetes, room-service / in-suite dining e food & beverage, parque de estacionamento, utilização de serviços de transporte / limusines, in-suite movies e os serviços prestados com descontos oferecidos aos hóspedes - sendo tributável o valor constante da tabela de preços -, foram efectivamente prestados pelo "HOTEL D" no hotel caindo no âmbito de incidência do imposto de turismo por se enquadrarem nos respectivos serviços complementares*

(artigos 1.º e 2.º do RIT) e não beneficiarem de qualquer isenção pelo que inexistente violação dos princípios da Legalidade e da Tipicidade do regime tributário do artigo 71.º alínea 3) da Lei Básica.

Pelo que não se verifica quaisquer dos Vícios assacados pela recorrente ao acto recorrido.

Termos em que se apresentam as seguintes

## **I. CONCLUSÕES**

I. À luz do quadro legal aplicável – cfr. artigos 1º, 2º, 8º, 9º, 10º do RIT, ex vi artigos 2º e 3º do DL N.º 16/84/M, incluindo os artigos 1º, 37º, 38º e 39º da Portaria n.º 83/96/M, de 1 de Abril - dos factos citados, estão definidos os pressupostos tributários que motivaram a Administração a proceder à Liquidação Oficiosa do Imposto de Turismo de Janeiro a Dezembro de 2011, na importância de MOP\$ 2,825,894.00.

II. Na liquidação oficiosa do acto tributário, estão identificados os critérios de delimitação positiva e negativa, para efeitos de tributação do preço dos serviços complementares - cfr. artigos: 1º, n.º 1 e n.º 2; 2º, 8º, 9º, 10º do RIT.

III. De acordo com o RIT, incluindo o artigo 2º, do DL n.º 16/84/M, a liquidação oficiosa realizou-se dentro do prazo de caducidade do imposto de turismo "nos cinco anos seguintes àquele" em que ocorreu a prestação do serviço tributável, de Janeiro a Dezembro de 2011 - cfr. artigo 9º do RIT.

IV. A Sociedade foi notificada correctamente da liquidação.

V. Não ocorreu nenhum vício de violação de lei, designadamente eventual vício de forma por falta de fundamentação, Princípio da Boa Fé bem como da legalidade e tipicidade tributária -

*cfr. artigos 113.º, 114.º, 115.º do CPA, por violação dos artigos 1.º, 2.º, 5.º e 9.º do RIT e artigo 15.º da Lei n.º 14/2010.*

*VI. Nem resulta a invalidade e anulabilidade do acto tributário.*

*VII. Os preços relativos a serviços complementares, in casu, referentes uso de serviços de banquetes, room-service / in-suite dining e food & beverage, parque de estacionamento, utilização de transporte / limusines, in-suite movies e os serviços prestados com descontos oferecidos aos hóspedes estão sujeitas à incidência do imposto de turismo.*

*VIII. O legislador sujeita à incidência tributária do imposto de turismo, não só o preço relativo aos serviços prestados na prossecução da actividade principal, de alojamento e restauração, como também incide sobre o preço dos serviços complementares, apenas excluindo o preço dos serviços referentes a telecomunicações e lavandarias, e a taxas de serviço até ao limite de 10% - cfr. artigo 1.º, n.º 2, alínea a) e b), do RIT.*

*IX. Analisado o espírito e a letra da lei, sobretudo, a que se adequa a uma correcta aplicação dos princípios tributários em presença, sujeitos ao princípio da legalidade e tipicidade, o legislador derme concretamente os serviços complementares excluídos à incidência do imposto, associa à incidência tributária todos os outros serviços complementares à actividade hoteleira.*

*X. O legislador consagra a delimitação negativa de incidência deste imposto, estando sujeitos à tributação o preço dos serviços complementares, que não sejam os referentes às telecomunicações e lavandaria.*

*XI. Ademais, os requisitos dos estabelecimento hoteleiros e nomeadamente no que concerne à classificação de Hotéis na categoria de cinco estrelas – cfr. artigos 1.º, 37.º, 38.º e 39.º da Portaria n.º 83/96/M, de 1 de Abril - a lei considera como critérios exigíveis à atribuição desta categoria,*

*a qualidade do serviço e das instalações, uma série de equipamentos e prestação de serviços complementares à prossecução da actividade principal, de alojamento e restauração, que permitem alcançar não só a obtenção da categoria de cinco estrelas, bem como proporcionar maior conforto, tendo em vista apoiar e satisfazer clientes, que procuram este tipo de serviços numa unidade hoteleira.*

*XII. A natureza de uma unidade hoteleira de 5 estrelas, destinada a prestar serviços de alojamento e restauração, mediante remuneração, compreende, uma diversidade de serviços complementares, desde a utilização de serviços de banquetes, room-service / in-suite dining e food & beverage, parque de estacionamento, utilização de transportes limusines, in-suite movies e os serviços prestados com descontos oferecidos aos hóspedes uma vasta e qualificada oferta de instalações e serviços diferenciados, agilizados às exigências actuais dos clientes, tendo como objectivo a promoção da respectiva unidade hoteleira.*

*XIII. Por seu turno, o imposto de turismo constitui um imposto indirecto sobre bens e determinadas prestações de serviços, sendo um imposto sobre o consumo, na variável despesa, integrando-se normalmente no preço dos produtos ou prestação de serviços, em princípio suportado pelo consumidor-adquirente em função da repercussão do imposto.*

*XIV. O legislador sujeita à incidência tributária do imposto de turismo, não só os preços relativos aos serviços prestados na prossecução da actividade principal, de alojamento e restauração, como também incide sobre os preços dos serviços complementares, excluindo, apenas e de forma expressa, o preço dos serviços referentes a telecomunicações e lavandarias, e taxas de serviço até ao limite de 10% - cfr. artigo 1º, n.º 2, alínea a) e b), do RIT.*

*XV. O acto de liquidação oficiosa do imposto, na importância tributável de MOP\$2,825,894.00, não integra o preço de serviços complementares excluídos no artigo 1º, n.º 2,*

*alínea a) e b) do RIT.*

*XVI. Ao contrário, considera o preço de serviços complementares serviços de banquetes, room-service / in-suite dining e food & beverage, parque de estacionamento, utilização de transporte / limusines, in-suite movies e os serviços prestados com descontos oferecidos aos hóspedes sujeitos à incidência tributária do imposto de turismo. Pelo que não assiste razão à recorrente.*

*XVII. Não há, portanto, qualquer vício de violação de lei no acto tributário, encontrando-se o mesmo devidamente fundamentado.*

*De tudo o quanto se explanou, não restam dúvidas em relação à validade do acto administrativo de liquidação oficiosa, uma vez que, estão reunidos os pressupostos de facto e de direito estabelecidos nos artigos 1º, 2º, 5º, 8º, 9º, 10º do RIT, que motivam a revisão oficiosa do acto tributário e determinam a correcção da matéria colectável, tendo a Sociedade sido notificada correctamente e nos termos do artigo 2º, do DL n.º 16/84/M.*

*Pelo exposto deverá o presente recurso hierárquico necessário ser considerado improcedente, propondo-se, deste modo, a V. Ex.<sup>a</sup> que seja negado o provimento ao mesmo.*

*Caso superiormente assim se entenda, este é, salvo melhor, nosso parecer.*

*À superior consideração de V. Ex.<sup>a</sup>»*

*Mais se informa V. Exa. que, nos termos do disposto no parágrafo (2) da alínea 8) do artigo 36.º da Lei n.º 9/1999, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 9/2004, e no artigo 7º da Lei n.º 15/96/M de 12 de Agosto, do acto administrativo em apreço cabe recurso contencioso, a interpor no prazo de 2 meses a contar da data da notificação, para o Tribunal de Segunda Instância da Região Administrativa Especial de Macau.*

*Com os melhores cumprimentos,*

*Direcção dos Serviços de Finanças, na RAEM, aos 5 de Fevereiro de 2015.*

*P'la Directora dos Serviços,*

*A Coordenadora do NAJ,"*

#### **IV - FUNDAMENTOS**

1. Imputa a recorrente ao acto recorrido os seguintes vícios:

**- Falta de fundamentação;**

**- Direito de audiência;**

**- Da violação de lei – incidência real e pessoal e matéria colectável do imposto de turismo e violação dos princípios da legalidade e tipicidade ínsitos na LBRAEM e dos normativos do R.I.T.**

#### **2. Da fundamentação**

2.1. Diz a recorrente que a entidade recorrida, na data da prolação do acto de liquidação, não procedeu à motivação dos factos tributários.

A recorrente considera que o acto não está fundamentado, não bastando a remissão para a Nota inserida no verso do modelo M/6, donde resulta que a administração fiscal considera que todos os serviços ali mencionados estão sujeitos a tributação.

Mas o acto de liquidação não referiu, à data em que foi emitido, por

que razão essa sujeição fiscal se verifica.

E isto porque, se é convicção generalizada que só os rendimentos do hotel, no âmbito das suas actividades específicas, podem ser sujeitos à norma de incidência do IT, a manifestação de um entendimento diferente pela administração fiscal, através de um acto tributário como foi o caso da liquidação adicional a que nos reportamos, necessita de ser devidamente fundamentada, para que se alcancem os motivos que a levaram a considerar estes serviços, em concreto, como tributáveis em IT.

A sucinta fundamentação constante do verso da M/6, apesar de indicar quais os serviços que foram sujeitos a tributação, não permite determinar a conformidade legal do acto notificado, por que não fornece à recorrente os elementos necessários sobre as razões pelas quais, por referência às normas de incidência do RIT, aqueles serviços se encontram sujeitos a tributação.

Ou seja, a administração fiscal não forneceu à recorrente qual a sua interpretação da norma de incidência constante do artigo 1.º do RIT, limitando-se a afirmar que "... o rendimento dos serviços providenciados nos hotéis e nos estabelecimentos similares estão sujeitos a IT (...) e que qualquer outro rendimento recebido dos clientes/hóspedes do hotel está, também, sujeito ao mesmo imposto.", ficando por isso a contribuinte no desconhecimento absoluto quanto à sustentação da subsunção legal efectuada relativamente aos mencionados serviços e consequente sujeição a IT o que conduz, manifestamente, à insuficiência de fundamentação do acto de liquidação, e que se mantém com o acto ora recorrido.

Quanto à idêntica convicção da entidade recorrida, que cabia à ora recorrente consultar o processo em causa, ou requerer uma certidão ou cópias, para se inteirar de toda a actividade instrutória conducente ao acto de liquidação, consubstancia, em sua opinião, do mesmo modo, uma violação do dever de fundamentação do acto de liquidação.

## 2.2. Não tem razão a recorrente.

O acto de liquidação oficiosa, ao contrário do que invoca a recorrente, encontra-se devidamente fundamentado, conforme Proposta n.º 0200/NVT/DOI/RFM/2014, constante no processo instrutor, onde se encontram explicitadas as razões de facto e de direito para terem sido aquelas actividades tributadas, tendo-se transcrito na Nota constante no verso do modelo M/6 os elementos relevantes dessa proposta atinentes ao período e ao estabelecimento em causa.

Basta olhar atentamente para esse expediente para se ficar a saber que, bem ou mal – é questão diferente o saber se determinadas receitas, entradas ou recebimentos estão sujeitas a imposto de turismo - ,a Administração, por reporte a determinadas receitas, facilmente identificáveis – bastando seguir a respectiva documentação, em boa parte escriturada pela recorrente, considerou que sobre elas incidiria imposto de turismo.

O acto de liquidação oficiosa encontra-se pois devidamente fundamentado naquela Proposta, em obediência ao artigo 115.º do CPA que

dispõe que a fundamentação "... deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão ..."

As razões de facto e de direito subjacentes ao acto de liquidação oficiosa constantes da mesma Proposta foram sucintamente vertidas na Nota constante no verso do modelo M/6 notificada à ora recorrente, tendo-se indicado os serviços, o período a que estes respeitam, os montantes, a taxa aplicável e as normas legais em que assenta a liquidação.

Aliás, a recorrente não deixou de perceber perfeitamente qual o raciocínio seguido pelo Fisco, tanto assim que se insurge quanto à interpretação seguida, defendendo que, ao contrário daquela interpretação, há serviços que não são passíveis de ser base de lançamento de imposto de turismo, pela razão simples de que são serviços prestados por entidades terceiras, não havendo aí qualquer lucro da sociedade recorrente, por vezes, até prejuízo com a prestação desses serviços, sobre isso tendo até produzido prova testemunhal.

2.3. Nem se percebe bem o que pretende a recorrente ao reclamar que a entidade recorrida vertesse na decisão a sua interpretação da norma. Na verdade, bastará aplicar a norma a determinados rendimentos para ficarmos a saber qual a sua interpretação sobre a base de incidência do imposto em causa.

2.4. Também em relação à pretensa fundamentação, que só existiria a pedido e mediante certidões, não tem razão a recorrente. Não faz sentido reconduzir essa posição sobre as certidões a uma fundamentação que só por essa via se obteria. Deve haver um qualquer equívoco nesta alegação e por isso mesmo também a não vamos relevar. É evidente que o que se pretender com

tais *exigências*, por parte das Finanças, mais não será do que exigir o que seja legalmente devido, obre um pedido de informação de elementos a que a parte interessada pretende aceder, mas que não consubstanciam o dever de fundamentação.

Pelo que, sobre a falta de fundamentação do acto de liquidação oficiosa, entende-se não assistir razão à recorrente, não existindo qualquer vício de forma que o invalide, tendo os fundamentos de facto e de direito sido sucintamente vertidos na Nota constante do Verso do modelo M/6 notificada à recorrente, em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 115.º do CPA , em correspondência com a proposta a que o acto de liquidação não deixou de aderir..

### **3. Do direito de audiência**

3.1. Diz a recorrente que não foi ouvida antes da prolação do acto de liquidação adicional de IT.

Após ter liquidado em devido tempo e de acordo com o disposto no artigo 12.º do RIT o imposto devido, a Administração fiscal terá dado início a um procedimento autónomo, sem que tenha sido conferido à interessada a possibilidade de se pronunciar previamente sobre o projecto de decisão, de forma a garantir o cumprimento do disposto no artigo 93.º, n.º 1 do CPA.

Entende a recorrente que não nos encontramos perante uma situação em que pudesse ter sido dispensada a audiência da ora recorrente, na medida em

que a liquidação em causa foi efectuada de modo diverso ao que resulta dos elementos por si fornecidos e do entendimento tributário que faz desses elementos, tendo o procedimento em causa, como se referiu, sido iniciado pela administração vários anos sobre aquele a que respeitam as auto-liquidações efectuadas, não tendo sido notificada à recorrente tal dispensa, ao abrigo do artigo 97.º do CPA.

3.2. Somos a considerar, ainda neste particular aspecto, que assiste razão à entidade recorrida e que não houve qualquer postergação do direito de audiência no procedimento fiscal.

Na sequência da actividade prosseguida pelo Fisco, a recorrente foi interpelada para intervir no procedimento por várias veze, em relação a dúvidas, correcções e imprecisões de Janeiro a Dezembro de 2011 pedir mais elementos à contribuinte, o que se fez por diversas vezes e em conformidade com as respostas da contribuinte/recorrente foram apurados os elementos relevantes e discriminados os rendimentos de acordo com os pontos constantes da Proposta constante do PA.

Não nos podemos esquecer que é o contribuinte que deve apresentar os modelos e fazer as declarações que irão servir de base a uma liquidação do imposto. Nesse *interim* há toda uma troca de informação e pedidos de esclarecimento, não podendo o particular, confrontado com uma decisão final, vir argumentar com uma falta de audiência sobre os valores liquidados em termos de apuramento fiscal, como se nada soubesse, como se tudo lhe tivesse

passado ao lado, como se não devesse saber, como se não tivesse o dever de fornecer todos os elementos sobre os quais não pode ignorar que incidirá o IT.

Foi na sequência de resposta aos pedidos de informação solicitados à recorrente que se apuraram os elementos relevantes, discriminando-se os serviços, os períodos a que os mesmos respeitam, os montantes e a taxa aplicável, efectuando-se também referência às normas legais em que assentou a liquidação, tudo expressamente vertido na "Proposta" em que se fundou o acto primário, mantido pela decisão tácita formada e aqui impugnada.

Como refere Mário Esteves de Oliveira<sup>1</sup> "em matéria de tramitação da actividade dos órgãos da Administração Pública, porque, aí, havendo "procedimentos especiais", as disposições do Código só se aplicam supletivamente -seja para preencher eventuais lacunas dos procedimentos especiais seja para lhes fornecer a regulamentação de que eles carecem - e se não envolverem diminuição das garantias dos administrados, que resultassem desses procedimentos (...).

Isso não significa, porém, que o facto de tais disposições se traduzirem num alargamento dessas garantias tenha como consequência automática a sua aplicação ao procedimento especial em causa, mesmo verificando-se o pressuposto de nada se dispor a esse propósito na respectiva disciplina procedimental. É que o *punctum saliens* da aplicação supletiva do Código nos procedimentos especiais não reside, em primeira linha, em uma

---

<sup>1</sup> Código de Procedimento Administrativo, 2ª edição, pág. 76

qualquer questão garantística, mas sim (como na aplicação supletiva em geral), na existência ou inexistência de uma verdadeira lacuna de regulamentação.

Na verdade, o facto de nada dispor, num complexo normativo, a propósito de determinada formalidade ou aspecto do procedimento nele regulado, não faz com que nos possamos considerar estar perante uma lacuna ou caso omissis procedimental, carente de preenchimento normativo. É que a falta de previsão normativa pode não se traduzir numa "imperfeição contrária ao plano" regulador desse procedimento, numa "incompletude insatisfatória no seio de um todo" - que, essa sim, reclamaria tarefa integradora - mas antes, como observa K. English, numa "inexistência planeada de certa regulamentação, propriamente uma regulamentação negativa" (...).

"Nesses casos, em que a falta de regulamentação legal de uma questão procedimental corresponde a uma sua "regulamentação negativa", não há que chamar à colação a aplicação supletiva das disposições procedimentais" do Código."

É o que sucede, para o que aqui nos interessa, no caso da não previsão da existência de audiência prévia dos interessados nos casos de liquidação oficiosa, "por não se tratar aí de uma imperfeição contrária ao plano normativo do respectivo procedimento, mas, sim, de uma omissão querida pelo legislador, ao entender que nesses procedimentos tributários tal formalidade constituiria uma degeneração do sistema instituído, - retiraria, pois, a utilidade prática da liquidação oficiosa que é a reparação de prejuízos já sofridos.

De qualquer modo, torna-se manifesto que neste procedimento a

recorrente não deixou de ter uma contribuição e participação naquele apuramento, não se podendo pretender que, elaborada uma proposta e proferida uma decisão, o contribuinte tenha que ser sobre ela ouvido previamente, sob pena de se antecipar uma impugnação prévia que só deverá ocorrer após a decisão. Tal implicaria que a cada proposta, no âmbito do procedimento administrativo fiscal, o contribuinte devesse ser ouvido previamente. Se essa obrigatoriedade existe noutros domínios, como o penal e o disciplinar, já nada o obriga em sede tributária.

Falece, assim, razão à recorrente sobre esta pretensa violação do direito de audiência.

#### **4. Da violação de lei.**

4.1. A recorrente, defende que se encontram excluídos da incidência do imposto de turismo os serviços que não tenham qualquer carácter complementar ao alojamento, por não terem com este uma relação de acessoriedade, na medida em que o alojamento não pressupõe o fornecimento de certos bens ou o acesso a certos serviços, como os que a entidade recorrida considerou incluídos no âmbito da tributação do IT.

A questão básica é esta: a entidade recorrida faz incidir IT, em violação das normas relativas à incidência daquele imposto de turismo, sobre determinados "serviços complementares", actividades essas que não estarão incluídas pela norma de incidência, considerando a recorrente que, no caso

específico, as verbas correspondentes a amenidades diversas (*"Descontos oferecidos aos hóspedes", "food & beverages", "banquetes e room service/in-suite dining", "parques de estacionamento", "utilização de serviços de transporte/limusines e de in-suite movies"*), não se poderão enquadrar no conceito de "actividades específicas" a que alude a al. a) do n.º 1 do art. 1º do R.I.T. , aprovado pela Lei n.º 19/96/M, de 19 de Agosto.

#### 4.2. O que dispõe essa norma?

*"O imposto de turismo incide sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de*

*a) Estabelecimentos hoteleiros e similares, como tal definidos no Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 16/96/M de 1 de Abril",*

*acrescentando a al. a) do art. 2 do mesmo diploma que "São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas que:*

*a) Prestem os serviços previstos no n.º 1 do artigo anterior".*

4.3. A questão não se afigura de fácil resolução e a interpretação do alcance da base de incidência não se mostra fácil.

A literatura não abunda e importa perscrutar o sentido da norma, a natureza do imposto, as razões que subjazem ao lançamento desse imposto.

Actualizemos duas decisões deste TSI proferidas recentemente sobre a matéria.

No Proc. n.º 586/2013, de 12/3/2015 decidiu-se, dentro dos parâmetros seguintes:

*“- O artº 9º do RIT prevê de forma clara que o prazo de 5 anos da caducidade só se conta a partir do termo do período annual de tributação, visto que a palavra “àquele”, resultante da contracção da preposição “a” com o pronome “aquele”, só pode significar “ao ano”.*

*- Se os serviços foram facturados pela Recorrente e os respectivos preços também foram por si recebidos dos clientes, ela, para demonstrar que os preços recebidos não lhe se destinam, tem o ónus de prova para o efeito.*

*- Não se conseguindo esta prova, é lícito para a Adm. Fiscal não relevar o facto alegado, considerando, conseqüentemente, a Recorrente como sujeito passivo do IT relativo à verba em causa.*

*- Nos termos do art.º 1º do RIT, os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros e similares estão sujeitos à tributação do IT, salvo os de telecomunicações e de lavandarias.*

*- Nesta conformidade, os rendimentos resultantes das actividades que são tipificadas pelo legislador como actividades próprias de um estabelecimento hoteleiro de 5 estrelas, excepto os de telecomunicações e de lavandarias, sujeitam-se à tributação do IT.”*

No Proc. n.º 341/2015, de 5/Nov/2015, apontaram-se as seguintes linhas:

*“I. Dentro da actividade específica que desenvolvem hoje em dia, os hotéis prestam serviços principais, como o alojamento e alimentação, além de outros, que se dizem complementares.*

*II. Todos os serviços complementares, à excepção dos excluídos expressamente no art. 10, n.º 2, al. a), do RIT, são tributados em imposto de turismo.*

*III. O Imposto de turismo é um imposto indirecto, que não incide sobre o rendimento (não se tributa o lucro), mas sobre o serviço e o respectivo valor.*

*IV. O princípio da boa fé constitui um limite à actividade discricionária da Administração, não sendo invocável quando esta realiza uma actividade vinculada.”*

O Digno Magistrado do MP parte de uma interpretação que se atém à letra da norma, distinguindo entre serviços como "complementares" e como fazendo parte das "actividades específicas" de hotelaria, alvo da incidência real do I.T.

"Específico", deterá o significado de "próprio de", "característico", conceito que, aliás, se mostra reforçado pelas exclusões formuladas pela al. a) do n.º 2 do art. 1º do diploma em questão, já que as mesmas se reportam a serviços (lavandarias, telecomunicações) que vemos como integradoras de actividades que é comum, é próprio, as unidades hoteleiras prestarem.

Daí não ver como "actividades específicas" da hotelaria a prestação de serviços directamente por terceiros, em que o estabelecimento hoteleiro se limita a pagá-los àqueles.

Realça que, não obstante o art. 3º do Dec Lei 16/96/M considerar como estabelecimentos hoteleiros os que se destinam a proporcionar ao público alojamento mediante pagamento, com ou sem fornecimento de refeições e outros serviços complementares, tal "complementaridade", não poderá deixar de se ater e respeitar, para efeitos de incidência do I.T., às actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros, já que é sobre elas que recai, inquestionavelmente a incidência real do imposto.

Uma coisa será a integração de tais serviços como "complementares", outra, bem diversa, será considerá-los como fazendo parte das "actividades específicas" de hotelaria, alvo da incidência real do I.T.

"Específico", deteria, aqui, em seu parecer, o significado de "próprio de", "característico", conceito que, aliás, se mostra reforçado pelas exclusões formuladas pela al. a) do n.º 2 do art. 1º do diploma em questão, já que as mesmas se reportam a serviços (lavandarias, telecomunicações) que vemos como integradoras de actividades que é comum, é próprio, as unidades hoteleiras prestarem.

Donde, afastar, como "actividades específicas" da hotelaria, a prestação de serviços directamente por terceiros, em que o estabelecimento hoteleiro se limita a pagá-los àqueles, debitando posteriormente aos clientes as quantias respectivas, como será o caso das "amenidades", respeitantes à venda de flores e tabaco, fornecidos por terceiros e posteriormente debitados à clientela.

#### 4.4. O que dizer sobre estas aparentes diferentes perspectivas.

Pensamos que o IT (imposto de turismo) tem uma natureza especial, mas não deixa de incidir sobre uma actividade, um serviço que é prestado pelo hotel.

Compreende-se que não seja o rendimento das pessoas individuais ou colectivas que está em causa, mas uma actividade, globalmente considerada, relacionada com o turismo e que por isso participa e beneficia do esforço de investimento e desenvolvimento desse sector, devendo ser chamada a contribuir fiscalmente para esforço. Donde se justificar uma tributação que não deixa de ser algo simbólica em função do valor de 5% que se aparta do rendimento, mas que não deixará de ser repercutida naquele, ainda que indirectamente.

Mas importa não esquecer que, como assinala Rato Rainha, o imposto de turismo “é imposto indirecto sobre determinadas *prestações de serviço* e as sua receitas, embora seja um imposto territorial, são totalmente consignadas ao Fundo de Turismo”.

Incide “sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros e similares e estabelecimentos do tipo “health club”, saunas, massagens e “Karaoques (...) São excluídos da incidência do imposto o preço dos serviços complementares prestados referentes a telecomunicações e lavandarias e as taxas de serviço até ao limite de 10% (...) Com estas exclusões explícitas da incidência veio-se clarificar o enquadramento fiscal destas situações que levantava muitas dúvidas na

legislação anterior.”<sup>2</sup>

Se partirmos da natureza do serviço e características das actividades poder-se-á tornar difícil determinar a base de incidência, pois tão díspares são as diversas actividades que o hotel pode desenvolver e variados os serviços prestados, bastando pensar na reparação de um carro de um cliente do hotel, à actividade cambista aos seus balões, à venda de tabaco ou jornais em qualquer quiosque do respectivo lobby.

Mas quanto a esta dificuldade ela não deixa de ser resolvida pela própria lei ao referir que as actividades previstas são as relativas aos serviços prestados, mencionadas no art. 1º do R.I.T. , aprovado pela Lei n.º 19/96/M, de 19 de Agosto: *“imposto de turismo incide sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de ... Estabelecimentos hoteleiros e similares, como tal definidos no Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 16/96/M de 1 de Abril”*.

Percorramos então os regulamentos para nos inteirarmos de quais as actividades complementares da actividade hoteleira. Elas não estão estritamente elencadas, mas ressaltam dos serviços a que os hotéis estão adstritos.

4.5. O Decreto-Lei n.º 16/96/M, no artigo 3.º, dá a definição de estabelecimento hoteleiro:

*“Para efeitos do presente diploma consideram-se estabelecimentos hoteleiros os que se destinam a proporcionar ao público alojamento, mediante pagamento, com ou sem fornecimento de refeições e outros serviços complementares.”*

---

<sup>2</sup> - José Hermínio Rato Rainha, Impostos de Macau, UM/FD/FM, 1997, 188

No artigo 5.º, dispõe-se sobre a classificação dos estabelecimentos hoteleiros:

*“1. Os estabelecimentos hoteleiros classificam-se nos seguintes grupos e categorias:*

*Grupo 1 — Hotéis: de cinco, quatro, três e duas estrelas;*

*Grupo 2 — Hotéis-apartamentos: de quatro e três estrelas;*

*Grupo 3 — Complexos turísticos: de cinco e quatro estrelas;*

*Grupo 4 — Pensões: de três e duas estrelas.*

*2. Pode ser atribuída a qualificação de luxo aos hotéis de cinco estrelas que satisfaçam as exigências definidas em regulamento.*

*3. O Grupo 1 integra os estabelecimentos que reúnem, como serviços principais, o alojamento e a alimentação a par de serviços complementares.”*

Por sua vez, o Regulamento de actividade hoteleira, definido pela Portaria n.º 83/96/M, de 1 de Abril, prevê:

*“Artigo 38.º — 1. Nas zonas destinadas aos clientes devem existir:*

*a) Átrio com portaria, recepção, vestiários e telefones de comunicação interna e para o exterior;*

*b) Zona destinada a cofres individuais para guarda de valores, salvo se existirem nos quartos;*

*c) Zonas de estar e salas para reuniões;*

*d) Restaurante compatível com o nível do estabelecimento e sua capacidade;*

*e) Bar instalado em sala própria ou na zona de estar, devendo, neste caso, as áreas que lhe estejam reservadas ser separadas das restantes partes;*

*f) Salão conversível em salas de conferências ou de festas, dotado de equipamento adequado;*

*g) Instalações de cabeleireiro;*

*h) Aposentos dotados de casa de banho privativa e antecâmara;*

*i) «Suites» em número não inferior a 5 % do total de aposentos;*

- j) Televisão, rádio ou outros sistemas de som em todos os aposentos;*
  - l) Telefones ligados à rede geral e à rede interna do estabelecimento em todas as dependências destinadas aos clientes;*
  - m) Parques de estacionamento de acordo com a legislação aplicável.*
- 2. Pelo menos 80% do número de aposentos não classificados de «suites» devem dispor de casa de banho especial e os restantes de casa de banho completa.*
- 3. Os hotéis de cinco estrelas devem dispor de piscina, interior ou exterior, de acordo com as características e localização daqueles.*
- 4. Os estabelecimentos referidos no número anterior devem ainda dispor de serviços de agência de viagens e de câmbio de moeda.*

*Artigo 39.º Na zona de serviço deve existir:*

- a) Entrada para pessoal, bagagens e mercadorias, distinta das entradas dos clientes;*
- b) Depósito para bagagens;*
- c) Dependências administrativa e de direcção da unidade;*
- d) Cozinhas, copas e instalações complementares dotadas de todos os elementos necessários, de acordo com o nível e capacidade do estabelecimento;*
- e) Zonas de armazenagem compartimentadas de modo a garantir o isolamento das zonas de víveres e bebidas;*
- f) Câmaras frigoríficas;*
- g) Dependências para o pessoal, com separação de sexos, constituídas por vestiários e casas de banho simples;*
- h) Sala de refeições para o pessoal.*

*Artigo 40.º Para serem qualificados de luxo, os hotéis de cinco estrelas devem dispor cumulativamente de:*

- a) Restaurantes especializados em culinária oriental, portuguesa e/ou macaense e internacional;*

- b) «Suites» em número não inferior a 10% do total de aposentos;
- c) Aposentos dotados de área não inferior a 20 m<sup>2</sup>;
- d) Casa de banho especial em, pelo menos, 50% dos aposentos não classificados de «suites»;
- e) «Health club»;
- f) Piscina aquecida.”

4.6. Como dissemos, não se deixam de identificar concretas actividades que se traduzem em determinados serviços complementares, a par da alimentação e alojamento, que os hotéis podem prestar, fixando-nos agora nos hotéis de 5 estrelas, que é o que vem ao caso: guarda de bens e valores, telecomunicações, rádio e televisão, salas para reuniões e festas, serviços de câmbio, de serviços de viagens, cabeleireiro, “health club”, piscina, estacionamento, etc.

Com esta incursão começamos a estar em condições de concretizar a base de incidência do imposto.

Desde logo haverá algumas actividades desenvolvidas pelo hotel que não estão ali previstas, como seja a venda de tabacos, *mini-bar*, “sets” comemorativos e festivos, serviços de “delivery newspaper” e “florist”, café de apoio a piscina, in-suite movies, produtos de conveniência e primeira necessidade, etc., mas que se compreendem bem que complementem os serviços disponibilizados por hotel de categoria superior.

Daqui resulta que se poderia pensar que as actividades *específicas e complementares* seriam apenas as previstas nestes regulamentos, mas pensamos que se devem interpretar aquelas actividades **como as que correspondem a serviços complementarmente prestados pelo hotel.**

Porquê? Porque no elenco das actividades expressamente previstas pelas unidades hoteleiras, já se prevêm serviços que de pouco específico têm em relação à actividade fundamental hoteleira, nem se elencando quais as actividades complementares de uma forma expressa. Basta pensar na actividade de câmbios, de florista ou até de viagens.

Claro, que dentro de certa perspectiva, sempre se poderia admitir que tudo isso se insere em actividade do hotel destinada a disponibilizar todo o conforto ao seu cliente, podendo considerar-se uma actividade sob o ponto de vista objectivo e subjectivo. No primeiro caso, um actividade de câmbio não seria objectivamente uma actividade específica hoteleira; mas na segunda perspectiva, também poderia ser como tal considerada porque adoptada pelo hotel em função do conforto que pretenderia disponibilizar.

Ora, se este entendimento alarga o âmbito de incidência do imposto a quase todas as actividades – também teríamos o hotel, ao reparar o carro do cliente, tal como se oficina fosse – esse critério esbarra com a dificuldade em delimitar o que é tributado e então já não haveria que falar em serviços por actividades específicas, complementares ou outras, incidindo o imposto sobre tudo o que fosse debitado ao cliente, com excepção dos serviços de lavandaria e telecomunicações.

4.7. Teremos, então, de procurar outros critérios, o que passará por ter em conta determinados pressupostos da lei para que o Fisco possa cobrar esse imposto.

Entre eles destacamos a necessidade de ser prestado um *serviço*, esse *preço* (do serviço) dever ter um valor em função do qual se liquida o imposto – *o valor tributável é o preço dos serviços prestados* (art. 5º do RIT) -, que esse *serviço seja prestado pelo hotel* ao cliente, se insira dentro da actividade

*complementarmente exercida pelo Hotel*, por causa da sua actividade hoteleira, isto é, em *função dos seus clientes* e não já numa outra qualquer actividade do hotel estranha à actividade hoteleira.

Admite-se até que o preço do serviço prestado, ainda que essa não seja a regra – por norma, é pago e bem pago, bastando lembrar o preço de uma garrafa de água do *minibar* ou a taxa de câmbio aos balcões do hotel – seja a custo zero para o cliente e que por causa desse serviço o hotel possa até ter prejuízo, em função dos custos de material, energia e pessoal despendidos para o prestar. É evidente que nessas situações, a assunção desses prejuízos irá ser compensado noutras rubricas, bem podendo corresponder a uma política de *marketing* comercial e cativação de clientela, visando um auferimento de outros lucros, pelo incremento da procura, em função desses mesmos serviços.

Nessa situação, concede-se, debater-nos-íamos com um outro problema que poderia porventura condicionar esta interpretação e que tem a ver com o facto de o imposto incidir sobre um serviço cujo preço seria negativo. O problema passaria a ser transposto para outra sede, colocado a jusante, qual fosse o do critério necessariamente presuntivo da determinação do valor, importando não esquecer que o art. 13º do RIT prevê a eventualidade de a liquidação ser impossível, estipulando-se que se considera *“não exigível o imposto cuja liquidação se mostre manifestamente impossível por facto não imputável ao sujeito passivo.”*

4.8. A configuração de um exemplo poderá ajudar a compreender a situação e a formular um juízo sobre a bondade que a Administração Fiscal pretende “*tout court*”, ou seja, que na falta de discriminação e de fixação de um preço para o serviço prestado, tributa sobre o preço final debitado ao cliente, incluindo o preço da mercadoria, do serviço, do lucro: vende flores, vende tabaco, vende cestas de Natal; então, o imposto de turismo incide sobre o preço de tudo.

Pensamos que isto não é justo. Imagine-se um magnata que vem passar uma noite a um hotel de luxo com a sua esposa e pede na recepção do hotel que lhe comprem um bilhete em 1ª classe para Londres, marquem um jantar fora num restaurante com três estrelas *Michelin* e lhe adquiram bilhetes para a ópera e que tudo lhe debitem na respectiva conta. A categoria do hotel e a qualidade do cliente afastam qualquer hipótese de o hotel negar esses serviços, que até disponibilizou gratuitamente, como cortesia, e que foram solicitados a entidades estranhas ao hotel.

Ora, se assim fosse, como se poderia pretender, o preço do quarto não chegaria para pagar os 5% do imposto de turismo, fazendo-o incidir sobre todo o valor facturado ao cliente.

Será justo? Ninguém se atreverá a dizer que sim, se bem que se possa argumentar que o hotel não é obrigado a prestar o serviço. Mas como ficaria a sua reputação perante a clientela e uma imagem compatível com a sua categoria e projecção?

Posto isto, estamos em crer que um critério prático passará por considerar que todos os serviços prestados directamente aos clientes, portanto, dentro da actividade base e complementar hoteleira, no sentido de proporcionar conforto e facilidades aos seus clientes, com excepção da lavandaria e telecomunicações, mesmo que esse serviço não seja prestado com lucro poderá estar eventualmente sujeito a imposto, se for possível determinar o seu valor, **a partir do momento em que seja facturado ao cliente e não haja por ele (serviço) um pagamento a entidade externa.**

Assim será se a cliente vai ao salão de beleza e o marido ao bar, ambos os estabelecimentos pertencentes ao próprio hotel, incidindo a ío imposto sobre o valor facturado, compreendendo-se que possa haver um imposto de 5% sobre o valor da factura, mesmo incluindo os cremes ou as bebidas, naturalmente

adquiridos no exterior, mas que não deixam de ser ali disponibilizados, bem podendo o hotel fazer repercutir o valor do imposto no preço final – e fá-lo, seguramente, até em vista dos preços praticados.

Já se solicita os serviços fora, como no caso acima exemplificado, do bilhete de avião, jantar e concerto fora, afigura-se-nos que não deverá haver lugar a imposto de turismo.

Esta interpretação, observamo-la, na Jurisprudência comparada, no caso que correu seus termos no Supremo Tribunal Administrativo português, Proc. n.º 015325, de 21/4/1993, <http://www.dgsi.pt.>, acórdão que foi sumariado nos seguintes termos:

*I - O art. 1 do Dec. - Lei 374-D/79 sujeita a Imp. Transacções, determinadas prestações de serviços, efectuadas no âmbito das actividades aí referidas.*

*II - Tais serviços podem ser prestados gratuitamente, desde que o sejam no âmbito da actividade exercida mediante contra-prestação.*

*III - O art. 1 do Dec. - Lei 134/83 tributa em Imp. Turismo os serviços prestados pelos estabelecimentos ali referidos.*

*IV - Não é incidente de qualquer daqueles tributos, a prestação de serviços efectuada directamente por terceiros, tais como as respeitantes a lavandaria exterior e diversos (bilhetes de avião, excursões, espectáculos, tabaco, farmácia, táxis, selos do correio, etc), se o estabelecimento hoteleiro se limita a pagá-los àqueles, debitando posteriormente aos clientes a respectiva quantia, sem qualquer acréscimo.”*

5. O que se vem dizendo afigura-se suportar a legalidade o respeito pelos princípios administrativos e tributários, justificando-se . assim, a incidência sobre os diferentes serviços prestados, não havendo necessidade de os estar a individualizar separadamente. Com uma excepção, porém: a

respeitante à *tributação dos descontos nos serviços prestados aos hóspedes*.

6. Vamos assim analisar essa questão e a primeira questão que desde logo se coloca é a de saber se será legítimo fazer incidir um imposto sobre um desconto. Até pareceria paradoxal, se se perspectivasse exclusivamente a natureza do imposto como se de imposto sobre o rendimento se tratasse. Mas, como vimos, não é assim.

Esta questão foi já douta e exaustivamente trabalhada em recentíssimo acórdão - da semana passada - acórdão deste Tribunal.

Por isso e porque aderimos à argumentação ali expendida, nada melhor do que “dar o seu a seu dono” e, com a devida vénia (aliás, o Mmo Relator daquele aresto integra o presente Colectivo como 2.º Adjunto), o passamos a transcrever:

*“Descontos oferecidos aos hóspedes.*

*O que está desta vez em discussão é o valor da matéria tributável. Qual a base de incidência do imposto: o valor do serviço conforme assinalado na tabela de preços (necessariamente exposta nos aposentos: art. 38º do DL nº 16/96/M) ou o valor efectivamente cobrado ao cliente (abatido o valor do desconto oferecido aos hóspedes)?*

*O primeiro diploma sobre o imposto de turismo, em substituição do imposto especial referido no Diploma Legislativo nº 859, de 7/10/1944, foi a Lei nº 15/80/M,*

que no seu art. 6º, nº2, estipulava que «O imposto a entregar será calculado sobre o montante total das **receitas facturadas** ou das **receitas escrituradas** nos documentos de registo das vendas efectuadas e dos serviços prestados....» (destaque nosso). Parecia, pois, que a matéria tributável correspondia ao valor do rendimento efectivamente percebido pela “receita” real. Dizia-se até que se atendia à “realidade da matéria colectável” (José Hermínio Paulo Rato Rainha, *Impostos de Macau*, pág. 188).

O diploma foi alterado, como se disse, pela Lei nº 19/96/M (RIT), que no art. 5º determina que o “valor tributável é o **preço** dos serviços prestados” (destaque nosso).

Será que existe alguma diferença ontológica e finalística, para além da terminológica entre os dois diplomas nos preceitos referidos?

#### 1ª proposta de solução

Segundo uma possível corrente de opinião, quando a lei falava em receita, parece querer referir-se ao rendimento real facturado; e quando agora se fala simplesmente em preço parece querer aludir ao preço da actividade concreta ou do serviço, desconsiderando os descontos, que assim ficariam como encargo livremente assumido pelo prestador do serviço.

## 2ª proposta de solução

*A favor de outra corrente, invoca-se a natureza do imposto em causa.*

*O imposto de turismo, como já dissemos, não é um imposto sobre o rendimento, mas sim sobre a actividade. Os operadores saberão qual a melhor estratégia para cativar os clientes, disponibilizando “serviços extra ou complementares” e oferecendo aos seus clientes descontos no custo do alojamento, presenteando-os com brindes e lembranças, até mesmo com ofertas de serviços em conjunto com outros (os designados “packs”). Fazendo-o, os operadores assumem a perda económica de receita, embora ganhem o inquantificável e imaterial valor de “aviamento” (que eleva o próprio valor do hotel) e da satisfação do cliente, com retorno esperado em ocasiões futuras.*

*E reforçamos esta ideia com o seguinte argumento. A unidade pode fixar livremente os preços, tal como é previsto no art. 35º, nº1, do DL nº 16/96/M. E deve comunicar à entidade licenciadora tanto a tabela de preços inicial que se propõe praticar (nº2, art. 35º cit.), bem como as alterações que lhe queira introduzir (nº3, art. 35º cit.). Uma vez fixada a tabela, deve ser afixada nos aposentos (art. 38º cit. dip.), sendo certo que “das tabelas de preços em vigor nos estabelecimentos hoteleiros e similares deve constar a menção aos impostos e taxas que incidam sobre os preços e sejam cobrados aos clientes, ou a sua já inclusão naqueles” (art. 37º cit. dip.).*

*Aliás, as “facturas a apresentar aos clientes para liquidação das despesas efectuadas devem discriminar, para além das dormidas, todos os restantes consumos e despesas, bem como as taxas e impostos que sobre eles incidam” (art. 78º da Portaria*

*n.º 83/96/M, de 1 de Abril). Não parece, pois, que o efeito do desconto (com reflexo no IT) seja algo que possa ser transferido, por essa via para a Administração Fiscal se ele até nem está previsto no modo de elaborar a factura.*

*Quer dizer, há aqui um dever acessório que o industrial da hotelaria deve observar, a fim de que não deturpe, ele mesmo, a verdade dos preços, e sonegue à entidade competente as variações introduzidas no custo real dos serviços prestados a ponto de alterar o montante do imposto a liquidar e cobrar.*

*Ora, se as tabelas não podem ser alteradas sem prévia comunicação, parece-nos que o desconto na factura ao cliente, se fosse possível, redundaria numa alteração com outro nome. Não parece possível.*

*Neste sentido, o preço do serviço a considerar na facturação não pode ser o preço final ou efectivamente facturado ao cliente. Esse será um “preço preferencial” que não corresponde ao preço real do serviço. A diferença terá que ser suportada pelo prestador, de modo que o imposto incidirá sobre o preço real. É a tese da entidade recorrida.*

#### *Solução a seguir*

*Não encontramos grande, nem forte, socorro jurisprudencial em favor de uma ou outra das soluções propostas.*

*Em termos de direito comparado, já se decidiu:*

- *Que o Código do IVA em Portugal, em cujo artigo 3º, n.º 3, al. f) se preceitua que só não constituem transmissões sujeitas a imposto as “ofertas de pequeno valor...”, sujeitando, contudo, a imposto as restantes (ver Ac. do STA, de 5/06/2007, Proc. n.º 01167/06; tb. Ac. do TCA/Sul, de 25/05/2004, Proc. n.º 01330/03).*

- *Quanto ao imposto sobre sucessões e doações, “Os descontos ou abatimentos no montante da dívida, entre sociedades na sequência das suas operações comerciais, não são passíveis de imposto sobre doações” (Ac. de 16/5/1984, Proc. n.º 002704).*

- *Em matéria de imposto de capitais foi dito que “Os descontos efectuados no preço de venda de veículos automóveis, no âmbito do sistema denominado “Poupança-Renault”, mercê de montantes entregues em antecipação do pagamento daquele, são incidentes de imposto de capitais, nos termos da aludida disposição legal, uma vez que são de considerar, para tal efeito, como rendimentos provenientes da aplicação de capitais” (Ac. STA, de 15/12/1993, Proc. n.º 016105; Ac. STA/Pleno, 26/01/1994, Proc. n.º 014148);*

- *Em sede de IRC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) escreveu-se que “O perdão de um crédito no âmbito de um acordo particular não permite à sociedade que o concedeu relevar o montante que deixou de receber como custo para efeitos fiscais, a menos que respeite as regras fiscais, seja pela constituição de provisões para créditos de cobrança duvidosa (...), seja pelo regime dos créditos incobráveis (...)” (Ac. STA, de 4/11/2015, 2015, Proc. n.º 0963/13);*

- *Ainda em se de IRC “Tendo a empresa fornecido à AT uma tabela de*

*preços, devem ser estes os considerados como correntes no mercado e como tal constitutivos para efeito dessa provisão, que não os montantes dos preços líquidos praticados pela mesma na venda de alguns desses produtos a seus clientes, com elevadas margens de desconto” (Ac. TCA/Sul, de 15/02/2011, Proc. nº 03998/10).*

*Pois bem. Para além da incipiente norma do art. 5º do RIT, segundo a qual “o valor tributável é o preço dos serviços prestados”, de aparente relevância apenas mais podemos encontrar as “Instruções de Preenchimento” que constam do Despacho nº 96/GM/96 (relativas ao Imposto de Turismo), e das quais resulta que “O volume das vendas ou serviços prestados é o **total da facturação** do mês indicado no Quadro 6” (destaque nosso).*

*Todavia, e como facilmente se vê, também esta instrução para o quadro 7 da Declaração modelo M/7, não é esclarecedora, porque nos deixa pendurados na dúvida sobre se o “total da facturação” ali mencionado concerne à receita ilíquida, se à efectiva, deduzidos os descontos.*

*Teremos, então, que lançar mão de outros elementos de ajuda.*

*E o primeiro que nos vem à mente é, desde logo, o princípio da realidade da matéria colectável, de que falava **Rato Rainha** (ob. e loc. cit.). Indo longe o princípio do “in dubio pro fisco”, as melhores regras de hermenêutica serão aquelas que procuram o equilíbrio ou balanço entre os direitos do contribuinte e os da Administração Tributária, tendo em conta os objectivos imanentes à tributação. E neste quadro, bem se pode dizer que um desconto na facturação, ao mesmo tempo que faz reduzir a receita fiscal em cada acto tributável, ao mesmo tempo acaba por atrair*

*mais clientes ao estabelecimento hoteleiro e, com isso, a Administração Tributária mais receita arrecadará no final da linha. Neste jogo de equilíbrio de interesses, faz sentido uma interpretação que não perca de vista o resultado da tributação.*

*Mas há outro elemento consideravelmente atendível.*

*Falamos agora das “Normas de Contabilidade”, esse precioso instrumento que contém normas de contabilidade repartidas em variadíssimas vertentes e das quais pode emergir algum apoio ao trabalho interpretativo sobre as normas do imposto.*

*É que, se nada o RIT diz sobre a forma de apurar o “preço do serviço”, e se nem o Despacho n° 96/GN/96, a propósito do “volume de vendas”, esclarece sobre o que seja o “total da facturação”, então valerá a pena espreitar o referido instrumento normativo de âmbito contabilístico, aprovado pelo Regulamento Administrativo n° 25/2005, de 30/12 (que revogou o DL n° 34/83/M, que aprovou o “Plano Oficial de Contabilidade” ou, simplesmente, POC).*

*E quanto a nós, na Parte III, do seu Anexo II, no quadro das “Normas Internacionais de Relato Financeiro aplicáveis na RAEM”, talvez encontremos a resposta para a nossa dúvida.*

*Ora, a Norma Internacional de Contabilidade 18 Rédito (IAS18) deve ser aplicada na contabilização do rédito proveniente das transacções e acontecimentos seguintes:*

*(a) a venda de bens;*

*(b) a prestação de serviços; e*

*(c) o uso por outros de activos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos.*

*E dela resulta ainda que o rédito é o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de situação líquida, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio. Ou seja, “é o rendimento que surge no decurso das actividades ordinárias de uma entidade e é referido por uma variedade de nomes diferentes, incluindo vendas, honorários, dividendos e royalties” (Ver Normas de Contabilidade, edição da DSF, 2006, pág. 408).*

*Ora, “o rédito deve ser mensurado pelo justo valor da **retribuição recebida** ou a receber” (destaque), devendo levar “em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidades concedidos pela entidade” (ob. cit., pág. 411).*

*Sublinhemos este aspecto: a facturação para a cobrança do rédito deve ser feita pela retribuição recebida (efectivamente, portanto), tendo em conta todos os descontos concedidos pelo sujeito passivo do imposto. Só assim o rédito é mensurado pelo critério do justo valor contabilístico.*

*Eis, pois, como, na falta do indispensável amparo normativo que o RIT devia conceder ao intérprete e aplicador do direito, nos deparamos com uma preciosa fonte de auxílio e que nos revela, indirectamente, como proceder.*

*Sendo assim, e nesta interpretação, andou mal a entidade recorrida em tribunal o valor dos descontos, acabando por violar o disposto no art. 5º do RIT.*

*Procede, então, o recurso judicial nesta parte.”*

Sem retirar brilho a análise que aqui se adopta, podemos reforçar, ainda que modestamente, esta tese.

A solução encontrada harmoniza-se perfeitamente com os fins do imposto - promoção e desenvolvimento do turismo - pois, ainda que se pensasse que tributando mais, mais receitas se angariariam para aqueles fins, o certo é que o incentivo dos agentes económicos a práticas atractivas e estimulantes de cativação e incentivo directo à visita e consumo turístico será muito mais eficaz do que uma reafecção indirecta e administrativa desses réditos para prossecução daqueles objectivos. Isto é, o imposto de turismo visa fomentar o turismo; o agente económico prescinde dos seus lucros e faz descontos; com esse sacrifício capta clientes e turistas, não só para si, como para a RAEM; esse sacrifício, também em prol do fomento turístico, não deve ser tributado.

Outro argumento pode retirar-se da técnica usada pelo legislador noutros impostos.

Pensemos no imposto de selo. Aí o legislador foi muito claro em esclarecer quando entende que a base de incidência incide sobre o preço anunciado; é o caso, por exemplo, do art. 35.º, n.º 3 do RIS (Regulamento do Imposto do Selo), em que sobre o preço dos bilhetes dos espectáculos o imposto é devido, mesmo que o preço não seja cobrado, no todo ou em parte; em que o imposto é devido, mesmo que o acto tributando seja inválido, ineficaz ou ilícito, sem sentença transitada em julgado - art. 52.º do RIS, ou até nos casos de arrematação, mesmo sem depósito do preço. Ora, salvaguardando as diferenças óbvias entre os impostos, esta preocupação não se observa em sede do imposto de turismo, ficando apenas o preço do serviço que pode ser, abstractamente considerando, o valor da tabela ou o valor praticado.

Depois, há ainda uma dificuldade que sempre resultaria da determinação do valor da tabela. Em primeiro lugar haveria que apurar que tabela? A tabela afixada para o consumidor em geral ou a tabela para as agências de viagem. Pensemos no preço de um quarto. O preço que ali está afixado na porta é por norma muito superior àquele que foi efectivamente pago pelo hóspede. Se este contratou pela *internet*, junto do hotel ou de uma agência aquele serviço de hospedagem, ainda que pago sem desconto em relação ao preço oferecido, é por norma inferior àquela tabela. Mas na tabela da *internet* ou da agência já está fixado outro preço. E sobre esse pode ainda o cliente obter um outro desconto. Em que ponto ficamos? Qual o preço aferidor?

Imaginemos o dono de um hotel. Não dá descontos, mas a comida que sobra – ou não – embala-a em caixas individuais e oferece umas quantas

refeições a uma instituição de beneficência considerando essa actividade esmoler como complementar da sua actividade hoteleira. Dir-se-á que aí não se está perante uma actividade especificamente hoteleira e perante um serviço prestado aos clientes. Então, organiza um evento desportivo para fins de caridade onde oferece as refeições aos clientes. Essa oferta traduz-se num *desconto total* sobre o preço da refeição. Imaginemos até que fazia um desconto de 80%. Seria justo pagar imposto de turismo sobre esse serviço?

#### 4.9. Concluindo ...

Somos, pois, a considerar, aliás na linha que se vem traçando nesta instância - cfr. Acs. 316/2015 e 482/2015, de 4/2/2016 -, que se um determinado hotel solicita serviços externamente e os factura aos seus clientes, comprovando que por eles nada cobrou e demonstra que efectuou o pagamento a terceiro, em conformidade com o que lhe foi debitado e que foi pago pelo cliente, não é devido imposto de turismo.

Nesta mesma linha vão ainda as mais recentes decisões proferidas nos processos 316/2015 e 482/2015, 311/2015, de 4/2/2016 e 23/2/2016, deste mesmo Tribunal.

Isto é, o hotel precisa de comprovar que os serviços foram prestados por terceiros e se limitou a ser um mero intermediário não remunerado, um facilitador de conforto aos seus clientes, limitando-se a pagar esses serviços externos, debitando posteriormente aos hóspedes a respectiva quantia.

Trata-se, no fundo, de boas contas e de boa organização da contabilidade, **tendo o ónus dessa comprovação**, o que nem será difícil em termos de uma contabilidade organizada.

Tanto assim que nos termos do regulamento respectivo é ao contribuinte que compete apresentar, discriminar e descrever os serviços sujeitos a imposto de turismo, preenchendo os respectivos modelos.

Ora, o que se verifica é que, no caso, essa demonstração não se mostra feita, devendo tê-lo sido. Não bastava ao contribuinte rebater a interpretação da Administração Fiscal, incumbindo-lhe provar que este e aquele serviço não foi por si prestado, ou insistir que por eles nada foi cobrado, o que, por alguns deles não deixou de ocorrer com certeza.

No caso, o contribuinte coloca-se numa posição cómoda, quando devia ter-se preocupado em comprovar que, por este e aquele serviço por si prestado, cobrou X ao cliente A e, por aqueloutro, que foi solicitado externamente, se limitou a debitar Y ao cliente B, o preço cobrado por terceiro.

Nem se diga que essa prova competiria à Administração Fiscal. Essa discriminação e discriminação contabilística é um ónus que impende sobre o contribuinte, a quem compete, em primeira linha, a liquidação do imposto – art.s 7º, 16º, 17º do RIT, aprovado pela Lei n.º 19/96/M, de 19/Agosto.

Nem se diga que na lógica do Fisco, mesmo considerando que tudo foi prestado pelo hotel, se está a tributar não só o valor do serviço, mas também o da mercadoria ou dos produtos dispensados e objecto ou manipulados pelo

serviço fornecido, pois, como vimos, há aí uma margem que permite, ainda com algum equilíbrio e razoabilidade, fazer repercutir um imposto de 5% no preço final, haja até em vista a isenção de 10% contemplada no artigo 1.º, n.º 2,b) do RIT.

Os serviços de banquetes, *room-service / in-suite dining* e café de apoio a piscina, parque de estacionamento, *in-suite movies* foram efectivamente prestados pelo "Hotel C" no hotel, caindo no âmbito de incidência do imposto de turismo por se enquadrarem nos respectivos serviços complementares (artigos 1.º e 2.º do RIT) e não beneficiarem de qualquer isenção, pelo que inexistente violação dos princípios da Legalidade e da Tipicidade do regime tributário do artigo 71.º alínea 3) da Lei Básica.

Já não assim com os serviços prestados com descontos oferecidos aos hóspedes - sendo tributável o valor constante da tabela de preços, devendo relevar aqui o preço efectivamente praticado.

Razões e fundamentos por que **o presente recurso contencioso não deixará de proceder apenas parcialmente em relação aos descontos oferecidos aos hóspedes.**

## **V - DECISÃO**

Face ao exposto, acordam em julgar **parcialmente procedente** o recurso na parte relativa ao “descontos oferecidos aos clientes”, anulando o acto

impugnado nessa parte, mantendo-o, porém, na parte restante.

Custas pela recorrente, com imposto de justiça em 7 UC.

Macau, 10 de Março de 2016,

João A. G. Gil de Oliveira

Ho Wai Neng

José Cândido de Pinho

Fui presente

Joaquim Teixeira de Sousa