

**Processo nº 202/2020**

(Autos de recurso jurisdiccional)

**Data: 10.02.2021**

**Assuntos : Imposto de turismo.**

**(Lei n.º 19/96/M).**

**Serviços principais e complementares.**

**“Gondola Ride”.**

## **SUMÁRIO**

1. O imposto de turismo incide sobre serviços prestados no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros e similares.
2. Relativamente aos “serviços” prestados pelos estabelecimentos hoteleiros no âmbito das suas actividades específicas existem serviços prestados a “título principal” e os prestados a “título complementar”.

3. A atento o prescrito no art. 1º, nºs 1 e 2 do “Regulamento do Imposto de Turismo”, em hotéis de cinco estrelas, constituem “serviços principais” o alojamento e as refeições, sendo “complementares” os restantes que aí são prestados, tributando-se também assim a título de imposto de turismo o preço destes mesmos serviços complementares, com (a única) exceção dos referentes a “telecomunicações e lavandarias”.

**O relator,**

José Maria Dias Azedo

**Processo nº 202/2020**

(Autos de recurso jurisdicional)

**ACORDAM NO TRIBUNAL DE ÚLTIMA INSTÂNCIA DA R.A.E.M.:**

**Relatório**

1. “A”, (“甲”), sociedade comercial com sede em Macau, recorreu para o Tribunal de Segunda Instância do despacho do SECRETÁRIO PARA A ECONOMIA E FINANÇAS – exarado na Proposta n.º 014/NAJ/CF/2019 – que indeferiu o recurso hierárquico necessário que apresentou da liquidação oficiosa do imposto de turismo relativo ao ano

de 2012; (cfr., fls. 2 a 31 que como as que se vierem a referir, dão-se aqui como reproduzidas para todos os efeitos legais).

\*

Oportunamente, por Acórdão do Tribunal do Segunda Instância de 30.07.2020, (Proc. n.º 43/2020), julgou-se improcedente o recurso; (cfr., fls. 193 a 212-v).

\*

Do assim decidido traz a recorrente o presente recurso, alegando para, a final, produzir as seguintes conclusões:

*«1) Vem o presente recurso interposto do acórdão proferido pelo Tribunal de Segunda Instância que julgou improcedente o recurso contencioso apresentado pela ora Recorrente contra o despacho do Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças exarado na Proposta n.º 014/NAJ/CF/2019, que indeferiu o recurso hierárquico necessário apresentado contra a liquidação oficiosa do imposto de turismo relativo ao ano de 2012, liquidação essa que fora anteriormente determinada por despacho do Exmo. Senhor Director dos Serviços de Finanças, exarado na proposta n.º 0521/NVT/DOI/RFM/2017, ao abrigo dos artigos 1.º e 5.º do Regulamento do Imposto de Turismo ("RIT");*

*2) Ressalvado o devido respeito, a sentença impugnada contém uma*

*construção meramente formal, partindo de um vício de raciocínio que redundava numa errada interpretação da alínea a), do n.º 1, do artigo 1.º do Regulamento do Imposto de Turismo aprovado pela Lei n.º 19/96/M (que define o âmbito de incidência real do imposto), não apreciando assim, verdadeiramente e em bom rigor, aquilo em que consiste o ponto da discórdia no presente recurso contencioso;*

*3) É que se o legislador não podia prever todos os serviços complementares face à constante evolução das necessidades e da prestação hoteleira, não menos certo é que não foi intenção do legislador sujeitar a imposto de turismo todo e qualquer serviço prestado por um estabelecimento hoteleiro, mas apenas e somente aqueles que se apresentem como "complementares" em relação aos serviços principais!;*

*4) No entanto, o Tribunal recorrido, sem prejuízo de oferecer uma noção de serviço complementar contrária à delimitação conceptual anteriormente sufragada por esse mesmo Tribunal - "para os efeitos do artigo 1.º/1-a) do RIT, são considerados serviços complementares os fornecidos directa ou indirectamente pelos estabelecimentos hoteleiros ou similares (nos termos fixados pelo DL n.º 16/96/M, de 1 de Abril), destinados principalmente aos seus clientes [dos serviços principais, se bem se entende], relativamente aos quais são cobrados valores, salvo os que a lei excepciona (porque fazem parte de actividade específica hoteleira ou porque são serviços complementares, mas excepcionados pela lei)." - acaba, em referência ao serviço de Gondola Ride, por efectuar um "preenchimento meramente formal" dos respectivos elementos;*

*5) Preenchimento meramente formal daquele conceito de serviço complementar porque, evidentemente, o que o Tribunal de Segunda Instância faz - à imagem da Entidade Recorrida - foi considerar a identidade do sujeito (enquanto estabelecimento hoteleiro) para daí concluir que não sendo serviço em causa principal, então o mesmo é complementar;*

*6) Por outras palavras, o Tribunal recorrido considera que tudo o que não corresponda ao serviço principal prestado por um Hotel é serviço complementar;*

*7) Contrariando dessa forma anteriores acórdãos do Tribunal de Segunda*

*Instância onde se afirmou, expressamente, que se fosse de considerar que qualquer serviço prestado por um estabelecimento hoteleiro, por conta da sua identidade enquanto unidade hoteleira, corresponde a um "serviço complementar", "(...) 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" (vide Acórdão do TSI proferido no processo n.º 317/2015 e, também, idêntica conclusão contida no sumário do processo n.º 53/2015);*

*8) O que devia ter sido materialmente feito pelo Tribunal de Segunda Instância - independentemente da definição e posição que a final viesse a ser sufragada - era apurar se o serviço em causa é ou não "complementar" dos serviços principais que, nos termos legais, são prestados pelos estabelecimentos hoteleiros;*

*9) Assim, a solução do caso efectivamente seguida pelo Tribunal de Segunda Instância no acórdão recorrido acaba por desconsiderar a letra da lei e pressupõe que o legislador não soube expressar o seu pensamento em termos adequados (violando por isso o artigo 8.º, n.º 3, do CC), ao tratar por "complementar" todo e qualquer serviço que seja prestado por um estabelecimento hoteleiro;*

*10) Para esse fim, terá de se recorrer ao Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 16/96/M, para a determinação do que sejam os "serviços prestados no âmbito das actividades específicas" dos estabelecimentos hoteleiros;*

*11) Da conjugação dos artigos 1.º e 3.º do Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar podemos retirar que o imposto de turismo recai sobre os serviços prestados no âmbito da actividade específica de hotelaria, a qual, admita-se que para os hotéis de 2 a 5 estrelas, compreende o serviço principal que se traduz na prestação ao público de alojamento e o fornecimento de refeições, mediante pagamento, e serviços complementares a esses serviços principais;*

*12) A lei fornece ainda a indicação de outros serviços complementares aos serviços principais da actividade hoteleira, tais como os serviços de lavandaria e telecomunicações, que são excluídos expressamente da incidência do imposto de*

*turismo (artigo 1.º, n.º 2, alínea a), do RIT);*

*13) Como refere o Venerando Tribunal de Segunda Instância no acórdão proferido no âmbito do recurso contencioso que correu termos sob o n.º 317/2015, que "(...) 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 prevêem 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.", sob pena de uma completa e absoluta arbitrariedade inoportável com uma actuação sujeita ao princípio da legalidade (onde se inclui a interpretação de conceitos indeterminados), é necessário apurar critérios que permitam a qualificação de certos serviços como "complementares", ficando desse modo sujeitos à norma de incidência do artigo 1.º do RIT;*

*14) Ora, como antes o Tribunal de Segunda Instância havia observado, numa solução absolutamente contraposta à da sentença recorrida, "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 líquida 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.";*

*15) O que a lei pretende é tributar em sede de imposto de turismo a actividade principal desenvolvida pelos estabelecimentos hoteleiros, bem como as actividades complementares (ou acessórias) dessa actividade principal, com exclusão dos serviços de telecomunicações e lavandarias;*

*16) Por serviços complementares deverão ser entendidos aqueles que não constituindo para a clientela um fim em si mesmo, não deixam de ser um meio desta usufruir melhor do serviço principal que é prestado;*

*17) No fundo, serviços que são prestados pelo hotel por causa da sua actividade hoteleira e em função dos seus clientes, como anteriormente (e bem) defendeu o Tribunal de Segunda Instância da RAEM;*

*18) O acórdão recorrido, insista-se, em sentido oposto ao que foi anteriormente decidido por aquele mesmo Tribunal, acaba por dar guarida ao uso do critério completamente desadequado efectivamente utilizado pela Entidade Recorrida, i.e., desde que seja um hotel a prestar um serviço, esse serviço será no mínimo complementar (independentemente da sua relação com o serviço principal), caindo na mesma petição de princípio que se verifica no acto administrativo impugnado, ao transformar a conclusão (errada) de que o serviço "Gondola Ride" é um "serviço complementar à actividade hoteleira" simplesmente porque não se enquadra nos "serviços principais" da actividade hoteleira;*

*19) Vindo o acórdão recorrido suportar a intenção da Entidade Recorrida de sujeitar a imposto de turismo tudo o que é debitado ao cliente, numa leitura sem qualquer apoio na letra da lei e que ignora que o imposto de turismo não incide sobre "actividades turísticas" ou "actividades de entretenimento";*

*20) No fundo, assumindo logo à partida que os serviços de "Gondola Ride" são serviços complementares (sem antes proceder a uma delimitação do conceito indeterminado de "serviços complementares") e, como tal, enquadram-se no âmbito de incidência do imposto de turismo;*

*21) Por outro lado, o Tribunal a quo tão-pouco cuidou de observar que a*

*Entidade Recorrida no acto administrativo impugnado não observou a sua própria definição de "serviços complementares", em clara violação da auto-vinculação administrativa na delimitação daquele conceito discricionário (como se disse, não foi esse o critério efectivamente seguido);*

*22) Mais, o Tribunal recorrido nem sequer preencheu a definição por si sufragada do que sejam "serviços complementares", visto que não se percebe em que elementos o Tribunal baseou o seu entendimento de que os mesmos se "destinam principalmente" aos clientes do serviço principal;*

*23) O serviço de Gondola Ride é um serviço principal e individualizado, estranho à actividade hoteleira, podendo até ser usufruído por clientes de hotéis da concorrência, pelo que não é complementar à actividade hoteleira desenvolvida pelo "B", sendo uma actividade que constitui para a respectiva clientela um fim em si mesmo, não tendo qualquer cabimento considerá-la como um meio da clientela usufruir melhor do serviço de hotelaria que é prestado;*

*24) Não será subsumível a sua incidência na previsão do artigo 1.º do RIT, pois ali se prevê claramente 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;"*

*25) Nota-se ainda que a definição de "serviço complementar" defendida pela Entidade Recorrida obsta a que se possa considerar o serviço de "貢多拉之旅收益 (Gondola Ride)" como um serviço complementar no âmbito da actividade específica dos estabelecimentos hoteleiros, porquanto sendo ainda mais restrita do que a definição oferecida pela Recorrente, não se encontram preenchidos os critérios de identidade do fim (ter o mesmo fim da actividade principal, o que não se verifica), de exigências de conforto e instalação e de necessidade de se juntar esses serviços aos serviços principais (onde é que essa necessidade tem paralelo na indústria da hotelaria!.);*

*26) O acto impugnado viola a lei na interpretação do conceito de "serviços prestados no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros e*

*similares", designadamente no que concerne aos "serviços complementares" referidos no Decreto-Lei n.º 16/96/M., porquanto em desrespeito à auto-vinculação administrativa provocada com a delimitação do conceito de serviços complementares, a Entidade Recorrida ignora a sua própria definição e sujeita a imposto de turismo "tudo o que é debitado ao cliente" ;*

*27) Ademais, também não preenche a definição sustentada pelo Tribunal recorrido, porquanto os serviços de "Gondola Ride" são dirigidos aos clientes do Centro Comercial "C", sejam ou não clientes do Hotel, não sendo por isso "destinados principalmente aos clientes" do estabelecimento hoteleiro;*

*28) No fundo, a Recorrente constata a curiosa situação de ter o serviço de "Gondola Ride" tributado enquanto "serviço complementar" apesar de não preencher nem a definição dada pela Administração, nem a definição oferecida pelo Tribunal;*

*29) Por isso, cai num erro de direito evidente o acórdão recorrido, erro esse que se prende com a interpretação do conceito indeterminado de "serviços complementares" e da sua aplicação ao caso concreto, na medida em que verdadeiramente o que o Tribunal de Segunda Instância defende é a sujeição a Imposto de Turismo de qualquer serviço que seja prestado por um estabelecimento hoteleiro, ainda que não relacionado com a actividade principal de hotelaria e que não seja prestado de forma complementar a essa actividade principal;*

*30) Pelo exposto, deve o acórdão recorrido ser revogado e, conseqüentemente, ser substituído por outro que anule a liquidação oficiosa nos termos dos artigos 124.º do CPA e 21.º, n.º 1, alínea d), do CPAC, não se incluindo os rendimentos provenientes do serviço de "貢多拉之旅收益 (Gondola Ride)" no montante sujeito a imposto de turismo por conta de serviços prestados e cobrados pelo "B"»; (cfr., fls. 220 a 239).*

\*

Em contra-alegações, entende a entidade recorrida que o recurso não merece provimento; (cfr., fls. 244 a 278).

\*

Em sede de vista, juntou o Exmo. Representante do Ministério Público douto Parecer pugnando no sentido dese dever ordenar “*novo julgamento ampliativo da matéria de facto pelo Tribunal de Segunda Instância em termos que permitam decidir a questão de direito*”; (cfr., fls. 294 a 298).

\*

Efectuada que foi a notificação à recorrente e entidade recorrida do teor do dito Parecer, vieram ambas insistir no entendimento antes já manifestado; (cfr., fls. 302 a 304 e 305 a 309).

\*

Cumpre decidir.

## **Fundamentação**

### **Dos factos**

2. No segmento decisório respeitante à “matéria de facto”, consignou-se no Acórdão recorrido o seguinte:

*“III – Factos*

*São os seguintes elementos, extraídos do processo principal e do processo administrativo com interesse para a decisão da causa:*

*Assunto: Notificação do Despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças de 14.10.19*

*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 01.03.19, fica V. Exa. por este meio notificado do conteúdo do despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças, de 14.10.19, exarado na Proposta n.º 014/NAJ/CF/2019, de 27 de Setembro, sendo o seu teor o que a seguir se transcreve:*

*«Concordo com a proposta indeferindo o recurso em causa.»*

*Ass.: D, aos 14.10.2019.*

*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 01.03.19, pela contribuinte "A", do despacho do Exmo. Senhor Director dos Serviços de Finanças, de 11.12.18, exarado na Proposta n.º 0316/NVT/DOI/RFM/2018, de 19.06.18, notificado pelo ofício n.º 0107/NVT/DOI/RFM/2019, de 22.01.19, que*

*indeferiu a reclamação do acto de liquidação oficiosa de Imposto de Turismo referente ao período de Janeiro a Dezembro de 2012, proferido pelo Senhor Director dos Serviços de Finanças, de 17.11.17, exarado na Proposta n.º 0521/NVT/DOI/RFM/2017, de 09.11.17, que fixou a colecta em Mop\$17,318,749.00 relativo ao estabelecimento "B"*

*Ao abrigo do n.º 3 do artigo 2.º da Lei n.º 12/2003, cumpre apreciar o presente recurso hierárquico, o que se faz de seguida:*

*A recorrente, inconformada com a decisão, solicita que seja parcialmente revogado o acto do Senhor Director dos Serviços de Finanças, de 11.12.18, que indeferiu o pedido de anulação do acto de liquidação de Imposto de Turismo relativo ao ano de 2012, formulado pela ora recorrente em sede de reclamação na parte em que sujeita a imposto de turismo o serviço de "Gondola Ride", por violação do artigo 1.º n.º 1 alínea a) RIT, por verificação do vício de violação de lei.*

*Ora, a liquidação oficiosa abrangeu os serviços de "Conventional & Exhibition", "Exhibition/Business/Centre & Other C&E", "Limo", "Car Park", "Mini-Golf", "Pool & Cabana", "Cirque du Soleil - Snack Bar", "Cirque du Soleil-Retail" e "Gondola Ride", bem como a taxa de serviço superior a 10% dos serviços de "banquet e in-suite dining" e mini-bar e os juros compensatórios calculados até 17.11.17.*

*A recorrente conformou-se expressamente com a sujeição a imposto de turismo dos serviços de "Conventional & Exhibition", "Exhibition/Business/Centre & Other C&E", "Limo", "Car Park", "Mini-Golf", "Pool & Cabana", "Cirque du Soleil - Snack Bar", "Cirque du Soleil-Retail", afirmando ter pago os respectivos montantes, nada dizendo sobre a liquidação do Imposto de turismo na parte em que excede a taxa de serviço de 10% nos serviços supra referidos nem quanto aos juros compensatórios mas pondo apenas em causa por vício de violação de lei no que se refere ao serviços de "Gondola Ride", por erro de Direito quanto ao conceito de serviços complementares*

*Entende a recorrente que, de acordo com o artigos 1.º RIT aprovado pela Lei n.º 19/96/M, o artigo 3.º do DL n.º 16/96/M, os artigos 38.º a 40.º da Portaria n.º*

83/96/M<sup>1</sup>, por serviços complementares deverão ser entendidos aqueles que não constituindo para a clientela um fim em si mesmo, não deixam de ser um meio desta usufruir melhor do serviço principal que é prestado, conforme a definição sufragada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia a propósito do IVA (ponto 24 do Acórdão no âmbito do processo n.º C-308/96, pontos 36 e 37 do Parecer do Advogado Geral daquele Tribunal).

Concluindo que não deve ser cobrado qualquer imposto de turismo em função do serviço de "Gondola Ride" por esse serviço não ser prestado no estabelecimento hoteleiro mas antes na área destinada a comércio denominada como "C" sendo uma actividade de entretenimento para os clientes do centro comercial "segundo o conceito veneziano que o inspira tal como o são os espectáculos de rua levados a cabo por vários artistas performativos que se encontram naquela área comercial, não sendo, por isso, direccionado para os clientes do hotel "B". Considera que tal actividade não é complementar à actividade hoteleira desenvolvida pelo "B" porque "constitui para a respectiva clientela um fim em si mesmo, não tendo qualquer cabimento considerá-la como um meio da clientela usufruir melhor do serviço de hotelaria que é prestado" e que interpretando que a referida actividade recai no âmbito de incidência do imposto de turismo viola o disposto no artigo 1.º RIT.

Não tem razão. Primeiro porque o aresto e a interpretação citada tem lugar num quadro legal e num imposto diverso e numa situação fáctica que nada tem a ver com o disposto na norma de incidência ao abrigo da qual foi a actividade tributada e onde se há de encontrar o conceito de serviços complementares.

O argumento de que o serviço se destina à população em geral, defendido pela recorrente já em sede de tribunal quanto ao serviço de estacionamento, também não colheu (vide a título de exemplo o Acórdão do TSI 12.03.15, proferido no proc. n.º 586/2013) independentemente deste serviço constar como requisito necessário à atribuição da categoria de 5 estrelas.

Refere, igualmente, que a actividade tributária da Administração está sujeita aos princípios da tipicidade e da determinação enquanto expressão do princípio da

---

<sup>1</sup> Citando os acórdãos do TSI proferidos no âmbito dos processos n.ºs 317/2015 e 53/2015

*legalidade e que por isso não pode a Administração Fiscal introduzir critérios subjectivos de apreciação da sua aplicação concreta e que o serviço de "Gondola Ride" não surge referido quer no DL n.º 16/96/M quer no Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar, aprovado pela Portaria n.º 83/96/M, e que não cabe no conceito de serviços complementares nem constitui serviço visto como complementar nas práticas da indústria hoteleira.*

*Acrescenta, ainda, que o acto impugnado efectua, uma interpretação discricionária (se não mesmo arbitrária!) sujeitando a imposto de turismo tudo o que é debitado ao cliente, e que o imposto de turismo não se pode confundir com um imposto que incide sobre "actividades turísticas" ou "actividades de entretenimento".*

*Ora, também não colhem estes argumentos porque a actuação da Administração Fiscal corresponde ao exercício de uma competência vinculada, caindo os serviços em causa no âmbito de incidência do imposto de turismo por se enquadrarem nos respectivos serviços complementares (artigo 1.º RIT) e não beneficiarem os mesmos de qualquer isenção.*

*A final a recorrente afirma que o seu entendimento fica reforçado com o facto dos serviços em causa não terem sido prestados nem facturados pelo "B", mas pela própria recorrente enquanto estabelecimento comercial inscrita no cadastro industrial sob o número XXXXXX, concluindo que toda a documentação na posse da DSF demonstra que o estabelecimento hoteleiro "B" não prestou nem cobrou quaisquer montantes a título de serviços de "Gondola Ride" porque não são serviços relacionados com os serviços de hotelaria, sendo uma actividade estranha à actividade hoteleira, admitindo, no entanto, estar o "B" integrado no complexo que inclui o hotel o centro comercial e o casino, afirmando, contudo, que a zona destinada à circulação de gôndolas não se encontra justaposta às áreas destinadas ao Hotel.*

*Ora, em sede de reclamação a recorrente veio referir que para além dos serviços de "Gondola Ride" - cuja tributação ora impugna - os serviços de "Cirque du Soleil - Snack Bar", "Cirque du Soleil-Retail", também não pertenciam ao hotel "B" mas à sociedade recorrente (cadastro n.º XXXXXX) nem tinham sido levados a*

*cabo nas instalações do hotel mas nas zonas do espaço comercial afectas ao espectáculo do "Cirque du Soleil" e de circulação de gôndolas, assim como os serviços de "Conventional & Exhibition", "Exhibition/Business/Centre & Other C&E", "Limo", "Car Park", "Mini-Golf" e "Pool & Cabana" que a partir de Novembro de 2012 também não foram prestados pelo hotel "B" mas pela recorrente (cadastrado n.º XXXXXX), razão pela qual esta entendeu que não devia ser cobrado o respectivo imposto de turismo, mas tendo aceiteado a final a sua tributação não os tendo impugnando nesta sede de recurso hierárquico à excepção dos serviços de "Gondola Ride".*

*Mas o que a Administração Fiscal apurou, e em relação a todos os serviços, quer em sede de liquidação oficiosa quer em sede de reclamação, é que a sociedade que declara que prestou os serviços<sup>2</sup> - a recorrente - está inscrita no cadastro industrial sob o n.º XXXXXX, para exercer as actividades classificadas com os códigos n.ºs 50.00.40<sup>3</sup>, 83.12.00<sup>4</sup>, 83.19.00<sup>5</sup> e 83.29.00<sup>6</sup> na respectiva Tabela Geral de Actividades anexa ao Regulamento da Contribuição Industrial o que não tem nada a ver com as actividades relativas aos serviços de "Limo", "Car Park", "Mini-Golf", "Pool & Cabana", "Cirque du Soleil - Snack Bar", "Cirque du Soleil-Retail" e de "Gondola Ride"!*

*Com efeito, verifica-se que o imposto da contribuição industrial está relacionado com o início do exercício de qualquer actividade comercial ou industrial e tem implicações no âmbito do ICR, visto servir de cadastro dos estabelecimentos comerciais e industriais, cujos titulares são sujeitos passivos de ICR.<sup>7</sup>*

---

<sup>2</sup> Apesar de não se ter podido confirmar a efectiva pertença daqueles rendimentos à recorrente conforme referido no ponto 2 da parte II da proposta n.º 0316/NVT/DOI/RFM/2018 onde foi exarado o despacho recorrido.

<sup>3</sup> Trabalhos de instalações que concorrem para a construção de edifícios

<sup>4</sup> Propriedade de casas de habitação

<sup>5</sup> Operações sobre imóveis n.e.

<sup>6</sup> Serviços prestados às empresas, com excepção do aluguer de máquinas e equipamento n.e.

<sup>7</sup> Artigo 3.º (Indústrias sujeitas a autorização administrativa ou licença especial)

1. A inscrição ou pagamento da Contribuição Industrial não confere, só por si, autorização para o exercício de qualquer actividade que, por lei, dependa ou venha a depender de autorização administrativa, licença industrial ou de outra natureza.

2. Em relação às actividades cujo exercício dependa de autorização ou licena, a simples declaração à

*Como referido no acto impugnado das facturas de 2012 fornecidas em 03.04.17 e 12.05.17 pela recorrente verifica-se que só nas facturas de Novembro e Dezembro relativas aos serviços "Conventional & Exhibition", "Exhibition/Business/Centre & Other C&E", "Limo", "Car Park", "Mini-Golf" e "Pool & Cabana" (itens 1 a 6) consta o nome da sociedade recorrente;*

*Que das facturas de Janeiro a Outubro de 2012 dos serviços "Conventional & Exhibition", "Exhibition/Business/Centre & Other C&E", "Limo", "Car Park", "Mini-Golf", "Pool & Cabana" (itens 1 a 6) e das facturas de Janeiro e Fevereiro 2012 dos serviços de "Cirque du Soleil-Retail" (item 8) consta bem "**B**" considerando por isso aqueles serviços como serviços complementares do Hotel "**B**" devendo pagar o Imposto de Turismo;*

*Que das facturas referentes aos serviços "Cirque du Soleil - Snack Bar" e "Gondola Ride" (itens 7 e 9) consta "**B**" que se considera ser o estabelecimento da recorrente com cadastro n.º **XXXXXX** "**B**" que não tem alvará emitido pela Direcção dos Serviços de Turismo (licença administrativa) salientando que tal contradiz a afirmação da recorrente de que os rendimentos daqueles serviços pertencem à recorrente com o cadastro n.º **XXXXXX**;*

*Concluindo que considerando constar das facturas relativas aos serviços "Conventional & Exhibition", "Exhibition/Business/Centre & Other C&E", "Limo", "Car Park", Mini-Golf, Pool & Cabana, Cirque du Soleil-Retail (itens 1 a 6 e 8) "**B**" e também considerando que a circulação de gôndolas e o Cirque du Soleil estão integrados na área do hotel também os serviços "cirque du Soleil-snack bar" e "Gondola Ride" (itens 7 e 9) foram prestados no âmbito do Hotel "**B**" (cadastro **XXXXXX**) devendo ser considerados como serviços complementares do hotel "**B**" (cadastro n.º **XXXXXX**) e como tal pagar o Imposto do Turismo."*

*Se assim não fosse teríamos serviços hoteleiros prestados no hotel sem ser pelo hotel!!!*

*Por outro lado, tendo a contribuinte o estabelecimento de hotel designado "**B**"*

---

Repartição de Finanças não dispensa os interessados do cumprimento das formalidades que condicionam a autorização ou a emissão da competente licença.

*inscrito no cadastro com o n.º XXXXXX, e com alvará de hotel (licença administrativa da Direcção dos Serviços de Turismo), a contribuinte não usou o estabelecimento com alvará de hotel para exercer as actividades de "Gondola Ride" (nem de "Cirque du Soleil - snack-bar" e ainda a partir de Novembro de 2012 os restantes) mas usou um estabelecimento sem alvará (licença administrativa da Direcção dos Serviços de Turismo) para exercer as mesmas.*

*Facto que induz a suspeita de evasão ao imposto de turismo a que estariam sujeitos os diversos serviços referidos se tivessem sido declarados como receita do estabelecimento hoteleiro "B".*

*Fórmula adoptada pela recorrente para se esquivar ao pagamento do imposto de turismo, na sequência do ofício n.º 1585/NVT/DOI/RFM/2012, de 09.10.12, pelo qual a DSF havia informado a A de que esta usufruiria de isenção de imposto de turismo sempre que por prova documental se demonstrasse que os serviços foram prestados e cobrados por outro estabelecimento que não o estabelecimento hoteleiro conforme referido pela recorrente em sede de reclamação (ponto 10).*

*Mas tal não colhe como se deixou demonstrado, sendo os serviços objecto de liquidação oficiosa prestados na área do Hotel "B" devendo, por isso, ser considerados serviços complementares do hotel.*

*Estamos, pois, no âmbito de actividades de estabelecimento hoteleiro, "B".*

*O que, como se deixou dito, foi aceite pela ora recorrente relativamente aos demais serviços que foram objecto de liquidação oficiosa como resulta do requerimento de recurso hierárquico agora em análise não tendo sido impugnado o acto no que àqueles se refere, sendo, aliás, o recurso no essencial dirigido a pôr em causa que o serviço e "Gondola Ride" possa constituir um serviço complementar do hotel.*

*Ora não tem razão a recorrente.*

*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.º 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 do Decreto-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.*

*Estão, pois, 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 (neste sentido Acórdãos do TUI de 08.06.16, Proc. n.º 9/2017<sup>8</sup>, de 22.06.16, Proc. n.º 32/2016, de 29.06.16, Proc. n.º 37/2016).*

---

<sup>8</sup> I - Nos hotéis de cinco estrelas constituem serviços principais o alojamento e as refeições, sendo complementares os restantes a í prestados.

II - O preço dos serviços complementares a que se refere a conclusão I são tributados em imposto de turismo, com excepção dos referentes a telecomunicações e lavandarias, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 1.º do Regulamento do imposto de Turismo, aprovado pela Lei n.º 19/96/M, de 19 de Agosto.

III - No âmbito da actividade vinculada da Administração não é operante o princípio da boa-fé.

«O imposto de turismo incide, pois, sobre o preço dos serviços prestados no âmbito das actividades dos estabelecimentos hoteleiros, que são os que estão agora em causa.

Dispõe o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril, que se consideram estabelecimentos hoteleiros os que se destinam a proporcionar ao público alojamento, mediante pagamento, com ou sem fornecimento de refeições e outros serviços complementares.

*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. Com estas exclusões explícitas da incidência veio-se clarificar o enquadramento fiscal destas situações que levantava muitas dúvidas na anterior legislação.*

*Esta norma (n.º 2 do artigo 1.º RIT) constitui uma norma de delimitação negativa da situação jurídica de incidência, precisando, em sentido restritivo, o*

---

E, nos termos do artigo 5.º, n.os 1 e 3, deste último diploma legal os hotéis de cinco estrelas têm como serviços principais, o alojamento e a alimentação, a par de serviços complementares.

Parece seguro, assim, que a actividade principal dos estabelecimentos hoteleiros de cinco estrelas é a prestação de alojamento e alimentação, sendo as restantes complementares.

Estatui o artigo 38.º da Portaria n.º 83/96/M de 1 de Abril, que nos hotéis de cinco estrelas, devem existir:

- Zona destinada a cofres individuais para guarda de valores, salvo se existirem nos quartos;
- Salas para reuniões;
- Salão conversível em salas de conferências ou de festas, dotado de equipamento adequado;
- Instalações de cabeleireiro;
- Parques de estacionamento;
- Piscina.

E os hotéis de luxo devem ter, ainda, health club (artigo 40.º).

O acórdão recorrido considerou que são apenas excluídos da incidência do imposto os serviços complementares mencionados no n.º 2, ou seja, os referentes a telecomunicações e lavandarias. Já que quando o proémio do artigo 1.º, n.º 1, do RIT alude que o imposto de turismo incide sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas está a referir-se às actividades desenvolvidas no âmbito da hotelaria.

Na tese da recorrente o imposto apenas incide sobre o preço dos serviços prestados no âmbito das actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros, sendo que serviços complementares não são específicos dos estabelecimentos hoteleiros (artigo 9.º da alegação de recurso).

Mas salvo melhor opinião, as actividades específicas são as que são prestadas nos estabelecimentos hoteleiros, sejam a título principal ou complementar, como defende o acórdão recorrido.

Se a interpretação da recorrente fosse a correcta (de que os serviços complementares não são específicos dos estabelecimentos hoteleiros), o n.º 2 do artigo 1.º seria inútil ao excluir da incidência do imposto o preço dos serviços complementares prestados nos estabelecimentos, referentes a telecomunicações e lavandarias. É que, sendo estes serviços complementares e não sendo serviços específicos dos estabelecimentos hoteleiros (na tese da recorrente) sobre eles não incidiria o imposto, de acordo com o n.º 1 do mesmo artigo, nos termos do qual o imposto de turismo incide sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas. Daí que temos de concluir necessariamente que os serviços complementares prestados nos estabelecimentos hoteleiros são prestados no âmbito das actividades específicas dos mesmos.

Ora, os únicos serviços complementares excluídos da incidência do imposto são os referentes a telecomunicações e lavandarias, como se diz expressamente no n.º 2 do artigo 1.º. Logo, todos os restantes são tributados..»

*âmbito da norma de incidência (o n° 1 do artigo 1° 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, no caso, os serviços complementares prestados referentes a telecomunicações e lavandarias.*

*Ou seja, "conexas com as normas de incidência mas operando em sentido oposto ou mesmo negativo em relação a estas, são as normas de delimitação das situações jurídicas de incidência ou de sujeição, frequentes nas leis tributárias. Destinam-se a precisar, em sentido restritivo, o âmbito das normas de incidência ou de sujeição, por forma a evitar o enquadramento no âmbito do respectivo tipo de certas realidades, situações ou pessoas que nele estariam incluídas se tal norma não existisse. O seu efeito é manifestamente liberatório de qualquer subordinação ao regime do imposto em causa, de certas realidades, situações ou pessoas que, sem tais normas, seriam compreendidas no tipo de incidência ou de sujeição. Excluindo tais situações do âmbito do regime do imposto, é evidente a inaplicabilidade, em relação a elas, de quaisquer normas relativas aos efeitos de comportamentos correspondentes ou exigidos face às situações abrangidas pelo regime em causa" (Vitor Faveiro, Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, 1° Volume, Pág 269),*

*Distinguem-se pois das normas de isenção que têm por função dispensar do cumprimento de todas ou algumas das obrigações decorrentes da norma de incidência certas realidades ou pessoas que nelas são compreendidas. As isenções aplicam-se a situações jurídicas abrangidas pela norma de incidência, e, portanto, compreendidas no âmbito de imposto mas que apesar disso são dispensadas do efeito constitutivo da obrigação tributária por motivos especiais.*

*Sendo assim, terá de concluir-se que os serviços complementares prestados pelos estabelecimentos hoteleiros são tributáveis, só estando excluídos da norma de incidência os já mencionados serviços referentes a telecomunicações e lavandarias, faltando pois delimitar o que se entende por serviços complementares:*

*Ora neste caso concreto a norma de incidência remeteu para o Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar aprovado pelo Decreto-Lei n° 16/96/M a definição de estabelecimentos hoteleiros e similares e é nesse âmbito e no da Portaria n°*

83/96M que se deverá aferir, como se disse, o que constitui actividade específica dos estabelecimentos hoteleiros.

*Não poderia a lei administrativa prever todos os serviços complementares que podem ser prestados pelas unidades hoteleiras por tal ser objectivamente impossível face à constante evolução das necessidades e da prestação hoteleira.*

*A este propósito, veja-se os "business centres" que não estão previstos na Portaria n.º 83/96/M mas estão previstos em diplomas mais actuais de outras jurisdições, independentemente de serem configurados com requisito necessário ou opcional de acesso a determinadas categorias.*

*Mas veja-se também no que concerne aos requisitos dos estabelecimento hoteleiros e nomeadamente à classificação de Hotéis na categoria de cinco estrelas – cfr. artigos 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, na qual se integram 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.*

*E assim, os serviços previstos para a concessão a um hotel de esta ou aquela categoria correspondem a prestações de serviços incluídos nas exigências de conforto de determinada unidade hoteleira e por isso são considerados serviços complementares incluídos nas actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros independentemente de poderem ser desenvolvidas por um outro agente económico, como por exemplo 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.*

*Ou seja, o conceito de serviços complementares pressupõe 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 tornaram necessário juntar às actividades principais, tais como por exemplo, cabeleireiro, estacionamento, ginásio*

*ou aluguer de veículos automóveis aos clientes, "business centres", as estruturas de estacionamento com ou sem "valet" parking, "in-suite movies", serviço de limusines e os serviços de "catering" quando disponibiliza refeições em salas suas, não interessando para o caso de onde veio a comida ou de quem a confeccionou, correspondendo em suma a serviços para benefício dos quais os clientes escolhem ficar alojados na unidade hoteleira que os presta.*

*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". Isto vale quer para o champagne do serviço de minibar, quer para uma refeição romântica para a um casal em lua de mel em "room service", quer para o mesmo se deslocar no Rolls Royce Phantom num passeio nocturno pela cidade de Macau e, porque não, num cruzeiro no Rio das Pérolas, incluído no "package" das noites de "lua de mel" especialmente concebida pelo departamento de marketing da unidade hoteleira, para "alcançar" este nicho de mercado.*

*Quer, como no caso em apreço, o serviço de "Gondola Ride" na área do hotel "B".*

*Como a recorrente bem sabe, presentemente, em Macau, estamos com uma oferta de serviços e sofisticação que o legislador, embora não tenha previsto, praeclaramente acautelou ao enunciar uma norma aberta com o conceito indeterminado, mas determinável, de "serviços complementares" de estabelecimentos hoteleiros e similares, aos quais a própria actividade hoteleira tem contribuído, com a sua própria evolução, para o desenvolvimento da doutrina aplicada pela Administração Fiscal, a qual também tem que evoluir, e adaptar-se as novas realidades.*

*E, é preciso que se afirme, sem tibiezas, que se a política fiscal da RAEM consagrou este imposto, o qual tem uma taxa de apenas 5%, meramente residual se comparada com o que é a média e a moda (em termos estatísticos) em outros*

*ordenamentos jurídicos, como por exemplo na República Portuguesa, que só a título de imposto sobre o valor acrescentado, aplicado indiscriminadamente a todos os serviços, incide presentemente sobre o consumidor uma taxa de 6%, 13% ou de 23%!*

*Todos estes serviços, que também podem ser consubstanciados na disponibilização de produtos, como é o caso de bebidas, comida no quarto, tabaco, serviço de escritório (fax, computador, sala de conferências ou reuniões), estacionamento, "valet parking", viatura com motorista, filmes, massagem, e outros serviços de beleza, são inquestionavelmente complementares e fazem parte da nova realidade complexa em que se tomou a actividade de hotelaria.*

*Macau, como centro internacional de lazer e negócios tem vindo a assumir esta vertente que, por um lado, permite a diversificação da actividade económica, e por outro permite inegavelmente potenciar e fortalecer a actividade "matriz" da hotelaria, o que tem possibilitado elevadas taxas de ocupação, as quais, até pelo mero efeito da lei da oferta e da procura, tem permitido o aumento do valor cobrado por noite em cada estabelecimento hoteleiro, aumentando consequentemente a receita e o lucro de cada unidade hoteleira, de acordo com a sua categoria.*

*Transcreve-se o Acórdão do TSI de 05.11.15, Proc. n.º 341/2015 confirmado pelo Acórdão do TUI de 08.06.16 Proc. n.º 9/2016:*

*«E não se estranhe que o imposto recaia sobre o serviço e não sobre o rendimento ou sobre o lucro directo que daquele resulte. É que não sendo esse o escopo do imposto de turismo, ao menos implicitamente ele tem em mira a vantagem que o operador turístico, o empreendedor ou o estabelecimento hoteleiro retiram do serviço prestado. Porquê? Porque, na medida em que o serviço traz também comodidade e conforto ao turista ou ao hóspede permitindo-lhe usufruir de uma série de "facilities" garantidas pelo hotel, eventualmente incluídas num "pack" promocional aliciante -, isso fará com que o apelo à escolha de determinado estabelecimento se vá repercutir (indirectamente) numa opção mais fácil rápida e reiterada por parte dos interessados, que assim em maior número afluirão ao Hotel e, desse modo, maiores e melhores resultados económicos trarão para este. A vantagem indirecta dessa "oferta turística" é, pois, evidente.*

*Também não é de surpreender que a lei imponha aos hoteleiros o ónus deste imposto de turismo - apesar de tudo, reduzido a 5% -, se a mesma lei por outro lado lhes concede o benefício da isenção desse imposto relativamente à taxa de serviço (até ao limite de 10%) eles podem cobrar directamente ao cliente sobre o valor do serviço prestado.»*

*Ora, o serviço de "Gondola Ride" corresponde também, por isso, a serviço para benefício dos quais os clientes escolhem ficar alojados na unidade hoteleira que os presta o que necessariamente integra estes serviços no conceito legal de serviços complementares.*

*Como é do conhecimento comum, a generalidade dos turistas, e designadamente o cliente "tipo" de um hotel classificado com 5 estrelas como o Hotel "B", excepto os que vêm a Macau exclusivamente para jogar nos casinos, pretendem maximizar a viagem a Macau com experiências diversas nas quais o passeio de Gôndola se integra.*

*Ora, 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 tornam necessário juntar na actualidade, nele se incluem o serviços de "Gondola Ride".*

*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.*

*Os referidos serviços encontram-se, pois, sujeitos à incidência dos artigos 1.º e 2.º do RIT, pelo que não se verifica qualquer vício assacado pela recorrente ao acto recorrido.*

*Termos em que se apresentam as seguintes*

## GONCLUSÕES

1. Apesar da recorrente afirmar que foi ela quem prestou os serviços de "Gondola Ride" e quem os facturou e não o Hotel "B", o que a Administração Fiscal apurou, - e em relação a também aos serviços de "Cirque du Soleil-Snack Bar" e "Cirque du Soleil-Retail" que como os serviços ora em causa também alegou que não foram levados a cabo nas instalações do hotel mas na zona do espaço comercial afectas ao espectáculo do "Cirque du Soleil" e da circulação de gôndolas, e aos serviços de "Conventional & Exhibition", "Exhibition/Business/Centre & Other C&E", "Limo", "Car Park", "Mini-Golf", "Pool & Cabana" que a partir de Novembro de 2012 também não foram prestados pelo hotel "B" e cuja tributação a recorrente acabou por aceitar - é que a sociedade que declara que prestou os serviços - a recorrente - está inscrita no cadastro industrial sob o n.º XXXXXX, para exercer as actividades classificadas com os códigos n.ºs 50.00.40, 83.12.00, 83.19.00 e 83.29.00 na respectiva Tabela Geral de Actividades anexa ao Regulamento da Contribuição Industrial o que não tem nada a ver pelo menos com as actividades relativas aos serviços de "Limo", "Car Park", "Mini-Golf", "Pool & Cabana", "Cirque du Soleil - Snack Bar", "Cirque du Soleil-Retail" e de "Gondola Ride"!

2. E que das facturas de 2012 só nas facturas de Novembro e Dezembro relativas aos serviços "Conventional & Exhibition", "Exhibition/Business/Centre & Other C&E", "Limo", "Car Park", "Mini-Golf" e "Pool & Cabana" (itens 1 a 6) consta o nome da sociedade recorrente;

3. Sendo que das facturas de Janeiro a Outubro de 2012 dos serviços "Conventional & Exhibition", "Exhibition/Business/Centre & Other C&E", "Limo", "Car Park", "Mini/Golf", "Pool & Cabana" (itens 1 a 6) e das facturas de Janeiro e Fevereiro 2012 dos serviços de "Cirque du Soleil-Retail" (item 8) consta bem "B";

4. E que das facturas referentes aos serviços "Cirque du Soleil - Snack Bar" e "Gondola Ride" (itens 7 e 9) consta "B" que se considera ser o estabelecimento da recorrente com cadastro n.º XXXXXX "B" que não tem alvará emitido pela Direcção dos Serviços de Turismo (licença administrativa);

5. Pelo que conclui que considerando constar das facturas relativas aos

*serviços "Conventional & Exhibition", "Exhibition/Business/Centre & Other C&E", "Limo", "Car Park", Mini-Golf, Pool & Cabana, Cirque du Soleil-Retail (itens 1 a 6 e 8) "B" e também considerando que a circulação de gôndolas e o Cirque du Soleil estão integrados na área do hotel também os serviços "cirque du Soleil-snack bar" e "Gondola-Ride" (itens 7 e 9) foram prestados no âmbito do Hotel "B" (cadastro XXXXXX) devendo ser considerados como serviços complementares do hotel "B" (cadastro n.º XXXXXX) e como tal pagar o Imposto do Turismo."*

*6. Ora, tendo a contribuinte o estabelecimento de hotel designado "B" inscrito no cadastro com o n.º XXXXXX, e com alvará de hotel (licença administrativa da Direcção dos Serviços de Turismo), estranho é a contribuinte não ter usado o estabelecimento com alvará de hotel para exercer as actividades de "Gondola Ride" (nem de "Cirque du Soleil - snack-bar" e ainda a partir de Novembro de 2012 os restantes) mas ter usado um estabelecimento sem alvará (licença administrativa da Direcção dos Serviços de Turismo) para exercer as mesmas.*

*7. Apresentando-nos também serviços hoteleiros prestados no hotel sem ser pelo hotel!!!*

*8. Factos que induzem a suspeita de evasão ao imposto de turismo a que estariam sujeitos os diversos serviços referidos se tivessem sido declarados como receita do estabelecimento hoteleiro "B".*

*9. Sendo, pois, os serviços objecto de liquidação oficiosa, designadamente ao serviço de "Gondola Ride", ora em causa, prestados na área do Hotel devem, são considerados serviços complementares do hotel.*

*10. Enquanto proprietária de um estabelecimento hoteleiro assim definido nos termos do artigo 3.º do Decreto-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.*

*11. 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) RIT.*

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

*13. A norma de incidência 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 - artigos 37.º 38.º e 39.º - que se deverá aferir, como se disse, o que constitui actividade específica dos estabelecimentos hoteleiros.*

*14. 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.*

*15. Não poderia a lei administrativa prever todos os serviços complementares que podem ser prestados pelas unidades hoteleiras por tal ser objectivamente impossível face à constante evolução das necessidades e da prestação hoteleira.*

*16. 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.*

*17. Ou seja, o conceito de serviços complementares pressupõe 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, tais como por exemplo, cabeleireiro, estacionamento, ginásio ou aluguer de veículos automóveis aos clientes, "business centres", as estruturas de estacionamento com ou sem "valet" parking, "in-suite movies", serviço de limusines e os serviços de "catering" quando disponibiliza refeições em salas suas,*

*não interessando para o caso de onde veio a comida ou de quem a confeccionou, correspondendo em suma a serviços para benefício dos quais os clientes escolhem ficar alojados na unidade hoteleira que os presta, tendo como objectivo a promoção da respectiva unidade hoteleira.*

*18. Ora O serviço de "Gondola Ride" corresponde também, por isso, a serviço para benefício dos quais os clientes escolhem ficar alojados na unidade hoteleira que os presta o que necessariamente integra estes serviços no conceito legal de serviços complementares.*

*19. Como é do conhecimento comum, a generalidade dos turistas e designadamente o cliente "tipo" de um hotel classificado com 5 estrelas como o "B", excepto os que vêm a Macau exclusivamente para jogar nos casinos, pretendem maximizar a viagem a Macau com experiências diversas nas quais o passeio de Gôndola se integra.*

*20. 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.*

*21. Os referidos serviços encontram-se, pois, sujeitos à incidência dos artigos 1.º e 2.º do RIT, pelo que não se verifica qualquer vício assacado pela recorrente ao acto recorrido.*

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

*À consideração superior de V.Exa..»*

*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 21 de Outubro de 2019”;*  
(cfr., fls. 198-v a 207-v).

### **Do direito**

3. Como se vê das conclusões apresentadas a final da sua motivação do presente recurso, vem a “A” recorrer do Acórdão pelo Tribunal de Segunda Instância proferido, assacando à decisão recorrida “errada aplicação do direito”; (cfr., conclusão 2ª).

Outra sendo a opinião da entidade recorrida, (que considera que nenhuma censura merece o dito veredicto), vejamos.

— Antes de mais, adequada se mostra uma (ainda que breve) nota sobre a sugestão pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público apresentada no seu douto Parecer, onde opina no sentido de se dever ordenar a devolução dos autos ao Tribunal de Segunda Instância para, em sede de novo julgamento, se proceder a uma “ampliação da matéria de

facto”.

Compreende-se – perfeitamente – a preocupação pelo Exmo. Magistrado assim manifestada.

Na verdade, e como se mostra evidente, sem uma boa – clara e suficiente – decisão da matéria de facto, inviável é uma boa – e justa – decisão de direito.

Todavia, analisados os presentes autos, e da reflexão que nos foi possível efectuar, ponderando, especialmente, na “natureza da questão” pela recorrente colocada, (assim como no que se alegou em resposta ao referido Parecer), não se podendo olvidar a “competência” e “vocação” desta Instância em sede da presente lide recursória e no que toca à “matéria de facto”, e tendo-se também presente tudo o que alegado e processado foi, afigura-se-nos – como mais adiante se tentará demonstrar – que viável é uma pronúncia sobre o mérito da pretensão da ora recorrente, até mesmo porque, a “matéria” agora em questão já foi objecto de repetida apreciação e firme decisão, (cfr., v.g., os Acs. deste T.U.I. de 08.06.2016, Proc. n.º 9/2016, de 22.06.2016, Proc. n.º 32/2016

e de 29.06.2016, Proc. n.º 37/2016 e 38/2016), apresentando-se de notar, igualmente, que nenhum motivo se vislumbra para se não manter o que sobre a mesma se tem vindo a entender.

— Passando-se então a identificar a “questão” que – desde a “reclamação da liquidação oficiosa” – se discute, cabe dizer que a mesma consiste em se saber se o serviço denominado “Gondola Ride” deve ser considerado como “serviço complementar” inserido no âmbito da actividade do estabelecimento hoteleiro da recorrente, e, como tal, sujeito a imposto de turismo, (como entendido foi pela Direcção dos Serviços de Finanças e pelo Acórdão do Tribunal de Segunda Instância).

Ora, mantendo-se o que se considerou em idêntico recurso pela mesma recorrente dos presentes autos antes apresentado, (cfr., o citado Ac. de 29.06.2016, Proc. n.º 37/2016, onde se tratou de idêntica matéria e questão à ora em apreciação), impõe-se-nos, agora, (naturalmente), uma idêntica decisão, (de improcedência).

Vejamos.

Desde já, vale a pena recordar que – como se referiu, e como do teor da “decisão administrativa” objecto do anterior recurso contencioso para o Tribunal de Segunda Instância se constata – os presentes autos tiveram início numa “liquidação oficiosa do imposto” agora em questão efectuada pela Direcção dos Serviços de Finanças, e que, os “argumentos” pela ora recorrente apresentados na reclamação que deduziu contra tal liquidação foram (todos eles) objecto de (adequada) análise e decisão, (aliás, e como se verá), em (completa) sintonia com o que sobre a matéria tem vindo esta Instância a entender; (cfr., os atrás citados arestos).

E, nesta conformidade – atento o estatuído no “Regulamento do Imposto de Turismo” aprovado pela Lei n.º 19/96/M de 19.08, e em especial, para a situação dos autos, no preceituado no seu art. 7º, n.º 1, al. a), e art. 8º, n.º 1, de onde resulta que a competência para a liquidação do imposto pertence ao “sujeito passivo”, e que na sua “falta”, “omissão” ou “in correcção”, caberá à Repartição de Finanças a sua “liquidação oficiosa” – adequado se mostra de notar também que é ao próprio “sujeito passivo da relação tributária” que cabe, perante tal liquidação oficiosa, não só a mera alegação, mas a prova, de que verificados não

estão os pressupostos factuais e jurídicos para a liquidação efectuada; (cfr., neste sentido, os atrás citados Acs. de 29.06.2016, Procs. n.ºs 37/2016 e 38/2016).

Isto dito, (e sem prejuízo do respeito devido), claro cremos que fica que a recorrente se limita a ensaiar, (sucessivamente, e a todo o custo), “argumentos” que, perante as evidentes “realidades” apuradas e notoriamente existentes, não permitem o resultado que pretende, ou seja, a “inversão do decido”.

Passa-se a (tentar) demonstrar este nosso ponto de vista.

Nos termos do n.º 1 do art. 1º do referido “Regulamento do Imposto de Turismo”:

“1. 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;

b) Estabelecimentos do tipo “health club”, saunas, massagens e «karaoques»”.

E como normas de incidência negativa, preceitua-se no n.º 2 deste mesmo art. 1º que:

“2. São excluídos da incidência do imposto:

a) O preço dos serviços complementares prestados nos estabelecimentos referidos no artigo anterior, referentes a telecomunicações e lavandarias;

b) As taxas de serviço até ao limite de 10%”.

Assim, e se objectivamente, o dito imposto de turismo incide – no que para agora interessa – sobre “serviços prestados no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros e similares”, do ponto de vista subjectivo, o mesmo incide sobre as “pessoas singulares ou colectivas que prestem tais serviços”; (cfr., art. 2º do R.I.T.).

Por sua vez, nos termos do art. 3º do D.L. n.º 16/96/M de 01.04 – que estabelece as “normas administrativas para o licenciamento e

inspeção dos estabelecimentos hoteleiros e similares de Macau” – “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”, resultando, assim, em nossa opinião, claramente deste comando legal que, relativamente aos “serviços” prestados pelos estabelecimentos hoteleiros no âmbito das suas actividades específicas existem serviços prestados a “título principal” – os de alojamento e refeições – e os prestados a “título complementar”.

Ora, pronunciando-se sobre tal “realidade” – o que também sucedeu em idêntico recurso pela mesma recorrente antes trazido a esta Instância – já se teve oportunidade de consignar que, atento o prescrito no art. 1º, nºs 1 e 2 do dito “Regulamento do Imposto de Turismo”, em hotéis de cinco estrelas, (como é o caso), constituem “serviços principais” o alojamento e as refeições, sendo “complementares” os restantes que aí são prestados, tributando-se também assim a título de imposto de turismo o preço destes mesmos serviços complementares, com (a única) excepção dos referentes a “telecomunicações e lavandarias”; (cfr., o referido Ac. de 29.06.2016, Proc. n.º 37/2016, no

mesmo sentido se tendo decidido nos outros veredictos atrás citados, para onde se remete, e cujo teor aqui se tem por integralmente reproduzido).

E, nesta conformidade, (tal como no anterior recurso), entendendo – essencialmente – a ora recorrente que o imposto apenas devia incidir sobre o preço dos serviços prestados no âmbito das actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros, e considerando que os “serviços complementares” não são específicos dos estabelecimentos hoteleiros, pouco se mostra de acrescentar.

De facto, e como nos aludidos arestos temos vindo a considerar, *“as actividades específicas são as que são prestadas nos estabelecimentos hoteleiros, sejam a título principal ou complementar”*, já que, *“se a interpretação da recorrente fosse a correcta, (de que os serviços complementares não são específicos dos estabelecimentos hoteleiros), o n.º 2 do artigo 1.º seria inútil ao excluir da incidência do imposto o preço dos serviços complementares prestados nos estabelecimentos referentes a telecomunicações e lavandarias”*, desta forma se mostrando de concluir que *“os únicos serviços complementares excluídos da incidência do imposto são os referentes a telecomunicações*

*e lavandarias*”, e que, assim, “*todos os restantes são tributados*”; (cfr., os cit. Acórdãos).

Dest’arte, e aqui chegados, evidente se apresenta a solução que se considerou e deixou adiantada como a adequada para o presente recurso.

Basta pois atentar que, em sede da liquidação oficiosa do imposto em questão pela entidade administrativa para tal competente, foram referenciadas “facturas” respeitantes ao serviço “Gondola Ride” em nome da “**B**” – cuja veracidade e acerto a recorrente não contesta – cabendo também notar que é público e notório que, como resposta ao descritor “Gondola Ride Macau” introduzido em qualquer sistema de busca informática surge, como resultado, o nome do identificado estabelecimento hoteleiro como a entidade que oferece o dito serviço, apresentando-se-nos assim desnecessárias mais alongadas considerações para se constatar que censura não merece a decisão recorrida.

## **Decisão**

**4. Em face do que se deixou expandido, em conferência, acordam**

**negar provimento ao recurso.**

**Custas pela recorrente, com a taxa de justiça de 10 UCs.**

**Registe e notifique.**

Macau, aos 10 de Fevereiro de 2021

Ju ízes: José Maria Dias Azedo (Relator)

Sam Hou Fai

Song Man Lei

O Magistrado do Ministério Público

presente na conferência: Álvaro António Mangas Abreu Dantas