

## **Processo n.º 53/2015**

(Recurso Contencioso)

**Relator:** João Gil de Oliveira

**Data :** 18/Fevereiro/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.

O Relator,

**Processo n.º 53/2015**

**(Recurso Contencioso)**

Data : 18 de Fevereiro de 2016

Recorrente: A, S.A.

Entidade Recorrida: Chefe do Executivo da R.A.E.M.

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

**I - RELATÓRIO**

1. **A, S.A.**, mais bem identificada nos autos,

Vem interpor

**RECURSO CONTENCIOSO DE ANULAÇÃO**

do indeferimento tácito do recurso hierárquico necessário dirigido ao  
**Exmo Senhor Chefe do Executivo,**

pelo qual impugnou administrativamente o acto de liquidação adicional de Imposto de Turismo, relativo a 12 meses do ano de 2009, praticado pelo Senhor Director dos Serviços de Finanças, substituto, em 30 de Agosto de 2013, exarado sobre a informação n.º 384/NVT /DOI/RFM/2013, notificado à Recorrente através do Ofício n.º 1178/NVT /DOI/RFM/2013, de 11 de Setembro de 2013, constituindo o referido indeferimento tácito o objecto do

presente recurso,

que apresenta, concluindo:

1. *Por referência a alegados serviços prestados no âmbito da actividade hoteleira desenvolvida pela recorrente no ano de 2009, no estabelecimento A Macau, foi liquidado o Imposto de Turismo e apurada uma colecta de MOP 6 747 990,00 (seis milhões, setecentas e quarenta e sete mil, novecentas e noventa Patacas).*

2. *Em 5/08/2013 foi apresentada reclamação, dirigida à Directora dos Serviços de Finanças, na qual se impugnou essa liquidação.*

3. *Através do despacho do Director dos Serviços de Finanças, Substituto, de 30/08/2013, a reclamação foi indeferida.*

4. *Em 15/10/2013 a recorrente interpôs recurso hierárquico necessário dirigido ao Senhor Chefe do Executivo, no qual impugnou administrativamente o acto do Senhor Director dos Serviços de Finanças, substituto, de 30 de Agosto de 2013.*

5. *Este recurso hierárquico não foi objecto de decisão nos prazos previstos nos números 1 e 2 do artigo 162.º do CPA.*

6. *A Recorrente não foi notificada da decisão sobre o pedido formulado naquele recurso e desconhece o momento da remessa a que alude o n.º 1 do artigo 162.º do CPA, bem como a realização (ou não) dos procedimentos a que alude o n.º 2 do mesmo artigo e Código.*

7. *Presume-se a ocorrência do indeferimento tácito do recurso hierárquico necessário em 13/01/2014, data do término do prazo de 90 dias contado a partir da data da apresentação do requerimento de recurso hierárquico necessário, sendo tempestivo o presente recurso contencioso do indeferimento tácito, atento o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 25.º do CPAC, conjugado com o n.º 4 do artigo 26.º do mesmo Código.*

8. *Do indeferimento tácito do recurso hierárquico necessário decorre a*

*subsistência de todos os vícios alegados na impugnação administrativa, atendendo à falta de decisão expressa sobre o pedido naquele âmbito formulado, vícios que ferem de ilegalidade o acto ora recorrido.*

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

*10. O acto recorrido carece de fundamentação, por não fornecer a interpretação do artigo 1.º do RIT e as razões pelas quais considera que os serviços tributados são serviços complementares à actividade hoteleira.*

*11. O acto recorrido carece de fundamentação por não discriminar os serviços concretamente prestados que originam o facto tributário, o período em que o facto tributário ocorreu ou o preço individualizado*

*12. O IT é um imposto de obrigação única, calculado mensalmente por referência ao preço dos serviços prestados.*

*13. A notificação da liquidação deve individualizar os valores tomados em referência para a liquidação de IT, sob pena de absoluta falta de fundamentação.*

*14. Os actos tributários de liquidação estão sujeitos ao dever de fundamentação, nos termos do artigo 115.º do CPA.*

*15. A recorrente não se pronunciou no procedimento do 1º grau que culminou com o acto de liquidação adicional do Imposto de Turismo.*

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

*17. 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.*

*18. A errada interpretação que a entidade recorrida faz do artigo 1.º do RIT*

*permanece na leitura do artigo 2.º do mesmo Regulamento, por forma a aferir quais os serviços que efectivamente devem ser tributados em IT.*

*19. Não está sujeita a IT a verba relativa a serviços de transporte.*

*20. Os serviços de transporte são efectuados através de entidades terceiras em termos devidamente contratualizados e do conhecimento da entidade recorrida.*

*21. O hotel limita-se a prestar um serviço esporádico e a receber o valor do mesmo na facturação apresentada ao cliente, para posterior entrega à entidade terceira.*

*22. O preço corresponde a um serviço que não é prestado pelo hotel mas por empresas que desenvolvem esta actividade, sendo o acto recorrido ilegal por ofensa ao artigo 2.º do RIT.*

*23. O preço desse serviço é um rendimento das empresas transportadoras e a sua inclusão na determinação do valor tributável em sede de IT constitui ofensa ao artigo 5.º do RIT.*

*24. É ilegal a liquidação de IT referente às verbas pela utilização do mini-bar, da venda de cigarros, hamper's, entregas, jornais e flores.*

*25. O IT incide exclusivamente sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros.*

*26. O acesso a bens de consumo não se traduz na prestação de um serviço nem é enquadrável nas actividades específicas de um estabelecimento hoteleiro.*

*27. Estes bens de consumo são de acesso generalizado em qualquer estabelecimento comercial da Região, sem cobrança de IT.*

*28. É ilegal a liquidação de IT referente à verba pela utilização do parque de estacionamento.*

*29. O acesso a parques de estacionamento encontra-se disperso pela Região,*

*sendo uma actividade explorada por diversas empresas sem sujeição a IT, não traduzindo a prestação de um serviço que integre o leque das actividades específicas de um estabelecimento hoteleiro ou complementares a estas.*

*30. As verbas e food & beverage 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 na unidade hoteleira.*

*31. Os restaurantes que confeccionam essas refeições ou os estabelecimentos similares que providenciam as bebidas estão isentos de IT, nos termos do artigo 15.º da Lei n.º 15/2008 (Lei do Orçamento para o ano de 2009).*

*32. A entidade recorrida tributa serviços que não encontram previsão nas normas de incidência do RIT, em violação dos Princípios da Legalidade e da Tipicidade que regem o Direito Fiscal.*

*33. O artigo 1.º do RIT não prevê a tributação dos serviços objecto da liquidação impugnada.*

*34. 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.*

*35. 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*

*36. O RIT determina que o imposto não é devido caso não exista matéria colectável resultante da cobrança de um preço.*

*37. A simples regularização contabilística de complementary services entre*

*departamentos da recorrente não se traduz num preço cobrado aos clientes e, por isso, a liquidação em causa viola o artigo 5.º do RIT.*

*Nestes termos e nos mais de Direito que V. Ex.ªs entendam por bem suprir, se requer a anulação do acto que indeferiu o recurso hierárquico necessário, relativo à liquidação adicional de Imposto de Turismo e consequente colecta de MOP 6 747 990,00 (seis milhões, setecentas e quarenta e sete mil, novecentas e noventa Patacas), relativo ao estabelecimento A Macau, com o cadastro n.º 14XXX6, por alegados serviços prestados pela recorrente durante o ano de 2009, 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, por ofensa aos artigos 1.º, 2.º, 5.º e 9.º do RIT e do artigo 15.º da Lei n.º 7/2007; e*
- c) em vício de violação de lei, por ofensa aos Princípios da Legalidade e da Tipicidade, consagrados no artigo 73.º, alínea 3) da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e da proibição de integração de lacunas em Direito Fiscal.*

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

**2. O Exmo Senhor Chefe do Executivo da RAEM, entidade recorrida nos autos à margem identificados, contesta, dizendo, a final:**

*Iª*

*O acto de liquidação adicional encontra-se devidamente fundamentado na Proposta n.º 02951/NVT/DOI/RFM/2013, 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 n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013 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.*

*IVª*

*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 múltiplos 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 0295/NVT/DOI/RFM/2013.*

*Vª*

*O acto de liquidação oficiosa relativo ao período de 12 meses do ano de 2009 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.*

*VIª*

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

*VIIª*

*Aliás, após a notificação do acto de liquidação oficiosa a ora recorrente apresentou inclusivamente reclamação 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*

*Também resulta claro de todo o processo administrativo junto que a recorrente foi interpelada para intervir no procedimento variadas vezes, tendo informado a administração em relação a dúvidas por ela levantada, prestando todos os esclarecimentos que entendeu necessários e relevantes, pelo que foi a sua audiência dispensada, nos termos da alínea a) do artigo 97.º do CPA.*

#### *IXª*

*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.*

#### *Xª*

*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.*

#### *XIª*

*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.*

#### *XIIª*

*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.*

#### *XIII<sup>a</sup>*

*Os 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.*

#### *XIV<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".*

#### *XV<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.*

#### *XVI<sup>a</sup>*

*Serviços qualificados como transportation, mini-bar, florist ou newspaper, bem como o parking ou valet parking 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.*

#### *XVII<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.*

#### *XVIII<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 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.*

#### *XIX<sup>a</sup>*

*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.*

#### *XX<sup>a</sup>*

*Os serviços referentes a transporte, mini-bar, florista, venda de jornais, parking e food e beverage foram efectivamente prestados pelo "A 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.*

#### *XXI<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.*

***Termos em que deve o presente recurso contencioso ser julgado improcedente, em virtude de não padecer o acto administrativo recorrido dos alegados vícios de forma e violação de lei.***

***A entidade recorrida, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 53.º do CPAC, considera provados todos os factos supra alegados juntando, para tanto, o processo administrativo da recorrente, demonstrador da verdade dos mesmos, cujo teor dá por reproduzido.***

**3. A, S.A., oferece ALEGAÇÕES FACULTATIVAS, dizendo, em sede de conclusões:**

*1. Por referência a alegados serviços prestados no âmbito da actividade hoteleira desenvolvida pela recorrente no ano de 2009, no estabelecimento A Macau, foi liquidado o Imposto de Turismo e apurada uma colecta de MOP 6,747,990,00 (seis milhões, setecentas e quarenta e sete mil, novecentas e noventa Patacas).*

*2. Em 5/08/2013 foi apresentada reclamação, dirigida à Directora dos Serviços de Finanças, na qual se impugnou essa liquidação.*

*3. Através do despacho do Director dos Serviços de Finanças, Substituto, de 30/08/2013, a reclamação foi indeferida.*

*4. Em 15/10/2013 a recorrente interpôs recurso hierárquico necessário dirigido ao Senhor Chefe do Executivo, no qual impugnou administrativamente o acto do Senhor Director dos Serviços de Finanças, substituto, de 30 de Agosto de 2013.*

5. *Este recurso hierárquico não foi objecto de decisão nos prazos previstos nos números 1 e 2 do artigo 162.º do CPA.*

6. *A Recorrente não foi notificada da decisão sobre o pedido formulado naquele recurso e desconhece o momento da remessa a que alude o n.º 1 do artigo 162.º do CPA, bem como a realização (ou não) dos procedimentos a que alude o n.º 2 do mesmo artigo e Código.*

7. *Presume-se a ocorrência do indeferimento tácito do recurso hierárquico necessário em 13/01/2014, data do término do prazo de 90 dias contado a partir da data da apresentação do requerimento de recurso hierárquico necessário, sendo tempestivo o presente recurso contencioso do indeferimento tácito, atento o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 25.º do CPAC, conjugado com o n.º 4 do artigo 26.º do mesmo Código.*

8. *Do indeferimento tácito do recurso hierárquico necessário decorre a subsistência de todos os vícios alegados na impugnação administrativa, atendendo à falta de decisão expressa sobre o pedido naquele âmbito formulado, vícios que ferem de ilegalidade o acto ora recorrido.*

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

10. *O acto recorrido carece de fundamentação, por não fornecer a interpretação do artigo 1.º do RIT e as razões pelas quais considera que os serviços tributados são serviços complementares à actividade hoteleira.*

11. *O acto recorrido carece de fundamentação por não discriminar os serviços concretamente prestados que originam o facto tributário, o período em que o facto tributário ocorreu ou o preço individualizado*

12. *O IT é um imposto de obrigação única, calculado mensalmente por referência ao preço dos serviços prestados.*

13. *A notificação da liquidação deve individualizar os valores tomados em referência para a liquidação de IT, sob pena de absoluta falta de fundamentação.*

14. *Os actos tributários de liquidação estão sujeitos ao dever de fundamentação,*

*nos termos do artigo 115.º do CPA.*

*15. A recorrente não se pronunciou no procedimento do 1º grau que culminou com o acto de liquidação adicional do Imposto de Turismo.*

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

*17. 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.*

*18. A errada interpretação que a entidade recorrida faz do artigo 1.º do RIT permanece na leitura do artigo 2.º do mesmo Regulamento, por forma a aferir quais os serviços que efectivamente devem ser tributados em IT.*

*19. Não está sujeita a IT a verba relativa a serviços de transporte.*

*20. Os serviços de transporte são efectuados através de entidades terceiras em termos devidamente contratualizados e do conhecimento da entidade recorrida.*

*21. O hotel limita-se a prestar um serviço esporádico e a receber o valor do mesmo na facturação apresentada ao cliente, para posterior entrega à entidade terceira.*

*22. O preço corresponde a um serviço que não é prestado pelo hotel mas por empresas que desenvolvem esta actividade, sendo o acto recorrido ilegal por ofensa ao artigo 2.º do RIT.*

*23. O preço desse serviço é um rendimento das empresas transportadoras e a sua inclusão na determinação do valor tributável em sede de IT constitui ofensa ao artigo 5.º do RIT.*

*24. É ilegal a liquidação de IT referente às verbas pela utilização do mini-bar, da venda de cigarros, hamper's, entregas, jornais e flores.*

*25. O IT incide exclusivamente sobre os serviços prestados no âmbito das*

*actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros.*

*26. O acesso a bens de consumo não se traduz na prestação de um serviço nem é enquadrável nas actividades específicas de um estabelecimento hoteleiro.*

*27. Estes bens de consumo são de acesso generalizado em qualquer estabelecimento comercial da Região, sem cobrança de IT.*

*28. É ilegal a liquidação de IT referente à verba pela utilização do parque de estacionamento.*

*29. O acesso a parques de estacionamento encontra-se disperso pela Região, sendo uma actividade explorada por diversas empresas sem sujeição a IT, não traduzindo a prestação de um serviço que integre o leque das actividades específicas de um estabelecimento hoteleiro ou complementares a estas.*

*30. As verbas e food & beverage 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 na unidade hoteleira.*

*31. Os restaurantes que confeccionam essas refeições ou os estabelecimentos similares que providenciam as bebidas estão isentos de IT, nos termos do artigo 15.º da Lei n.º 15/2008 (Lei do Orçamento para o ano de 2009).*

*32. A entidade recorrida tributa serviços que não encontram previsão nas normas de incidência do RIT, em violação dos Princípios da Legalidade e da Tipicidade que regem o Direito Fiscal.*

*33. O artigo 1.º do RIT não prevê a tributação dos serviços objecto da liquidação impugnada.*

*34. 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.*

35. *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*

36. *O RIT determina que o imposto não é devido caso não exista matéria colectável resultante da cobrança de um preço.*

37. *A simples regularização contabilística de complementary services entre departamentos da recorrente não se traduz num preço cobrado aos clientes e, por isso, a liquidação em causa viola o artigo 5.º do RIT.*

*Nestes termos e nos mais de Direito que V. Ex.ªs entendam por bem suprir, se requer a anulação do acto que indeferiu o recurso hierárquico necessário, relativo à liquidação adicional de Imposto de Turismo e consequente colecta de MOP 6,747,990,00 (seis milhões, setecentas e quarenta e sete mil, novecentas e noventa Patacas), relativo ao estabelecimento A Macau, com o cadastro n.º 14XXX6, por alegados serviços prestados pela recorrente durante o ano de 2009, 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 por preterição da audiência de interessados, 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 15/2008; e*
- d) em vício de violação de lei, por ofensa aos Princípios da Legalidade e da Tipicidade, consagrados no artigo 73.º, alínea 3) da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e da proibição de integração de lacunas em Direito Fiscal.*

**4. O Exmo Senhor Chefe do Executivo da RAEM, também oferece ALEGAÇÕES FACULTATIVAS, salientando:**

1. *O acto de liquidação adicional encontra-se devidamente fundamentado na Proposta n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013, 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 n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013 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 múltiplos 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 0295/NVT/DOI/RFM/2013.*

5. *O acto de liquidação oficiosa relativo ao período de 12 meses do ano de 2009 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 a notificação do acto de liquidação oficiosa a ora recorrente apresentou inclusivamente reclamação 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. *Não há lugar a audiência dos interessados na liquidação oficiosa prevista no artigo 8º do RIT.*

9. *Com efeito, relativamente ao imposto de turismo está prevista a auto liquidação em que o legislador já dá oportunidade ao contribuinte de dar o seu contributo para o cumprimento da obrigação fiscal.*

10. *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.*

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

12. *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 nesta fase, que ainda não existe no ordenamento jurídico da RAEM, tendo, contudo a recorrente sido ouvida.*

13. *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.*

14. *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.*

15. *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.*

16. *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.*

*17. Os 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.*

*18. 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".*

*19. 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.*

*20. Serviços qualificados como transportation, mini-bar, florist ou newspaper, bem como o parking ou valet parking 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.*

*21. 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.*

22. *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.*

23. *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 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.*

24. *"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).*

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

26. *Os serviços de room-service/in-suite dining, mini-bar, centro de escritórios/business centre, 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 "A, S.A." 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.*

27. *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.*

28. *Não se afigura correcto defender que o imposto não é devido uma vez que não é cobrado qualquer preço por determinados serviços. A hipótese da norma prevê como incidência objectiva o facto tributário "serviços prestados no âmbito das actividades hoteleiras e similares" - - artigo 1º do RIT - para, logo de seguida, especificar que "o valor tributável é o preço dos serviços prestados" -artigo 5º do RIT. Pelo que sendo determinável o valor dos "serviços complementares" no caso sub judice, toma-se inequívoco que a prestação destes serviços integra a norma de incidência do imposto, o que viabiliza a sua liquidação.*

29. *A verdade é que o preço de determinados serviços (jornais, internet, flores) se encontra diluído no próprio preço do quarto do hotel, pelo que não é correcto em nosso entender defender-se que por esses e outros serviços não é cobrado qualquer preço, mas tão só que se trata de uma manobra de marketing para apelar aos clientes, que naturalmente gosta de "sentir" que usufrui de serviços gratuitos, os chamados "complementary services".*

***Termos em que deve o presente recurso contencioso ser julgado improcedente, em virtude de não padecer o acto administrativo recorrido dos alegados vícios de forma e violação de lei.***

**5. O Digno Magistrado do MP** oferece o seu douto parecer, nos seguintes termos:

*Vem "A, S.A.", impugnar o acto de indeferimento tácito do Secretário para a Economia e Finanças que, em sede de recurso hierárquico, manteve acto de liquidação oficiosa de Imposto de Turismo relativo ao período de 12 meses do ano de 2009, assacando-lhe vícios de falta de fundamentação, preterição de audiência prévia e violação de*

*lei, por ofensa, seja dos artigos 1º, 2º, e 5º do R.I.T., e 15º da Lei 15/2008, seja por atropelo dos princípios da legalidade e tipicidade consagrados no art. 71º, al. 3 da LBRAEM.*

*Tratando-se de indeferimento tácito do recurso hierárquico necessário e de imputações já genericamente constantes da impugnação administrativa, delas haverá que conhecer.*

*Nesse sentido:*

*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 primário, mantido pela decisão aqui ficcionada.*

*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 (n.ºs 1, al. a) e 2 do art. 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 ofíciosa a que se reporta o art. 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 correspondentes a amenidades diversas ("mini-bar ", "tabacco revenue ", "Christmas hamper set", "delivery/others", "newspaper" e "florist"), serviço de "parking", e "food & beverages", 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 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".*

*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 das "amenidades", respeitantes à venda de flores e tabaco, fornecidos por terceiros e posteriormente debitados à clientela.*

*Compreendendo, repete-se, a evolução das exigências desta 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. 1.º, 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 artigos 1.º e 2.º 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 excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito.

## **III - FACTOS**

Com pertinência, têm-se por assentes os factos seguintes:

1. Consta dos autos o seguinte modelo com indicação das receitas seguintes, sobre as quais foi lançado o imposto de turismo:

Obs:

*Nos termos dos art.º 1.º e art.º 5.º do Regulamento do Imposto de Turismo, no âmbito das*

actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros e similares, só 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%, sobre os outros serviços prestados incide o imposto de turismo. De acordo com a prova de rendimento entregue pelo contribuinte à nossa Direcção, há diferença do volume de negócios do seu estabelecimento comercial "A Macau" sobre a qual o imposto de turismo não foi liquidado, deste modo, proferi despacho em 15 de Julho de 2013 sobre a Informação n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013, autorizei liquidar oficiosamente, com base nessa diferença, o imposto de turismo de Janeiro a Dezembro de 2009 daquele estabelecimento comercial. (vide o impresso seguinte)

	Janeiro a Dezembro de 2009
Receita de bebidas	\$80,222,294.09
Receita de comidas	\$37,760,735.51
Receita de vendas do varejo	\$3,798,874.83
Receita de tabaco	\$8,982,266.14
Receita de vendas das cestas de Natal	\$328,399.50
Receita (distribuição, outras)	\$728.00
Receita de quartos do hotel	\$270,075,866.45
Rendimento de frigobar	\$1,727,798.00
Jornal	\$212,911.91
Florista	\$1,085,495.95
Receita de estacionamento	\$132,730.00
Receita de transportação	\$4,376,650.85
Outra receita do hotel – no quarto	
- Transportação	\$129,777.23
Volume de negócios sobre o qual incide devidamente o imposto de turismo:	\$408,834,528.46
Volume de negócios declarado para cobrança do imposto de turismo:	\$273,874,741.28

<i>Diferença a liquidar:</i>	<i>\$134,959,787.18</i>
------------------------------	-------------------------

<i>Taxa de imposto de turismo:</i>	<i>5%</i>
<i>Valor do imposto de turismo a liquidar oficiosamente:</i>	<i>\$6,747,990.00</i>

GOVERNO DA RAEM DSF	IMPOSTO DE TURISMO Notificação	M/6
N.º de contribuinte 81XXXX22	Exmo (a). Sr (a).	
N.º de cadastro 14XXX6	A S.A. A MACAU	
Período de tributação 1 - 12/2009	AVENIDA XX A MACAU, XX, MACAU	
N. CTT: RR011390103MO (2013) (DSF/TUR)		
<p>- Fica V. Ex.ª avisado (a) que:</p> <p><input type="checkbox"/> - Lhe foi liquidada, no uso das competências delegadas pelo despacho n.º 2/DIR/2011, e nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 8.º do Regulamento do Imposto de Turismo, aprovado pela Lei n.º 19/96/M, de 19 de Agosto, conjugado com o n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 12/2003, a quantia <b>\$6.747.990</b>.</p> <p><input type="checkbox"/> - Devido a erros/omissões, a que se referem os n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º do aludido Regulamento conjugado com o n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 12/2003, e no uso das competências delegadas pelo despacho n.º 2/DIR/2011, se procedeu a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Liquidação adicional/reforma da liquidação, tendo a pagar ----- de imposto.</li> <li>- A referida importância está ainda sujeita à aplicação de juros compensatórios, e os documentos de cobrança poderão ser levantados no «Núcleo do Imposto sobre Veículos Motorizados e Imposto de Turismo», sendo de 30 dias contados da data do registo postal desta notificação, o prazo de pagamento do imposto e dos juros compensatórios. A multa será aplicável conforme os artigos 20.º, 22.º, 23.º e 24.º do Regulamento supracitado, mediante processo de transgressão, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 25.º do mesmo Regulamento.</li> <li>- Reclamação, para a Senhora Directora dos Serviços de Finanças, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º da Lei n.º 12/2003, de 11 de Agosto, no prazo de 15 dias a contar da data do registo postal da notificação, nos termos do artigo 4.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto.</li> </ul>		

O Subdirector dos Serviços de Finanças

(Ass.: vide o original)

Data da emissão

16 JUL 2013

*B (Competência delegada pelo Despacho n.º 2/DIR/2011)*

**VIDE VERSO OS  
FUNDAMENTOS DA  
LIQUIDAÇÃO**

VERSO

*Observações:*

*À luz dos artigos 1.º e 5.º do Regulamento do Imposto de Turismo, são excluídos da incidência do imposto de turismo apenas o preço dos serviços complementares prestados no âmbito das actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros e similares, referentes a telecomunicações e lavandarias, e as taxas de serviço até ao limite de 10%, sendo que os rendimentos obtidos por prestação dos demais serviços são todos tributáveis. Dos documentos comprovativos de rendimentos apresentados pela contribuinte a esta Direcção resulta que, por parte do seu estabelecimento “Macau A”, existe diferença de rendimentos do exercício (sic) em que faltou liquidar o imposto de turismo. Nesta conformidade, autorizo, por despacho de 15 de Julho de 2013 proferido sobre o relatório n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013, que seja oficiosamente*

liquidado ao dito estabelecimento o imposto de turismo de Janeiro a Dezembro de 2009, com base no valor da referida diferença. (vide a tabela seguinte)

	1 - 12 de 2009
Rendimento de bebidas	\$80.222.294,09
Rendimento de alimentos	\$37.760.735,51
Rendimento de vendas a retalho	\$3.798.874,83
Rendimento de tabaco	\$8.982.266,14
Rendimentos provenientes da venda de Hamper Set de Natal	\$328.399,50
Rendimento (entrega a domicílio, outros)	\$728,00
Rendimento de quartos hoteleiros	\$270.075.866,45
Rendimento do mini-bar	\$1.727.798,00
Jornais	\$212.911,91
Florista	\$1.085.495,95
Rendimento de estacionamento	\$132.730,00
Rendimento de transporte	\$4.376.650,85
Outros rendimentos de hotel - no quarto	
- Transporte	\$129.777,23
Valor total dos rendimentos do exercício sobre que incide o imposto de turismo:	\$408.834.528,46
Valor dos rendimentos do exercício declarado para efeitos do imposto de turismo:	\$273.874.741,28
Valor da diferença sujeito à liquidação do imposto de turismo:	\$134.959.787,18
Taxa do imposto de turismo:	5%
Valor do imposto de turismo liquidado oficiosamente:	\$6.747.990,00

2. A recorrente foi notificada do seguinte despacho do Exmo Senhor Director de Finanças:

**Exm.º Senhores**

**A S.A.**

**Avenida XX,**

**Edifício A Macau, n.º XX**

**Macau**

*Sua referência*

*Sua comunicação de*

*Nossa referência* **003/NAJ/DB/2014**

*C. Postal* 464 – Macau

**Assunto: Notificação do despacho do Senhor Director dos Serviços de Finanças, Substituto, de 30/08/2013**

*Na sequência do despacho da Sr.ª Directora dos Serviços de Finanças que mandou repetir a notificação do despacho do Senhor Director dos Serviços de Finanças, substituto, de 30.08.2013, fica pelo presente notificado do mesmo, nos termos do artigo 68.º e seguintes do Código de Procedimento Administrativo, o qual foi exarado na Informação n.º 0384/NVT/DOI/RFM/2013, de 15 de Agosto, sendo o seu teor o que a seguir se transcreve:*

*“Concordo com o indeferimento.”*

*Ass.: B, aos 30/08/2013.*

*Da informação referida reproduzem-se os fundamentos que sustentam o despacho e que são os seguintes:*

**I. Contexto:**

*(1) De acordo com o despacho proferido em 15 de Julho de 2013 pelo nosso Director adjunto sobre a informação constante do anexo 1, autorizou liquidar oficiosamente o imposto de turismo de 2009 não declarado e liquidado do estabelecimento comercial “A Macau” (registo n.º 14XXX6) subordinado ao*

contribuinte “A, S.A.” (n.º 81XXXX22, adiante designado por “contribuinte”), foi emitido em 16 de Julho de 2013 a seguinte notificação M/6, constante do anexo 2, para cobrar o imposto ao contribuinte.

**【 Impresso 1 】**

Período	Notificação M/6 n.º	Conhecimento de cobrança n.º	Diferença do rendimento	Valor do imposto a liquidar oficiosamente	Juro compensatório
1-12/2009	2013/15/90XXX0/7	2013-15-90XXX8-0	\$134,959,787.18	\$6,747,990	\$2,575,394

(2) O contribuinte enviou em 5 de Agosto de 2013 a carta constante do anexo 3, deduziu reclamação dentro do prazo legal (termo final até 6 de Agosto de 2013) sobre a liquidação oficiosa do imposto de turismo de 2009 do estabelecimento comercial “A Macau” feita por **【 Impresso 1 】**, ao abrigo do art.º 2.º n.º 2 da Lei n.º 12/2003 de 11 de Agosto e do art.º 4.º da Lei n.º 15/96/M de 12 de Agosto, fundamentando-se em que:

(a) A notificação M/6 padeceu de vícios, sobretudo não transcreveu o despacho e com que critério foi feita a liquidação oficiosa, nem fundamentou o acto administrativo como dispõe o art.º 114.º n.º 1 alínea a) do Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 57/99/M de 11 de Outubro, assim sendo, não sabia como se contradiz;

(b) Além disso, o contribuinte afirmou que, só indicou que no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros e similares, são excluídos da incidência do imposto apenas o preço dos serviços complementares prestados, referentes a telecomunicações e lavandarias, e as taxas de serviço até ao limite de 10%, não definiu em concreto os serviços complementares objectos da cobrança do imposto de turismo, nem juntou a cópia da informação n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013 para efeito de referência;

(c) No fim, o contribuinte sustentou que, já declarou e liquidou o imposto de turismo por modelo M/7 nos termos da lei, pelo que o acto administrativo em causa foi liquidação adicional, mas não oficiosa.

## II. Análise sobre a reclamação:

(1) A notificação M/6 já se fundamentou expressamente através de expor sintetizadamente as razões fácticas e jurídicas sobre a decisão, também mostrou claramente em obs. na folha versa a diferença não liquidada relativamente ao período e com isso resultou no valor do imposto a liquidar oficiosamente, portanto, a notificação M/6 referida é completa e não padece de qualquer vício;

(2) O contribuinte alegou que não sabia com que critério se fez a liquidação oficiosa, conforme o art.º 8.º n.º 1 alínea a) do Regulamento do Imposto de Turismo, o chefe da Repartição de Finanças verificou, com base

em elementos ao dispor dos serviços, nomeadamente registo contabilísticos e outra documentação (registo anterior do contribuinte), a falta total ou parcial de liquidação do imposto por parte do sujeito contribuinte, de que houve resultado prejuízo para o Território, procedeu, assim, à liquidação oficiosa, mas não adicional como entendeu o contribuinte. A liquidação oficiosa referida foi feita com observância aos art.º 1.º e art.º 5.º do Regulamento do Imposto de Turismo, que dispõem que no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros e similares, só 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%, sobre os outros serviços prestados incide o imposto de turismo. De acordo com a prova de rendimento entregue pelo contribuinte à nossa Direcção, há diferença do volume de negócios do seu estabelecimento comercial “A Macau” sobre a qual o imposto de turismo não foi liquidado, pelo que emitiu a notificação com cálculo explícito exposto por impresso com base naquela diferença, deste modo, respeita a lei o critério da liquidação oficiosa;

(3) Outrossim, dispõe o art.º 1.º n.º 1 do Regulamento do Imposto de Turismo vigente 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, estabelecimentos do tipo “health club”, saunas, massagens e «karaokes». E o n.º 2 deste artigo exclui da incidência do imposto somente (1) os serviços complementares, referentes a telecomunicações e lavandarias, e (2) as taxas de serviço até ao limite de 10%.

(4) A noção de serviços complementares condiciona que têm a mesma finalidade com as actividades principais, de prestação de alojamento e lazer a fornecimento de todas as facilidades necessárias além dos serviços de gozo agradável que já constituem as actividades principais (sic.), tais como salão de beleza, parque, ginásio, arrendamento de carros, centro comercial, serviços de limusina e serviços de “refeições” dentro do hotel próprio, etc. Ou seja, é por esses serviços que os clientes escolhem este hotel e o hotel presta os respectivos serviços lucrativos.

(5) No fim, é impossível que o regulamento administrativo enumere um por um todos os serviços complementares prestados na indústria hoteleira, sendo objectivamente impossível, porque estão sempre em desenvolvimento as necessidades dos clientes e os serviços prestados pela indústria hoteleira. No caso, quanto aos objectos da cobrança do imposto, é confirmado quais são as actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros em função da noção de estabelecimentos hoteleiros e similares, definida pelo regime de actividade hoteleira e similar, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 16/96/M, em conjugação com a Portaria

n.º 83/96/M.

*III. Conclusão e proposta:*

*Pelo exposto, como a notificação M/6 constante do **【Impresso 1】** foi emitido pela lei, embora o contribuinte deduza reclamação dentro do prazo legal, o fundamento de contradição não procede e não entrega qualquer prova material para a sustentar, vem propor ao superior que:*

*(1) Não aceite a reclamação do contribuinte sobre a liquidação oficiosa do imposto de turismo feita na notificação M/6 constante do **【Impresso 1】** ;*

*(2) Notifique o contribuinte de que, se não se conformar com a decisão referida, pode interpor recurso hierárquico necessário ao Chefe do Executivo nos termos do art.º 2.º n.º 3 da Lei n.º 12/2003 e ao art.º 6.º alínea a) da Lei n.º 15/96/M.*

*(3) No que diz respeito à falta de junção da informação n.º 0296/NVT/DOI/RFM/2013, notifique o contribuinte de que pode pedir a reprodução ou declaração autenticada do respectivo documento mediante o pagamento das importâncias que forem devidas, ao abrigo do art.º 64.º do Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 57/99/M de 11 de Outubro.*

*Mais se comunica a V. Ex.ª que, nos termos do n.º 3 do artigo 2.º da Lei n.º 12/2003, do acto em apreço cabe recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo da Região Administrativa Especial de Macau, a interpor no prazo de 30 dias a contar da data da presente notificação, nos termos da alínea a) do artigo 6.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto.*

*Com os melhores cumprimentos,*

*Direcção dos Serviços de Finanças, na RAEM, aos 07 de Janeiro de 2014.*

*A coordenadora do NAJ*

*Ass. vide o original*

*C*

3. Consta do PA o seguinte expediente:

(fls. 2 a 5 do P.A.)

GOVERNO DA RAEM  DSF	<b>COMUNICAÇÃO INTERNA</b>
----------------------------	----------------------------

DE: RFM/DOI/NVT		VISTO/PARECER/DESPACHO	
PARA: NAJ (Núcleo de Apoio Jurídico)		(Ass.: vide o original)	
N.º: 084/NVT/RFM/2015	Ref. 061/NAJ/DB/2015	19 MAR 2015	
Assunto: Envio de documentos		<b>URGENTE</b>	
<p>Para os devidos efeitos, junto se envia o original do processo relativo à reclamação apresentada pela "A, S.A." contra a liquidação oficiosa do imposto de turismo de 2009, solicitado pela comunicação interna supra epigrafada, o qual é composto pelo guia de entrega do imposto de turismo (modelo M/7) apresentado pelo estabelecimento "A Macau" e pelo relatório n.º 0384/NVT/DOI/RFM/2013, para que o vosso Núcleo proceda ao devido acompanhamento.</p> <p>Além disso, através da comunicação interna n.º 058/NVT/RFM/2015, este Núcleo já enviou a liquidação oficiosa do imposto de turismo e declarou aceitar, com reservas, a liquidação oficiosa informada por três notificações modelo M/6 desta Direcção. O pagamento da totalidade do imposto liquidado não prejudica o original do processo respeitante ao referido assunto que faz reservar o direito de recurso contencioso, incluindo o relatório n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013 e a informação n.º 0425/NVT/DOI/RFM/2013 (sic).</p> <p>Com os melhores cumprimentos.</p>			
Chefe da Divisão dos Outros Impostos	Coordenador	Técnico Superior Assessor	
<u>D</u>	<u>E</u>	<u>E</u>	
(Ass.: vide o original)	(Ass.: vide o original)	(Ass.: vide o original)	
Aos 19/03/2015	Aos 19/03/2015	Aos 19/03/2015	
DSF	<table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td>DSF NÚCLEO DE APOIO JURÍDICO Entrada n.º 0193 20/03/15 Ass.: vide o original</td> </tr> </table>		DSF NÚCLEO DE APOIO JURÍDICO Entrada n.º 0193 20/03/15 Ass.: vide o original
DSF NÚCLEO DE APOIO JURÍDICO Entrada n.º 0193 20/03/15 Ass.: vide o original			

NVT 903XXXXXX518

- Governo da Região Administrativa Especial de Macau

*Direcção dos Serviços de Finanças*

*Parecer:*

*Exm.º Sr. Chefe do Departamento:*

*Visto. Concordo com o entendimento  
exposto no presente relatório.*

*Dado que esta Direcção, na notificação  
modelo M/6, já indicou expressa e claramente os  
fundamentos de direito e de facto da liquidação  
oficiosa, com especificação dos dados sobre a  
liquidação, ao que acresce que a contribuinte não  
ofereceu qualquer documento comprovativo  
substancial para sustentar a sua oposição,  
propõe-se ao superior hierárquico que concorde  
em indeferir a reclamação apresentada pela  
contribuinte contra a liquidação oficiosa do imposto  
de turismo de 2009 e que seja a mesma notificada  
para, querendo, requerer certidão do respectivo  
documento nos termos legais.*

*Submete-se o assunto à apreciação do  
superior hierárquico.*

*Chefe da Divisão dos Outros Impostos*

*(Ass.: vide o original)*

*Aos 15/08/2013*

*Exm.º Director substituto,*

*Concordo com o exposto no relatório,*

*Despacho:*

*Concordo com o indeferimento.*

*(Ass.: vide o original)*

*Aos 30/08/2013*

*Ao NVT*

*Para accionamento.*

*04 SEP 2013*

*(Ass.: vide o original)*

solicitando que sejam autorizadas as propostas formuladas no ponto III.

(Ass.: vide o original)

Aos 20/08/2013

Assunto: Reclamação da contribuinte A. S.A. Relatório

relativa à notificação modelo M/6 do imposto de turismo de 2009

N.º 0384/NVT/DOI/RFM/2013

Data 15/08/2013

#### **I. Informações de base:**

(1) De acordo com o despacho proferido pelo subdirector desta Direcção em 15 de Julho de 2013 quanto ao relatório (Anexo I), foi autorizada a liquidação oficiosa do imposto de turismo que o estabelecimento "A Macau" (n.º de cadastro: 14XXX6) subordinado à contribuinte "A. S.A." (n.º de contribuinte: 81XXXX22, doravante designada por contribuinte) faltou declarar e liquidar no ano de 2009. E em 16 de Julho de 2013, emitiu-se a notificação modelo M/6 abaixo referida (Anexo II), para cobrar à contribuinte o montante do imposto em falta.

**【Tabela 1】**

Período a que respeita o imposto	N.º da notificação modelo M/6	N.º do guia de entrega	Diferença de rendimentos do exercício (sic)	Imposto liquidado oficialmente	Juros compensatórios
1-12/2009	2013/15/90X XX0/7	2013-15-9 0XXX8-0	\$134.959.787,18	\$6.747.990	\$2.575.394

(2) Por carta de 5 de Agosto de 2013 (Anexo III), a contribuinte, à luz do art.º 2.º, n.º 2 da Lei n.º 12/2003 de 11 de Agosto e do art.º 4.º da Lei n.º 15/96/M de 12 de Agosto, apresentou reclamação em relação à liquidação oficiosa do imposto de turismo devido ao estabelecimento "A Macau" em 2009 -- **【Tabela 1】**, dentro do prazo legalmente fixado (que terminou em 6 de Agosto de 2013), nos termos e com os fundamentos seguintes:

- a) A notificação modelo M/6 tem vícios, nomeadamente a omissão dos dados do despacho, a não indicação dos critérios usados para efectuar a respectiva liquidação oficiosa, bem como a falta de fundamentação do acto administrativo em causa com observância do art.º

114.º, n.º 1, al. a) e do art.º 115.º do Código do Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 57/99/M de 11 de Outubro. Portanto, não se sabe como fazer a impugnação.

- b) Por outro lado, conforme a contribuinte, só se indicou que são excluídos da incidência do imposto o preço dos serviços complementares prestados no âmbito das actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros e similares, referentes a telecomunicações e lavandarias, e as taxas de serviço até ao limite de 10%, sem que se tenha definido em concreto os serviços complementares incluídos na incidência do imposto de turismo, nem juntado para referência cópia do relatório n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013.
- c) Por último, manifestou a contribuinte que já procedeu à liquidação do imposto de turismo através da declaração modelo M/7 em conformidade com a lei, pelo que o acto administrativo ora em questão se deve qualificar como liquidação adicional, e não como liquidação oficiosa.

## **II. Análise sobre a reclamação**

- (1) A notificação modelo M/6 fez uma fundamentação expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, além de ter apontado com clareza, nas observações no seu verso, o valor da diferença (sic) em que faltou liquidar o imposto de turismo no período respectivo, e que foi com base nesse valor se calculou a importância do imposto de turismo oficiosamente liquidada. Por isso, o conteúdo da aludida notificação modelo M/6 é completo, não padecendo de vício.
- (2) Em relação à afirmação da contribuinte de que não sabe quais os critérios utilizados para efectuar a liquidação oficiosa, à luz do disposto no art.º 8.º, n.º 1, al. a) do Regulamento do Imposto de Turismo, se o chefe da Repartição de Finanças, com base em elementos ao dispor dos serviços, nomeadamente registo contabilísticos e outra documentação (os registos anteriores da contribuinte), veio a provar a falta total ou parcial de liquidação do imposto por parte do sujeito passivo, de que resultou prejuízo para o Território, procedeu à liquidação oficiosa do imposto, não se tratando da alegada liquidação adicional. Ora, a aludida liquidação oficiosa foi efectuada em consonância com os art.ºs 1.º e 5.º do Regulamento do Imposto de Turismo, segundo os quais são excluídos da incidência do imposto apenas o preço dos serviços complementares prestados

no âmbito das actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros e similares, referentes a telecomunicações e lavandarias, e as taxas de serviço até ao limite de 10%, sendo que os rendimentos obtidos por prestação dos demais serviços são todos tributáveis. Dos documentos comprovativos de rendimentos apresentados pela contribuinte a esta Direcção decorre que, por parte do seu estabelecimento “Macau A”, existe diferença de rendimentos do exercício (sic) em que faltou liquidar o imposto de turismo, razão pela qual esta Direcção se baseou em tal diferença para proceder à liquidação e, na notificação, clarificou por tabela o processo de cálculo. Assim sendo, os critérios utilizados na liquidação oficiosa foram fixados em sintonia com as disposições legais.

- (3) Outrossim, está expressamente estipulado no art.º 1.º, n.º 1 do Regulamento do Imposto de Turismo: 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 de estabelecimentos do tipo “health club”, saunas, massagens e «karaokes». E ficam expressamente excluídos pelo n.º 2 do mesmo artigo apenas os rendimentos derivados de dois tipos de serviços (1) Os serviços complementares referentes a telecomunicações e lavandarias, e (2) As taxas de serviço até ao limite de 10%.
- (4) O **conceito de serviços complementares** estabelece o mesmo objectivo das actividades principais. Desde o alojamento e lazer até a todo o serviço que forneça aos clientes conforto e bem-estar no hotel já se tornaram em instalações necessárias além das actividades principais, exemplificando: barbearias, parques de estacionamento, ginásios, aluguer de veículos, centros comerciais, serviço de limusina, serviços de alimentos e bebidas prestados em estabelecimentos do próprio hotel, etc. Em suma, os clientes decidem hospedar-se num determinado hotel porque este presta tais serviços, e o hotel presta àqueles os serviços respectivos com fim lucrativo.
- (5) Por fim, é impossível a legislação administrativa enumerar todos os serviços complementares prestados nos estabelecimentos hoteleiros. Isso é impossível do ponto de vista objectivo, uma vez que estão em constante mudança tanto as necessidades dos clientes como os serviços prestados pelos hotéis. Neste caso concreto, as disposições sobre a incidência do imposto têm como base a definição da actividade hoteleira e similar dada pelo Regime de Actividade Hoteleira

e Similar aprovado pelo Decreto-Lei n.º 16/96/M, conjugada com o disposto na Portaria n.º 83/96/M, ficando, desta forma, determinadas quais as actividades específicas da hotelaria.

### **III. Conclusão e propostas:**

Pelo exposto, tendo a notificação modelo M/6 referida na **【Tabela 1】** foi feita nos termos legais, apesar de ter a contribuinte apresentado reclamação no prazo legal, é de improceder a sua impugnação, até porque a contribuinte não ofereceu qualquer prova substancial para fundamentar a sua impugnação. Nestes termos, propõe-se ao superior hierárquico que:

- (1) Não admita a reclamação da contribuinte relativa à liquidação oficiosa do imposto de turismo que lhe foi comunicada mediante a notificação modelo M/6 mencionada na **【Tabela 1】**.
  - (2) Notifique a contribuinte para, querendo, interpor recurso hierárquico necessário da decisão supracitada para o Chefe do Executivo, em conformidade com o art.º 2.º, n.º 3 da Lei n.º 12/2003 e com o art.º 6.º, al. a) da Lei n.º 15/96/M.
  - (3) Acerca da falta de junção para referência de cópia do relatório n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013 por parte desta Direcção, invocada pela contribuinte, notifique esta para, querendo, requerer reprodução ou declaração autenticada do respectivo documento, mediante o pagamento das importâncias que forem devidas, ao abrigo do disposto no art.º 64.º do Código do Procedimento Administrativo aprovado pelo Decreto-Lei n.º 57/99/M de 11 de Outubro.
- Submete-se o assunto à apreciação do superior hierárquico.

O coordenador substituto

F

(Ass.: vide o original)

- (fls. 7 a 11 do P.A.)

Governo da Região Administrativa Especial de Macau

Direcção dos Serviços de Finanças

<p><i>Parecer:</i></p> <p><i>Exm.º Sr. Chefe da Divisão dos Outros Impostos,</i></p> <p><i>Visto. Concordo com o entendimento exposto no presente relatório.</i></p> <p><i>Tendo em conta a discriminação dos rendimentos e as facturas apresentadas pela contribuinte, ficou provado que, por parte dos seus estabelecimentos “A Macau” e “K”, havia falta de liquidação do imposto de turismo em 2008 a 2010, além de infracções respeitantes a facturas. Por esse motivo, propõe-se ao superior hierárquico que seja autorizada a liquidação oficiosa do imposto de turismo devido aos ditos estabelecimentos, acrescido de juros compensatórios, sem ser necessário levantar autos de transgressão, por ter decorrido o prazo de prescrição da sanção de 2 anos.</i></p> <p><i>Submete-se o assunto à apreciação do superior hierárquico.</i></p> <p><i>O coordenador</i> <i>(Ass.: vide o original)</i> <i>Aos 24/06/2013</i></p> <p><i>Exm.º Sr. Chefe do Departamento,</i></p> <p><i>Visto. Concordo com a opinião exposta no presente relatório.</i></p>	<p><i>Despacho:</i></p> <p><i>Concordo.</i> <i>(Ass.: vide o original)</i> <i>Aos 15/07/2013</i></p> <p><i>Ao NVT</i></p> <p><i>Para accionamento.</i> <i>15 JUL 2013</i> <i>(Ass.: vide o original)</i></p>
--	--

<p><i>Propõe-se ao superior hierárquico que diligencie nos termos do relatório.</i></p> <p><i>Submete-se o assunto à apreciação do superior hierárquico.</i></p> <p style="text-align: right;"><i>(Ass.: vide o original)</i></p> <p style="text-align: right;"><i>Aos 04/07/2013</i></p> <p><i>Exm.º Sr. Subdirector,</i></p> <p><i>Concordo com o exposto no relatório, solicitando que sejam autorizadas as propostas apresentadas.</i></p> <p style="text-align: right;"><i>(Ass.: vide o original)</i></p> <p style="text-align: right;"><i>Aos 12/07/2013</i></p>	
<p><u>Assunto: Acompanhamento do assunto sobre o imposto de turismo devido aos estabelecimentos subordinados à “A, S.A.” nos anos de 2008 a 2010</u></p>	
<p><i>Relatório</i></p> <p style="text-align: right;"><i>N.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013</i></p> <p style="text-align: right;"><i>Data 24/06/2013</i></p>	

1. A fim de acompanhar o assunto sobre o imposto de turismo devido à “A, S.A.” (n.º de contribuinte: 81XXXX22) nos anos de 2008 a 2010, quanto aos estabelecimentos identificados na **【Tabela 1】** e incluídos na incidência do imposto de turismo, este Núcleo abriu o seguinte procedimento:

<b>【Tabela 1】</b>		<i>Dados de contribuição industrial</i>			<i>Dados provenientes da DST</i>		
<i>N.º de cadastro</i>	<i>Dístico comercial</i>	<i>Início da actividade</i>	<i>Cessaçã o da actividade</i>	<i>Código da actividade</i>	<i>Início da actividade</i>	<i>Cessação da actividade</i>	<i>Tipo de licença</i>
14XXX6	A Macau	8/2006		6XXX20 6XXX00 9XXX00			Hotel

				9XXX90			
15XXX3 <sup>(1)</sup> )	G		-----	6XXX90			Restaurante
15XXX4 <sup>(1)</sup> )	H			6XXX90		-----	Restaurante
15XXX5 <sup>(1)</sup> )	I	11/2007		6XXX90	17/12/2007		Restaurante (salão multi-funcional para reuniões ou banquetes)
15XXX6 <sup>(1)</sup> )	J			6XXX90			Restaurante
15XXX7	K			9XXX90			Health Club
15XXX8	L			6XXX50			Bar
15XXX9	M Lounge		6/2011	6XXX50		26/07/2011	Bar
15XXX0 <sup>(1)</sup> )	N			6XXX90			Restaurante
15XXX1	O			6XXX50			Bar
15XXX2 <sup>(1)</sup> )	P Court		-----	6XXX90		-----	Restaurante
15XXX3 <sup>(1)</sup> )	Q		7/2011	6XXX90		26/07/2011 1	Restaurante
15XXX4 <sup>(1)</sup> )	R Court		-----	6XXX90		-----	Restaurante

Nota: (1) Nos termos das leis do orçamento dos anos de 2008 a 2010, os restaurantes estavam isentos da declaração e liquidação do imposto de turismo.

2. Para efeitos de conferência do imposto de turismo, por ofício de 18 de Maio de 2012 (Anexo 1), pediu-se à contribuinte para indicar o dístico comercial e o número de cadastro da contribuição industrial relativos às verbas de rendimentos constantes das declarações do imposto complementar de rendimentos modelo M/1 de 2008 a 2010.

<b>【Tabela 2】</b>	2008	2009	2010
Vendas de mercadorias e produtos	\$310.528.089	\$332.029.932	\$387.961.629
Prestação de serviços	\$9.032.127.733	\$10.613.129.266	\$17.140.384.276
Outros rendimentos do exercício (*)	\$84.880.772	\$91.542.776	\$102.441.896
Outros rendimentos (*)	\$13.902.891	\$12.835.774	\$11.170.232

Nota: (\*) Faça o favor de indicar a natureza e as importâncias discriminatórias destes rendimentos.

3. Pelo facto de os dados prestados pela contribuinte na sua resposta de 5 de Junho de 2012 (Anexo 2) não satisfazerem as exigências formuladas no ofício desta Direcção (Anexo 1), no dia 22 de Junho de 2012, esta Direcção voltou a enviar-lhe uma carta (Anexo 3), dando-lhe 15 dias adicionais para apontar, em função do número de cadastro da contribuição industrial, os dísticos comerciais correspondentes aos rendimentos na área de sombra da **【Tabela 3】**.

<b>【Tabela 3】</b>		2008	2009	2010
Vendas de mercadorias e produtos		\$310.528.089	\$332.029.932	\$387.961.629
Prestação de serviços		\$9.032.127.733	\$10.613.129.266	\$17.140.384.276
Outros rendimentos do exercício	Diversos - outros alimentos e bebidas (*)	\$2.607.669	\$1.453.233	\$1.062.086
	Comissão, Rendimento de serviço de cartões de débito/crédito, Rendimento de telefone público,	\$10.258.428	\$13.751.389	\$14.657.793

	Internet, Renda, Estacionamento, Taxas de patrocinador, Diversos outros rendimentos (*)			
	Rendimento de transporte	\$3.812.497	\$4.376.650	\$4.760.674
Outros rendimentos	Diversos rendimentos (*)	\$3.296.877	-----	\$247.263

*Nota: (\*) Faça o favor de indicar a natureza e as importâncias discriminadas destes rendimentos.*

4. Atentos os dados prestados pela contribuinte na sua resposta de 20 de Julho de 2012 (Anexo 4), esta Direcção, por ofício de 3 de Agosto de 2012 (Anexo 5), pediu à contribuinte para esclarecer e justificar o facto de o estabelecimento “A Macau” (n.º de cadastro: 14XXX6), em 2008 a 2010, não ter liquidado o imposto de turismo sobre os rendimentos abaixo indicados, e para apresentar, em função do ano, cópia de uma factura relativa a cada um dos rendimentos como amostras, com indicação dos montantes discriminados dos rendimentos na área de sombra.

**【Tabela 4】**

1	Rendimento de bebidas	7	Outros rendimentos de hotel - no quarto
2	Rendimento de alimentos	8	Diversos outros rendimentos
3	Rendimento de vendas a retalho	9	Jornais
4	Rendimento de tabaco	10	Florista
5	Bolo lunar, Pudding chinês, Hamper Set de Natal	11	Rendimento de estacionamento
6	Taxas de serviço	12	Rendimento de transporte

5. Tendo presentes os dados prestados pela contribuinte na resposta de 30 de Agosto de 2012 (Anexo 6), constata-se que, ao arripio do disposto no art.º 16.º do Regulamento de Imposto de Turismo, das facturas relativas aos rendimentos n.ºs 1 a 5 na **【Tabela 4】** não constam o número de

identificação fiscal ou o montante do imposto liquidado, mas só a designação “A MACAU”, aposta na margem superior esquerda dos documentos. Abaixo dela, encontram-se ainda designações diferentes, como sejam “Tea Pantry#2” e “S”, entre outras. Por sua vez, nas facturas respeitantes aos rendimentos n.ºs 9 a 12, mencionando-se embora que foram emitidas pelo “A Macau” (n.º de cadastro: 14XXX6), não consta o montante do imposto liquidado. Ainda por cima, face à falta de liquidação do imposto de turismo, a contribuinte justificou que, como o “A Macau” está inscrito nesta Direcção como um resort-hotel e estabelecimento de jogos e entretenimento, goza de isenção parcial do imposto de turismo, tratam-se de rendimentos não provenientes de jogos, em que estão incluídos (sic).

6. Atendendo a que as facturas entregues pela contribuinte mostram que os rendimentos pagos pelas formas de “HOTEL GUEST”, “SLIP COMP” e “MANUAL COMP”, etc. são todos abrangidos pelas facturas emitidas pelo hotel e, portanto, tributáveis, veio esta Direcção, mediante o ofício de 8 de Março de 2013 (Anexo 7), solicitar à contribuinte que fornecesse os seguintes dados do estabelecimento “A Macau” (n.º de cadastro: 14XXX6) relativos aos anos de 2008 a 2010:

- (1) Preste, em função do ano, tabela de volume das vendas ou serviços prestados em relação aos rendimentos a seguir indicados (incluindo a forma de pagamento, o estabelecimento a que pertence ou a classificação).

**【 Tabela 5 】**

Rendimento de bebidas	Rendimento de vendas a retalho
Rendimento de alimentos	Rendimento de tabaco
Bolo lunar, Pudding chinês, Hamper set de Natal	

- (2) Esclareça e justifique a falta de liquidação do imposto de turismo sobre os rendimentos seguintes.

**【 Tabela 6 】**

Diversos outros rendimentos	Rendimento proveniente do programa de Day Tripper	Rendimento de Spa Profissional
-----------------------------	---	--------------------------------

- (3) Clarifique se o “rendimento de transporte” se refere a veículos alugados ou a veículos de aluguer, e indique, em função do ano, o volume dos serviços prestados pelos veículos

alugados e pelos veículos de aluguer, respectivamente. Preste, além disso, cópia das facturas de aluguer dos veículos de aluguer ou documentos comprovativos equivalentes.

- (4) Indique o modelo de exploração efectivo do “Movie”. Se se tratar de fornecimento por terceiro, entrega documentos comprovativos concernentes.
7. A contribuinte afirmou na sua resposta de 9 de Abril de 2013 (Anexo 8):
- (1) No que diz respeito aos rendimentos referidos na **【Tabela 5】** obtidos pelo estabelecimento “A Macau” (n.º de cadastro: 14XXX6) nos anos de 2008 a 2010, os respectivos montantes cobrados foram escriturados praticamente de duas formas -- numerário/cartão de crédito ou gift voucher. Foram prestadas, em função do ano, as respectivas classificações (Anexo 9).
- (2) O “rendimento proveniente do programa de Day Tripper” reporta-se a uma actividade promocional realizada em 2010, na qual se vendiam, a baixo preço, gift vouchers a agências de viagem, permitindo-se aos clientes destas fazer compras com gift vouchers no estabelecimento “Q” (n.º de cadastro:15XXX3) e no casino A. Os dois estabelecimentos acabados de referir, por isentos do imposto de turismo, não procederam à liquidação do imposto. Quanto ao “rendimento de Spa Profissional”, trata-se de um rendimento obtido pelo “A Macau”, ao prestar, através de diversos departamentos de apoio dele, à “T LDA” alguns serviços profissionais de modo a auxiliar esta na sua operação normal no “T SPA” no “A Macau”. (não tributável).
- (3) Em relação ao “rendimento de transporte”, o volume de negócios engloba tanto os serviços de veículos alugados, como os de veículos de aluguer. Pelo facto de as receitas tiverem sido escrituradas sem distinção, é impossível apontar o respectivo volume de negócios de cada categoria.
- (4) O “Movie” é fornecido por um terceiro, “U, INC.”. Apresentaram-se documentos comprovativos relacionados.
8. No concernente à tributação (dos serviços) de aluguer de veículos motorizados, esta Direcção entende o seguinte:
- (1) No caso de os veículos de aluguer serem actualmente bens imóveis do hotel (sic), o aluguer de veículos motorizados considera-se como um serviço complementar prestado pelo mesmo, estando, pois, sujeito à liquidação do imposto de turismo.
- (2) Caso os veículos de aluguer sejam locados pelo hotel, mediante contrato, junto duma outra empresa

de transporte para uso dos clientes, os custos cobrados pelo hotel aos clientes constituem rendimentos acessórios, não estando sujeitos, assim, à liquidação do imposto de turismo.

9. Ademais, a afirmação da contribuinte de que, no que diz respeito aos rendimentos referidos na **[Tabela 5]** obtidos pelo estabelecimento “A Macau” (n.º de cadastro: 14XXX6) nos anos de 2008 a 2010, os respectivos montantes cobrados foram escriturados praticamente de duas formas -- numerário/cartão de crédito ou gift voucher, não corresponde ao que resulta da análise das cópias de facturas prestadas como amostras no documento Anexo 6, já que destas consta que havia outras formas de pagamento como “Hotel Guest”, “Junket Voucher”, “Manual Comp”, “Slip Comp” e “Officer Check”, etc. Portanto, esta Direcção, através do ofício de 26 de Abril de 2013 (Anexo 10) mandou a contribuinte prestar tabela de volume de negócios referente aos rendimentos em questão, tendo em conta as formas de pagamento aludidas nas facturas e o ano a que respeitam, com explicação sobre a natureza das formas de pagamento.
10. Na sua resposta de 21 de Maio de 2013 (Anexo 11), a contribuinte exprimiu que não consegue prestar tabela de volume de negócios referente aos respectivos rendimentos em função das formas de pagamento constantes das facturas e do ano a que respeitam, porque os rendimentos de todos os estabelecimentos são registados pelo V System e, assim, assinalados apenas por “H” (relatório dos rendimentos em gift voucher do casino) ou “N” (relatório dos rendimentos em numerário/cartão de crédito, etc.). O contabilista, tendo em conta a distinção entre os relatórios de “H” e “N”, inscreve na conta os valores das vendas diários dos diferentes estabelecimentos. De acordo com os dados constantes dos relatórios, os rendimentos das vendas dos diferentes estabelecimentos passam a ser inscritos correctamente na sua conta respectiva, havendo correspondência entre os valores dos rendimentos inscritos na conta e os dados constantes dos relatórios. Nestes termos, só se pode classificá-los e inscrevê-los na conta por duas categorias. Junto se enviaram ainda os relatórios de rendimentos de Abril de 2008, de Agosto de 2009 e de Maio de 2010 para efeitos de esclarecimento e justificação. Faz-se a seguinte análise:
- (1) Os relatórios de rendimentos fizeram classificação e registo em função de Outlet, incluindo os estabelecimentos sobre que incide o imposto de turismo, os isentos do imposto de turismo e os clientes com designação individual.
- (2) Dos dados constantes dos relatórios de rendimentos decorre que é impossível a contribuinte prestar

tabela de volume de negócios em função (da espécie) do rendimento. Revela-se ainda que a contribuinte não pode classificar os rendimentos segundo os dados constantes dos relatórios de rendimentos para declarar e liquidar mensalmente o imposto de turismo. Por isso, é impossível a contribuinte recorrer simplesmente aos relatórios de rendimentos para liquidar mensalmente o imposto de turismo através da declaração modelo M/7.

(3) Em 7 de Junho de 2013, este Núcleo telefonou à contribuinte, levantando dúvidas sobre o número (2). Conforme explicou a contribuinte na sua resposta de 18 de Junho de 2013 (Anexo 12), as designações individuais não se referem aos estabelecimentos vendedores (Outlet), mas são designações das salas de jogo VIP, pelo que os rendimentos em gift voucher deles estão registados separadamente. As salas de jogo VIP classificam-se como estabelecimentos de jogos e entretenimento, e são estabelecimentos privados dos clientes VIP, não destinados ao consumo e diversões do público. Deste modo, os serviços de alimentação e bebidas não passam de ser serviços acessórios, e não principais, não envolvendo transacções em numerário/cartão de crédito e ficando registados todos por gift voucher. Tais rendimentos em gift voucher, inscritos sob a categoria “VIP Gaming & Lounge”, são gerados nos estabelecimentos de jogos (v.g. alimentos e bebidas), mas não constituem rendimentos provenientes de jogos, daí que sejam liquidados no seio dos rendimentos totais do “A Macau”. Ainda alegou a contribuinte que tais rendimentos estão isentos do imposto de turismo.

11. Nenhum dos dados que a contribuinte veio a prestar explica como, com base nos relatórios de rendimentos apresentados, se faz a atribuição por categorias dos rendimentos aos diferentes estabelecimentos, de forma a liquidar o imposto de turismo. Acresce que a contribuinte manifestou expressamente que os rendimentos referidos na **【Tabela 5】** derivam de serviços prestados pelo estabelecimento “A Macau” (n.º de cadastro: 14XXX6), razão pela qual tais rendimentos pertencem todos ao aludido estabelecimento, incidindo sobre eles o imposto de turismo.

12. Pelo exposto, vem comparar na **【Tabela 6】** as diferenças entre os valores do imposto complementar de rendimentos dos “A Macau”, “K”, “L”, “M Lounge” e “O” e os valores dos seus rendimentos declarados para efeitos do imposto de turismo respectivamente de 2008 a 2010:

**【Tabela 6】**

A Macau (N.º de cadastro: 14XXX6)
--------------------------------------

		2008	2009	2010
Venda de mercadorias e produtos	Rendimento de bebidas <u>Anexo 4</u>	\$95.514.450,39	\$80.222.294,09	\$80.598.389,90
	Rendimento de alimentos <u>Anexo 4</u>	\$29.434.655,43	\$37.760.735,51	\$41.893.254,53
	Rendimento de vendas a retalho <u>Anexo 4</u>	\$3.908.284,15	\$3.798.874,83	\$7.299.792,78
	Rendimento de tabaco <u>Anexo 4</u>	\$4.018.139,56	\$8.982.266,14	\$10.277.641,00
	Rendimento proveniente da venda de Hamper set de Natal <u>Anexo 4</u>	-----	\$328.399,50	\$3.529.544,15
	Rendimento (entrega a domicílio, outros) <u>Anexo 4</u>	-----	\$728,00	\$488.798,02
Prestação de serviços	Rendimento de quartos hoteleiros <u>Anexo 4</u>	\$237.142.441,94	\$270.075.866,45	\$336.808.741,01
Outros rendimentos do exercício	Rendimento do mini-bar <u>Anexo 2</u>	\$2.021.166,00	\$1.727.798,00	\$1.519.490,00
	Jornais <u>Anexo 6</u>	\$77.160,83	\$212.911,91	\$99.529,79
	Florista <u>Anexo 6</u>	\$509.836,62	\$1.085.495,95	\$1.359.030,01
	Rendimento de estacionamento <u>Anexo 6</u>	\$109.680,00	\$132.730,00	\$249.940,00
	Rendimento de transporte <u>Anexo 6</u>	\$3.812.496,85	\$4.376.650,85	\$4.760.674,12
	Outros rendimentos de hotel - no quarto			

	<u>Anexo 6</u>			
	- Custo de correio	\$2.931,58	-----	-----
	- Transporte	\$1.194.701,30	\$129.777,23	-----
	- Serviço de manobrista	\$14.930,00	-----	\$1.600,00
Valor total dos rendimentos do exercício sobre que incide o imposto de turismo:		\$377.760.874,65	\$408.834.528,46	\$488.886.425,31
Valor dos rendimentos do exercício declarado para efeitos do imposto de turismo:		\$240.944.743,09	\$273.874.741,28	\$344.108.533,79
nota (1) Valor da diferença sujeito à liquidação do imposto de turismo:		-\$136.816.131,56	-\$134.959.787,18	-\$144.777.891,52
Taxa do imposto de turismo:		5%		
Valor do imposto liquidado oficiosamente:		\$6.840.807	\$6.747.990	\$7.238.895

**【Tabela 6】**

		K (N.º de cadastro: 15XXX7)		
		2008	2009	2010
Outros rendimentos do exercício	Rendimento do Spa&Salon <u>Anexo 2</u>	\$10.467.998,00	\$10.421.998,00	\$10.108.500,00
Valor total dos rendimentos do exercício sobre que incide o imposto de turismo:		\$10.467.998,00	\$10.421.998,00	\$10.108.500,00
Valor dos rendimentos do exercício		\$10.465.527,35	\$110.423.197,76	\$10.108.499,73

declarado para efeitos do imposto de turismo:			
nota (1) Valor da diferença sujeito à liquidação do imposto de turismo:	-\$2.470,65	+\$1.199,76	-\$0,27
Taxa do imposto de turismo:	5%		
Valor do imposto liquidado officiosamente:	\$124		

**【Tabela 6】**

		L (N.º de cadastro: 15XXX8)		
		2008	2009	2010
Venda de mercadorias e produtos	Rendimento de bebidas Anexo 4	\$1.435.080,54	-----	-----
	Rendimento de alimentos Anexo 4	\$73.483,55		
	Rendimento de tabaco Anexo 4	\$37.441,00		
Valor total dos rendimentos do exercício sobre que incide o imposto de turismo:		\$1.546.005,09	-----	-----
Valor dos rendimentos do exercício declarado para efeitos do imposto de turismo:		\$1.545.041,59	\$0	\$0
nota (1) Valor da diferença sujeito à liquidação do imposto de turismo:		-\$963,50	-----	-----
Taxa do imposto de turismo:		5%		

Valor do imposto liquidado oficiosamente:

\$49	-----	-----

【Tabela 6】

		M Lounge (N.º de cadastro: 15XXX9)		
		2008	2009	2010
Venda de mercadorias e produtos	Rendimento de bebidas <u>Anexo 4</u>	\$2.183.784,08	\$2.087.346,21	\$2.009.571,77
	Rendimento de alimentos <u>Anexo 4</u>	\$201.108,66	\$87.639,70	\$92.180,51
	Rendimento de tabaco <u>Anexo 4</u>	\$64.896,00	\$38.370,00	\$37.716,00
	Rendimento (entrega a domicílio, outros) <u>Anexo 4</u>	-----	\$1.099,04	-----
	Venda de T-shirt, casaco, caneta, etc. <u>Anexo 4</u>	-----	-----	\$30.759,23
Outros rendimentos do exercício	Banda de espectáculo, DJ, taxas de segurança para Partido de Angola <u>Anexo 4</u>	\$17.391,30	-----	-----
Valor total dos rendimentos do exercício sobre que incide o imposto de turismo:		\$2.467.180,04	\$2.214.454,95	\$2.170.227,51
Valor dos rendimentos do exercício declarado para efeitos do imposto de turismo:		\$2.466.484,04	\$2.214.454,95	\$2.170.227,51
nota (1) Valor da diferença sujeito à liquidação do imposto de turismo:		-\$696,00	\$0,00	\$0,00
Taxa do imposto de turismo:		5%		

Valor do imposto liquidado oficiosamente:

\$35		

【Tabela 6】

		O (N.º de cadastro: 15XXX1)		
		2008	2009	2010
Venda de mercadorias e produtos	Rendimento de bebidas <u>Anexo 4</u>	\$18.726.191,93	\$18.277.512,73	\$20.103.660,40
	Rendimento de alimentos <u>Anexo 4</u>	\$83.098,30	\$39.760,51	\$43.404,63
	Rendimento de tabaco <u>Anexo 4</u>	\$1.049.848,00	\$360.075,00	\$415.930,00
Outros rendimentos do exercício	T-shirt, Decoração com flores, Dom Pergin 00' <u>Anexo 4</u>	-----	-----	\$20.456,00
Valor total dos rendimentos do exercício sobre que incide o imposto de turismo:		\$19.859.138,23	\$18.677.348,24	\$20.583.451,03
Valor dos rendimentos do exercício declarado para efeitos do imposto de turismo:		\$19.859.158,23	\$18.677.348,24	\$20.583.451,03
nota (1) Valor da diferença sujeito à liquidação do imposto de turismo:		+\$20,00	\$0,00	\$0,00

Nota (1): Valor da diferença sujeito à liquidação do imposto de turismo (+/-), (+) significa o excesso de liquidação, e (-) significa a falta de liquidação.

13. Face ao exposto, propõe-se a V.ª Ex.ª que:

- (1) Autorize, nos termos do art.º 8.º, n.ºs 1 e 2 e do art.º 11.º do Regulamento do Imposto de Turismo, a cobrança do imposto de turismo em falta, acrescido de juros compensatórios, sobre as diferença de rendimentos do exercício de 2008 a 2010 em que o estabelecimento “A Macau” faltou liquidar o imposto, e sobre a diferença de rendimentos do exercício de 2008 em

que o estabelecimento “K” faltou liquidar o imposto, os quais foram referidos na **【Tabela 6】**.

- (2) Para além disso, pelo facto de não se verificar a falta de liquidação do imposto de turismo por parte do estabelecimento “K” em 2009 e 2010, ou por parte dos estabelecimentos “L”, “M Lounge” e “O” em 2008 a 2010, autorize o arquivamento dos dados destes estabelecimentos.
- (3) Esta Direcção, por ofício de 12 de Setembro de 2012 (Anexo 13) e ofício de 7 de Novembro de 2012 (Anexo 14), já notificou a contribuinte, respectivamente, das suas primeiras infracções em virtude da sua falsa declaração dos rendimentos do exercício do seu estabelecimento “A Macau” (n.º de cadastro: 14XXX6) para efeitos do imposto de turismo de 2007 e da omissão nas facturas do montante do imposto liquidado. Agora, tendo em conta a falsa declaração (modelo M/7) por parte do estabelecimento “A Macau” dos seus rendimentos para efeitos do imposto de turismo de 2008 a 2010, bem como a falsa declaração (modelo M/7) por parte do “K” (n.º de cadastro: 15XXX7) dos seus rendimentos para efeitos do imposto de turismo de 2008, violaram o disposto nos art.ºs 1.º a 5.º do Regulamento do Imposto de Turismo. Ainda por cima, ao arrepio do art.º 16.º do Regulamento do Imposto de Turismo, das facturas relativas aos rendimentos mencionados na **【Tabela 4】** não constam o número de identificação fiscal ou o montante do imposto liquidado. Por ter decorrido o prazo de prescrição da sanção de 2 anos em relação às infracções cometidas nos anos de 2008 a 2010, autorize o não levantamento de autos de transgressão acerca dessas infracções.

Submete-se o assunto à apreciação do superior hierárquico.

O Técnico Superior Assessor

F

(Ass.: vide o original)

GOVERNO DA RAEM DSF	IMPOSTO DE TURISMO Notificação	M/6
N.º de contribuinte 81XXXX22	Exmo (a). Sr (a).	
N.º de cadastro	A S.A.	



VERSO

Observações:

À luz dos artigos 1.º e 5.º do Regulamento do Imposto de Turismo, são excluídos da incidência do imposto de turismo apenas o preço dos serviços complementares prestados no âmbito das actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros e similares, referentes a telecomunicações e lavandarias, e as taxas de serviço até ao limite de 10%, sendo que os rendimentos obtidos por prestação dos demais serviços são todos tributáveis. Dos documentos comprovativos de rendimentos apresentados pela contribuinte a esta Direcção resulta que, por parte do seu estabelecimento “Macau A”, existe diferença de rendimentos do exercício (sic) em que faltou liquidar o imposto de turismo. Nesta conformidade, autorizo, por despacho de 15 de Julho de 2013 proferido sobre o relatório n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013, que seja oficiosamente liquidado ao dito estabelecimento o imposto de turismo de Janeiro a Dezembro de 2009, com base no valor da referida diferença. (vide a tabela seguinte)

	1 - 12 de 2009
Rendimento de bebidas	\$80.222.294,09
Rendimento de alimentos	\$37.760.735,51
Rendimento de vendas a retalho	\$3.798.874,83
Rendimento de tabaco	\$8.982.266,14
Rendimentos provenientes da venda de Hamper Set de Natal	\$328.399,50
Rendimento (entrega a domicílio, outros)	\$728,00
Rendimento de quartos hoteleiros	\$270.075.866,45
Rendimento do mini-bar	\$1.727.798,00
Jornais	\$212.911,91
Florista	\$1.085.495,95
Rendimento de estacionamento	\$132.730,00
Rendimento de transporte	\$4.376.650,85
Outros rendimentos de hotel - no quarto	
- Transporte	\$129.777,23

<i>Valor total dos rendimentos do exercício sobre que incide o imposto de turismo:</i>	\$408.834.528,46
<i>Valor dos rendimentos do exercício declarado para efeitos do imposto de turismo:</i>	\$273.874.741,28
<i>Valor da diferença sujeito à liquidação do imposto de turismo:</i>	\$134.959.787,18
<i>Taxa do imposto de turismo:</i>	5%
<i>Valor do imposto de turismo liquidado oficiosamente:</i>	\$6.747.990,00

#### **IV - FUNDAMENTOS**

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

**- Falta de fundamentação;**

**- Direito de audiência;**

**- Da violação de lei - 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 do acto de liquidação não se consegue aperceber das razões da Administração, por referência às normas de incidência

do RIT, como enquadra os diversos serviços elencados no verso do modelo M/6 como sujeitos a tributação, não sendo fornecida à recorrente qual a sua interpretação da norma de incidência, o artigo 1.º do RIT, limitando-se a fazer constar da notificação em causa que todos os serviços prestados em unidades hoteleiras estão sujeitos a IT.

Desconhece a subsunção legal efectuada pela administração fiscal, relativamente aos mencionados serviços e conseqüente sujeição a IT.

A Nota inserida no verso da notificação modelo M/6, a existência de uma proposta com n.º 295/NVT/DOI/RFM/2013, devia ter sido comunicado à recorrente, por forma a cabalmente decidir pela impugnação ou conformação com o acto notificado.

A DSF expediu, em 7 de Janeiro de 2014, o ofício n.º 003/NAJ/DB/2014 (cfr. Doc. 4), presumindo que com esta notificação se visou colmatar a falta de fundamentação do acto de liquidação, vício que sustenta, entre outros, o recurso hierárquico necessário apresentado em 15 de Outubro de 2013, extraindo-se no entanto do teor do Doc. 4, que a análise transcrita se reporta à reclamação apresentada pela recorrente em 5 de Agosto de 2013.

Tal procedimento não é admissível nem supre o vício apontado, ao abrigo das regras constantes dos artigos 113.º, n.º 1 alínea d) e n.º 2, 114º, n.º 1 e 115.º, todos do CPA.

E isto porque a fundamentação é, obrigatoriamente, contemporânea do acto notificado, não podendo ser posterior ao mesmo.

Para além de 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 à aludida informação n.º 295/NVT/DOI/RFM/2013, análise 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, como se referiu.

No entanto, e quanto a esta informação, veio a DSF comunicar à recorrente que “... nos termos do artigo 64.º do Decreto-Lei n.º 57/99/M, de 11 de Outubro, tem essa Sociedade direito, mediante o pagamento das importâncias que forem devidas para o efeito, obter certidão, reprodução ou declaração autenticada da informação n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013, de 24/06” (vide Doc. 2).

A entidade recorrida pressupõe que a recorrente não tem direito à fundamentação do acto de liquidação por si proferido mas, apenas, o direito de obter essa motivação mediante pedido expresso nesse sentido, sujeitando-se a despesas desnecessárias, ao abrigo do previsto no artigo 64.º do CPA (!)

Sucedem que o direito à informação previsto no Capítulo II do CPA não desonera a administração do cumprimento do dever de fundamentação, sempre que decida reclamação (cfr. alínea b) do n.º 1 do artigo 114.º do CPA).

## 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 295/NVT/DOI/RFM/2013, 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 na Proposta n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013, 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 Proposta n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013 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. É também verdade que a fundamentação é, obrigatoriamente, contemporânea do acto notificado, não podendo ser posterior ao mesmo, sob pena de inútil ou de obviar à própria impugnação do acto.

Sucedo que a recorrente, em sede de recurso hierárquico invocou uma dupla falta de fundamentação, não só quanto ao acto de liquidação oficiosa, mas também quanto aos fundamentos do indeferimento da reclamação por si apresentada, em violação da alínea b) do n.º 1 do artigo 114.º do CPA.

Relativamente a esta última entendeu a administração assistir razão à recorrente, uma vez que, de facto, a notificação efectuada ao contribuinte sobre o indeferimento da sua reclamação omitia um dos elementos essenciais da mesma - a fundamentação - pelo que foi efectuada nova notificação à recorrente onde constava o teor da informação que sustentou o despacho de indeferimento da reclamação, mediante o ofício n.º 003/NAJ/DB/2014 a que se refere a recorrente no artigo 15.º da sua p.i.

A recorrente, como bem aponta a Administração, confunde duas coisas: suprimento de uma fundamentação que falta numa decisão e repetição de decisão devidamente fundamentada, sendo que o ofício em questão não

determinou "a repetição da notificação da decisão que procedeu à liquidação adicional de IT", mas antes a repetição da decisão de indeferimento da sua reclamação.

2.4. Também em relação à pretensa fundamentação, que só existiria a pedido e mediante pagamento, não tem razão a recorrente. Só uma postura de má-fé permitiria fazer essa leitura sobre uma pretensa “exigência” por parte das Finanças de só fundamentar mediante pagamento. 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.

### **3. Do direito de audiência**

3.1. Diz a entidade recorrida que a recorrente ataca o acto recorrido, assacando-lhe uma pluralidade de pretensos vícios, como se a Administração fiscal tivesse "inventado" uma liquidação oficiosa sem que previamente tivesse

contactado a recorrente, como efectivamente sucedeu, após ter comparado as declarações a que a mesma está obrigada, quer em sede de imposto de turismo, através do modelo M/7, quer através do modelo Mil do Imposto complementar de rendimentos.

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, foi necessário pedir mais elementos à contribuinte, o que se fez por diversas vezes e em conformidade com as respostas da contribuinte/recorrente, em 04/06/2012 (fls. 89 e ss.), em 20/07/2012 (fls. 102 e ss.), em 30/08/2012 (fls. 326 e ss.), em 09/04/2013 (fls. 275 e ss.) e em 20/05/2013 (fls. 208 e ss.) foram apurados os elementos relevantes e discriminados os rendimentos de acordo com os pontos constantes da Proposta n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013.

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.

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. Seguindo o raciocínio avançado pela recorrente, 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 - violação dos princípios da legalidade e tipicidade ínsitos na LBRAEM e dos normativos do R.I.T.**

4.1. 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 ("*mini-bar* ", "*tabacco revenue* ", "*Christmas hamper set*", "*delivery/others*", "*newspaper*" e "*florist*"), serviço de "*parking*", e "*food & beverages*", 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>1</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:**

---

<sup>1</sup> - José Hermínio Rato Rainha, Impostos de Macau, UM/FD/FM, 1997, 188

*“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.”*

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 concretizam 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*, *“Christmas hamper set”*, *“delivery “newspaper” e “florist”*), produtos de conveniência e

primeira necessidade, 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.

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 um 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” – não estamos seguros que seja essa o entendimento da entidade recorrida -, 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 pretende a Administração Fiscal, 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, espetáculos, tabaco, farmácia, taxis, selos do correio, etc), se o estabelecimento hoteleiro se limita a pagá-los àqueles, debitando posteriormente aos clientes a respectiva quantia, sem qualquer acréscimo.”*

#### **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 que lhe foi debitado e que foi pago pelo cliente, não é devido imposto de turismo.

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 compatibilidade organizada.

Tanto assim que nos termos do regulamento respectivo é ao contribuinte que compete apresentar e 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 1º, n.º 2,b) do RIT.

Razões e fundamentos por que **o presente recurso contencioso não deixará de improceder.**

**V - DECISÃO**

Pelas apontadas razões, acordam em **negar provimento ao presente recurso contencioso.**

Custas pela recorrente, com 8 UC de taxa de justiça

Macau, 18 de Fevereiro de 2016

\_\_\_\_\_  
João Augusto Gonçalves Gil de Oliveira

\_\_\_\_\_  
Joaquim Teixeira de Sousa

(Fui presente)

\_\_\_\_\_  
Ho Wai Neng

\_\_\_\_\_  
José Cândido de Pinho