

Processo nº 45/2020

(Autos de Recurso Contencioso)

Data: 24 de Setembro de 2020

ASSUNTO:

- Imposto de Turismo

SUMÁRIO :

- Nos hotéis de cinco estrelas constituem serviços principais o alojamento e as refeições, sendo complementares os restantes aí prestados, e o preço destes serviços complementares são tributados em imposto de turismo, com excepção dos referentes a telecomunicações e lavandarias, de acordo com o disposto no n.º 2 do art.1.º do Regulamento do Imposto de Turismo, aprovado pela Lei n.º 19/96/M.
- O espetáculo “Gondola Ride” constitui serviço complementar do hotel “B”, por isso o correspondente preço fica sujeito ao imposto de turismo.

O Relator,
Ho Wai Neng

Processo nº 45/2020

(Autos de Recurso Contencioso)

Data: **24 de Setembro de 2020**

Recorrente: **A, S.A.**

Entidade Recorrida: **Secretário para a Economia e Finanças**

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

I – Relatório

A, S.A., melhor identificada nos autos, vem interpor o presente Recurso Contencioso contra o despacho do **Secretário para a Economia e Finanças**, que indeferiu o recurso hierárquico necessário apresentado contra a liquidação oficiosa do imposto de turismo relativo ao ano de 2014, concluindo que:

- 1. Vem o presente recurso contencioso interposto do despacho do Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças exarado na Proposta n.º 016/NAJ/CF/2019, dado a conhecer através do ofício n.º 083/NAJ/CF/2019, que indeferiu o recurso hierárquico necessário apresentado contra a liquidação oficiosa do imposto de turismo relativo ao ano de 2014, liquidação essa que fora anteriormente determinada por despacho do Exmo. Senhor Director dos Serviços de Finanças, exarado na proposta n.º 0343/NVT/DOI/RFM/2018, ao abrigo dos artigos 1.º e 5.º do Regulamento do Imposto de Turismo (“RIT”);*

2. *A Decisão ora recorrida padece de vício de violação de lei, com base numa incorrecta interpretação do artigo 1.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento do Imposto de Turismo aprovado pela Lei n.º 19/96/M, o qual consiste na incorrecta qualificação do serviço/actividade de “Gondola Ride” como “serviço complementar” à actividade hoteleira e, como tal, sujeito a imposto de turismo;*
3. *Na sua decisão a Entidade Recorrida faz uso de critérios desadequados para preencher o conceito de “serviço complementar” e incorre numa petitio principii ao transformar a conclusão errada de que o serviço “Gondola Ride” é um “serviço complementar à actividade hoteleira” numa premissa falsa a partir da qual desenvolve a sua fundamentação;*
4. *A Entidade Recorrida faz ainda uma aplicação desadequada ao caso concreto de juízos e considerações que parecem resultar de contextos diferentes e acaba por entrar em contradições e por retirar conclusões abusivas;*
5. *De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Regulamento do Imposto de Turismo (“RIT”), aprovado pela Lei n.º 19/96/M, 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;*
6. *Destarte, é necessário tomar em consideração o referido Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar para determinar quais os “serviços prestados no âmbito das actividades específicas” dos estabelecimentos hoteleiros, sendo certo que o artigo 3.º do Regulamento estabelece que se*

consideram estabelecimentos hoteleiros os que se destinam a “proporcionar ao público alojamento, mediante pagamento, com ou sem fornecimento de refeições e outros serviços complementares.”;

- 7. Assim, conjugando as normas indicadas pode retirar-se que o imposto de turismo recai sobre os serviços prestados no âmbito da actividade específica de hotelaria, a qual compreende o serviço principal que se traduz na prestação ao público de alojamento, mediante pagamento, e serviços complementares a esse serviço principal, tais como o fornecimento de refeições (i.e., se o fornecimento de refeições é opcional, então o mesmo integra-se nos serviços complementares);*
- 8. Importa então determinar o significado de serviços complementares para assim se delimitar o alcance da norma de incidência do artigo 1.º do RIT, admitindo-se desde logo, como aliás tem vindo a ser entendido pela jurisprudência da RAEM a este respeito, que se deverão ter por “serviços complementares” os serviços que são mencionados nos artigos 38.º a 40.º do Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar, definido pela Portaria n.º 83/96/M;*
- 9. No entanto, e como já decidiu o Venerando Tribunal de Segunda Instância, a noção de “serviços complementares” pode também incluir serviços que não se encontram expressos nos artigos 38.º a 40.º do Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar, pelo que importa então seguir os ensinamentos do Acórdão proferido pelo Venerando Tribunal de Segunda Instância no âmbito do processo n.º 317/2015, onde se determinou que “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.”;

- 10. Daqui retira-se que não é uma qualquer actividade do hotel que é objecto de tributação em sede de imposto de turismo, caso contrário e como bem notou o Venerando Tribunal de Segunda Instância no acórdão citado, “(...) 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”;*
- 11. Com efeito, o que a lei pretende é tributar em sede de imposto de turismo a actividade principal desenvolvida pelos estabelecimentos hoteleiros, bem como as actividades complementares (ou acessórias) dessa actividade principal, com exclusão dos serviços de telecomunicações e lavandarias;*
- 12. Em suma, por serviços complementares deverão ser entendidos aqueles que não constituindo para a clientela um fim em si mesmo, não deixam de ser um meio desta usufruir melhor do serviço principal que é prestado (conforme a definição de serviços complementares que tem vindo a ser sufragada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia a propósito do IVA, veja-se por exemplo, o ponto 24. do Acórdão proferido no âmbito do Processo n.º C-308/96 e, com especial relevância, os pontos 36. e 37. do*

Parecer proferido pelo Advogado-Geral daquele Tribunal);

13. *A própria noção de complementariedade assim o impõe, não havendo dúvidas que na indústria hoteleira se podem dividir os serviços complementares em i) serviços de comidas e bebidas (e.g. pequenos-almoços, refeições, “room dining”, “mini bar”, etc.), ii) serviços de transporte (“airport transfer”, serviço de limousines, etc.), iii) serviços de “wellness”, iv) serviços diversos (tais como serviços de mordomo pessoal, serviços de valet, permissão para animais no quarto, etc.) e v) serviços desportivos (ginásios, sessão com personal trainer, mini-golf, etc.);*
14. *No fundo, serviços que são prestados pelo hotel por causa da sua actividade hoteleira e em função dos seus clientes, como bem defendeu o Tribunal de Segunda Instância da RAEM;*
15. *Partindo da noção de complementariedade acima referida e considerando também o alcance da norma de incidência defendido pelo Tribunal de Segunda Instância da RAEM, crê-se, salvo o devido respeito por opinião contrária, que não deverá ser cobrado qualquer imposto de turismo pela actividade de “貢多拉之旅收益(Gondola Ride)”;*
16. *Em primeiro lugar, é um facto notório em Macau que o serviço de “貢多拉之旅收益(Gondola Ride)” não é prestado nesse estabelecimento hoteleiro mas antes na área destinada a comércio denominada como “Grand Canal Shoppes”, sendo uma actividade de entretenimento para os clientes do centro comercial, seguindo o conceito veneziano que o inspira, tal como o são os “espectáculos de rua” levados a cabo por vários artistas performativos que se encontram naquela área comercial, não sendo, por isso e desde logo, direccionado para os clientes do hotel “B”;*

17. *Tanto assim que, não obstante estar integrado no complexo que inclui o hotel, o centro comercial e o casino, a verdade é que a zona destinada à circulação de Gôndolas não se encontra justaposta às áreas destinadas ao Hotel;*
18. *Pelo que não se confunde a actividade ali desenvolvida com quaisquer serviços complementares ou minimamente relacionados com os serviços prestados no âmbito da actividade específica da hotelaria ou dirigidos especialmente à clientela do hotel;*
19. *Destarte, tal actividade não é complementar à actividade hoteleira desenvolvida pelo “B”, pois é uma actividade que constitui para a respectiva clientela um fim em si mesmo, não tendo qualquer cabimento considerá-la como um meio da clientela usufruir melhor do serviço de hotelaria que é prestado;*
20. *Como se sabe, a actividade tributária da Administração está sujeita aos princípios da tipicidade e da determinação enquanto expressão do princípio da legalidade e, por isso, não pode o órgão de aplicação do direito introduzir critérios subjectivos de apreciação da sua aplicação concreta;*
21. *Não é concebível que o serviço de “貢多拉之旅收益(Gondola Ride)” seja considerado como um serviço prestado no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros quando não surge referido em momento algum no Decreto-Lei n.º 16/96/M ou no Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar, aprovado pela Portaria n.º 83/96/M;*
22. *Mais, também não se pode considerar que o mesmo caiba no conceito de serviço complementar, enquanto serviço que não é um fim em si mesmo da*

respectiva clientela, mas que tem como função permitir a essa clientela usufruir melhor do serviço principal de alojamento que é prestado;

- 23. Acresce que tão-pouco nas práticas da indústria hoteleira é tal serviço visto como complementar ao serviço de alojamento temporário prestado;*
- 24. Finalmente, a própria definição de “serviço complementar” defendida pela Entidade Recorrida impede que se possa considerar o serviço de “貢多拉之旅收益(Gondola Ride)” como um serviço complementar no âmbito da actividade específica dos estabelecimentos hoteleiros;*
- 25. Isto porque a definição sufragada pela Entidade Recorrida é ainda mais restrita que a definição oferecida pela própria Recorrente, dependendo da verificação de três requisitos: 1) identidade do fim (“o mesmo fim da actividade principal”), 2) exigências de conforto e instalação que tornam 3) necessário juntar esses serviços aos serviços principais;*
- 26. Não havendo uma identidade de fins, também não se pode afirmar que a actividade de “貢多拉之旅收益(Gondola Ride)” é uma exigência de conforto para a instalação numa unidade hoteleira e muito menos que é necessário juntar aos serviços principais em obediência a essas necessidades de conforto;*
- 27. Pois, por um lado, nem sequer faz parte do elenco de serviços ou actividades previsto no Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar, aprovado pela Portaria n.º 83/96/M, que precisamente prevê quais os serviços necessários, para fins de conforto e comodidade, para que um Hotel possa ser classificado como de duas, três, quatro ou cinco estrelas e, por outro lado, muito menos é vista como uma necessidade no âmbito da indústria hoteleira;*

28. *Pelo que ainda que fosse de aceitar a definição proposta pela Entidade Recorrida, também nunca se poderia considerar a actividade de “貢多拉之旅收益(Gondola Ride)” como sendo um “serviço complementar” e, nesses termos, sujeita a imposto de turismo;*
29. *Destarte, o acto impugnado viola a lei na interpretação do conceito de “serviços prestados no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros e similares”, designadamente no que concerne aos “serviços complementares” referidos no Decreto-Lei n.º 16/96/M, pois a Entidade Recorrida, verdadeiramente, sujeita a imposto de turismo “tudo o que é debitado ao cliente”;*
30. *Em suma, o acto impugnado está viciado por um erro de direito que se consubstancia em violação de lei, na medida em que é feita pela Administração uma interpretação subjectiva e arbitrária da norma de incidência, sem qualquer apoio nas leis, regulamentos ou portarias em vigor (nem mesmo nas práticas da indústria), sujeitando a imposto de turismo o serviço de “貢多拉之旅收益(Gondola Ride)” que não é legalmente definido como um serviço prestado no âmbito da actividade específica de estabelecimentos hoteleiros nem poderá ser tido como complementar (na medida em que completa ou complementa) o serviço principal de alojamento prestado por aqueles estabelecimentos;*
31. *Pelo exposto, a sujeição a imposto de turismo os montantes facturados pelo serviço de “貢多拉之旅收益(Gondola Ride)” viola o artigo 1.º, n.º 1, alínea a), do RIT, devendo nestes termos a liquidação oficiosa objecto do presente recurso contencioso ser anulada de acordo com os artigos 124.º do CPA e 21.º, n.º 1, alínea d), do CPAC, não se incluindo os rendimentos*

provenientes do serviço de “貢多拉之旅收益 (Gondola Ride)” no montante sujeito a imposto de turismo por conta de serviços prestados e cobrados pelo “B”.

*

Regularmente citada, a Entidade Recorrida contestou nos termos constantes a fls. 73 a 104 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, pugnando pelo não provimento do recurso.

*

Quer a Recorrente, quer a Entidade Recorrida, ambas apresentaram as alegações facultativas, mantendo, no essencial, as posições já tomadas na petição inicial e na contestação.

*

O Ministério Público é de parecer pela improcedência do presente recurso contencioso.

*

Foram colhidos os vistos legais dos Mm^{os} Juizes-Adjuntos.

*

II – Pressupostos Processuais

O Tribunal é o competente.

As partes possuem personalidade e capacidade judiciárias.

Mostram-se legítimas e regularmente patrocinadas.

Não há questões prévias, nulidades ou outras exceções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

*

Foram colhidos os vistos legais dos Mm^{os} Juizes-Adjuntos.

*

III – Factos

Com base nos elementos existentes nos autos, fica assente a seguinte factualidade com interesse à boa decisão da causa:

1. Nos termos da notificação n.º 083/NAJ/CF/2019, foi dado conhecimento à ora Recorrente do despacho do Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças exarado na Proposta n.º 016/NAJ/CF/2019 que indeferiu o recurso hierárquico necessário apresentado contra a liquidação oficiosa do imposto de turismo relativo ao ano de 2014, liquidação essa que fora anteriormente determinada por despacho do Exmo. Senhor Director dos Serviços de Finanças, exarado na proposta n.º 0343/NVT/DOI/RFM/2018, ao abrigo dos artigos 1.º e 5.º do Regulamento do Imposto de Turismo (“RIT”).
2. Manteve-se assim a liquidação oficiosa de MOP\$5,801,487.00 a título de imposto de turismo devido pelo Hotel “B”, com referência ao ano de 2014.

*

IV – Fundamentação

O Mº Pº emitiu o seguinte parecer:

“ ...

Na petição e nas alegações facultativas, a recorrente pediu a parcial anulação do despacho lançado pelo Exmo. Sr. Secretário para Economia e Finanças na Proposta n.º 016/NAJ/CF/2019 e, no fundo, consubstanciado em confirmar a liquidação oficiosa do imposto de turismo referente ao período de Janeiro a Dezembro de 2014, liquidação

que fixou a colecta em MOP\$5,801,487.00 relativa ao estabelecimento B.

Ora, a petição, a contestação e as alegações facultativas de ambas as partes patenteiam, de maneira inequívoca e concludente, que a única questão nuclear consiste em apurar se o espetáculo “Gondola Ride” constituir serviço complementar sujeito ao imposto de turismo?

*

Nos termos do preceito no n.º1 do art.1º do RIT aprovado pela Lei n.º16/96/M, o imposto de selo incide nos serviços prestados no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros e similares, como tal definidos no Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar aprovado pelo D.L. n.º16/96/M e ainda de estabelecimentos do tipo “health club”, saunas, massagens e «karaokes». O seu n.º2 prevê: São excluídos da incidência do imposto: a) O preço dos serviços complementares prestados nos estabelecimentos referidos no artigo anterior, referentes a telecomunicações e lavandarias; b) As taxas de serviço até ao limite de 10%.

De acordo com a regra gramática, a complementaridade distingue-se de acessoriedade, de residualidade, de supletividade e de subsidiariedade, o facto de ter finalidade ou utilidade autónomas não é incompatível com a complementaridade que em sentido comum, significa algo que não é imprescindível, mas constitui contributo e melhoria.

Bem, é consolidada a jurisprudência do Venerando TUI, segundo a qual nos hotéis de cinco estrelas constituem serviços principais o alojamento e as refeições, sendo complementares os restantes aí prestados, e o preço destes serviços complementares a que se refere a conclusão I são tributados em imposto de turismo, com excepção dos referentes a telecomunicações e lavandarias, de acordo com o disposto no n.º2 do art.1.º do Regulamento do Imposto de Turismo, aprovado pela Lei

n.º19/96/M. (cfr. Acórdãos nos Processos n.º9/2016, n.º32/2016, n.º38/2016)

Em Macau, é consabido e notório que o espetáculo “Gondola Ride” se localiza no hotel denominado “B”, traz ao mesmo a reputação mais vasta e, em larga medida, aumentar a sua competência de atrair clientela e enriquecer a sua capacidade concorrencial.

Nesta linha de vista e à luz da brilhante orientação jurisprudencial supra aludida, inclinamos a entender que o espetáculo “Gondola Ride” constitui serviço complementar do hotel “B”, por isso o correspondente preço fica sujeito ao imposto de turismo.

Chegando aqui e sem prejuízo do elevado respeito pelo melhor entendimento em sentido contrário, não podemos deixar de concluir que o despacho em escrutínio está conforme com o disposto no n.º1 do art.1º do RIT, e não enferma da violação de lei arrogada pela recorrente.

Por todo o expendido acima, propendemos pela improcedência do presente recurso contencioso...”

Trata-se duma posição com a qual concordamos na sua íntegra.

Assim e em nome do princípio da economia, fazemos, com a devida vénia, como nossa posição para julgar improcedente do presente recurso contencioso.

*

V – Decisão

Nos termos e fundamentos acima expostos, acordam em julgar improcedente o presente recurso contencioso, mantendo o acto recorrido.

*

Custas pela Recorrente com 8UC taxa de justiça.

Notifique e registe.

*

RAEM, aos 24 de Setembro de 2020.

Ho Wai Neng

Tong Hio Fong

Rui Carlos dos Santos P. Ribeiro

*

Mai Man Ieng