

Processo n.º 43/2020

(Autos de recurso contencioso)

Relator: Fong Man Chong

Data : 30 de Julho de 2020

Assuntos:

- Imposto de turismo e serviço de *Gôndola de Ride*

SUMÁRIO:

I - Dentro da actividade específica que desenvolvem hoje em dia, os hotéis ou estabelecimentos similares 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. 1º, nº 2, al. a), do RIT, são tributados em imposto de turismo.

III - São considerados serviços complementares *os fornecidos directa ou indirectamente pelos estabelecimentos hoteleiros ou similares (nos termos fixados pelo DL nº 16/96/M, de 1 de Abril), destinados principalmente aos seus clientes, relativamente aos quais são cobrados valores, salvo os que a lei excepciona (porque fazem parte de actividade específica hoteleira ou porque são serviços complementares, mas excepcionados pela lei).*

IV - 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.

V – O serviço de Gôndola de Ride, uma vez que reúne os pressupostos referidos na alínea a) do nº 2 do artigo 1º do RIT, sujeita-se ao imposto de turismo.

O Relator,

Fong Man Chong

Processo n.º 43/2020

(Autos de recurso contencioso)

Data : 30/Julho/2020

Recorrente : A (A 有限公司)

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

*

ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA RAEM:

I – RELATÓRIO

A (A 有限公司), Recorrente, devidamente identificado nos autos, discordando do despacho do Secretário para a Economia e Finanças, datado de 14/10/2019 (*que indeferiu o recurso hierárquico interposto pela Recorrente contra o acto de liquidação oficiosa de imposto de turismo relativo ao período de Janeiro a Dezembro de 2012, incidente sobre o serviço de B*), dele veio, em 06/01/2020 interpor o presente recurso contencioso para este TSI, com os fundamentos constantes de fls. 2 a 31, tendo formulado as seguintes conclusões:

1) Vem o presente recurso contencioso interposto do despacho do Exmo. Senhor **Secretário para a Economia e Finanças** exarado na Proposta n.º 014/NAJ/CF/2019, dado a conhecer através do ofício n.º 081/NAJ/CF/2019, que indeferiu o recurso hierárquico necessário apresentado contra a liquidação oficiosa do imposto de turismo relativo ao ano de 2012, liquidação essa que fora anteriormente determinada por despacho do Exmo. Senhor Director dos Serviços de Finanças, exarado na proposta n.º 0521/NVT/DOI/RFM/2017, ao abrigo dos artigos 1.º e 5.º do Regulamento

do Imposto de Turismo ("RIT");

2) 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 "B" 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 "B" 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 Advogada 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 "welness", 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 "B 收益 (B)";

16) Em primeiro lugar, é um facto notório em Macau que o serviço de "B 收益 (B)" não é prestado nesse estabelecimento hoteleiro mas antes na área destinada a comércio denominada como "C 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 "D";

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 "D", 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 "B 收益 (B)" 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 "B 收益 (B)" 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 "B 收益 (B)" 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 "B 收益 (B)" 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 "B 收益 (B)" 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 "B 收益 (B)" 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 "B 收益 (B)" no montante sujeito a imposto de turismo por conta de serviços prestados e cobrados pelo "D".

* * *

Citada a Entidade Recorrida, o Senhor Secretário para a Economia e Finanças veio contestar o recurso com os fundamentos constantes de fls. 77 a 108, tendo formulado as seguintes conclusões:

I. O acto recorrido procedeu a uma explanação detalhada fundamentando e explicando a razão por que vários serviços são enquadráveis na norma de incidência,

designadamente o serviço de B em causa.

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

III. 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.

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

V. O conceito de serviços complementares pressupõe o mesmo fim da actividade principal, de alojamento e restauração e ainda todos os serviços que as exigências de conforto e instalação numa unidade hoteleira tornaram necessário juntar às actividades principais **correspondendo em suma a serviços para benefício dos quais os clientes escolhem ficar alojados na unidade hoteleira que os presta.**

VI. Os serviços previstos para a concessão a um hotel de esta ou aquela categoria correspondem a prestações de serviços incluídos nas exigências de conforto de determinada unidade hoteleira e por isso são considerados serviços complementares incluídos nas actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros independentemente de poderem ser desenvolvidas por um outro agente económico, como por exemplo o serviço de lavandarias - lavandarias e tinturarias - que é qualificado no âmbito da Contribuição Industrial com o código próprio da Tabela de Actividades 95.20.00.

VII. A opção por prestar directamente o serviço, ou disponibilizar certo tipo de produtos, ou, por mera opção de gestão, subcontratar a uma empresa terceira certo tipo de serviços não tem, na óptica da Administração Fiscal, qualquer efeito em termos fiscais, na medida em que o serviço é disponibilizado ao cliente que, a partida, sabe que pode contar com ele, por constar na "lista de serviços disponibilizados e publicitados pelo Hotel". Isto vale quer para o champagne do serviço de minibar, quer para uma refeição romântica para a um casal em lua de

mel em "room service", quer para o mesmo se deslocar no Rolls Royce Phantom num passeio nocturno pela cidade de Macau e, porque não, num cruzeiro no Rio das Pérolas, incluído no "package" das noites de "lua de mel" especialmente concebida pelo departamento de marketing da unidade hoteleira, para "alcançar" este nicho de mercado.

VIII. Quer, como no caso em apreço, o serviço de "B" na área do hotel "D"

IX. É o próprio "D" que considera o serviço de B uma amenidade-comodidade publicitando os passeios de gondola no seu website como "AMENITIES" do Hotel e no site booking.com. contrariamente ao defendido na sua relação com a Administração Fiscal.

X. Os Serviços de Hotelaria na actualidade não se limitam a fornecer o quarto, com a tradicional cama com lençóis de linho branco, e a opção do pequeno almoço continental.

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

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

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

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

XV. Ora, considerando o conceito de serviços complementares que pressupõe para

além da actividade principal todos os serviços que as exigências de conforto e instalação numa unidade hoteleira tomam necessário juntar na actualidade, nele se incluem o serviços de "B".

XVI. Apesar da recorrente afirmar que os serviços em causa não foram prestados nem facturados pelo Hotel mas pela própria recorrente enquanto estabelecimento comercial inscrito no cadastro industrial verifica-se que a recorrente está inscrita para exercer actividades que nada têm nada a ver com as actividades relativas aos serviços "B"

XVII. E que das facturas referentes "B" consta "D Resort Hotel" que corresponde ao nome do estabelecimento da recorrente com cadastro n.º 18XXX6 "D Resort Hotel" que não tem alvará emitido pela Direcção dos Serviços de Turismo o que não faz sentido tendo a recorrente o estabelecimento de hotel designado "D" inscrito no cadastro com o n.º 15XXX4, e com alvará de hotel o que só se entende se for para tentar evitar a tributação em imposto de turismo.

XVIII. E como se deixou sobejamente visto estamos no âmbito de actividades do estabelecimento hoteleiro, "D", anunciadas e publicitadas pelo mesmo, devendo, por isso, ser considerados serviços complementares do hotel.

XIX. Os serviços de "B" foram efectivamente prestados pelo "D" no hotel caindo no âmbito de incidência do imposto de turismo por se enquadrarem nos respectivos serviços complementares (artigos 1.º e 2.º do RIT) e não beneficiarem de qualquer isenção.

XX. Ora, não se encontrando violado o disposto no artigo 1.º RIT, por se encontrar a tributação de acordo com a mesma norma, pela mesma razão manifestamente não há qualquer violação dos princípios da legalidade, da determinação ou tipicidade

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

* * *

O Digno. Magistrado do Ministério Público junto do TSI emitiu o seguinte duto parecer (fls. 188 e 189):

Objecto do presente recurso contencioso é o acto de 14 de Outubro de 2019, da autoria do Exm.º **Secretário para a Economia e Finanças**, que indeferiu o recurso hierárquico interposto por **A** contra o acto de liquidação oficiosa de imposto de turismo relativo ao período de

Janeiro a Dezembro de 2012.

A recorrente entende que o imposto liquidado não é devido no que toca a serviço de "B", porquanto este serviço não cabe no âmbito da norma de incidência constante do artigo 1.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento do Imposto de Turismo (RIT) aprovado pela Lei n.º 19/96/M, norma que assim sai violada.

Diferente é o entendimento da entidade recorrida, que assevera a legalidade do acto e pugna pela improcedência do recurso.

Vejamos.

A questão suscitada prende-se com a fixação do alcance da norma do artigo 1.º, n.º 1.º, alínea a), do RIT, que manda tributar em imposto de turismo os serviços prestados no âmbito das actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros e similares, tal como definidos no DL n.º 16/96/M, de 1 de Abril.

Para o que ora interessa, 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 - artigo 3.º do aludido DL n.º 16/96/M. E o cerne da problemática gira em torno da abrangência que a expressão "actividades específicas" comporta na norma.

Está em causa um imposto indirecto, que incide sobre o preço dos serviços prestados. Mas apenas se prestados no exercício das actividades a que se dedicam os estabelecimentos visados na norma de incidência, entre os quais avultam os hoteleiros. Essas actividades, que a norma apelida de específicas, envolvem naturalmente o alojamento, que, por regra, constitui o serviço prestado a título principal, e uma panóplia de serviços reclamados pelas necessidades modernas de vida e lazer de quem se aloja numa unidade hoteleira. Estes últimos constituem os designados serviços complementares a que alude o artigo 3.º do DL n.º 16/96/M, que, no fundo, visam garantir e aprimorar as condições de comodidade e conforto pressupostas pelo contrato de hospedagem - cf. artigo 798.º do Código Comercial - sendo, por isso, essenciais na actividade empresarial típica da hotelaria. Daí que não possam deixar de integrar as denominadas actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros. Se forem fornecidos ou proporcionados através da unidade hoteleira, como sucedeu, no caso, com os passeios de gôndola, têm que ser considerados serviços prestados no âmbito das actividades específicas de hotelaria e estão sujeitos a imposto de

turismo.

Esta parece a interpretação que melhor se harmoniza com a noção de hospedagem, que, a par do alojamento compreende os *demais serviços inerentes... em condições de comodidade e conforto adequadas*. E é também a que melhor se adequa com a norma do n.º 2 do artigo 1.º do Regulamento do Imposto de Turismo, que apenas exclui da incidência do imposto o preço dos serviços complementares relativos a telecomunicações e lavandarias. O que quer dizer, por um lado, que todos os restantes serviços complementares estão abrangidos pelo imposto, e significa, por outro, que serviços como o de lavandaria ou telecomunicações – que respeitam a actividades estranhas ao escopo clássico da empresa de hotelaria – quando fornecidos pela unidade hoteleira, integram as tais actividades específicas, pois, de contrário, não faria sentido o legislador tê-las excluído expressamente da incidência.

Assim, porque proporcionados pela recorrente no âmbito da sua actividade no ramo hoteleiro, em complemento do alojamento, estavam os serviços prestados sujeitos à incidência de imposto de turismo, pelo que não ocorre a imputada violação da norma de incidência.

Nestes termos, e ante a improcedência dos argumentos da recorrente, o nosso parecer vai no sentido de ser negado provimento ao recurso.

* * *

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpram analisar e decidir.

* * *

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 excepções ou questões prévias que obstem ao

conhecimento do mérito da causa.

* * *

III – FACTOS

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

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

Nos termos dos artigos 68º e ss. do Código do Procedimento Administrativo (CPA), aprovado pelo DL nº 57/99/M, de 11.10.99, e em referência ao recurso interposto em 01.03.19, fica V. Exa. por este meio notificado do conteúdo do despacho do Senhor **Secretário para a Economia e Finanças**, de 14.10.19, exarado na Proposta nº 014/NAJ/CF/2019, de 27 de Setembro, sendo o seu teor o que a seguir se transcreve:

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

Ass.: E, aos 14.10.2019.

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

«Em cumprimento do despacho da Exma. Sra. Coordenadora do NAJ, cumpre que nos pronunciemos sobre o Recurso Hierárquico Necessário, interposto em 01.03.19, pela contribuinte "A", do despacho do Exmo. Senhor Director dos Serviços de Finanças, de 11.12.18, exarado na Proposta n.º 0316/NVT/DOI/RFM/2018, de 19.06.18, notificado pelo ofício n.º 0107/NVT/DOI/RFM/2019, de 22.01.19, que indeferiu a reclamação do acto de liquidação oficiosa de Imposto de Turismo referente ao período de Janeiro a Dezembro de 2012, proferido pelo Senhor Director dos Serviços de Finanças, de 17.11.17, exarado na Proposta n.º 0521/NVT/DOI/RFM/2017, de 09.11.17, que fixou a colecta em Mop\$17,318,749.00 relativo ao estabelecimento "D"

Ao abrigo do n.º 3 do artigo 2.º da Lei n.º 12/2003, cumpre apreciar o presente

recurso hierárquico, o que se faz de seguida:

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

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

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

Entende a recorrente que, de acordo com o artigos 1.º RIT aprovado pela Lei n.º 19/96/M, o artigo 3.º do DL n.º 16/96/M, os artigos 38.º a 40.º da Portaria n.º 83/96/M¹, por serviços complementares deverão ser entendidos aqueles que não constituindo para a clientela um fim em si mesmo, não deixam de ser um meio desta usufruir melhor do serviço principal que é prestado, conforme a definição sufragada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia a propósito do IVA (ponto 24 do Acórdão no âmbito do processo n.º C-308/96, pontos 36 e 37 do Parecer do Advogado Geral daquele Tribunal).

Concluindo que não deve ser cobrado qualquer imposto de turismo em função do serviço de "B" por esse serviço não ser prestado no estabelecimento hoteleiro mas antes na área destinada a comércio denominada como "C Shoppes" sendo uma actividade de entretenimento para os clientes do centro comercial "segundo o conceito veneziano que o inspira tal como o são os

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

espectáculos de rua levados a cabo por vários artistas performativos que se encontram naquela área comercial, não sendo, por isso, direccionado para os clientes do hotel "D". Considera que tal actividade não é complementar à actividade hoteleira desenvolvida pelo "D" porque "*constitui para a respectiva clientela um fim em si mesmo, não tendo qualquer cabimento consi4erá-la como um meio da clientela usufruir melhor do serviço de hotelaria que é prestado*" e que interpretando que a referida actividade recai no âmbito de incidência do imposto de turismo viola o disposto no artigo 1.º RIT.

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

O argumento de que o serviço se destina à população em geral, defendido pela recorrente já em sede de tribunal quanto ao serviço de estacionamento, também não colheu (vide a título de exemplo o Acórdão do TSI 12.0315, proferido no proc. n.º 586/2013) independentemente deste serviço constar como requisito necessário à atribuição da categoria de 5 estrelas.

Refere, igualmente, que a actividade tributária da Administração está sujeita aos princípios da tipicidade e da determinação enquanto expressão do princípio da legalidade e que por isso não pode a Administração Fiscal introduzir critérios subjectivos de apreciação da sua aplicação concreta e que o serviço de "B" não surge referido quer no DL n.º 16/96/M quer no Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar, aprovado pela Portaria n.º 83/96/M, e que não cabe no conceito de serviços complementares nem constitui serviço visto como complementar nas práticas da indústria hoteleira.

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

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

A final a recorrente afirma que o seu entendimento fica reforçado com o facto dos serviços em causa não terem sido prestados nem facturados pelo "D", mas pela própria recorrente enquanto estabelecimento comercial inscrita no cadastro industrial sob o número 12XXX8, concluindo que toda a documentação na posse da F demonstra que o estabelecimento hoteleiro "D" não prestou nem cobrou quaisquer montantes a título de serviços de "B" porque não são serviços relacionados com os serviços de hotelaria, sendo uma actividade estranha à actividade hoteleira, admitindo, no entanto, estar o "D" integrado no complexo que inclui o hotel o centro comercial e o casino, afirmando, contudo, que a zona destinada à circulação de gôndolas não se encontra justaposta às áreas destinadas ao Hotel.

Ora, em sede de reclamação a recorrente veio referir que para além dos serviços de "B" - cuja tributação ora impugna - os serviços de "G - Snack Bar", "G-Retail", também não pertenciam ao hotel "D" mas à sociedade recorrente (cadastro n.º 12XXX8) nem tinham sido levados a cabo nas instalações do hotel mas nas zonas do espaço comercial afectas ao espectáculo do "G" e de circulação de gôndolas, assim como os serviços de "Conventional & Exhibition", "Exhibition/Business/Centre & Other C&E", "Limo", "Car Park", "Mini-Golf" e "Pool & Cabana" que a partir de Novembro de 2012 também não foram prestados pelo hotel "D" mas pela recorrente (cadastro n.º 12XXX8), razão pela qual esta entendeu que não devia ser cobrado o respectivo imposto de turismo, mas tendo aceiteado *a final* a sua tributação não os tendo impugnando nesta sede de recurso hierárquico à excepção dos serviços de "B".

Mas o que a Administração Fiscal apurou, e em relação a todos os serviços, quer em sede de liquidação oficiosa quer em sede de reclamação, é que a sociedade que declara que prestou os serviços² - a recorrente - está inscrita no cadastro industrial sob o n.º 12XXX8, para exercer as actividades classificadas com os códigos n.ºs 50.00.40³, 83.12.00⁴, 83.19.00⁵ e 83.29.00⁶ na respectiva Tabela Geral de Actividades anexa ao Regulamento da Contribuição Industrial o que

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

³ Trabalhos de instalações que concorrem para a construção de edifícios

⁴ Propriedade de casas de habitação

⁵ Operações sobre imóveis n.e.

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

não tem nada a ver com as actividades relativas aos serviços de "Limo", "Car Park", "Mini-Golf", "Pool & Cabana", "G - Snack Bar", "G-Retail" e de "B"!

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

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

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

Que das facturas referentes aos serviços "G - Snack Bar" e "B" (itens 7 e 9) consta "D Resort Hotel" que se considera ser o estabelecimento da recorrente com cadastro n.º 18XXX6 "D Resort Hotel" que não tem alvará emitido pela Direcção dos Serviços de Turismo (licença administrativa) salientando que tal contradiz a afirmação da recorrente de que os rendimentos daqueles serviços pertencem à recorrente com o cadastro n.º 12XXX8;

Concluindo que considerando constar das facturas relativas aos serviços "Conventional & Exhibition", "Exhibition/Business/Centre & Other C&E", "Limo", "Car Park", Mini-Golf, Pool & Cabana, G-Retail (itens 1 a 6 e 8) "D" e também considerando que a circulação de gôndolas e o G estão integrados na área do hotel também os serviços "G-snack bar" e "B" (itens 7 e 9) foram

⁷ Artigo 3.º (Indústrias sujeitas a autorização administrativa ou licença especial)

1. A inscrição ou pagamento da Contribuição Industrial não confere, só por si, autorização para o exercício de qualquer actividade que, por lei, dependa ou venha a depender de autorização administrativa, licença industrial ou de outra natureza.
2. Em relação às actividades cujo exercício dependa de autorização ou licença, a simples declaração à Repartição de Finanças não dispensa os interessados do cumprimento das formalidades que condicionam a autorização ou a emissão da competente licença.

prestados no âmbito do Hotel "D" (cadastro 15XXX4) devendo ser considerados como serviços complementares do hotel "D" (cadastro n.º 15XXX4) e como tal pagar o Imposto do Turismo."

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

Por outro lado, tendo a contribuinte o estabelecimento de hotel designado "D" inscrito no cadastro com o n.º 15XXX4, e com alvará de hotel (licença administrativa da Direcção dos Serviços de Turismo), a contribuinte não usou o estabelecimento com alvará de hotel para exercer as actividades de "B" (nem de "G - snack-bar" e ainda a partir de Novembro de 2012 os restantes) mas usou um estabelecimento sem alvará (licença administrativa da Direcção dos Serviços de Turismo) para exercer as mesmas.

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

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

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

Estamos, pois, no âmbito de actividades de estabelecimento hoteleiro, "D".

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

Ora não tem razão a recorrente.

O artigo 1.º alínea a) do RIT estabelece que "*O imposto de turismo incide sobre os*

serviços prestados no âmbito das actividades específicas de (...) estabelecimentos hoteleiros e similares, como tal definidos no Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril".

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

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

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

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

Estão, pois, compreendidos na incidência do imposto de turismo todos os serviços prestados no âmbito das actividades específicas do estabelecimento hoteleiro que, nos termos definidos no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril, sejam alojamento, refeições e outros serviços complementares, com excepção dos mencionados no n.º 2 do artigo 1.º do RIT: os serviços referentes a telecomunicações e lavandarias (neste sentido Acórdãos do TUI de 08.06.16, Proc. n.º 9/2017⁸, de 22.06.16, Proc. n.º 32/2016, de 29.06.16, Proc. n.º 37/2016).

⁸ I - Nos hotéis de cinco estrelas constituem serviços principais o alojamento e as refeições, sendo complementares os restantes aí prestados.

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

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

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

Com efeito, são excluídos da incidência do imposto o preço dos serviços complementares prestados referentes a telecomunicações e lavandarias e as taxas de serviço até ao

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

limite de 10%, em conformidade com as alíneas a) e b) do nº 2 do artigo 1.º RIT. Com estas exclusões explícitas da incidência veio-se clarificar o enquadramento fiscal destas situações que levantava muitas dúvidas na anterior legislação.

Esta norma (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 nº 1 do artigo 1º do RIT) de forma a evitar o enquadramento no âmbito do respectivo tipo de certas realidades que nele estariam incluídas se tal norma não existisse, no caso, os serviços complementares prestados referentes a telecomunicações e lavandarias.

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

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

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

Ora neste caso concreto a norma de incidência remeteu para o Regulamento da

Actividade Hoteleira e Similar aprovado pelo Decreto-Lei nº 16/96/M a definição de estabelecimentos hoteleiros e similares e é nesse âmbito e no da Portaria nº 83/96M que se deverá aferir, como se disse, o que constitui actividade específica dos estabelecimentos hoteleiros.

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

A este propósito, veja-se os "business centres" que não estão previstos na Portaria nº 83/96/M mas estão previstos em diplomas mais actuais de outras jurisdições, independentemente de serem configurados com requisito necessário ou opcional de acesso a determinadas categorias.

Mas veja-se também no que concerne aos requisitos dos estabelecimento hoteleiros e nomeadamente à classificação de Hotéis na categoria de cinco estrelas – cfr. artigos 37.º, 38.º e 39.º da Portaria nº 83/96/M, de 1 de Abril - a lei considera como critérios exigíveis à atribuição desta categoria, a qualidade do serviço e das instalações, na qual se integram uma série de equipamentos, e prestação de serviços complementares à prossecução da actividade principal, de alojamento e restauração, que permitem alcançar não só a obtenção da categoria de cinco estrelas, bem como proporcionar maior conforto, tendo em vista apoiar e satisfazer clientes, que procuram este tipo de serviços numa unidade hoteleira.

E assim, os serviços previstos para a concessão a um hotel de esta ou aquela categoria correspondem a prestações de serviços incluídos nas exigências de conforto de determinada unidade hoteleira e por isso são considerados serviços complementares incluídos nas actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros independentemente de poderem ser desenvolvidas por um outro agente económico, como por exemplo o serviço de lavandarias - lavandarias e tinturarias - que é qualificado no âmbito da Contribuição Industrial com o código próprio da Tabela de Actividades 95.20.00.

Ou seja, o conceito de serviços complementares pressupõe o mesmo fim da actividade principal, de alojamento e restauração e ainda todos os serviços que as exigências de conforto e instalação numa unidade hoteleira tornaram necessário juntar às actividades principais, tais como por exemplo, cabeleireiro, estacionamento, ginásio ou aluguer de veículos automóveis aos clientes, "business centres", as estruturas de estacionamento com ou sem "valet" parking, "in-suite movies", serviço de limusines e os serviços de "catering" quando disponibiliza refeições em

salas suas, não interessando para o caso de onde veio a comida ou de quem a confeccionou, correspondendo em suma a serviços para benefício dos quais os clientes escolhem ficar alojados na unidade hoteleira que os presta.

A opção por prestar directamente o serviço, ou disponibilizar certo tipo de produtos, ou, por mera opção de gestão, subcontratar a uma empresa terceira certo tipo de serviços não tem, na óptica da Administração Fiscal, qualquer efeito em termos fiscais, na medida em que o serviço é disponibilizado ao cliente que, a partida, sabe que pode contar com ele, por constar na "lista de serviços disponibilizados e publicitados pelo Hotel". Isto vale quer para o champagne do serviço de minibar, quer para uma refeição romântica para a um casal em lua de mel em "room service", quer para o mesmo se deslocar no Rolls Royce Phantom num passeio nocturno pela cidade de Macau e, porque não, num cruzeiro no Rio das Pérolas, incluído no "package" das noites de "lua de mel" especialmente concebida pelo departamento de marketing da unidade hoteleira, para "alcançar" este nicho de mercado.

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

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

E, é preciso que se afirme, sem tibiezas, que se a política fiscal da RAEM consagrou este imposto, o qual tem uma taxa de apenas 5%, meramente residual se comparada com o que é a média e a moda (em termos estatísticos) em outros ordenamentos jurídicos, como por exemplo na República Portuguesa, que só a título de imposto sobre o valor acrescentado, aplicado indiscriminadamente a todos os serviços, incide presentemente sobre o consumidor uma taxa de 6%, 13% ou de 23%!

Todos estes serviços, que também podem ser consubstanciados na disponibilização de produtos, como é o caso de bebidas, comida no quarto, tabaco, serviço de escritório (fax, computador, sala de conferencias ou reuniões), estacionamento, "valet parking", viatura com

motorista, filmes, massagem, e outros serviços de beleza, são inquestionavelmente complementares e fazem parte da nova realidade complexa em que se tomou a actividade de hotelaria.

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

Transcreve-se o Acórdão do TSI de 05.11.15, Proc. n.º 341/2015 confirmado pelo Acórdão do TUI de 08.06.16 Proc. n.º 912016:

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

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

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

Como é do conhecimento comum, a generalidade dos turistas, e designadamente o cliente "tipo" de um hotel classificado com 5 estrelas como o Hotel "D", excepto os que vêm a Macau exclusivamente para jogar nos casinos, pretendem maximizar a viagem a Macau com

experiências diversas nas quais o passeio de Gôndola se integra.

Ora, considerando o conceito de serviços complementares que pressupõe para além da actividade principal todos os serviços que as exigências de conforto e instalação numa unidade hoteleira tornam necessário juntar na actualidade, nele se incluem o serviços de "B".

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

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

Termos em que se apresentam as seguintes

一、結論

GONCLUSÕES

1. 雖然上訴人肯定由其提供 B 服務和發出發票，而非 "D" 所為，但是，根據稅務當局調查所得，對於 G 小賣部和 G 零售服務，雖然其申辯等同有關服務一樣，沒有在酒店設施內進行，而是在 G 表演和 B 往來的商業區作出；對於會展、商務中心及其他會展、轎車、停車場、迷你高爾夫球場、泳池和池畔小屋等服務，"D" 酒店自 2012 年 11 月起已沒有提供這些服務，而上訴人最終接納課稅，是上訴公司申報其提供服務，營業稅檔案編號為 12XXX8，以《營業稅規章》的《行業總表》代號 50.00.40、83.12.00、83.19.00 和 83.29.00 經營業務，這些業務至少不會涉及轎車、停車場、迷你高爾夫球場、泳池和池畔小屋、G 小賣部、G 零售和 B 等服務。

Apesar da recorrente afirmar que foi ela quem prestou os serviços de "B" e quem os facturou e não o Hotel "D", o que a Administração Fiscal apurou,- e em relação a também aos serviços de "G-Snack Bar" e "G-Retail" que como os serviços ora em causa também alegou que não foram levados a cabo nas instalações do hotel mas na zona do espaço comercial afectas ao espectáculo do "G" e da circulação de gôndolas, e aos serviços de "Conventional & Exhibition", "Exhibition/Business/Centre & Other C&E", "Limo", "Car Park", "Mini-Golf", "Pool & Cabana" que a partir de Novembro de 2012 também não foram prestados pelo hotel "D" e cuja tributação a

recorrente acabou por aceitar - é que a sociedade que declara que prestou os serviços - a recorrente - está inscrita no cadastro industrial sob o n.º 12XXX8, para exercer as actividades classificadas com os códigos n.ºs 50.00.40, 83.12.00, 83.19.00 e 83.29.00 na respectiva Tabela Geral de Actividades anexa ao Regulamento da Contribuição Industrial o que não tem nada a ver pelo menos com as actividades relativas aos serviços de "Limo", "Car Park", "Mini-Golf", "Pool & Cabana", "G - Snack Bar", "G-Retail" e de "B"!

2. 在 2012 年的發票中，只有涉及會展、商務中心及其他會展、轎車、停車場、迷你高爾夫球場及泳池和池畔小屋(第 1 至 6 項目)等服務的 11 月和 12 月的發票上，載有上訴公司的名稱。

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

3. 涉及會展、商務中心及其他會展、轎車、停車場、迷你高爾夫球場及泳池和池畔小屋(第 1 至 6 項目)等服務的 2012 年 1 月至 10 月的發票 以及涉及 G 零售服務(第 8 項目)的 2012 年 1 月至 2 月的發票清楚載明"D"。

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

4. 關於 G 小賣部和 B 服務的發票(第 7 和 9 項目)，載有"D Resort Hotel"，該酒店被視為"D Resort Hotel"，是上訴人的商號，檔案編號是 18XXX6，沒有旅遊局發出的執照(行政准照)。

E que das facturas referentes aos serviços "G - Snack Bar" e "B" (itens 7 e 9) consta "D Resort Hotel" que se considera ser o estabelecimento da recorrente com cadastro n.º 18XXX6 "D Resort Hotel" que não tem alvará emitido pela Direcção dos Serviços de Turismo (licença administrativa);

5. 為此，結論是，由於有關會展、商務中心及其他會展、轎車、停車場、迷你高爾夫球場、泳池和池畔小屋及 G 小賣部(第 1 至 6 項和第 8 項)等服務的發票載有"D"，亦由於 B 往來和 G 列入酒店範圍，而 G 小賣部和 B(第 7 和 9 項)亦在"D"酒店(檔案編號 15XXX4)範圍內提供服務，故應視為"D"酒店的輔助性服務，如此應繳納旅遊稅。

Pelo que conclui que considerando constar das facturas relativas aos serviços

"Conventional & Exhibition", "Exhibition/Business/Centre & Other C&E", "Limo", "Car Park", Mini-Golf, Pool & Cabana, G-Retail (itens 1 a 6 e 8) "D" e também considerando que a circulação de gôndolas e o G estão integrados na área do hotel também os serviços "G-snack bar" e "B" (itens 7 e 9) foram prestados no âmbito do Hotel "D" (cadastro 15XXX4) devendo ser considerados como serviços complementares do hotel "D" (cadastro n.º 15XXX4) e como tal pagar o Imposto do Turismo."

6. 納稅人有稱為"D"酒店的商號, 其檔案編號為 15XXX4, 具有酒店執照(旅遊局的行政準照), 奇怪的是納稅人不以具酒店執照的商號經營"B"業務(包括 G 小賣部及自 2012 年 11 月起的其餘業務), 卻以無執照(旅遊局的行政準照)商號經營這些業務。

Ora, tendo a contribuinte o estabelecimento de hotel designado "D" inscrito no cadastro com o n.º 15XXX4, e com alvará de hotel (licença administrativa da Direcção dos Serviços de Turismo), estranho é a contribuinte não ter usado o estabelecimento com alvará de hotel para exercer as actividades de "B" (nem de "G - snack-bar" e ainda a partir de Novembro de 2012 os restantes) mas ter usado um estabelecimento sem alvará (licença administrativa da Direcção dos Serviços de Turismo) para exercer as mesmas.

7. 還向我們表示在酒店提供的服務卻不是由酒店提供!!!

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

8. 如果已申報為"D"酒店商號的收入, 則上述各項服務應繳納旅遊稅, 故從事實推定有逃避旅遊稅的嫌疑。

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

9. 這些服務是依職權結算的標的, 尤其是在酒店範圍內提供的"B"服務, 應視為酒店的輔助性服務。

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

10. 上訴人是 4 月 1 日第 16/96/M 號法令第三條所界定的酒店場所的所有人, 通用《旅遊稅規章》第一條和第二條規定, 屬旅遊稅的課徵對象。

Enquanto proprietária de um estabelecimento hoteleiro assim definido nos termos do

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

11. 立法者不僅將為發展主要業務、住宿和餐飲而提供服務的價格列為課徵對象，還將輔助性服務的價格列為課徵對象，僅不計算在通訊以及洗衣方面提供的輔助性服務的價格和直至百分之十的服務費，詳《旅遊稅規章》第一條第二款 a)項和 b)項規定。

O legislador sujeita à incidência tributária do imposto de turismo, não só o preço relativo aos serviços prestados na prossecução da actividade principal, de alojamento e restauração, como também incide sobre o preço dos serviços complementares, apenas excluindo o preço dos serviços referentes a telecomunicações e lavandarias, e a taxas de serviço até ao limite de 10% - cfr. artigo 1.º, nº 2, alínea a) e b) RIT.

12. 酒店場所提供的輔助性服務應課稅，而在通訊和洗衣方面提供的服務則不列入課徵對象的規定內。

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

13. 課徵對象的規定引用第 16/96/M 號法令核准的《酒店業及同類行業之規章》有關酒店和同類場所的定義，在這個範圍內和在第 83/96M 號訓令第三十七條、三十八條和三十九條範圍內，正如所說，應評估酒店場所本身業務是甚麼。

A norma de incidência remeteu para o Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar aprovado pelo Decreto-Lei n.º 16/96/M a definição de estabelecimentos hoteleiros e similares e é nesse âmbito e no da Portaria n.º 83/96M - artigos 37.º 38.º e 39.º - que se deverá aferir, como se disse, o que constitui actividade específica dos estabelecimentos hoteleiros.

14. 為批給星級酒店而指定的服務，是符合列入指定酒店業單位舒適要求而提供的服務，被視為列入酒店場所本身業務的輔助性服務，且不取決於可否由另一經濟代理人進行。

O serviços previstos para a concessão a um hotel de esta ou aquela categoria por corresponderem a prestações de serviços incluídos nas exigências de conforto de determinada unidade hoteleira são considerados serviços complementares incluídos nas actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros independentemente de poderem ser desenvolvidas por um outro agente económico.

15. 行政法律不能規定所有可由酒店業單位提供的輔助性服務，因為面對酒店供需

的不斷演變，這在客觀上是不可能的。

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

16. 澳門現況表現在提供多元享受的服務，雖然立法者沒有作出規定，然而，對於酒店和同類行業“輔助性服務”，以一項含不定概念的開放性規定作為預防，而這個不確定概念是可確定的。

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

17. 這即是說，輔助性服務的概念是與主要業務、住宿和餐飲的相同目的為前提，而要求酒店業單位有舒適設施且提供的所有服務仍需附入主要業務，例如，理髮店、停車場、健身房或客人租賃車輛、商業中心、有或無代客泊車的停車場、房內電影、轎車服務，以及在其宴會廳提供食物的餐飲服務，無需理會食物來自何處或誰人準備，總之符合客人選擇留宿是因為能享用酒店業單位提供這些服務，而提供這些服務的目的是推廣酒店業單位。

Ou seja, o conceito de serviços complementares pressupõe o mesmo fim da actividade principal, de alojamento e restauração e ainda todos os serviços que as exigências de conforto e instalação numa unidade hoteleira tomaram necessário juntar às actividades principais, tais como por exemplo, cabeleireiro, estacionamento, ginásio ou aluguer de veículos automóveis aos clientes, “business centres”, as estruturas de estacionamento com ou sem “valet” parking, “in-suite movies”, serviço de limusines e os serviços de “catering” quando disponibiliza refeições em salas suas, não interessando para o caso de onde veio a comida ou de quem a confeccionou, correspondendo em suma a serviços para benefício dos quais os clientes escolhem ficar alojados na unidade hoteleira que os presta, tendo como objectivo a promoção da respectiva unidade hoteleira.

18. 為此“B”服務也符合客人選擇留宿是因為能享用酒店業單位提供的服務，而這需列入輔助性服務的法律概念中。

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

19. 正如眾所周知，普遍旅客，尤其是如“D”這類五星級酒店的客人，除了專門來澳博彩的客人，均要求在澳門以多種體驗盡享旅遊，這些體驗包括了 B 的遊樂。

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

20. 所有這些輔助性服務現今對於酒店業單位吸引顧客注意及爭取客源來說都是不可少的，這些服務並不限於娛樂場賭客，同樣也面向遊客，這些遊客是為了體驗澳門的獨特風情，如體驗過去的東西方交融地、聯合國教科文組織認定的文化遺產和各種美食，又或體驗多功能科技廳舉辦的會展中心、國際演藝明星演出、音樂會、電影、體育、婚慶等嶄新一面。

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

21. 上述服務屬《旅遊稅規章》第一條和第二條所指的課徵對象，為此未能核實上訴人針對被上訴行為指控的任何瑕疵。

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

綜上所述，本必要訴願理由應視為不成立，建議 閣下駁回。

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

呈上級考慮。

À consideração superior de V.Exa.,»

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

da Região Administrativa Especial de Macau.

Com os melhores cumprimentos,

Direcção dos Serviços de Finanças na RAEM, aos 21 de Outubro de 2019.

* * *

IV – FUNDAMENTOS

Neste recurso única questão importa analisar e decidir é a de saber se é devido ou não o imposto de turismo no que toca ao serviço de "B".

No entender da Recorrente, este serviço não cabe no âmbito da norma de incidência constante do artigo 1.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento do Imposto de Turismo (RIT), aprovado pela Lei n.º 19/96/M, de 19 de Agosto, norma que assim sai violada.

A questão suscitada prende-se com a fixação do alcance da norma do artigo 1.º, n.º 1.º, alínea a), do RIT, que manda tributar em imposto de turismo os serviços prestados no âmbito das actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros e similares, tal como definidos no DL n.º 16/96/M, de 1 de Abril.

Reza o art. 1º do RIT:

Artigo 1.º

(Incidência real)

1. O imposto de turismo incide sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de:

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

b) Estabelecimentos do tipo "health club", saunas, massagens e «karaokes».

2. São excluídos da incidência do imposto:

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

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

Ora, se o imposto incide sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros definidos, como tal, no DL nº 16/96/M, importa espreitar o que dispõe o art. 3º desse diploma.

Tal preceito proclama:

«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».

Daqui resulta que o principal serviço que o estabelecimento hoteleiro presta é o *alojamento*, podendo ainda fornecer “*refeições*”.

A dúvida que logo nos assalta é sobre a função que na frase ocupa a expressão “*e outros serviços complementares*”. À primeira vista poderíamos dizer que “*e*” seria uma conjunção com uma natureza copulativa (com o sentido de adição ou cumulação) e, então, as “*refeições*” seriam *também* serviços complementares. Mas só à primeira vista é assim.

Na verdade, os hotéis de 2 a 5 estrelas integram o grupo 1 dos estabelecimentos hoteleiros (art. 5, nº1, do DL nº 16/96/M) e “*reúnem, como serviços principais, o alojamento e a alimentação a par de serviços complementares*”, tal como o afirma o art. 5º, nº3, do diploma.

Ou seja, os “*serviços principais*” são, portanto, o *alojamento e a*

alimentação. Fora disso, estaremos perante “*serviços complementares*”.

Não é pela primeira vez que este TSI é chamado para se pronunciar sobre esta matéria, a propósito de conceito de actividades complementares referidas no artigo 1º/1-c) do RIT, no acórdão do processo nº 341/2015, de 05/11/2015, consignou-se a seguinte doutrina:

“(…)

É evidente que os hotéis de 5 estrelas devem possuir:

- “*Telefone ligado à rede geral para uso dos clientes*” (art. 4º e 38º, al. l), da Portaria nº 83/96/M, de 1/04). É um serviço que, quando utilizado para efectuar chamadas pelos clientes, é pago a um preço que não corresponde ao cobrado habitualmente pelo serviço de telefone doméstico.

- “*Cofres individuais para guarda de valores*” (art. 38º, al. b), Portaria cit.);

- “*Instalações de cabeleireiro*” (art. 38º, al. g), cit. dip.);

- “*Televisão, rádio ou outros sistemas de som em todos os aposentos*” (art. 38º, al. j), cit. dip.);

- “*Parques de estacionamento*” (art. 38º, al. m), cit. dip.);

- “*Piscina, interior ou exterior*” (art. 38º, nº3, cit. dip.);

- “*Serviços de agência de viagens e de câmbio de moeda*” (art. 38º, nº4, cit. dip.).

- “*Serviço de lavandaria e engomadoria*” (art. 82º, cit. dip.).

Como é bom de ver, há portanto serviços variados, pelos quais o hotel poderá cobrar um preço extraordinário (porque não faz parte do preço do alojamento).

Por isso é que “*nos aposentos devem existir informações sobre os diferentes serviços à disposição dos clientes e respectivos custos, bem como sobre os preços dos*

produtos que estejam à disposição dos mesmos nos aposentos" (art. 81º, nº1, cit. Portaria) e que *"as facturas a apresentar aos clientes para liquidação das despesas efectuadas devem discriminar, para além das dormidas, todos os restantes consumos e despesas, bem como as taxas e impostos que sobre eles incidam."* (art. 78º da Portaria cit.).

Por conseguinte, há serviços que são *principais*, outros que são *complementares*, uns e outros dentro da mesma actividade específica de hotelaria. Não é propriamente a actividade específica que gera necessariamente o imposto, mas sim os serviços que são prestados no seu âmbito.

Ou seja, quando o preceito alude às *actividades específicas* está a referir-se às actividades desenvolvidas no âmbito da hotelaria, sejam principais, sejam complementares. E como se sabe, entre os serviços complementares há hoje em dia um cada vez maior número de prémios e benesses prestados pelos hotéis de maneira a facilitar a angariação de clientes, proporcionando-lhes melhor conforto e tranquilidade, facilitando-lhes a estadia, garantindo-lhes uma melhor qualidade de vida enquanto estiverem sob o seu "abrigo".

Ora, o que o art. 1º do RIT afirma é que os serviços da actividade de específica de hotelaria estão sujeitos a incidência real de imposto. A lei não introduz qualquer distinção dentro dos serviços complementares. E não se diga que o legislador não pensou em serviços que são próprios de um outro ramo de actividade quando, por exemplo, admitiu que os hotéis pudessem ter um serviço de *"agência de viagens"* e de *"câmbio de moedas"*.

Repare-se, por exemplo, nesta curiosidade: o serviço de lavandaria dos hotéis é considerado *complementar* dentro da "actividade específica do estabelecimento hoteleiro", apesar de constituir uma actividade com código próprio na tabela de actividades 95.20.00 (Lavandarias e tinturarias") anexa à Lei nº 15/77/M, de 31/12 (Contribuição Industrial). Como se vê, o legislador do imposto de turismo sabe bem que entre os serviços complementares prestados nos hotéis alguns há que constituem objecto de incidência real de outro tipo de impostos. Mas que, por serem também prestados no âmbito da actividade específica do estabelecimento hoteleiro ficam sujeitos a incidência do imposto de turismo.

Pergunta-se: Todos os serviços complementares estão abrangidos por essa incidência real?

A resposta é: Quase todos, uma vez que a lei apenas exclui os serviços complementares de telecomunicações e lavandaria (nº2, cit. art. 1º).

É claro que se pode contra-argumentar com dois exemplos: por que motivo haverão os hotéis de pagar o imposto de turismo por cobrança do preço do *aparcamento* na garagem do hotel, se os proprietários dos parques de estacionamento da cidade não o pagam, uma vez que não fazem parte do âmbito de incidência do art. 1º e 2º do RIT? E porque haverão de pagá-lo, se os próprios operadores de viagens que vendem bilhetes de avião o não pagam também?

A resposta parece simples:

Não pagam o IT, porque todos esses agentes económicos, além da contribuição industrial a que houver lugar, já pagarão o imposto complementar de rendimentos sobre os lucros líquidos, incluindo, naturalmente, os que resultarem do exercício daquelas actividades. Não pagam o imposto de turismo, porque este é exclusivo da actividade relacionada com o turismo!

*

3 – Dito isto, importa descer ainda mais à minúcia da natureza do imposto.

Trata-se de um *imposto indirecto* que incide sobre a “*prestação de um serviço*” que foi criado pela Lei nº 15/89/M de 22 de Novembro.

De acordo com esse diploma o imposto incidia sobre “*a importância das contas facturadas*” (art. 2º), o que por isso mesmo impunha a emissão de “*documento comprovativo das vendas efectuadas e dos serviços prestados*” (art. 5º, nº1) e cujo valor “*a entregar será calculado sobre o montante total das receitas facturadas ou das receitas escrituradas nos documentos de registo das vendas efectuadas e dos serviços prestados*” (art. 6º, nº2). Repare-se, já nesse tempo, o imposto atendia simplesmente ao valor da facturação, mesmo que esta não correspondesse a uma receita líquida, a um lucro da actividade.

Esse diploma foi revogado pela Lei nº 19/96/M, de 19 de Agosto, mas quanto à incidência real continuou a afirmar que ele incide sobre os “*serviços prestados*” (art. 1º, nº1), impondo a emissão de facturas ou documentos equivalentes onde conste a “*Quantidade e designação usual dos serviços prestados, o respectivo preço e montante do imposto liquidado*” (art. 16º, nº1, al. b)), sendo certo ainda que “*Os registos das operações*

realizadas diariamente podem ser efectuados pelo montante global recebido pelas prestações de serviços” (art. 17º, nº2).

Ou seja, a base da tributação perseguida pelo RIT não é o “rendimento” (para isso há o Imposto Complementar de Rendimentos), não é o lucro da actividade, é simplesmente o “*serviço prestado*” e o respectivo valor. É que, repetimos, este é um *imposto indirecto* que incide sobre a prestação de um serviço e a sua receita (**José Hermínio Paulo Rato Rainha**, *Impostos de Macau*, Universidade de Macau, 1997, pág. 188). Obviamente, não sendo fixo ou determinado legalmente o valor a cobrar, a sua liquidação depende de um “valor tributável”, que no caso é o “*preço dos serviços prestados*” (art. 5º). Tão simples quanto isto!

O legislador, portanto, não se preocupa em saber se aquele preço inclui alguma margem de lucro, se ele foi fixado pelo estabelecimento hoteleiro em causa ou se, por ser mero intermediário, apenas é o cobrador do preço que posteriormente entrega a terceiro. Portanto, o “preço” (art. 5º) não é necessariamente o “rendimento” e o autor do RIT sabia-o bem quando assim legislou.

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

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

Concluindo, porque os serviços aqui em causa (rendimentos de garagem, estacionamento, serviços de transporte, aluguer de equipamentos, fotocópias, serviços de

correio, edredão, venda de amenidades e jornais) não fazem parte do âmbito da exclusão da incidência real, cremos que andou bem a Administração Fiscal.⁹

Improcede, pois, o primeiro fundamento do recurso (violação do art. 1º do RIT).”

Estas considerações valem, *mutadis mudantis*, para o caso em apreço, apesar de serem diferentes as actividades exercidas pelo sujeito passivo fiscal, mas o critério deve ser idêntico.

Ora, para os efeitos do artigo 1º/1-a) do RIT, são considerados serviços complementares *os fornecidos directa ou indirectamente pelos estabelecimentos hoteleiros ou similares (nos termos fixados pelo DL nº 16/96/M, de 1 de Abril), destinados principalmente aos seus clientes, relativamente aos quais são cobrados valores, salvo os que a lei exceptiona (porque fazem parte de actividade específica hoteleira ou porque são serviços complementares, mas exceptonados pela lei).*

Não interessa o modo e o local onde são fornecidos tais serviços, desde que é o hotel que permite o seu fornecimento e cobra preços. O exemplo que podemos dar é que uma pessoa que monte uma tenda em determinado ponto turístico onde comercializa certos produtos, certamente tal preço não está sujeito ao imposto de turismo nos termos do DL citado, já que não é um hotel que proporciona tais serviços.

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

Presentemente em Macau a realidade traduz-se na oferta de serviços

⁹ Também o Ac. do TSI, de 12/03/2015, Proc. nº 586/2013 entendeu, mesmo que por outras razões, que fora os dois casos de exclusão do art. 1º, nº2, al. a), o imposto seria devido.

de uma diversificação e sofisticação tal que o legislador, embora não tenha previsto, sabedoramente acautelou ao enunciar uma norma aberta com o conceito abrangente, de "*serviços complementares*" de estabelecimentos hoteleiros e similares.

Nesta óptica, o legislador sujeita à incidência tributária do imposto de turismo, não só o preço relativo aos serviços prestados na prossecução da actividade principal, de alojamento e restauração, como também incide sobre o preço dos serviços complementares, apenas excluindo o preço dos serviços referentes a telecomunicações e lavandarias, e a taxas de serviço até ao limite de 10% - cfr. artigo 1º, nº 2, alínea a) e b) RIT.

Aqui, podemos citar um outro exemplo para esclarecer o raciocínio que deve valer-se: ao nível de serviços de transporte proporcionados por um hotel, existem dois tipos: transporte colectivo, popularmente designado por "*settle bus*", este não está sujeito ao imposto de turismo por não cobrar preço aos seus utentes, não obstante tal serviço ser fornecido pelo hotel. Diferentemente, quando alguém alugar um veículo (com ou sem condutor) fornecido por um hotel, para ir a determinado local e tem de pagar o preço fixado pelo hotel, estes serviços já ficam sujeitos ao imposto de turismo.

Pelo que, os serviços de B, uma vez que são fornecidos no âmbito de serviços da Recorrente e cobra-se preço aos seus utentes, reunindo-se os pressupostos tributários, estão sujeitos ao IT nos termos do citado DL, **não merece censura a decisão recorrida, julgando-se assim improcedente o recurso em análise.**

*

Síntese conclusiva:

I - Dentro da actividade específica que desenvolvem hoje em dia, os hotéis ou estabelecimentos similares 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. 1º, nº 2, al. a), do RIT, são tributados em imposto de turismo.

III - São considerados serviços complementares *os fornecidos directa ou indirectamente pelos estabelecimentos hoteleiros ou similares (nos termos fixados pelo DL nº 16/96/M, de 1 de Abril), destinados principalmente aos seus clientes, relativamente aos quais são cobrados valores, salvo os que a lei excepciona (porque fazem parte de actividade específica hoteleira ou porque são serviços complementares, mas excepcionados pela lei).*

IV - 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.

V – O serviço de Gôndola de Ride, uma vez que reúne os pressupostos referidos na alínea a) do nº 2 do artigo 1º do RIT, sujeita-se ao imposto de turismo.

*

Tudo visto, resta decidir.

* * *

V - DECISÃO

Em face de todo o que fica exposto e justificado, os juízes do TSI acordam em **julgar improcedente o recurso**, confirmando-se a decisão recorrida.

*

Custas pela Recorrente que se fixa em 6 UCs.

*

Notifique e Registe.

*

RAEM, 30 de Julho de 2020.

Fong Man Chong

Joaquim Teixeira de Sousa

Ho Wai Neng

Tong Hio Fong