

Processo n.º 37/2016.

Recurso jurisdicional em matéria administrativa.

Recorrente: A

Recorrido: Secretário para a Economia e Finanças.

Assunto: Hotéis de cinco estrelas. Serviços principais e complementares. Imposto de turismo.

Data da Sessão: 29 de Junho de 2016.

Juízes: Viriato Manuel Pinheiro de Lima (Relator), Song Man Lei e Sam Hou Fai.

SUMÁRIO:

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 II são tributados em imposto de turismo, com exceção 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.

O Relator,

Viriato Manuel Pinheiro de Lima

**ACORDAM NO TRIBUNAL DE ÚLTIMA INSTÂNCIA DA REGIÃO
ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE MACAU:**

I – Relatório

A, interpôs recurso contencioso de anulação do despacho do Secretário para a Economia e Finanças, de 30 de Janeiro de 2015 que indeferiu recurso hierárquico do acto do Director da Direcção dos Serviços de Finanças, que, por sua vez, indeferira reclamação da liquidação do Imposto de Turismo, atinente ao período de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 2011.

O **Tribunal de Segunda Instância** (TSI), por acórdão de 4 de Fevereiro de 2016, negou provimento ao recurso.

Inconformada, interpõe A recurso jurisdicional para o **Tribunal de Última Instância** (TUI), suscitando as seguintes questões:

1.^a - A verba relativamente ao valor facturado no âmbito da prestação de serviços de limousines, não resulta de um serviço prestado pela recorrente. Resulta dos autos que esse

serviço é prestado por uma entidade terceira.

2.^a - É actividade específica de um estabelecimento hoteleiro a prestação do serviço de alojamento, com ou sem o fornecimento de refeições, e outros serviços complementares.

Apenas são tributáveis em IT os serviços que se relacionam com o alojamento, e não toda e qualquer actividade ou serviço que é prestado no estabelecimento hoteleiro da recorrente sem qualquer conexão com a actividade específica.

O Acórdão recorrido atribui ao termo serviços complementares uma abrangência que não encontra fundamento na norma de incidência, enquadrando nesse conceito todas as actividades realizadas num estabelecimento hoteleiro, sem verificação da existência de conexão com a actividade específica de alojamento, admitindo a introdução no RIT de factos tributários inexistentes de acordo com a vontade legislativa, em termos da norma de incidência.

Interpretação que conduz à integração de lacunas pela aplicação das regras da integração analógica, absolutamente vedadas em sede de Direito Fiscal, em especial quando visem os elementos essenciais do regime tributário, maxime, a incidência.

Incorreu o Acórdão do V. Tribunal de Segunda Instância na errada interpretação e aplicação dos artigos 1.º, 2º e 5º do RIT e das regras de interpretação das normas fiscais.

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso.

II – Os factos

O acórdão recorrido considerou provados os seguintes factos:

1 - Durante o ano de 2011 a recorrente procedeu à entrega nos cofres da RAEM, do Imposto de Turismo cobrado pelos serviços prestados na sua unidade hoteleira nos meses de Janeiro a Dezembro do referido ano.

2 - Em 3 de Maio de 2014 a recorrente recepcionou uma notificação do acto de liquidação de IT, proferido ao abrigo dos n.ºs 1 e 2 do artigo 8.º do Regulamento do Imposto de Turismo mediante o qual foi apurada uma colecta de MOP 14,089,555.00 (catorze milhões, oitenta e nove mil, quinhentas e cinquenta e cinco Patacas) relativo ao estabelecimento [Hotel (1)], com o cadastro N.º XXXXXX (Documento nº 2 junto com a p.i.).

3 - A liquidação supra identificada reporta-se a um período de tributação que engloba os meses de Janeiro a Dezembro desse ano, e respeita a diversos serviços alegadamente prestados pela recorrente no âmbito da actividade hoteleira que desenvolve.

4 - Em 27 de Maio de 2014, atendendo a que o prazo de cobrança voluntária do imposto liquidado terminava 30 dias após a recepção da referida notificação, a recorrente procedeu, sob reserva, ao pagamento da respectiva colecta (Documentos n.ºs 3 e 4 junto com a p.i).

5 - Apresentada a competente reclamação dirigida à Senhora Directora dos Serviços de Finanças, que veio a ser indeferida, foi interposto em 8 de Agosto de 2014 recurso hierárquico necessário dirigido ao Senhor Chefe do Executivo.

6 - Antecedeu a decisão do recurso hierárquico a seguinte Proposta n.º XXX/XXX/XX/2015, de 21/01/2015:

«Em cumprimento do despacho da Exma. Sra. Coordenadora do NAJ, cumpre que nos pronunciemos sobre o Recurso Hierárquico Necessário, interposto em 08.08.14, pela contribuinte “A”, ao abrigo do disposto no artigo 2.º da Lei n.º 12/2003, conjugado com a alínea a) do artigo 6º do Decreto-Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto e do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, do despacho da Exma. Sra. Directora dos Serviços de Finanças, de 17.06.14, exarado na Proposta n.º XXX/XXX/XXX/XXX//2014, de 12.06.14, notificado pelo ofício n.º XXXX/XXX/XXX/XXX/2014, de 11.07.14, que indeferiu a reclamação do acto de liquidação oficiosa de Imposto de Turismo referente ao período de Janeiro a Dezembro de 2011, proferido pelo Senhor Subdirector dos Serviços de Finanças, de 24.04.14, que fixou a colecta em Mop\$14,089,555.00 relativo ao estabelecimento “A”.

A recorrente, inconformada com a decisão, alega que o acto administrativo padece do vício de falta de fundamentação, por ofensa dos artigos 113º, 114.º, 115.º do CPA, do vício de, violação de lei, por ofensa ao disposto nos artigos 1.º, 2.º e 5.º do RIT, ao artigo 86.º do CPA, ao artigo 15.º da Lei n.º 14/2010 (Lei do Orçamento para o ano de 2011) e aos

Princípios da boa fé, da legalidade e da tipicidade, solicitando, nos termos dos artigos 124.º e 125.º do CPA seja revogado o acto da Senhora Directora dos Serviços de Finanças, de 17.06.14, que indeferiu o pedido de anulação do acto de liquidação de Imposto de Turismo relativo ao ano de 2011, formulado pela ora recorrente em sede de reclamação, por verificação dos vícios alegados e que se dê cumprimento ao n.º 2 do artigo 86.º do CPA, na medida em que não carecem de melhor prova os factos alegados por serem do conhecimento da entidade recorrida.

I. Vício de violação de lei - falta de fundamentação

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

Considerando a recorrente que “fica assim a contribuinte no desconhecimento absoluto quanto à sustentação da subsunção legal efectuada pela administração fiscal, relativamente aos mencionados serviços e conseqüente sujeição a tributação em sede de Ir, sendo a notificação do acto recorrido omissa quanto às normas que sustentam essa tributação o que conduz, manifestamente, à insuficiência de fundamentação que se mantém desde o acto reclamado até ao acto ora recorrido.”

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

Concluindo que “não poderá deixar de se concluir que o acto recorrido se encontra insuficientemente fundamentado, por força do n.º 2 do artigo 115.º do CPA, o que

consubstancia vício de forma que o invalida e que justifica se requeira a sua anulação, ao abrigo dos artigos 124.º e 125.º, ambos do CPA.”

Da falta de fundamentação

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

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

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

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

Para verificar os dados o Núcleo Fiscal emitiu um ofício no dia 19 de Junho de 2013, como anexo 1 (fls. 487) pedindo os nomes dos estabelecimentos e respectivos números de cadastro, que tinham os rendimentos constantes do Mapa 2 da Declaração M/1.

Em conformidade com a resposta da contribuinte/recorrente, em 23/07/2013 (fls. 484), foram apurados os elementos relevantes e discriminados os rendimentos de acordo com os itens constantes do mapa 3 da Proposta n.º XXXX/XXX/XXX/XXX/2014.

Resulta inequívoco, pelo que antecede, que o acto de liquidação oficiosa se encontra devidamente fundamentado na Proposta n.º XXXX/XXX/XXX/XXX/2014, que mereceu a concordância do Senhor Subdirector dos Serviços de Finanças, e onde se encontram explicitadas as razões de facto e de direito para terem sido aquelas actividades tributadas, em obediência ao artigo 115.º do CPA que dispõe que a fundamentação “...deve ser

expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão...”

E as razões de facto e de direito subjacentes ao acto de liquidação oficiosa constantes da Proposta n.º XXXX/XXX/XXX/XXX/2014 foram sucintamente vertidas na Nota constante no verso do modelo M/6 notificada à ora recorrente.

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

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

Pelo ofício n.º XXX/XXX/XXX/XXX/2014 foi a ora recorrente notificada da decisão sobre a reclamação.

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

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

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

Alega a recorrente que “(...) o vício de falta de fundamentação arguido na reclamação prendia-se, também, com o facto de ser feita referência, no verso do modelo M/6, a uma Proposta n.º XXXX/XXX/XXX/XXX/2014, sobre a qual terá sido exarado o

despacho que liquidou o imposto de turismo, informação que poderia, eventualmente, conter dados relevantes à percepção do sentido e da decisão notificada, razão pela qual o seu conteúdo deveria ter sido dado a conhecer à recorrente.”

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

Apreciando,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III. Vício de violação de lei - artigos 1.º, 2.º e 5.º do RIT, artigo 15.º da Lei n.º 14/2010 e artigo 86.º do CPA

Quanto a este vício vem a recorrente afirmar que “...refere a DSF que se encontram sujeitos a IT “(...) todos os serviços prestados no âmbito das actividades específicas do estabelecimento hoteleiro (...)” englobando no conceito de serviços complementares “(...) todos os serviços que as exigências de conforto e instalação numa unidade hoteleira tornaram necessário juntar às actividades principais (...)”.

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

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

Banquetes, room-service/in-suite dining e café de apoio à piscina

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

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

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

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

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

Não tem razão a ora requerente porquanto estas refeições, apesar de poderem ser fornecidas pelos restaurantes do complexo hoteleiro são servidas ou num espaço destinado

a banquetes do hotel, no quarto do hotel ou ainda na piscina do hotel correspondendo, por isso, a serviço para benefício dos quais os clientes escolhem ficar alojados na unidade hoteleira que os presta, não interessando para o caso de onde veio a comida ou quem a confeccionou - o que necessariamente integra estes serviços no conceito legal de serviços complementares.

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

São serviços prestados pelo estabelecimento hoteleiro [Hotel (1)], naquele mesmo estabelecimento, outra não pode ser a conclusão de que aqueles serviços não se encontram no âmbito da isenção do artigo 15.º da Lei n.º 14/2010. Tanto mais que entram na facturação da entidade recorrente.

Mini-bar, parque de estacionamento e venda de cigarros,

Invoca a recorrente que também a liquidação de IT referente à verba pela utilização do Mini-bar, parque de estacionamento e venda de cigarros se encontra em violação da norma de incidência do artigo 1.º do RIT.

Afirma a recorrente que o artigo 1.º do RIT refere que o IT incide, exclusivamente sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros. Não se traduzindo, na sua óptica, as actividades como as referidas, pelas quais um cliente goza de um mero acesso a bens de consumo, traduzidos em bebidas, snacks, cigarros e estacionamento automóvel, na prestação de um qualquer serviço nem se integrando no leque das actividades específicas de um estabelecimento hoteleiro. Refere ainda que a aquisição deste tipo de bens de consumo está acessível à população em geral, e aos turistas que ficam hospedados na unidade hoteleira da recorrente, em diversos estabelecimentos comerciais da cidade de Macau, sem que a sua aquisição importe a cobrança de IT e que o acesso a parques de estacionamento que se encontram disponíveis em vários locais da cidade são explorados por diversas sociedades comerciais sem que seja cobrada qualquer verba a título de IT, não se integrando no conceito de actividade

específica de um estabelecimento hoteleiro, nem se traduzindo na prestação de um qualquer serviço pela recorrente.

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

O mesmo se dizendo relativamente ao fornecimento de bebidas, snacks e cigarros:

Utilização de serviços de transporte/limusines

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

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

Invoca que este tipo de actividade carece de configuração como serviço complementar à actividade específica de um estabelecimento hoteleiro, não pelo critério de ser uma estrutura de apoio exigida para a classificação do estabelecimento mas sim porque pode ser prestada por qualquer agente económico, classificável como actividade com o Código 71.13.90 na respectiva Tabela da Contribuição Industrial, não sendo, por isso, configurável como uma actividade específica dos estabelecimentos hoteleiros nem com eles

tendo qualquer relação de complementaridade.

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

Convenções/exibições

Ilegal também considera a liquidação relativamente às verbas referentes convenções/exibições porquanto não constituir também actividade complementar à actividade hoteleira relativamente à qual é omissa a legislação aplicável à industria hoteleira - DL n.º 16/96/M e a Portaria n.º 83/96/M, constituindo indústria alternativa à hotelaria e ao jogo fazendo parte de um programa de diversificação económica que se pretende para a RAEM não se podendo considerar que essa diversificação ocorre dentro de sectores industriais há muito implantados em Macau.

Vendas a retalho

A recorrente vem invocar que em paralelismo com o que referiu relativamente convenções/exibições também a venda a retalho, ainda que ocorra no espaço do hotel, não enquadra na norma de incidência do RIT e que o legislador só não excluiu esta actividade porquanto à data de aprovação da legislação relevante a indústria hoteleira em Macau se encontrava numa fase incipiente distinta da que hoje se verifica, designadamente pela implementação de realidades como os resorts que são integrados por diversas indústrias. Refere que a venda a retalho enquadra o conceito de actividade comercial encontrando-se por isso afastada do regime das indústrias e da indústria hoteleira em particular.

Ora, também aqui considerando o conceito de serviços complementares que pressupõe para além da actividade principal todos os serviços que as exigências de conforto e instalação numa unidade hoteleira tomam necessário juntar na actualidade, nele se incluem a disponibilização de mini-bar, cigarros, estacionamento, utilização de serviços de transporte/limusines, convenções/exibições e vendas a retalho (não havendo igualmente

violação do artigo 5.º do RIT).

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

Direito

Com efeito o artigo 1.º alínea a) do RIT estabelece que “O imposto de turismo incide sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de (...) estabelecimentos hoteleiros e similares, como tal definidos no Regulamento da Actividade Hoteleira e Similar, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril”.

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

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

Na alínea a) do art.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 da Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril, é a recorrente, como facilmente se conclui, sujeita à incidência do imposto de turismo, por aplicação conjugada dos artigos 1.º e 2.º do RIT.

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

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

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

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

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

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

Por outro lado, ao contrário do que entende a requerente os serviços previstos para a concessão a um hotel de esta ou aquela categoria não deixam de deter a natureza de serviço complementar por corresponderem apenas, na sua óptica, a prestações de serviços incluídos nas exigências de conforto de determinada categoria de unidade hoteleira e poderem ser desenvolvidas por um outro agente económico que não estabelecimento hoteleiro ou similar - São exactamente por corresponderem a prestações de serviços incluídos nas exigências de conforto de determinada unidade hoteleira que são considerados serviços complementares incluídos nas actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros independentemente de poderem ser desenvolvidas por um outro agente económico. Veja-se o serviço de lavandarias - lavandarias e tinturarias - que é qualificado no âmbito da Contribuição

Industrial com o código próprio da Tabela de Actividades 95.20.00 e não se põe em causa ser um serviço complementar.

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

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

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

Apreciando, cumpre reafirmar que:

O imposto de turismo incide sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros e similares e estabelecimentos tipo “health club”, saunas, massagens e “karaoke”.

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

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

Concluindo-se, pois, estarem compreendidos na incidência do imposto de turismo todos os serviços prestados no âmbito das actividades específicas do estabelecimento

hoteleiro que, nos termos definidos no artigo 3º do Decreto Lei nº 16/96/M, de 1 de Abril, são alojamento, refeições e outros serviços complementares, com excepção dos mencionados no nº 2 do artigo 1º do RIT: os serviços referentes a telecomunicações e lavandarias.

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. Neste caso, os serviços complementares prestados referentes a telecomunicações e lavandarias.

Os serviços de banquetes, room-service/in-suite dining e café de apoio à piscina, mini bar, venda de cigarros, parque de estacionamento, utilização de serviços de transporte limusines, convenções e exposições e vendas a retalho foram efectivamente prestados pelo [Hotel (1)] no hotel caindo no âmbito de incidência do imposto de turismo por se enquadrarem nos respectivos serviços complementares (artigos 1.º e 2.º do RIT) e não beneficiarem de qualquer isenção pelo que inexistente violação dos princípios da Legalidade e da Tipicidade do regime tributário do artigo 71.º alínea 3) da Lei Básica.

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

Termos em que se apresentam as seguintes

I. CONCLUSÕES

I. À luz do quadro legal aplicável - cfr. artigos 1º, 2º, 8º, 9º, 10º do RIT, ex vi artigos 2º e 3º do DL Nº 16/84/M, incluindo os artigos 1º,37º,38º e 39º da Portaria nº 83/96/M, de 1 de Abril - dos factos citados, estão definidos os pressupostos tributários que motivaram a Administração a proceder à Liquidação Oficiosa do Imposto de Turismo de Janeiro a Dezembro de 2011, na importância de MOP\$14,089,555.00.

II. Na liquidação oficiosa do acto tributário, estão identificados os critérios de delimitação positiva e negativa, para efeitos de tributação do preço dos serviços complementares – cfr. artigos: 1º, nº 1 e nº 2; 2º, 8º,9º, 10º do RIT.

III. De acordo com o RIT, incluindo o artigo 2º, do DL nº 16/84/M, a liquidação

oficiosa realizou-se dentro do prazo de caducidade do imposto de turismo “nos cinco anos seguintes àquele” em que ocorreu a prestação do serviço tributável, de Janeiro a Dezembro de 2011 - cfr. artigo 9º do RIT.

IV. A Sociedade foi notificada correctamente da liquidação.

V. Não ocorreu nenhum vício de violação de lei, designadamente eventual vício de forma por falta de fundamentação, Princípio da Boa Fé bem como da legalidade e tipicidade tributária - cfr. artigos 113º,114.º,115.º do CPA, por violação dos artigos 1º, 2º, 5º e 9º do RIT e artigo 15.º da Lei n.º 14/2010.

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

VII. Os preços relativos a serviços complementares, in casu, referentes ao uso de serviços de banquetes, room-service/in-suite dining e café de apoio à piscina, mini bar, venda de cigarros, parque de estacionamento, utilização de serviços de transporte limusines, convenções/exibições e vendas a retalho, estão sujeitas à incidência do imposto de turismo.

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

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

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

XI. Ademais, os requisitos dos estabelecimento hoteleiros e nomeadamente no que concerne à classificação de Hotéis na categoria de cinco estrelas - cfr. artigos 1º, 37º, 38º e 39º 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, uma série de

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

XII. A natureza de uma unidade hoteleira de 5 estrelas, destinada a prestar serviços de alojamento e restauração, mediante remuneração, compreende, uma diversidade de serviços complementares, desde a utilização de serviços de banquetes, room-service/in-suite dining e café de apoio à piscina, mini bar, venda de cigarros, parque de estacionamento, utilização de serviços de transporte/ limusines, convenções/exibições e vendas a retalho, uma vasta e qualificada oferta de instalações e serviços diferenciados, agilizados às exigências actuais dos clientes, tendo como objectivo a promoção da respectiva unidade hoteleira.

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

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

XV. O acto de liquidação oficiosa do imposto, na importância tributável de MOP\$14,089,555.00, não integra o preço de serviços complementares excluídos no artigo 1º, nº 2, alínea a) e b) do RIT.

XVI. Ao contrário, considera o preço de serviços complementares - serviços de banquetes, room-service/in-suite dining e café de apoio à piscina, mini bar, venda de cigarros, parque de estacionamento, utilização de serviços de transporte/limusines, convenções/exibições e vendas a retalho - sujeitos à incidência tributária do imposto de turismo. Pelo que não assiste razão à recorrente.

XVII. Não há, portanto, qualquer vício de violação de lei no acto tributário,

encontrando-se o mesmo devidamente fundamentado.

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

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

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

À superior consideração de V.^a Ex.^a»

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

Com os melhores cumprimentos,

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

7 - No dia 30/01/2015, sobre a referida proposta o Secretário para a Economia e Finanças proferiu o seguinte despacho:

«Concordo com o indeferimento do recurso».

É este o acto recorrido.

III – O Direito

1. Questões a apreciar

Importa apreciar as questões suscitadas pela recorrente.

2. Ónus da prova. Poder de cognição do TUI

A primeira questão refere-se ao entendimento do acórdão recorrido, alicerçado em anterior decisão do mesmo Tribunal, de que quando esteja em causa uma actividade prestada por terceiros, sem qualquer lucro para o hotel, não incide sobre tal serviço imposto de turismo.

Simplemente, considerou o acórdão recorrido, que a ora recorrente não fez prova, nem no processo administrativo, nem no recurso contencioso, que esses serviços foram prestados sem qualquer remuneração para o hotel.

Discorda a recorrente desta conclusão.

Por um lado, e esta é uma questão de direito, cabia à recorrente o ónus da prova de que nos serviços de *limousine* ou noutros prestados por terceiros, não tinha qualquer lucro, sendo mera intermediária, isto no pressuposto de que partiu o acórdão recorrido, de que não

incide imposto de turismo quando o serviço é prestado por terceiros, sendo o hotel mero intermediário, sem ter qualquer vantagem pecuniária (questão sobre a qual não tomamos posição, por desnecessário).

Na verdade, estando em causa actividades facturadas por industrial de hotelaria, sobre as quais recai imposto de turismo, cabe ao sujeito passivo do imposto a prova de que os serviços não foram por si prestados e que não cobrou nada pelos mesmos.

Por outro lado, decidiu o acórdão recorrido que a recorrente não fez prova, nem no processo administrativo, nem no recurso contencioso, que esses serviços foram prestados sem qualquer remuneração para o hotel.

Ora, como bem se sabe, o TUI só conhece de matéria de direito, no recurso jurisdicional administrativo, nos termos do artigo 152.º do Código de Processo Administrativo Contencioso, que assim afasta o regime do n.º 1 do artigo 47.º da Lei de Bases da Organização Judiciária¹. Decidimos, assim no Acórdão de 10 de Julho de 2013, no Processo n.º 36/2013, entre muitos.

Não dispondo o TUI de poder de cognição da matéria de facto, resta julgar improcedente a questão suscitada.

¹ Cfr. VIRIATO LIMA e ÁLVARO DANTAS, *Código de Processo Administrativo Contencioso Anotado*, CFJJ, 2015, Macau, p. 404.

3. Da incidência do imposto de turismo

Relativamente à tributação em imposto de turismo de *room service/in suite dining, café de apoio à piscina e banquetes, minibar, venda de cigarros e parque de estacionamento*, entende a recorrente que o acórdão recorrido interpretou mal a lei ao considerar que se trata de serviços complementares da actividade hoteleira.

No acórdão de 8 de Junho de 2016, no Processo n.º 9/2016, apreciámos um recurso, contra a liquidação oficiosa do imposto de turismo relativo a 2011, respeitante a outro hotel de cinco estrelas. A fundamentação desse acórdão aplica-se aos serviços acima mencionados, pelo que a transcrevemos aqui:

“Trata-se de saber se o acórdão recorrido violou o disposto no artigo 1.º do RIT (e os princípios da legalidade e da tipicidade), ao apenas exceptuar da incidência do imposto de turismo o preço de serviços complementares referentes a telecomunicações e lavandarias.

Relativamente ao ano de 2011 foi a recorrente tributada em imposto de turismo por serviços prestados em venda de bilhetes para *ferries*, helicópteros e aviões, rendimentos de garagem e estacionamento, serviços de transporte, aluguer de equipamentos, fotocópias e serviços de correios, edredão, venda de amenidades e jornais.

Entende a recorrente que não presta serviços de transporte. É apenas intermediária de serviços prestados aos clientes do Hotel por entidades terceiras.

Certo. Só que é uma intermediária remunerada, como a própria admite (conclusão 11.^a das alegações de recurso contencioso). E o imposto de turismo incide sobre o preço desses serviços.

Vejamos o que dispõe o artigo 1.º 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 «karaoke».

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%.”.

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

Dispõe o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril, que se consideram estabelecimentos hoteleiros os que se destinam a proporcionar ao público alojamento,

mediante pagamento, com ou sem fornecimento de refeições e outros serviços complementares.

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

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

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

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

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

O acórdão recorrido considerou que são apenas excluídos da incidência do imposto os

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

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

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

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

actividades específicas. Daí que temos de concluir necessariamente que os serviços complementares prestados nos estabelecimentos hoteleiros são prestados no âmbito das actividades específicas dos mesmos.

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

Logo, todos os restantes são tributados.

Também não procede o argumento da recorrente de que o legislador só excepcionou do pagamento do imposto, como serviços complementares, a lavandaria e telecomunicações, por serem os mais usuais em 1996. Não é seguramente assim. Muito antes desta data já os hotéis de cinco estrelas e outros prestavam serviços de transporte, venda de amenidades e jornais, serviço de fotocópias, etc.

Por último, a referência a um acórdão do Supremo Tribunal Administrativo português, que supostamente acolheria a tese da recorrente, nunca colheria, independentemente de saber se as leis em causa, de Portugal e de Macau são semelhantes – questão que a recorrente não aborda.

É que no caso tratado no acórdão, o hotel limitou-se a ser um mero intermediário dos

serviços prestados, sem qualquer remuneração. O que não é o caso da recorrente nas situações tributadas nos autos, como a própria alega, em que teve um ganho.

Improcede, assim, a imputação de violação do disposto no artigo 1.º RIT e, pela mesma razão, a imputação de violação dos princípios da legalidade e da tipicidade”.

IV – Decisão

Face ao expendido, negam provimento ao recurso jurisdicional.

Custas pela recorrente, fixando a taxa de justiça em 5 UC.

Macau, 29 de Junho de 2016.

Juízes: Viriato Manuel Pinheiro de Lima (Relator) – Song Man Lei – Sam Hou Fai

O Magistrado do Ministério Público
presente na conferência: Joaquim Teixeira de Sousa