

Proc. n.º 316/2015

(Recurso Contencioso)

Relator: Cândido de Pinho

Data do acórdão: 4 de Fevereiro de 2016

Descritores:

- *Imposto de turismo*
- *Incidência real*
- *Hotéis*
- *Actividades específicas*
- *Actividades principais e complementares*

SUMÁRIO:

I. Dentro da actividade específica que desenvolvem hoje em dia, os hotéis prestam serviços principais, como o alojamento e alimentação, além de outros, que se dizem complementares.

II. Todos os serviços complementares prestados pelos hotéis, autonomamente e sem carácter de mera intermediação não remunerada, à excepção dos excluídos expressamente no art. 1.º, n.º 2, al. a), do RIT, são tributados em imposto de turismo.

III. O Imposto de turismo é um imposto indirecto, que não incide sobre o rendimento (não se tributa o lucro), mas sobre o serviço e o respectivo valor.

Proc. n.º 316/2015

(Recurso Contencioso)

Acordam no Tribunal de Segunda Instância da R.A.E.M.

I – Relatório

A, S.A., com sede em Macau, na Estrada da XX, The XX Hotel, XX Offices - XX, Taipa, contribuinte fiscal n.º 81XXXXX4,

Recorre contenciosamente do despacho do **Senhor Secretário para a Economia e Finanças** datado de 30 de Janeiro de 2015, que indeferiu o recurso hierárquico necessário, onde se peticionou a revogação do acto de liquidação de *Imposto de Turismo* relativo ao período de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 2011 relativo ao estabelecimento *Hotel A*.

*

Na petição inicial, a recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1. É entidade recorrida o Senhor Secretário para a Economia e Finanças e objecto do recurso o seu Despacho de 30/01/2015, que indeferiu o recurso hierárquico necessário em que se impugnou a liquidação de Imposto de Turismo referente ao período de tributação dos meses de Janeiro a Dezembro de 2011 relativo ao estabelecimento *Hotel SA A*.

2. O valor da colecta notificada foi integralmente pago sob reserva.
3. O acto recorrido padece de falta de fundamentação, por não fornecer a interpretação do artigo 1.º do RIT, não discriminar os serviços concretamente prestados que originam o facto tributário nem o período em que o facto tributário ocorreu ou o preço individualizado.
4. O acto recorrido padece de falta de fundamentação, por ofensa aos artigos 70.º, alínea a), 114.º e 115.º, todos do CPA.
5. A recorrente não se pronunciou no procedimento do 1º grau, iniciado pela entidade recorrida, e que culminou com o acto de liquidação adicional do Imposto de Turismo.
6. A dispensa da audiência de interessados prevista no artigo 97.º do CPA exige uma decisão devidamente fundamentada nesse sentido.
7. Não existe no procedimento administrativo decisão que dispense a audiência de interessados e respectiva fundamentação, pelo que a decisão da entidade recorrida que sancionou tal actuação ofende a regra do artigo 97.º do CPA, o que consubstancia vício de violação de lei conducente à anulabilidade do acto recorrido.
8. A violação do direito de audiência da recorrente imposto pelos artigos 10.º e 93.º do CPA, consubstancia vício de forma determinante da invalidade do acto recorrido, conducente à sua anulação.
9. A entidade recorrida assume que o serviço facturado por um estabelecimento hoteleiro está sujeito a IT mesmo que não se prenda com esta actividade específica ou o serviço tenha sido prestado por terceiros.
10. São serviços complementares os que se relacionam com a dormida no hotel, tais como as refeições, tratamento de roupa e o acesso a meios de telecomunicação.

11. Não se incluem no âmbito da incidência do IT todos os serviços que não tenham qualquer carácter complementar ao alojamento por não existir entre ambos uma relação de acessoriedade.

12. O alojamento não pressupõe o fornecimento de certos bens ou o acesso a certos serviços, como os que a entidade recorrida considerou incluídos no âmbito da tributação do IT.

13. As verbas *room service/in-suite dining, food&beverage* e *banquetes* não estão sujeitas a IT, por não ser a unidade hoteleira que providencia esses serviços no âmbito das suas actividades específicas, mas sim os restaurantes instalados num complexo hoteleiro, e que estão isentos de IT, nos termos do artigo 15.º da Lei n.º 14/2010.

14. Os serviços de *limousines* não são prestados pela recorrente, mas por uma entidade terceira, em termos devidamente contratualizados e do conhecimento da administração fiscal, sendo o rendimento desse serviço da empresa que o presta sujeito ao Imposto Complementar de Rendimentos.

15. O preço desse serviço é um rendimento das empresas transportadoras e a sua inclusão na determinação do valor tributável em sede de IT constitui ofensa ao artigo 1.º, 2.º e 5.º do RIT.

16. As verbas relativas a *convenções/exibições* não são tributáveis em IT, porque a indústria de convenções e exposições não se enquadra no conceito de serviços complementares à actividade hoteleira, no âmbito do DL n.º 16/96/M e da Portaria n.º 83/96/M.

17. As convenções e exposições integram uma indústria alternativa à actividade hoteleira, não se enquadrando na norma de incidência real do RIT.

18. Os valores da *venda a retalho* não se encontram sujeitos a IT.

19. A venda a retalho enquadra o conceito de actividade comercial e está, por isso, absolutamente afastada do regime das indústrias, em especial, do regime da indústria hoteleira, consubstanciando a liquidação em IT destas verbas a violação das normas de incidência do RIT

20. A entidade recorrida atribui ao termo serviços complementares uma abrangência que não encontra fundamento na norma de incidência, enquadrando nesse conceito todas as actividades realizadas num estabelecimento hoteleiro, em violação aos princípios da Legalidade e da Tipicidade previstos no artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica.

21. A criação de factos tributários por forma a obter a incidência do IT constitui um acto ilegal à luz dos Princípios do Direito Tributário, que não admitem a integração de lacunas ou a interpretação extensiva, em sede de elementos essenciais do regime fiscal, em especial da incidência.

Nestes termos e nos mais de Direito que V. Ex.ªs entendam por bem suprir, se requer a anulação do acto do Senhor Secretário para a Economia e Finanças de 30 de Janeiro de 2015, que indeferiu a pretensão formulada em sede de recurso hierárquico necessário, onde se peticionou a revogação do acto de liquidação de Imposto de Turismo no período de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 2011 relativo ao estabelecimento *Hotel A*, no valor de MOP 14,089,555.00 (catorze milhões, oitenta e nove mil, quinhentas e cinquenta e cinco Patacas) por alegados serviços prestados pela recorrente, pedido que se fundamenta, de acordo com o artigo 21.º do CPAC:

- a) em vício de forma, por falta de fundamentação;
- b) em vício de violação de lei do artigo 97.º do CPA e em vício de forma por preterição da audiência de interessados, imposta pelo artigo 93.º do mesmo Código;
- c) em vício de violação de lei, por ofensa aos artigos 1.º, 2.º e 5.º do RIT e do artigo 15.º da Lei n.º 14/2010;
- d) em vício de violação de lei, por ofensa aos Princípios da Legalidade e da Tipicidade, consagrados no artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau.

Mais se requer, a citação da entidade recorrida para, querendo, contestar o presente recurso, ao abrigo

do artigo 53.º do CPAC, bem como para, nos termos do n.º 1 do artigo 55.º do mesmo Código, juntar o original do processo administrativo integral bem como todos os demais documentos atinentes à matéria do presente recurso».

*

Na sua contestação, a entidade recorrida formulou as seguintes conclusões:

«Iª - O acto de liquidação oficiosa recorrido encontra-se devidamente fundamentado na Proposta n.º 0182/NVT/DOI/RFM/2014, onde se encontram explicitadas as razões de facto e de direito para terem sido aquelas actividades tributadas, em obediência ao artigo 115.º do CPA, que dispõe que a fundamentação *“deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão...”*.

IIª - E as razões de facto e de direito subjacentes ao acto de liquidação oficiosa constantes da proposta referida foram sucintamente vertidas na Nota constante no verso do modelo M/6 notificada à ora recorrente.

IIIª - Foram indicados os serviços, o período a que estes respeitam, os montantes, a taxa aplicável e as normas legais em que assenta a liquidação.

IVª - Conforme factos apurados pela análise das declarações da recorrente em sede de Imposto Complementar de Rendimentos e de Imposto de Turismo e na sequência da resposta da recorrente aos pedidos de informação da administração Fiscal, foram apurados os elementos relevantes e discriminados os rendimentos de acordo com os itens constantes da Proposta n.º 0182/NVT/DOI/RFM/2014.

Vª - O acto de liquidação oficiosa relativo ao período de 12 meses do ano de 2011 impôs-se perante a

falta de declaração de diferentes serviços por parte da recorrente face à diferença apurada entre a declaração da recorrente relativamente ao imposto complementar de rendimentos e as declarações relativas ao imposto de turismo.

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

VIIª – Aliás, após ter sido notificada da liquidação oficiosa a ora recorrente apresentou inclusivamente reclamação e recurso hierárquico daquele acto em moldes tais que dúvidas não restam quanto à clareza dos fundamentos para tributação das actividades em sede de imposto de turismo.

VIIIª – Constituindo a falta ou insuficiência de fundamentação um vício de forma que determina, em princípio, a invalidade do acto administrativo, sem conceder, 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 (*vide* STA 26.06.91, proferido no recurso n.º 10457, de 18.05.94, proferido no recurso n.º 17940, de 4.06.97, proferido no recurso n.º 21228, de 11.06.97, proferido no recurso n.º 16376).

IXª – Sendo não essencial a comunicação da fundamentação integral do acto este é plenamente eficaz se tal notificação não for requerida pelo administrado como o não foi no caso dos autos e após a notificação do acto de liquidação oficiosa a ora recorrente não solicitou qualquer elemento que considerasse em falta.

Xª – Os regulamentos fiscais são especiais relativamente ao previsto no CPA, pelo que, não havendo lacuna, não se aplica supletivamente o CPA, nos termos do n.º 6 do seu artigo 2.º

XIª – Não havendo lugar a audiência dos interessados na liquidação oficiosa prevista no artigo 8º do RIT.

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

XIIIª – Se a Administração fiscal, na sua actividade fiscalizadora, ou recorrendo simplesmente aos registos, encontra dados novos que permitem a liquidação oficiosa pode e deve fazê-lo sem ter que efectuar qualquer audiência prévia, conforme se alcança de forma inequívoca na previsão do artigo 8º do RIT.

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

XVª – O que não significa que, havendo alguma dúvida, como foi o caso, não possam as mesmas ser dissipadas através de troca de ofícios, mas não pelo alegado dever de audiência do contribuinte, que ainda não existe no ordenamento jurídico da RAEM, tendo, contudo a recorrente sido ouvida.

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

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

XVIIIª – 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.

XIX^a – 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.

XX^a – 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. 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.

XXI^a – 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”.

XXII^a – 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.

XXIII^a – Os serviços como banquetes, room-service/in-suite dining e café de apoio à piscina, mini-bar, parque de estacionamento e venda de cigarros, utilização de serviços de transporte/limusinas, convenções/exibições, vendas a retalho, entre outros são serviços para benefício dos quais os clientes escolhem ficar alojados na unidade hoteleira e que as mesmas usam cada vez mais para atrair a atenção e conquistar os clientes, que visam complementar a sua actividade principal.

XXIV^a – São pois serviços que apelam ao cliente, pela possibilidade de obter comodamente e por vezes até com vantagem de preço no conjunto, beneficiando em seu favor a relação custo benefício, ficando o valor do imposto de turismo diluído, até pela taxa residual diminuta, no valor global praticado, não interessando para o caso quem efectivamente presta o serviço – o que necessariamente integra estes serviços no conceito legal de serviços complementares.

XXV^a – Estão compreendidos na incidência do imposto de turismo todos os serviços prestados no âmbito das actividades específicas do estabelecimento hoteleiro que, nos termos definidos no artigo 3º do Decreto Lei nº 16/96/M, de 1 de Abril, são alojamento, refeições e outros serviços complementares, **com excepção dos mencionados no nº 2 do artigo 1º do RIT, os serviços referentes a telecomunicações e lavandarias.**

XXVI^a – 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.

XXVII^a – 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/exibições e vendas a retalho foram efectivamente prestados pelo “A” no hotel caindo no âmbito de incidência do imposto de turismo por se enquadrarem nos respectivos serviços complementares 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.

XXVIII^a – Também não colhe a alegada analogia a que recorreu a administração tributária para uma suposta integração de lacunas, quando relativamente ao conceito de “serviços complementares” estamos no campo da interpretação de normas jurídicas tributárias e não no da aplicação dessas

normas a casos semelhantes não previstos pelo legislador.

XXIX^a – Pelo que não se verifica quaisquer dos vícios assacados pela recorrente ao acto recorrido.

Termos em que se requer a V.Ex^a, que seja o presente recurso declarado improcedente e, conseqüentemente, mantido o acto recorrido».

*

Não houve lugar a produção de prova e nas alegações facultativas as partes mantiveram no essencial as respectivas posições já anteriormente assumidas.

*

O digno Magistrado do MP emitiu, então, o seguinte parecer:

«Vem “A, SA”, impugnar o despacho do Secretário para a Economia e Finanças de 30/1/15 que, em sede de recurso hierárquico, manteve acto de liquidação oficiosa de Imposto de Turismo relativo ao período de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 2011, assacando-lhe vícios de falta de fundamentação, preterição de audiência prévia e violação de lei, por ofensa, seja dos artºs 1º, 2º e 3º do R.I.T., e 15º da Lei 14/2010, seja por atropelo dos princípios da legalidade e tipicidade consagrados no artº 71º, al 3 da LBAEM.

Por partes:

A A. Fiscal procedeu à liquidação oficiosa relativa ao período em questão por, no seu critério, ter existido falta de declaração de diferentes serviços prestados pela recorrente, face à diferença apurada entre a declaração desta relativamente ao I.C.R. e ao I.T., pelo que, na sequência de resposta daquela aos pedidos de informação na matéria, se apuraram os elementos relevantes, discriminando-se os

serviços, os períodos a que os mesmos respeitam, os montantes e a taxa aplicável, efectuando-se também referência às normas legais em que assentou a liquidação, tudo expressamente vertido na “*Proposta*” em que se fundou o acto sob escrutínio.

Poder-se-à, obviamente, não concordar com a interpretação e integração operadas: o certo é que, porém, do conteúdo de tal “*Proposta*” se colhem, com clareza, suficiência e congruência, as razões factuais e jurídicas que presidiram à necessidade da liquidação oficiosa em questão e respectivos contornos, razões cujo alcance a recorrente não deixou de aperceber, a avaliar, até, pelo conteúdo do argumentado em sede de reclamação e recurso hierárquico.

Depois, estando cometida a competência para a liquidação do I.T., em primeira linha, aos sujeitos passivos (n.ºs 1, al a) e 2 do art.º 7.º, R.I.T.), concedendo, pois, o legislador ao contribuinte a oportunidade, quer da introdução dos dados, do seu contributo para o cumprimento da obrigação fiscal, quer ainda da rectificação dos erros porventura cometidos (n.º 3 do mesmo normativo), para além da intervenção da recorrente durante o procedimento, quando para tal interpelada, relativamente a dúvidas, correcções e imprecisões das declarações apresentadas, bem se pode afirmar ter-se a interessada já pronunciado no procedimento sobre as questões que importaram à decisão, mal se compreendendo, pois, a necessidade de audiência prévia em casos de liquidação oficiosa a que se reporta o art.º 8.º do diploma em questão.

Finalmente, no que respeita à suposta violação de lei, por atropelo, quer dos princípios da legalidade e tipicidade ínsitos na LBRAEM, quer dos normativos apontados do R.I.T., reconduz-se a argumentação à mesma ideia fundamental: a de que a entidade recorrida atribui aos “*serviços complementares*” uma abrangência não permitida pela norma de incidência, considerando a recorrente que, no caso específico, as verbas “*room service/in suite dining*”, “*food&beverage*”, “*banquetes*”, “*serviços de limousine*”, “*convenções/exibições*” e “*vendas a retalho*”, não se poderão enquadrar no conceito de “*actividades específicas*” a que alude a al a) do n.º 1 do art.º 1.º do R.I.T.

Pois bem.

Dispõe tal normativo, que, *“O imposto de turismo incide sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de*

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

acrescentando a al. a) do artº 2 do mesmo diploma que “São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas que,

a) Prestem os serviços previstos no nº 1 do artigo anterior”.

Serve o sublinhado, a que nós próprios procedemos, para realçar que, não obstante o artº 3º do Dec Lei 16/96/M considerar como estabelecimentos hoteleiros os que se destinam a proporcionar ao público alojamento mediante pagamento, com ou sem fornecimento de refeições e outros serviços complementares, tal “*complementaridade*”, não poderá deixar de se ater e respeitar, para efeitos de incidência do I.T., às actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros, já que é sobre elas que recai, inquestionavelmente a incidência real do imposto.

Compreende-se a argumentação da recorrida, ao tentar integrar no conceito de “*serviços complementares*” de hotelaria todos os serviços que as actuais exigências de conforto não dispensam, exigências essas que, como é óbvio, se vêm acentuando com o decorrer dos tempos, até como forma de atrair a atenção e conquistar clientela.

Cremos, porém, que uma coisa é a integração de tais serviços como “*complementares*”, outra, bem diversa, será considerá-los como fazendo parte das “*actividades específicas*” de hotelaria, alvo da incidência real do IT.

“*Específico*”, deterá, aqui, cremos, o significado de “*próprio de*”, “*característico*”, conceito que, aliás, se

mostra reforçado pelas exclusões formuladas pela al a) do nº 2 do artº 1º do diploma em questão, já que as mesmas se reportam a serviços (lavandarias, telecomunicações) que vemos como integradoras de actividades que é comum, é próprio, as unidades hoteleiras prestarem.

Nesse sentido, não vemos, desde logo, como “*actividades específicas*” da hotelaria a prestação de serviços directamente por terceiros, em que o estabelecimento hoteleiro se limita a pagá-los àqueles, debitando posteriormente aos clientes as quantias respectivas, como será o caso do transporte efectuado com recurso a veículos de terceiros, não se enquadrando também em tal noção as vendas a retalho, a revestir o conceito de actividade comercial, afastada do regime da indústria hoteleira.

Compreendendo, repete-se, a evolução das exigências da clientela relativamente ao conforto adveniente do fornecimento, pelo hotel onde se encontre instalada, dos mais variados serviços do dia a dia e entretenimento, tornando-se, pois, cada vez mais amplo o conceito de “*serviços complementares*”, cremos, porém, que a incidência real do imposto não será passível de comportar semelhante fluidez, havendo a determinação de “*actividades específicas*” que conter-se nos termos precisos comportados pela norma, sob pena, mesmo, de eventual duplicação de colecta, pelo menos relativamente a alguns daqueles serviços.

Donde (não deixando de realçar que, sobre caso similar, se pronunciou já este tribunal, em 5/11/15, no âmbito do proc. 341/2015, tendo-se decidido que, constituindo o LT. um imposto indirecto que não incide sobre o rendimento, não se tributando o lucro, mas sobre o serviço e respectivo valor, todos os serviços complementares, à excepção dos excluídos expressamente no artº 1º, nº 2, al a) do R.I.T. são tributados em imposto de turismo), continuarmos a entender que, pelo menos relativamente a algumas das verbas questionadas, se operou incorrecta interpretação do preceituado nos artºs 1º e 2º do RIT, afigurando-se-nos merecer, por essa via, provimento o presente recurso».

*

Cumpra-se decidir.

II – Pressupostos Processuais

O tribunal é competente em razão da nacionalidade, matéria e hierarquia.

O processo é o próprio e não há nulidades.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas.

Não há outras excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito.

III – Os Factos

Julga-se assente a seguinte factualidade:

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*

A, com o cadastro N.º 1XXX34 (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 nºs 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 nº 004/NAJ/CF/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, S.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 nº 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 285/NVT/DOI/RFM//2014, de 12.06.14, notificado pelo ofício n.º 0862/NVT/DOI/RFM/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 113.º, 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 consequente 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, comecemos por afirmar, que o acto de liquidação oficiosa se encontra devidamente fundamentado, conforme Proposta n.º 182/NVT/DOI/RFM/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 182/NVT/DOI/RFM/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 0182/NVT/DOI/RFM/2014.

Resulta inequívoco, pelo que antecede, que o acto de liquidação oficiosa se encontra devidamente fundamentado na Proposta n.º 0182/NVT/DOI/RFM/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 0182/NVT/DOI/RFM/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 0285/NVT/DOI/RFM/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 862/NVT/DOI/RFM/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 1104/14/CF 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 0182/NVT/DOI/RFM/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 0182/NVT/DOI/RFM/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.PA.”

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 0182/NVT/DOI/RFM/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 enquadrrou “no conceito de serviços prestados no âmbito da actividade específica dos estabelecimentos hoteleiros todos e quaisquer valores que foram facturados pelo Hotel A, 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 I'I, 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 noutro local.

São serviços prestados pelo estabelecimento hoteleiro “A”, 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 redunde em erro invalidante da decisão, por violação ao dever previsto no artigo 86.º do CPA.

Convenções/exibições

Illegal 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, urna 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 do 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, consequentemente, 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 n.º 2 do artigo 1.º do RIT: os serviços referentes a telecomunicações e lavandarias.

Esta norma (n.º 2 do artigo 1.º RIT) constitui uma norma de delimitação negativa da situação jurídica de incidência, precisando, em sentido restritivo, o âmbito da norma de incidência (o n.º 1 do artigo 1.º 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 “A” no hotel caindo no âmbito de incidência do imposto de turismo por se enquadrarem nos respectivos serviços complementares (artigos 1.º e 2.º do RIT) e não beneficiarem de qualquer isenção pelo que inexistiu 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

一、結論

I. CONCLUSÕES

一、根據適用法律框架——詳《旅遊稅規章》第一條、第二條、第八條、第九條和第十條，第16/84/M號法令第二條和第三條，以及4月1日第83/96/M號訓令第一條、第三十七條、第三十八條和第三十九條——從述及的事實中，已確定了稅務前提，而這些前提推動了行政當局依職權結算二零一一年一月至十二月的旅遊稅為\$14,089,555.00澳門元。

I. À luz do quadro legal aplicável - cfr. artigos 1.º, 2.º, 8.º, 9.º, 10.º do RIT, ex vi artigos 2.º e 3.º do DL N.º 16/84/M, incluindo os artigos 1.º, 37.º, 38.º e 39.º da Portaria n.º 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.

二、為了輔助性服務價格的課稅效力，在依職權結算的課稅行為中，分為正面限制和負面限制標

準——詳《旅遊稅規章》第一條第一款和第二款、第二條、第八條、第九條和第十條。

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.

三、根據《旅遊稅規章》和第16/84/M號法令第二條規定，依職權結算在旅遊稅除斥期間內實施，即在二零一一年一月至十二月提供可課稅服務後“五年內”結算——詳《旅遊稅規章》第九條。

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.

四、結算已循正途通知有關公司。

IV. A Sociedade foi notificada correctamente da liquidação.

五、由於行政行為沒有欠缺說明理由和善意原則，亦沒有欠缺合法性和稅務典型性的形式上的瑕疵，故沒有違反法律的瑕疵——詳《行政程序法典》第一百一十三條、第一百一十四條和第一百一十五條、《旅遊稅規章》第一條、第二條、第五條和第九條，以及第14/2010號法律第十五條。

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.

六、課稅行為也沒有失效及不應被撤銷。

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

七、本案中涉及使用宴會廳、客房服務/客房餐飲服務和池畔咖啡廳、迷你酒吧、香煙銷售、停車場、運輸/豪華轎車服務、會議/展覽廳及零售之輔助性服務的價格均屬旅遊稅的課徵對象。

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.

八、立法機關規定旅遊稅的課徵對象，不僅是經營主要業務、住宿和餐飲所提供服務的價格，還有是輔助性服務的價格，僅排除通訊和洗衣服務的價格，而服務費最高為百分之十一——詳《旅遊稅規章》第一條第二款a)項和b)項。

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.

九、經分析法律精神及其文字，尤其是配合正確適用受合法性原則和典型性原則約束的現行課稅原則，立法機關具體規定不列入稅項課徵對象的輔助性服務，而酒店業務的其他輔助性服務均列入課徵對象。

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.

十、立法機關規定該稅項的非課徵對象，對所有非屬通訊和洗衣的輔助性服務價格均須課徵旅遊稅。

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.

十一、另外，酒店場所的要件，尤其是五星級酒店的分類——詳4月1日第83/96/M號訓令第一條、第三十七條、第三十八條和第三十九條——是法律視為賦予這一級別的要求標準；服務和設施的質素、整套設備、營運主業務的輔助性服務、住宿和餐飯等，不僅可獲得五星級別，還可提供更舒適的服務，目的是讓在酒店需求這類服務的顧客得到援助及滿意。

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.

十二、以收費方式提供住宿和餐飲服務的五星級酒店的性質，包含了多元化的輔助性服務，從享用宴會廳、客房服務/客房餐飲服務和池畔咖啡廳、迷你酒吧、香煙銷售、停車場、運輸/豪華轎車服務、會議/展覽廳及零售，都提供大量高格調的各類設施和服務，隨時靈活快速回應顧客的要求，旨在推廣酒店設備。

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.

十三、還有，旅遊稅是關於財產和提供服務的間接稅，是有關消費的稅項，變動的費用通常列入產品或提供服務的價格裡，主要由取得的清費者負擔，並取決於稅項的影響。

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.

十四、立法機關規定旅遊稅課徵對象，不僅包括營運主業務、住宿和餐飲而提供的服務價格，還包括輔助性服務的價格，僅以明確方式排除通訊和洗衣服務，服務費最高為百分之十一——詳《旅遊稅規章》第一條第二款a)項和b)項。

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.

十五、依職權結算課稅金額\$14,089,555.00澳門元的稅務行為不包括《旅遊稅規章》第一條第二款a)項和b)項所排除的輔助性服務的價格。

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.

十六、相反，宴會廳、客房服務/客房餐飲服務和池畔咖啡廳、迷你酒吧、香煙銷售、停車場、運輸/豪華轎車服務、會議/展覽廳及零售，均屬輔助性服務的價格，是旅遊稅的課徵對象。為此上訴人沒有理由。

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.

十七、為此，課稅行為沒有任何違反法律的瑕疵，並且已適當說明理由。

XVII. Não há, portanto, qualquer vício de violação de lei no acto tributário, encontrando-se o mesmo devidamente fundamentado.

綜上所述，對於依職權結算的行政行為的有效性是不容置疑的，因為集齊《旅遊稅規章》第一條、第二條、第五條、第八條、第九條和第十條規定的事實和法律前提條件，這些前提支持了課稅行為的依職權審核，確定可課稅基礎的正確性，並已按第16/84/M號法令第二條規定向有關公司作出正確通知。

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.

基此，本人認為提出本必要訴願的理由不成立，謹建議 閣下否決這份必要訴願。

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.

奉上薄見。

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

謹請上級考慮。

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».

IV – O Direito

1 – Vício de forma por falta de fundamentação

Entende a recorrente que o acto impugnado não fornece a interpretação do art. 1º do RIT (Regulamento do Imposto de Turismo), não discrimina os serviços concretamente prestados que originaram o facto tributário, nem o

período que o facto tributário ocorreu ou o preço individualizado.

Apreciando.

Uma das finalidades da necessidade de apensação do processo administrativo ao processo de recurso contencioso é, precisamente, permitir ao recorrente – e ao tribunal, evidentemente - inteirar-se de todos os actos de trâmite ocorridos no seio do procedimento, de forma a permitir colher dele eventuais vicissitudes que possam revelar alguma invalidade.

Ora, da sua análise podemos lobrigar a proposta n.º 182/NTV/DOI/RFM/2014, onde estão vertidas todas as razões de facto e de direito necessárias à compreensão da génese do acto sindicado, e que, na oportunidade mereceu a concordância do Subdirector do Serviço de Finanças. Nesse acto de trâmite, está lá tudo: o período, os rendimentos a que se reporta o acto impugnado, os montantes e taxa aplicável e normas jurídicas aplicáveis.

Por outro lado, a proposta 004/NAJ/CF/2015, de 21/01/2015 sobre a qual foi exarado o acto ora impugnado é abundantemente esclarecedor em qualquer dos pontos de vista que se achem necessários à fundamentação, ou seja, tanto no plano fáctico, como no jurídico.

Aliás, a recorrente mostrou saber muito bem o que estava em causa, pois se defendeu sem hiatos, falhas ou imprecisões, tanto na impugnação administrativa que utilizou, como na contenciosa em que ora nos encontramos.

Improcede, pois, o vício invocado.

*

2 - Antes de se conhecer do vício de forma por falta de audiência prévia de interessados, avancemos para a apreciação do vício concernente à violação do art. 1º, 2º e 5º do RIT e 15º da Lei nº 24/2009.

Começemos pelos três primeiros preceitos.

*

2.1 - Está em causa apurar se a recorrente podia ser tributada pela actividade prestada de *room service/in suite dining, café de apoio à piscina e banquetes, mini bar, venda de cigarros e de parque de estacionamento*.

A este respeito, teve este TSI a oportunidade de se pronunciar nos seguintes termos:

«2 -Veamos o que 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 n° 16/96/M, importa espreitar o que dispõe o art. 3° 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, n°1, do DL n° 16/96/M) e “*reúnem, como **serviços principais**, o alojamento e a alimentação a par de serviços complementares*”, tal como o afirma o art. 5°, n°3, do diploma.

Ou seja, os “*serviços principais*” são, portanto, o *alojamento e a alimentação*. Fora disso, estaremos perante “*serviços complementares*”.

Ora bem.

É evidente que os hotéis de 5 estrelas devem possuir:

– “*Telefone ligado à rede geral para uso dos clientes*” (art. 4º e 38º, al. 1), 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 préstimos 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 retiram do serviço prestado. Porquê? Porque, na medida em que o serviço traz também comodidade e conforto ao turista ou ao hóspede – permitindo-lhe usufruir de uma série de “facilities” garantidas pelo hotel, eventualmente incluídas num “pack” promocional aliciante –, isso fará com que o apelo à escolha de determinado estabelecimento se vá repercutir (indirectamente) numa opção mais fácil, rápida e reiterada por parte dos interessados, que assim em maior número

afluirão ao hotel e, desse modo, maiores e melhores resultados económicos trarão para este. A vantagem indirecta dessa “oferta turística” é, pois, evidente.

Também não é de surpreender que a lei imponha aos hoteleiros o ónus deste imposto de turismo – apesar de tudo, reduzido a 5% –, se a mesma lei por outro lado lhes concede o benefício da *isenção* desse imposto relativamente à *taxa de serviço* (até ao limite de 10%) 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.¹

Improcede, pois, o primeiro fundamento do recurso (violação do art. 1º do RIT).» (*Ac. TSI, de 5/11/2015, Proc. n.º 341/2015*).

Reiteramos as proposições ali vazadas.

Acrescentamos apenas agora mais duas coisas:

a) O que ali se disse ajusta-se à tributação da actividade referente à *venda de cigarros*, ao serviço de *limousines*, uma vez que são serviços prestados pelo hotel em complemento da sua actividade principal. Trata-se, repete-se, de uma “facility”, de uma comodidade, de uma benesse de conforto e de bem-estar, de que todos beneficiam: os hóspedes, porque em tranquilidade e sem consumições acedem a serviços que conferem uma mais valia à sua

¹ Também o Ac. do TSI, de 12/03/2015, Proc. n.º 586/2013 entendeu, mesmo que por outras razões, que fora os dois casos de exclusão do art. 1º, n.º2, al. a), o imposto seria devido.

estadia no estabelecimento; o hotel, porque dessa maneira vê na satisfação do cliente uma fonte generosa de publicidade e de angariação de novos clientes.

Mesmo que algum destes serviços possa ser prestado por terceiros, como diz a recorrente (art. 60º, da pi), não deixa de constituir uma actividade do hotel, de que a recorrente pode sair beneficiada. Se esses terceiros houverem de pagar algum tributo pela actividade própria, não será certamente o imposto de turismo. E o que se pede aqui à recorrente é, simplesmente, o imposto de turismo devido por essa actividade no seu estabelecimento e de que faça cobrança remuneratória aos respectivos hóspedes.

Esta é a conclusão a que este mesmo tribunal já chegou noutro processo da mesma natureza deste e com pontos de contacto com os que ora aqui discutimos. Assim concluímos neste *TSI no acórdão de 4 de Fevereiro de 2016 com o n.º 482/2015*, «... quando esteja em causa uma actividade prestada por entes terceiros, sem que o hotel nada cobre para si mesmo, parece não haver justificação tributária para a incidência do imposto. É, também, por exemplo, o caso do serviço de limousines, se o hotel conseguir provar que esse serviço, de que o hotel beneficia indirectamente, foi directamente prestado por esses terceiros, sem que nada faça cobrar para si próprio. O fornecimento ao cliente do hotel não seria mais do que um gesto de simpatia não remunerado ao cliente. O hotel não fará aí mais do que mera intermediação gratuita, não parecendo que se possa dizer aí que ele está por si a prestar um serviço ou a realizar uma actividade remunerada (Ac. STA, de 21/04/1993, Proc. n.º 015325).

Tudo isso, porém, carece de prova. Daí que a solução tivesse sido contrária ao recorrente no caso julgado neste TSI, em 12/03/2015, no Proc. nº 586/2013, por considerar que o ali recorrente não conseguiu fazer prova dessa intermediação gratuita».

Acontece que nenhuma prova foi feita no p.a., nem no recurso contencioso, de que esses serviços foram prestados pelo hotel com a natureza de mera intermediação, sem qualquer remuneração por eles, sendo certo que só nessa situação haveria lugar a tributação, nos termos do art.5º, do RIT, ao prescrever que o “valor tributável é o preço dos serviços prestados”.

-

b) E o mesmo se diz das vendas a retalho de “tabaco” e de “outros artigos”. E neste segundo segmento, tanto pode ser revistas, lembranças, ou outros.

Mais uma vez o que está em causa é uma actividade, um serviço complementar que visa proporcionar uma facilidade e um acréscimo de conforto e de bem-estar ao cliente/hóspede no quadro da sua estadia na unidade hoteleira.

.

c) Falta abordar a questão da actividade das *convenções/exibições*.

É bem certo que a realização de *convenções/exibições* não é algo que se possa associar à actividade hoteleira no sentido mais estrito do termo e

nem sequer é muito comum até mesmo no plano da complementaridade a que nos temos vindo a referir. Trata-se de uma actividade com um cunho industrial (fala-se no acrónimo MICE para designar a indústria alusiva ao desenvolvimento e planeamento de **M**eetings, **I**ncentives, **C**onventions and **E**xhibitions). Todavia, e como também é reconhecido, não se deixa de estar aí perante um segmento do turismo. Dir-se-ia, portanto, que é uma parcela da indústria do turismo que tem por objectivo a deslocação turística de grandes massas de pessoas em torno de um objectivo comum específico.

Ora, ainda que se ache que esta actividade pode ser desenvolvida por operadores específicos, nada obsta a que os hotéis ou os complexos turísticos, vulgarmente designados “resorts”, desenvolvam essa aptidão. Fazendo-o, esperam, obviamente, retirar dela os benefícios que são próprios da captação de elevado número de hóspedes para as unidades hoteleiras durante o período da convenção/exibição.

Nesse sentido, esta valência turística acaba por ser complementar à actividade principal do hotel, tal como outras diferentes que este ali desenvolva com o mesmo ou semelhante propósito.

Portanto, na nossa opinião, também esta actividade não pode deixar de estar sujeita a imposto de turismo.

*

3 - A recorrente invoca também a violação dos arts. 2º e 5º do RIT.

No que respeita ao primeiro (art. 2º), é mais do que evidente que onde exista razão para incidência real, haverá uma causa pessoal de incidência. Uma não existe sem a outra, a não ser que exista alguma excepcionalidade normativa que, em determinados períodos ou com base em causas específicas, permita uma isenção.

Ora, se estamos a tratar da discussão de actividades prestadas pela recorrente, então cremos que a incidência pessoal só a pode atingir.

Significa que a recorrente é o sujeito passivo do imposto.

.

3.1- Quanto ao segundo (art. 5º), também nos parece lógico dizer que, se o imposto de turismo incide sobre a referida actividade, a base para a liquidação do tributo há-de naturalmente recair sobre um valor. Trata-se daquilo a que se designa de *valor tributável*. Ora, esse valor é do preço dos serviços prestados (art. 5º, RIT).

Não se vê, portanto, como se possa dizer violado o aludido art. 5º citado.

*

4 - Nem do mesmo modo se vê que possa dar-se por violado os arts. 15º da Lei nº 24/2009 e da Lei nº 14/2010 (Leis do Orçamento para os anos económicos de 2010 e 2011, respectivamente).

O primeiro preceito reza assim:

Artigo 15.º

Isenção de imposto de turismo

1. **No ano de 2010**, estão isentos do imposto de turismo, previsto no respectivo Regulamento, aprovado pela Lei n.º 19/96/M, de 19 de Agosto, os serviços prestados pelas pessoas singulares ou colectivas em estabelecimentos similares classificados como pertencentes ao Grupo 1, tal como definidos no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril.

2. Estão igualmente isentos do imposto de turismo os estabelecimentos hoteleiros dos Grupos 1, 2 e 3, definidos no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 16/96/M, de 1 de Abril, com referência às actividades próprias dos estabelecimentos similares do Grupo 1, referidos no número anterior, quando seja aplicável o n.º 1 do artigo 7.º do mesmo diploma.

Ora, nada do que ali é prescrito acode à situação em apreço, visto que estamos a tratar de um imposto reportado ao ano económico de 2011.

Todavia, como o art. 15º da Lei nº 14/2010 (Orçamento para 2011) tem a mesma redacção, exceptuando a referência ao ano contida na parte inicial do nº1 (2011) a que do diploma se reporta, importa averiguar da sua aplicação ao caso.

Ora bem. A sua aplicação só poderia ter préstimo quanto à actividade de *room service/in suite dining*, de *café de apoio à piscina* e de *banquetes*.

O nº1 está seguramente fora de qualquer questão, visto que quem está a seu tributado não é a pessoa colectiva titular de “*estabelecimento similar*”.

Quando muito seria o n.º2, quando estabelece a isenção dos estabelecimentos hoteleiros dos grupos 1, 2 e 3 do art. 5.º do DL n.º 16/96/M na parte em que prestem actividade que é própria dos estabelecimentos similares referidos no n.º1.

Simplesmente, até esta mesma disposição só daria amparo à recorrente, desde que se verificasse o pressuposto previsto na parte final do referido n.º2, ou seja, quando lhe fosse “...*aplicável o n.º1 do artigo 7.º do mesmo diploma*”, o mesmo é dizer, quando tais “*actividades próprias dos estabelecimentos similaresassumam perante o público autonomia funcional...*” (art. 7.º, n.º1 do DL n.º 16/96/M).

E existe autonomia funcional quando a respectiva exploração *for anunciada ao público de forma individualizada* (art. 7.º, n.º2, do DL n.º 16/96/M).

Ora, o “serviço de refeições no quarto” (*room service*), o “serviço de café em apoio à piscina” e até mesmo o de “banquetes” são serviços prestados pela recorrente sem autonomia funcional. Repare-se que o art. 85.º, da Portaria n.º 83/96/M, aplicável aos hotéis de 4 e 5 estrelas, até prevê especialmente que «Nos estabelecimentos hoteleiros referidos no artigo anterior deve existir uma unidade tipo «room service» permanente, apta a servir refeições.».

Quer dizer, são actividades prestadas pela recorrente *complementarmente* à actividade hoteleira, mas integrados nesta e, portanto, sem qualquer independência prática e sem autonomia anunciativa. Continuam a ser

actividades desenvolvidas no âmbito *da actividade do estabelecimento hoteleiro* e não *actividades autónomas* (à parte) *prestadas pelo hotel*.

Dito isto, não podia a recorrente beneficiar da isenção do imposto criada pela referida Lei do Orçamento.

*

5 – Foi invocada ainda a violação dos *princípios da legalidade* e da *tipicidade* (art. 71º, al. 3), da Lei Básica) e *das regras de interpretação do direito fiscal*.

Sobre este tema, importa dizer:

Não se pode achar violado o disposto no art. 71º, al. 3), da Lei Básica, segundo o qual “*Compete à Assembleia Legislativa da Região Administrativa Espacial de Macau ...definir e aprovar a proposta de orçamento apresentada pelo Governo, bem como apreciar o relatório sobre a execução do orçamento apresentado pelo Governo*”.

Efectivamente, não vemos em que medida a actuação em causa tivesse violado aquela disposição da LB ou o *princípio da tipicidade* que a recorrente nela entrevê. Se com esta invocação a recorrente pretende arguir uma ilegalidade por falta de norma que preveja a incidência material e pessoal, ela existe, como já tivemos oportunidade de ver.

Por outro lado, não encontrámos na forma como a Administração Tributária procedeu à aplicação das normas referidas do RIT nenhum erro

de interpretação.

E sendo assim, somos a concluir não se poder dar por violado o *princípio da legalidade*, uma vez que, ao contrário do que pensa a recorrente, a Administração Tributária respeitou as disposições acima citadas e os princípios de direito administrativo e tributário envolvidos.

Improcede, pois, o vício.

*

6 – *Vício de falta de audiência de interessados*

Importa, por fim, averiguar da verificação deste vício.

É princípio geral o de que a audiência prévia de interessados se aplica também aos processos especiais, incluindo os de natureza tributária (Ac. TSI, de 4/12/2003, Proc. n.º 130/2003; no direito comparado, entre outros, ver os Acs. do STA de 25/01/2000, Proc. n.º 021244; 30/10/2002, Proc. n.º 0780/02).

E tem sido entendido que tal formalidade se mostra imprescindível nos casos de actividade discricionária, pois aí o papel do interessado pode revelar-se muito útil, decisivo muitas vezes, ao sentido do conteúdo final do acto.

Mas, noutros casos em que é vinculada a actividade administrativa, a audiência pode degradar-se em formalidade não essencial se for de entender que outra não podia ser a solução tomada face à lei. (TSI, de

24/04/2014, Proc. n° 493/2012).

Ora, no nosso entendimento, não é discricionária a actividade tributária que comete à Administração Fiscal a liquidação oficiosa de qualquer imposto, designadamente este que aqui tratamos, Ou seja, uma vez verificado o pressuposto substantivo (âmbito real e pessoal de incidência) a Administração não pode deixar de proceder à respectiva operação de liquidação.

Sendo assim, no caso que nos ocupa, a referida formalidade degrada-se em formalidade não essencial, na medida em que, como veremos, a Administração não podia senão proceder como procedeu, liquidando o imposto devido. E, assim sendo, torna-se irrelevante a sua não observância concreta.

V – Decidindo

Face ao exposto, acordam em julgar improcedente o recurso, mantendo o acto aqui impugnado.

Custas pela recorrente, com imposto de justiça em 8 UC.

TSI, 04 de Fevereiro de 2016

José Cândido de Pinho

Tong Hio Fong

Lai Kin Hong

Joaquim Teixeira de Sousa

(Fui presente)