

Processo nº 615/2013

I

Acordam na Secção Cível e Administrativa do Tribunal de Segunda Instância da RAEM

A, S.A., devidamente identificada nos autos, vem recorrer do despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças que, em sede de recurso hierárquico, manteve a decisão da Directora dos Serviços de Finanças que lhe indeferiu a reclamação da liquidação oficiosa do imposto de Turismo, concluindo e pedindo que:

1. É entidade recorrida o Senhor Secretário para a Economia e Finanças.
2. Constitui objecto do presente recurso o seu despacho de 7 de Agosto de 2013, que indeferiu o recurso hierárquico necessário interposto contra o despacho da Directora dos Serviços de Finanças, de 7 de Novembro de 2012.
3. Tudo como se extrai do Ofício n.º 074/NAJ/MG/2013, de 8 de Agosto.
4. Porquanto entende a entidade recorrida que, durante 12 meses de 2008, a recorrente prestou serviços sujeitos a IT, que não foram repercutidos nas auto-liquidações que apresentou.
5. O valor da colecta notificada foi integralmente pago, sob reserva.
6. O acto recorrido carece de fundamentação por não discriminar os serviços prestados que originam o facto tributário, o período em que o facto tributário ocorreu ou o preço individualizado.
7. O IT é um imposto de obrigação única, calculado mensalmente por referência ao preço dos serviços prestados, devendo a liquidação

adicional correspondente individualizar os valores tomados em referência para a tributação, sob pena de absoluta falta de fundamentação.

8. Especialmente quando a entidade recorrida só divulga o entendimento de que se recorre transidos 5 anos sobre o ano em que os serviços foram prestados.
9. O Ofício n.º 074/NAJ/MG/2013 é absolutamente omissivo quanto à matéria referida.
10. Os actos tributários de liquidação estão sujeitos ao dever de fundamentação, nos termos do artigo 115.º do CPA, pelo que não tendo com ele cumprido a entidade recorrida, padece o acto de vício de forma, conducente a que se requeira a sua anulação.
11. A entidade recorrida, sem que fundamente o acto recorrido, assume que os serviços facturados por um estabelecimento hoteleiro está sujeito a IT, mesmo que não tenham qualquer relação com esta actividade específica ou o serviço tenha sido prestado por terceiros.
12. Numa interpretação que o Acórdão do STA, de 21 de Abril de 1993, no recurso n.º 15325, refere ser ilegal.
13. A errada interpretação que a entidade recorrida faz do artigo 1.º do RIT permanece na leitura do artigo 2.º do mesmo Regulamento, por forma a aferir quais os serviços que efectivamente devem ser tributados em IT.
14. Não está sujeita a IT a verba relativa a serviços de transporte/limusines, com a matéria colectável MOP 31 549 031,00 (trinta e um milhões, quinhentas e quarenta e nove mil e trinta e uma Patacas).
15. Os serviços de transporte/limousines são totalmente prestados através de entidades terceiras em termos devidamente contratualizados e do conhecimento da administração fiscal.
16. A recorrente apenas solicita um serviço esporádico e recebe o valor do mesmo na facturação apresentada ao cliente, para posterior

entrega à entidade terceira.

17. Este preço corresponde a um serviço que não é providenciado pela unidade hoteleira, mas sim por empresas especialmente vocacionadas para o serviço de transportes, pelo que a liquidação de IT corresponde a uma violação do artigo 1.º e 2.º do RIT.
18. O preço desse serviço é um rendimento das empresas transportadoras e a sua inclusão na determinação do valor tributável em sede de IT constitui ofensa ao artigo 5.º do RIT.
19. A verba de *room service*, computada em MOP 26 985 950,00 (vinte e seis milhões, novecentas e oitenta e cinco mil, novecentas e cinquenta Patacas) não está sujeita a IT.
20. A verba de *banquet*, computada em MOP 71 641 692,00 (setenta e um milhões, seiscentas e quarenta e uma mil, seiscentas e noventa e duas Patacas) não está sujeita a IT.
21. Não é a unidade hoteleira que providencia os serviços de *room service* e de *banquet* no âmbito das suas actividades específicas, mas sim os restaurantes instalados no complexo hoteleiro.
22. O *room service* corresponde a um nível de conforto que permite ao cliente tomar a sua refeição no quarto sem ter de se deslocar aos restaurantes.
23. Os restaurantes que confeccionam essas refeições estão isentos de IT, nos termos do artigo 15.º da Lei n.º 7/2007.
24. O serviço prestado ao cliente no quarto é em tudo igual ao do prestado no restaurante, pelo que a isenção de IT cobre igualmente os montantes apurados no acto de liquidação impugnado.
25. A liquidação de IT sobre o *room service*, importa em violação de lei, consubstanciada no artigo 1.º do RIT e no artigo 15.º da Lei n.º 7/2007, determinante da sua anulabilidade.
26. O serviço de *banquet*, utiliza cozinhas afectas a estabelecimentos de restauração disponíveis no complexo hoteleiro da recorrente.

27. O consumo dessas refeições nos restaurantes, pelos clientes do hotel, está isento de imposto de turismo, por força do disposto no artigo 15.º da Lei n.º 7/2007 (Lei do Orçamento de 2008).
28. O facto do serviço ser prestado aos clientes fora das salas de refeição dos restaurantes, por estes confeccionadas e fornecidas, não afasta a vontade do legislador em considerar os preços cobrados como isentos de IT.
29. A liquidação de IT sobre o *banquet*, importa em violação de lei, consubstanciada no artigo 1.º do RIT e no artigo 15.º da Lei n.º 7/2007, determinante da sua anulabilidade
30. A entidade recorrida limita-se a afirmar que não se aplica a isenção, sem demonstrar a verificação dos pressupostos legais da sua actuação.
31. É ilegal a liquidação de IT referente às verbas pela utilização do mini-bar, da venda de cigarros e de parque de estacionamento, contabilizadas em MOP 10 934 582,00 (dez milhões, novecentas e trinta e quatro, quinhentas e oitenta e duas Patacas), MOP 9 703 926,00 (nove milhões, setecentas e três mil, quatrocentas e sessenta e sete Patacas) e MOP 8 338 467,00 (oito milhões, trezentas e trinta e oito mil, quatrocentas e sessenta e sete Patacas), respectivamente.
32. O IT incide, exclusivamente, sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros.
33. O acesso a bens de consumo não se traduz na prestação de um serviço nem é enquadrável nas actividades específicas de um estabelecimento hoteleiro.
34. Os bens de consumo referidos são de acesso generalizado em qualquer estabelecimento comercial da Região, sem cobrança de IT.
35. O acesso a parques de estacionamento encontra-se também disperso pela Região, sem cobrança de IT.

36. A utilização do mini-bar, do parque de estacionamento e a venda de cigarros não constituem actividades específicas de um estabelecimento hoteleiro, motivo pelo qual a liquidação de IT sobre os referidos serviços importa em violação de lei, consubstanciada no artigo 1.º do RIT.
37. A ora recorrente não foi ouvida no procedimento de 1.º grau que culminou com a prolação do acto de liquidação de IT.
38. A administração iniciou, em determinado momento, um procedimento que concluiu com o acto de liquidação adicional.
39. A administração não conferiu à recorrente a possibilidade de se pronunciar sobre o projecto de decisão, em violação do artigo 93.º, n.º 1 do CPA.
40. A audiência de interessados é aplicável ao procedimento tributário, por força do n.º 6 do artigo 2.º do CPA.
41. O direito de audiência de interessados na formação das decisões administrativas é uma regra elementar de justiça, sendo por excelência a concretização do princípio da sua participação no procedimento administrativo até à tomada da decisão final, previsto no artigo 10.º do CPA,
42. A preterição da audiência de interessados constitui um vício de procedimento, conducente à anulação do acto recorrido, por violação do disposto nos artigos 10.º e 93.º, todos eles do CPA,

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, datado de 7 de Agosto de 2013, que indeferiu o pedido de anulação da liquidação de IT, no valor de MOP 5 576 460,00 (cinco milhões, quinhentas e setenta e seis mil, quatrocentas e sessenta Patacas), pedido que se fundamenta, de acordo com o artigo 21.º do CPAC:

- a) em vício de forma, por falta de fundamentação, em violação do n.º 1, alínea e) e n.º 2 do artigo 113.º, do artigo 114.º e artigo 115.º, todos do CPA.

- b) em vício de violação de lei, por ofensa ao artigo 1.º, 2.º e 5.º do RIT e do artigo 15.º da Lei n.º 7/2007; e,
- c) em vício de forma por preterição da audiência de interessados, por ofensa aos artigos 10.º e 93.º do CPA.

Mais se requer, a citação da entidade recorrida para, querendo, contestar 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 e todos os demais documentos atinentes à matéria do presente recurso.

Citado, veio o Senhor Secretário para a Economia e Finanças, contestando pugnando pela improcedência do recurso e manutenção do acto recorrido.

Não havendo lugar à produção de provas, foram a recorrente e a entidade recorrida notificadas para apresentar alegações facultativas.

Tanto a recorrente como a entidade recorrida apresentaram alegações facultativas, reiterando aquela *grosso modo* as razões já deduzidas na petição do recurso.

Em sede de vista final, o Dignº Magistrado do Ministério Público opinou no seu douto parecer pugnando pela procedência do presente recurso.

Fica assente a seguinte matéria de facto com relevância à decisão do presente recurso:

- Mediante o modelo de impresso M/6, a ora recorrente A, S.A., ficou notificada da liquidação oficiosa do imposto de turismo, referente ao período compreendido entre JAN2008 e DEZ2008, efectuada pela Senhora Directora

dos Serviços de Finanças;

- Inconformada com a liquidação oficiosa, a ora recorrente reclamou dela para a Senhora Directora dos Serviços de Finanças;
- Por despacho da Senhora Directora dos Serviços de Finanças, exarado em 07NOV2012, sobre a informação nº 0496/NVT/DOI/RFM/2012, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, foi indeferida a reclamação;
- Inconformada, veio a ora recorrente interpor recurso hierárquico para o Senhor Secretário para a Economia e Finanças;
- Por despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças, exarado em 07AGO2013, sobre a informação nº 215/NAJ/CT/2013, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, foi julgado improcedente o recurso hierárquico;
- O despacho consiste na declaração da concordância com os fundamentos de facto e de direito invocados na informação nº 215/NAJ/CT/2013, que são os seguintes:

“I. DO RECURSO HIERÁRQUICO NECESSÁRIO.

Nos termos que constam do requerimento dirigido ao Exmo. Sr. Chefe Executivo da Região Administrativa da RAEM, com entrada na Direcção dos Serviços de Finanças a 26 de Dezembro de 2012, vem a “A, S.A.” (doravante designada por Sociedade), com sede na, XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, Taipa, representada pelo Dr. B, administrador em representação da sociedade, com poderes para o acto verificados pelo notário privado que reconheceu a assinatura, ao abrigo do disposto nos artigos 6º e seguintes da Lei nº 15/96/M,

de 12 de Agosto, recorrer hierarquicamente do despacho da Exma. Sra. Directora dos Serviços de Finanças, de 7 de Novembro de 2012, exarado na informação n.º 0496/NVT/DOI/RFM/2012 de 30 de Outubro.

O recurso com entrada na DSF a 26 de Dezembro de 2012 é tempestivo, porém, apesar de ser dirigido ao Exmo. Chefe do Executivo da Região Administrativa da RAEM, a entidade competente para decidir é o Exmo. Senhor Secretário para a Economia e Finanças, nos termos do disposto no artigo 153.º e no n.º 2 do artigo 156.º ambos do Código do Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 57/99/M, de 11 de Outubro (doravante designado CPA).

A interposição do presente recurso suspende a execução da decisão impugnada, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 157º, do CPA.

II. DOS FACTOS E FUNDAMENTOS.

O presente recurso, incide sobre o despacho da Exma. Sra. Directora dos Serviços de Finanças, de 7 de Novembro de 2012, exarado na informação n.º 0496/NVT/DOI/RFM/2012, de 30 de Outubro, que decidiu manter o rendimento colectável fixado em liquidação oficiosa do imposto de turismo, visto que, a Sociedade reclamante não apresentou prova dos factos que alegou, pautando-se a liquidação oficiosa nos termos das disposições explanadas nos artigos 2º, 8º, 9º e 10º do RIT, *ex vi* artigos 2º e 3º do DL n.º 16/84/M, de 24 de Março.

Refira-se, na data de 24 de Outubro de 2012, a Sociedade procedeu ao cumprimento do pagamento do imposto de turismo, sob reserva - cfr. artigo 34º do Código de Procedimento Administrativo Contencioso - para os devidos efeitos, procedeu à reclamação do acto administrativo da liquidação oficiosa, a qual foi indeferida, por conseguinte, inconformada com a decisão, vem pela presente, recorrer hierarquicamente do acto.

A recorrente alega que o acto administrativo padece dos seguintes vícios:

1. Falta de fundamentação do acto de liquidação oficiosa do imposto de turismo - uma vez que, foram sujeitos a tributação determinados tipos de serviços, no valor de MOP\$ 1,619,351,566.00, da qual resultou a colecta na importância de MOP\$ 5,576,460.00, não sendo mencionados os critérios de discriminação e qualificação usados pela Administração para efeitos de tributação destes serviços em sede deste imposto - cfr. artigos 110º, alínea a), 113º, 114º, nº 1, 115º, nº 2, 124º e 125º, todos do CPA.
2. Vício de violação de lei, por falta de um dos elementos essenciais do acto administrativo – cfr. artigos 124º e 125º do CPA, por violação dos artigos 1º, 8º, 9º e 10º do RIT.
3. Nos arestos do entendimento da recorrente, as verbas relativas aos serviços prestados referentes a “banquet”, “limusines” e “car park” não estão sujeitas à incidência do imposto de turismo, porque:
 - I. Não são serviços complementares à actividade do “A Macau Resort Hotel”.
 - II. Não são serviços prestados aos clientes mediante retribuição.
 - III. Não são serviços que correspondam a receitas que revertam para o “A Macau Resort Hotel”.
 - IV. São serviços que resultam de contratos de prestação de serviços convencionados com terceiros, sem qualquer acréscimo patrimonial ou lucro para a recorrente, que apenas exerce o papel de intermediária na prestação destes serviços.
 - V. Os serviços prestados de “banquet” estão isentos à incidência do imposto de turismo, nos termos da Lei do Orçamento da RAEM para o ano de 2008.

4. Por fim, o acto administrativo em apreço, não consubstancia uma liquidação oficiosa, mas sim uma liquidação adicional destinada a corrigir erros e omissões.

Em razão do exposto, a recorrente pretende a revogação do acto de liquidação oficiosa em sede de imposto de turismo, em relação ao período de Janeiro a Dezembro de 2008.

Apresentados os factos, os fundamentos e o pedido invocado pela recorrente, cumpre, que nos pronunciemos sobre os mesmos.

III. DO DIREITO

À luz do quadro legal aplicável, a liquidação oficiosa em apreço, obedece às previsões legais previstas nos artigos 1º, 2º, 8º, 9º, 10º do RIT, bem como ao abrigo da Lei n.º 7/2007 que aprovou a Lei do Orçamento 2008, e nesta medida, observa o artigo 2º, do DL n.º 16/84/M, em relação à notificação efectuada, não tendo violado nenhuma das normas legais invocadas pela recorrente. sendo o acto administrativo válido e eficaz.

Importa entender que o Regulamento do Imposto de Turismo incide sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros e similares e estabelecimentos do tipo “Health Club”, saunas, massagens e “Karaokes”. - cfr. 1º do RIT.

Por determinação do artigo 2º do RIT, o imposto é devido pelas pessoas singulares ou colectivas que prestem os serviços enunciados no número anterior, sendo que o imposto é exigível no momento em que ocorre a prestação de serviço – cfr. n.º 1 do artigo 3º do RIT.

Nesta exacta medida, são excluídos da incidência do imposto - cfr. artigo 1º, n.º 2, alínea a) e b), do RIT - o preço dos serviços complementares prestados nos estabelecimentos hoteleiros, referentes a telecomunicações e lavandarias, e a taxas de serviço até ao limite de 10%.

Importa referir que o legislador quis estabelecer para determinados casos, uma solução específica diferente da estabelecida em geral.

Aplica-se o raciocínio *a contrario*¹, fundado no princípio da legalidade.

Em consonância com o entendimento de excepção, o legislador confirma a regra.

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

Ademais² *“Com estas exclusões explícitas da incidência veio-se clarificar o enquadramento fiscal destas situações que levantava muitas dúvidas na anterior legislação.”*

Para além incluir na categoria de prestação de serviços complementares, os serviços de telecomunicações e lavandaria, mencionados expressamente na lei, por via de um critério de excepção à regra da incidência do imposto de turismo – cfr. artigo nº 1, nº 2 do RIT.

Em conformidade com 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 ao definir concretamente os serviços complementares excluídos à incidência do imposto, *a contrario sensu*, associa à incidência tributária todos os outros serviços complementares à actividade hoteleira.

Tal clareza não oferece qualquer dúvida, para além que, no que concerne aos requisitos dos estabelecimento hoteleiros e nomeadamente à classificação de Hotéis na categoria de cinco

¹ J. Oliveira Ascensão – “Interpretação das Leis. Integração das Lacunas. Aplicação do princípio da analogia.”, p.924.

² José Hermínio Paulo Rato Rainha – “Impostos de Macau”, p.189.

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

Quer isto dizer, que a natureza de uma unidade hoteleira, no caso em apreço de 5 estrelas, destinada a prestar serviços de alojamento e restauração, mediante remuneração, compreende, actualmente, uma diversidade de serviços complementares.

Abrange a utilização de restaurante, bar, loja de venda de tabaco, sala de reuniões, sala para conferencias, salas para banquetes, salas para festas, restaurantes, “banquet”, cabeleireiro, áreas de estacionamento/ “car park”/uso de “limusines”, 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.

Por seu turno, o imposto de turismo trata-se de um imposto indirecto³ sobre bens e determinadas prestações de serviços, é um imposto sobre o consumo, na variável despesa, integrando-se normalmente no preço dos produtos ou da prestação de serviços, em princípio suportado pelo consumidor/adquirente em função da repercussão do imposto.

*“O imposto de turismo incide sobre a importância das contas facturadas”*⁴ no estabelecimento hoteleiro.

Como se vê no quadro legal supra enunciado, por imposição do principio da legalidade, o legislador sujeita à incidência tributária

³ José Herminio Paulo Rato Rainha – “Impostos de Macau”, p.188.

⁴ José Hermínio Paulo Rato Rainha – “Noções de Técnica Tributária e de Direito Fiscal”, p.122.

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 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.

No caso *sub judice*, o período de tributação está claramente mencionado na declaração - da liquidação oficiosa do imposto - de Agosto a Dezembro de 2008, sendo o valor tributável de MOP\$ 5,576,460.00, obtido em conformidade ao disposto no artigo 8º, nº 1 e 2 do RIT.

Por imposição do artigo 7º do RIT, nº 1, alínea a) e b), a competência para a liquidação do imposto pertence aos sujeitos passivos do imposto ou à repartição de Finanças, nos casos em que se verifique falta total ou parcial da liquidação ou da entrega do imposto.

Compete á Repartição de Finanças proceder à liquidação adicional do imposto caso verifique a ocorrência de erros na declaração ou liquidação efectuada pelo sujeito passivo – cfr. artigo 7º, nº 3 e nº 4, do RIT.

Por conseguinte, verificada a falta parcial da liquidação do imposto, ou erros na declaração ou liquidação, por força do artigo 8º, nº 1 do RIT, *“O chefe da Repartição de Finanças procede à liquidação oficiosa do imposto, com base em elementos ao dispor dos serviços, nomeadamente registo contabilísticos e outra documentação, capacidade instalada, taxas de ocupação, localização das instalações e preços praticados.”*

Em virtude do artigo 16º do RIT, a Sociedade tem como dever acessório principal a emissão de facturas ou documentos equivalentes, nos quais deve constar, nome, firma ou denominação social e número de identificação fiscal do sujeito passivo, a designação usual dos serviços prestados, o respectivo preço e montante do imposto liquidado. Devendo os registos e os

duplicados dos documentos emitidos serem arquivados e conservados, em boa ordem, durante 5 anos civis subsequentes.

Isto porque, o prazo de caducidade do imposto de turismo é “*nos cinco anos seguintes àquele em que ocorra a prestação do serviço tributável.*” -cfr. artigo 9º do RIT.

Tendo em atenção este enquadramento sistemático e lógico do RIT, a Administração Fiscal procedeu, em observância e cumprimento legal, à liquidação oficiosa do Imposto de Turismo, uma vez que o sujeito passivo do imposto não declarou, não incluiu na matéria colectável, os preços da prestação de serviços complementares.

Revista e corrigida, oficiosamente, a matéria colectável, somou-se os respectivos juros compensatórios – cfr. alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 8º, *ex vi* n.º 1 do artigo 2º da Lei 12/2003.

Por seu turno, conforme estabelece o artigo 8º, n.º 1, alínea a) do RIT, a Administração pode⁵ “*quando suspeite que as declarações não traduzem a realidade, ler a faculdade de examinar os elementos constantes das contabilidades ou empregar métodos de avaliação indirecta*”.

Finalmente, no que respeita ao âmbito da isenção do imposto de turismo estabelecida no artigo 15º, n.º 1 e n.º 2, da Lei n.º 7/2007, que aprovou a Lei do Orçamento para 2008, atendendo á factuality descrita da situação *sub judice*, não se aplica a isenção.

Na verdade, estão isentos “*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.*”, bem como “*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*”, significa isto, quando no “*estabelecimento hoteleiro sejam exercidas actividades próprias dos estabelecimentos similares que*

⁵ José Henninio Paulo Rato Rainha - Noções de Técnica Tributária e de Direito Fiscal de Macau, p.53.

assumam perante o público autonomia funcional, são-lhes aplicáveis as disposições que regulam a exploração deste último tipo de estabelecimentos, com as necessárias adaptações.”.

Na situação *sub judice* não há autonomia funcional nos termos do citado aresto legal.

A exploração dos serviços de “banquet, “car park, uso de “limusines” não são enunciados ao público de forma individualizada, ao invés, são serviços complementares à prossecução da actividade principal, de alojamento e restauração, do estabelecimento hoteleiro em que se integram.

É por isso, que justamente, não há duvidas que são serviços complementares.

Em suma, ao abrigo da Lei n° 7/2007, estes serviços estão sujeitos à incidência do imposto de turismo.

Com efeito, fez bem a Administração Tributária com base nos elementos solicitados e fornecidos pela Sociedade, ter procedido à liquidação oficiosa - à revisão oficiosa do acto tributário - discriminando os serviços complementares apurados na análise das receitas contabilizadas, termos em que, notificou a Sociedade em conformidade, dentro do limite do prazo de caducidade - cfr. artigo 9º do RIT.

I. 結論 CONCLUSÕES

- I. 根據適用法律框架 - 詳《旅遊稅規章》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，已確定了課稅前提，而這些前提推動了行政當局依職權結算2007年8月至12月的旅遊稅為澳門幣5,576,460.00元。

À luz do quadro legal aplicável - cfr. artigos 2º, 8º, 9º, 10º do RIT, *ex vi* artigos 2º e 3º do DL N° 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 2008, na importância de MOP\$ 5,576,460.00.

- II. 在依職權審核的課稅行為中，輔助性服務價格的課稅範圍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。

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

- III. 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2008年1月至12月提供可課稅服務後“五年內”結算 - 詳《旅遊稅規章》第九條。

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 dos serviços tributáveis, de Janeiro a Dezembro de 2008 - cfr. artigo 9º do RIT.

- IV. 結算已循正途通知有關公司。

A Sociedade foi notificada correctamente da liquidação.

- V. 行政行為沒有欠缺基本資料，故沒有違反法律的瑕疵 - 詳《行政程序法與》第一百二十四條和第一百二十五條，以及《旅遊稅規章》第一條、第八條、第九條和第十條。

Não ocorreu nenhum vício de violação de lei, por falta de um dos elementos essenciais do acto administrativo – cfr. artigos 124º e 125º do CPA, por violação dos artigos 1º, 8º, 9º e 10º do RIT.

- VI. 課稅行為也沒有失效及不應被撤銷。

Nem resulta a invalidade e anulabilidade do acto tributário.

- VII. 本文中涉及的“宴會”、“豪華轎車”和“泊車”的輔助性服務的價格屬旅遊稅的課徵對象。

Os preços relativos a serviços complementares, *in casu*, referentes a “banquet”, “limusines” e “car Park”, estão sujeitas à incidência do imposto de turismo.

- VIII. 立法機關規定旅遊稅的課徵對象，不僅是經營主業務、提供住宿和餐飲服務的價格，還包括輔助性服務的價格，僅排除通訊和洗衣服務的價格，而服務費最高為百分之十 - 詳《旅遊稅規章》第一條第二款a和b項。

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. 經分析法律精神及其文字，尤其是符合正確適用受合法性原則和典型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，而酒店業務的所有其他輔助性服務均列入課徵對象。

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 define concretamente os serviços complementares excluídos à incidência do imposto, e a *contrario sensu*, associa à incidência tributária todos os outros serviços complementares à actividade hoteleira.

- X. 因為立法機關明確要求例外制度時，規定了這些情況的旅遊稅課徵對象的專門解決方法有別於一般解決方法。

Isto porque, o legislador ao fazer menção expressa do regime de excepção, estabelece para estes determinados casos, uma solução específica diferente da estabelecida em geral, da regra da incidência tributária em sede de imposto turismo.

XI. 適用以合法性原則為依據的相反推理。

Aplica-se o raciocínio *a contrario*, fundado no princípio da legalidade.

XII. 根據對例外的理解，立法機關確認了規則。

Em consonância com o entendimento de excepção, o legislador confirma a regra.

XIII. 立法機關規定該稅項的課徵對象的正面限制，凡不屬通訊和洗衣的輔助性服務，其價格受稅務約束。

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

XIV. 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、住宿和餐飲等，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。

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.

- XV. 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，從餐廳、酒吧、香煙售賣店、大小會議廳、宴會廳、聚會廳、理髮店、停車場/白車/使用豪華轎車等，提供大量高格調的各類設施和服務，靈活快速回應顧客現有要求，旨在推廣酒店。

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 restaurante, bar, loja de venda de tabaco, sala de reuniões, sala para conferencias, salas para banquetes, salas para festas, restaurantes/“banquet”, cabeleireiro, áreas de estacionamento/”car park”/uso de “limusines”, 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.

- XVI. 旅遊稅是有關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，主要由取得的消費者負擔，並取決於稅項的影響。

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.

- XVII. 為此，“是對酒店場所的發票金額徵收旅遊稅。”

Por isso, "*O imposto de turismo incide sobre a importância das contas facturadas*" no estabelecimento hoteleiro.

- XVIII. 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，還有包括輔助性服務的價格，僅排除明確述及的通訊和洗衣服務，服務費最高為百分之十 - 詳《旅遊稅規章》第一條第二款a和b項。

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 com menção expressa, o preço dos serviços complementares das telecomunicações e lavandarias, e taxas de serviço até ao limite de 10% - cfr. artigo 1º, nº 2, alínea a) e b), do RIT.

- XIX. 對於被上訴行為的內容，明顯不含可使上訴人將服務排除上點所指範圍內的事實和法律理由。

Face ao teor do acto recorrido, claramente, não se observam os factos e as razões de direito que permitam à recorrente ser excluída nos termos do número anterior.

- XX. 依職權結算課稅金額澳門幣5,576,460.00元的稅務行為不含有《旅遊稅規章》第一條第二款a和b項所排除的輔助性服務的價格。

O acto de liquidação oficiosa do imposto, na importância tributável de MOP\$ 5,576,460.00, não integra o preço de serviços complementares excluídos no artigo 1º, nº 2, alínea a) e b) do RIT.

- XXI. 相反，宴會、泊車和使用豪華轎車屬於輔助性服務的價格，是旅遊稅的課徵對象。為此上訴人沒有理由。

Ao contrário, considera o preço de serviços complementares -banquet, car park e uso de limusines - sujeitos à incidência tributária do imposto de turismo. Pelo que não assiste razão à recorrente.

- XXII. 不適用核准2008年度預算案的第7/2007號法律第十五條第一款和第二款及4月1日第16/96/M號法令第五條和第

六條規定的豁免旅遊稅。

Por seu turno, não se aplica a isenção do imposto de turismo estabelecida no artigo 15º, nº 1 e nº 2, da Lei nº 7/2007, que aprovou a Lei do Orçamento para 2008, ex vi artigo 5º e 6º do Decreto-Lei n.º 16/96/M de 1 de Abril.

XXIII. 因為經營宴會、泊車和使用豪華轎車的服務不會以個別形式公開表達，相反，屬謀求主業務、住宿、餐飲和酒店場所的輔助性服務。

Isto porque, a exploração dos serviços de “banquet”, “car park”, uso de “limusines” não são enunciados ao público de forma individualizada, ao invés, são serviços complementares à prossecução da actividade principal, de alojamento e restauração, do estabelecimento hoteleiro em que se integram.

XXIV. 為此，合理且毫無疑問是輔助性服務。

É por isso, que, justamente, não há duvidas que são serviços complementares.

XXV. 為此，課稅行為沒有所申辯的違反法律的瑕疵。

E não se verifica o alegado vício de violação de lei no acto tributário.

綜上所述，依職權結算的行政行為的有效性是毫無疑問的，因為集齊《旅遊稅規章》第一條、第二條、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號法令第二條和《旅遊稅規章》規定正確通知有關公司。

De tudo o quanto se explanou, não restam dúvidas em relação à validade do acto administrativo de revisão oficiosa, uma vez que, estão reunidos os pressupostos de facto e de direito estabelecidos nos artigos 1º, 2º, 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, RIT.

沒有其他補充，我們認為不應考慮上訴人的請求，因為沒有法律依據。謹建議 閣下否決這份必要訴願。

Nada mais havendo, por ora, a acrescentar, entendemos não ser de atender o pedido da recorrente, por o mesmo não se mostrar juridicamente fundamentado, propondo, deste modo, a V. Ex.^a que seja negado o provimento ao presente recurso hierárquico.

- De novo inconformada, desse despacho recorreu para este TSI.

Foram colhidos os vistos, cumpre conhecer.

Antes de mais, é de salientar a doutrina do saudoso PROFESSOR JOSÉ ALBERTO DOS REIS de que *“quando as partes põem ao tribunal determinada questão, socorrem-se, a cada passo, de várias razões ou fundamentos para fazer valer o seu ponto de vista; o que importa é que o tribunal decida a questão posta; não lhe incumbe apreciar todos os fundamentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão”* (in *CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ANOTADO*, Volume V – Artigos 658.º a 720.º (Reimpressão), Coimbra Editora, 1984, pág. 143).

Conforme resulta do disposto nos art.ºs 563º/2, 567º e 589º/3 do CPC, ex vi do art.º 1º do CPAC, são as conclusões do recurso que delimitam o seu objecto, salvas as questões cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras e as que sejam de conhecimento oficioso.

Em face das conclusões na petição do recurso, constituem objecto do presente recurso as seguintes questões:

- 1. Da falta de fundamentação:**
- 2. Da violação dos artºs 1º e 2º do Regulamento do Imposto de Turismo;**
- 3. Da isenção de imposto de turismo prevista no artº 15º da Lei nº 7/2007; e**
- 4. Da preterição da audiência prévia.**

Então vejamos.

1. Da falta de fundamentação

A recorrente imputou ao acto recorrido o vício da falta de fundamentação.

Como se sabe, o acto administrativo considera-se fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o *bonus pater familiae* de que fala o artº 480º/2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de reacção, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.

Sob outro prisma, considera-se cumprido o dever de fundamentação, quer na forma da exposição directa das razões de facto e de direito, quer através da declaração da concordância ou

da remissão para os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas nos termos autorizados pelo artº 115º/1 do CPA, quando o acto encerrar os aspectos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto.

In casu, o acto da entidade recorrida consiste na declaração de concordância lançada sobre uma informação onde se expuseram as razões de facto e de direito que a levaram a decidir como decidiu.

Ora, dando um vista de olhos aos fundamentos expostos na informação, ora integralmente reproduzida *supra*, acolhida pela entidade recorrida para julgar improcedente o recurso hierárquico, cremos que com toda a evidência, foi dado integral cumprimento ao dever da fundamentação, imposto pelo artº 114º do CPA.

Aliás, a forma e os argumentos utilizados pela recorrente para questionar a legalidade do acto recorrido, nos termos da petição do recurso, são demonstrativos de que a recorrente ficou a conhecer as razões factuais e jurídicas que conduziram à prática do acto recorrido, que lhe permitiram a reagir contra stão na sua génese

Improcede assim o recurso nesta parte.

2. Da violação dos artºs 1º e 2º do Regulamento do Imposto de Turismo

A recorrente imputa ao acto recorrido erro na interpretação do disposto no artº 1º e 2º do Regulamento do Imposto de Turismo, dado que entende que, por um lado, os serviços que a entidade recorrida entende serem de tributar não são aqueles que estão previstos no artº 1º do mesmo regulamento, ou seja, os tais serviços face à lei não estão sujeitos ao imposto de turismo, e por

outro, ela própria, não é o sujeito passivo em relação ao qual se verificam os pressupostos tributários do imposto de turismo.

Estão em causa os serviços de *limousines*, de *room services*, de *banquet*, de *mini-bar*, da venda de cigarros e de parque de estacionamento prestados no estabelecimento hoteleiro de que é titular a ora recorrente.

Na óptica da recorrente, os serviços de *limousines* são prestados através de entidades terceiras e a recorrente só recebe os preços facturados para a posterior entrega às entidades terceiras, não se tratando de serviços prestados pela recorrente.

No que diz respeito aos serviços de *room services* e de *banquet*, a recorrente entende que os tais serviços são prestados pelos restaurantes instalados no complexo hoteleiro de que é titular.

Em relação aos serviços de *mini-bar*, da venda de cigarros e de parque de estacionamento, a recorrente defende que os mesmos não constituem actividades específicas de um estabelecimento hoteleiro.

E conclui a recorrente que estes serviços todos não podem ser sujeitos a imposto de turismo, face ao disposto no artº 1º do Regulamento do Imposto de Turismo.

Ora, a propósito dessas questões, este TSI já se pronunciou exaustivamente em vários acórdãos, sobre o verdadeiro alcance da reincidência real e da reincidência pessoal do Imposto de Turismo, nos termos definidos nos artºs 1º e 2º do Regulamento do Imposto de Turismo, nomeadamente nos Acórdãos de 05NOV2015 e de 25FEV2016, nos processos nº 341/2015 e 311/2015, respectivamente, que dizem na parte de fundamentação:

1 – Na óptica da recorrente, o acto impugnado teria violado o art. 1º do Regulamento do Imposto de Turismo, bem como os *princípios d.....*

E tudo isso porque, contra os princípios e comandos legais citados, a Administração não podia tributar em imposto de turismo as actividades que no hotel a recorrente prestou durante o exercício de 2011 respeitantes a serviços complementares de “*venda de bilhetes para ferries, helicópteros e aviões*”, de “*rendimentos de garagem e estacionamento*” e de “*rendimentos de serviço de transporte, aluguer de equipamentos, fotocópias e serviços de correio, edredão, venda de amenidades e jornais*”.

*

2 – Vejamos 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.º 16/96/M, importa espreitar o que dispõe o art. 3.º 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.º1, do DL n.º 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.º, n.º3, 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. 4.º e

38º, al. l), da Portaria nº 83/96/M, de 1/04). É um serviço que, quando utilizado para efectuar chamadas pelos clientes, é pago a um preço que não corresponde ao cobrado habitualmente pelo serviço de telefone doméstico.

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

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

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

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

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

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

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

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

Por isso é que *“nos aposentos devem existir informações sobre os diferentes serviços à disposição dos clientes e respectivos custos, bem como sobre os preços dos produtos que estejam à disposição dos mesmos nos aposentos”* (art. 81º, nº1, cit. Portaria) e que *“as facturas a apresentar aos clientes para liquidação das despesas efectuadas devem discriminar, para além das dormidas, todos os restantes consumos e despesas, bem como as taxas e impostos que sobre eles incidam.”* (art. 78º da Portaria cit.).

Por conseguinte, há serviços que são *principais*, outros que são

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

Ou seja, quando o preceito alude às *actividades específicas* está a referir-se às actividades desenvolvidas no âmbito da hotelaria, sejam principais, sejam complementares. E como se sabe, entre os serviços complementares há hoje em dia um cada vez maior número de 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.⁶

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

(*vide Acórdão no proc. nº 341/2015*)

Ora, apesar de este Acórdão se ter debruçado sobre os serviços de serviços complementares de venda de bilhetes para ferries, helicópteros e aviões, de rendimentos de garagem e estacionamento e de rendimentos de serviço de transporte, aluguer de equipamentos, fotocópias e serviços de correio, edredão, venda de amenidades e jornais, o certo é que as considerações e razões aí expostas servem perfeitamente *mutatis mutandis* para o caso *sub judice* em que se põe a questão de saber se sobre os serviços de *limousines*, de *room service*, de *banquet*, de *mini-bar*, da venda de cigarros e de parque de estacionamento a lei faz incidir o imposto de turismo, pois em ambos os processos, estamos perante igualmente serviços complementares prestados no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros.

Quanto à reincidência subjectiva, sendo o titular do estabelecimento hoteleiro que prestou os serviços em causa e tendo em conta as razões expostas no segmento do Acórdão no processo nº341/2015, ora transcrito, a ora recorrente não pode deixar de ser considerada sujeito passivo da relação jurídico-fiscal, em relação ao qual se verificam os pressupostos previstos no artº 2º/-a) do Regulamento do Imposto de Turismo, à luz do qual são sujeitos passivos do imposto de turismo as pessoas singulares ou colectivas prestam serviços no âmbito das actividades específicas

⁶ Também o Ac. do TSI, de 12/03/2015, Proc. nº 586/2013 entendeu, mesmo que por outras razões, que fora os dois casos de exclusão do art. 1º, nº2, al. a), o imposto seria devido.

de estabelecimentos hoteleiros.

Improcede o recurso nesta parte.

3. Da isenção de imposto de turismo prevista no artº 15º da Lei nº 7/2007

A recorrente coloca a questão da isenção de imposto de turismo prevista no artº 15º da Lei nº 7/2007 em relação aos serviços de *room service*.

Diz que os serviços de *room service* prestados aos clientes de estabelecimentos hoteleiros que optaram por tomar as suas refeições no seu quarto devem ser isentos do imposto de turismo, por força do artº 15º da Lei nº 7/2007, tal como sucede com as refeições tomadas pelos clientes que se deslocaram a restaurantes instalados num complexo hoteleiro, pois a única distinção entre ambos os tipos de refeições não justifica a diferenciação na matéria de reincidência real, uma vez que todas essas refeições, tomadas quer nos restaurantes quer nos quartos, são confeccionadas e fornecidas pelas mesmas cozinhas.

Ora, a propósito da mesma questão, este TSI já teve a oportunidade de se pronunciar no Acórdão de 25FEV2016 no processo nº 311/2015 nos termos seguintes:

Quanto a estes serviços, defende a recorrente ter sido violado o disposto no *art. 15º da Lei nº 15/2008*.

Este preceito dispõe o seguinte:

Artigo 15.º

Isenção de imposto de turismo

1. No ano de 2009⁷ estão isentos do imposto de turismo, previsto no

⁷ Destaque nosso.

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.

O n.º 1 está seguramente fora de qualquer questão, visto que quem foi aqui tributado não foi a pessoa colectiva titular de “estabelecimento similar”.

Aplicável, portanto, só poderia ser, quando muito, o n.º 2, quando estabelece a isenção dos estabelecimentos hoteleiros dos grupos 1, 2 e 3 do art. 5º do DL nº 16/96/M, na parte em que *prestem actividade que é própria dos estabelecimentos similares* referidos no n.º 1.

Simplesmente, até esta mesma disposição só daria amparo à recorrente, desde que se verificasse o pressuposto previsto na parte final do referido n.º 2, ou seja, quando lhe fosse “...*aplicável o n.º 1 do artigo 7º do mesmo diploma*”, o mesmo é dizer, quando tais “*actividades próprias dos estabelecimentos similares ...assumam perante o público autonomia funcional...*” (art. 7º, n.º 1 do DL nº 16/96/M).

E existe autonomia funcional quando a respectiva exploração *for anunciada ao público de forma individualizada* (art. 7º, n.º 2, do DL nº 16/96/M).

*

3.1 - Ora, o “serviço de refeições no quarto” (*room service e in-suite dining*), bem como de “*mini-bar*” são serviços prestados pela recorrente sem autonomia funcional. Repare-se que o art. 85º, da Portaria nº 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.

Não se vendo razões para não acompanharmos este entendimento, damos aqui por integralmente reproduzido para julgar improcedente esta parte do recurso.

4. Da preterição da audiência prévia

Finalmente, a recorrente acusa a entidade recorrida da preterição da audiência prévia no procedimento de 1º grau.

Bom, a mesma questão foi igualmente tratada no acima citado Acórdão tirado no processo nº 311, nos termos seguintes:

5 - Vício de falta de audiência de interessados

Importa, então agora, averiguar da verificação deste vício (e apenas neste momento, porque interessaria previamente analisar se esta era matéria vinculada ou discricionária, para aquilatar das consequências da sua falta).

Como se sabe, 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. nº 130/2003; no direito comparado, entre outros, ver os Acs. do STA de 25/01/2000, Proc. nº 021244; 30/10/2002, Proc. nº 0780/02).

E tem sido entendido, por outro lado, que tal formalidade se mostra

imprescindível nos casos de actividade discricionária, pois aí o papel do interessado pode revelar-se muito útil, decisivo frequentemente, 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.º 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 vimos, a Administração não podia senão proceder como procedeu, liquidando o imposto devido. E, assim sendo, torna-se irrelevante a sua não observância concreta.

Por ociosos, subscrevemos e aproveitamos integralmente as razões expostas neste segmento para nos servirmos dos fundamentos para julgar improcedente esta parte do recurso.

Quod abundat non nocet, mesmo que não entenda assim, a hipotética inobservância ficou já sanada uma vez que o acto recorrido é o despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças que julgou improcedente o recurso hierárquico interposto da decisão tomada no procedimento de 1.º grau pela Senhora Directora dos Serviços de Finanças.

Pois, como se sabe, mesmo que, por preterição de audiência prévia, não possa pronunciar-se sobre o objecto do procedimento ou requerer as diligências complementares que considere

pertinentes no procedimento de 1º grau, o particular interessado tem sempre a possibilidade de o fazer no procedimento de 2º grau, isto é, na reclamação, recurso hierárquico e recurso tutelar, dado que ao desencadear tal procedimento de 2º grau e sempre que não existam factos novos capazes de influenciar a decisão final, ao interessado, já inteirado dos fundamentos em que se baseia a decisão tomada no de 1º grau, é sempre assegurada a faculdade de se pronunciar sobre todos os aspectos que ache importantes para sensibilizar o órgão decisor do procedimento de 2º grau.

Por outro lado, por força do princípio do aproveitamento do acto em nome do aforismo *utile per inutile non vitiatur*, a alegada preterição de audiência prévia no caso *sub judice* nunca conduz à anulação do acto recorrido, pois aqui estamos perante um acto vinculado e a audiência prévia degrada-se em formalidade não essencial.

Assim, por qualquer das razões apontadas *supra*, improcede sempre o invocado vício de forma por preterição de audiência prévia.

Resta decidir.

III

Nos termos e fundamentos acima expostos, acordam em conferência julgar improcedente o recurso.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça fixada em 8UC.

Registe e notifique.

RAEM, 19MAIO2016

Lai Kin Hong
João A. G. Gil de Oliveira
Ho Wai Neng

Fui presente
Joaquim Teixeira de Sousa