

Processo nº 54/2015
(Autos de recurso contencioso)

Data: 27/Abril/2017

Assuntos: **Imposto de Turismo**
Incidência do imposto

SUMÁRIO

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

- Mas se o hotel lograr comprovar que os serviços foram prestados por terceiros e se limitou a ser um mero intermediário não remunerado, um facilitador de conforto aos seus clientes, limitando-se a pagar esses serviços externos, debitando posteriormente aos hóspedes a respectiva quantia, sem qualquer acréscimo, também não faria sentido a Administração Fiscal cobrar sobre o valor total da factura um imposto de turismo de 5%.

O Relator,

Tong Hio Fong

Processo nº 54/2015
(Autos de recurso contencioso)

Data: 27/Abril/2017

Recorrentes:

- A, S.A.

Entidade recorrida:

- Chefe do Executivo da RAEM

Acordam os Juizes do Tribunal de Segunda Instância da RAEM:

I) RELATÓRIO

A, S.A., sociedade com sede na RAEM, com sinais nos autos, interpõe recurso contencioso de anulação do indeferimento tácito do recurso hierárquico necessário por si apresentado ao Exm.º Chefe do Executivo da RAEM, pelo qual impugnou administrativamente o acto de liquidação adicional de imposto de Turismo, relativo a 12 meses do ano de 2010, praticado pelo Senhor Director dos Serviços de Finanças, substituto, em 30 de Agosto de 2013, exarado sobre a informação nº 385/NVT/DOI/RFM/2013, notificado à recorrente através do ofício nº 1179/NVT/DOI/RFM/2013, de 11 de Setembro de 2013, constituindo o referido indeferimento tácito o objecto do presente recurso, em cujas alegações formulou as seguintes conclusões:

"1. Por referência a alegados serviços prestados no âmbito

da actividade hoteleira desenvolvida pela recorrente no ano de 2010, no estabelecimento B, foi liquidado o Imposto de Turismo e apurada uma colecta de MOP\$7.238.895,00 (sete milhões, duzentas e trinta e oito mil, oitocentas e noventa e cinco Patacas).

2. Em 05/08/2013 foi apresentada reclamação, dirigida à Directora dos Serviços de Finanças, na qual se impugnou essa liquidação.

3. Através do despacho do Director dos Serviços de Finanças, Substituto, de 30/08/2013, a reclamação foi indeferida.

4. Em 15/10/2013 a Recorrente interpôs recurso hierárquico necessário dirigido ao Senhor Chefe do Executivo, no qual impugnou administrativamente o acto do Senhor Director dos Serviços de Finanças, substituto, de 30 de Agosto de 2013.

5. Este recurso hierárquico não foi objecto de decisão nos prazos previstos nos números 1 e 2 do artigo 162º do CPA.

6. A Recorrente não foi notificada da decisão sobre o pedido formulado naquele recurso e desconhece o momento da remessa a que alude o n.º 1 do artigo 162º do CPA, bem como a realização (ou não) dos procedimentos a que alude o n.º 2 do mesmo artigo e Código.

7. Presume-se a ocorrência do indeferimento tácito do recurso hierárquico necessário em 13/01/2014, data do término do prazo de 90 dias contado a partir da data da apresentação do requerimento de recurso hierárquico necessário, sendo tempestivo o presente recurso contencioso do indeferimento tácito, atento o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 25º do CPAC, conjugado com

o n.º 4 do artigo 26º do mesmo Código.

8. Do indeferimento tácito do recurso hierárquico necessário decorre a subsistência de todos os vícios alegados na impugnação administrativa, atendendo à falta de decisão expressa sobre o pedido naquele âmbito formulado, vícios que ferem de ilegalidade o acto ora recorrido.

9. O valor da colecta notificada foi integralmente pago, sob reserva.

10. O acto recorrido carece de fundamentação, por não fornecer a interpretação do artigo 1º do RIT e as razões pelas quais considera que os serviços tributados são serviços complementares à actividade hoteleira.

11. O acto recorrido carece de fundamentação por não discriminar os serviços concretamente prestados que originam o facto tributário, o período em que o facto tributário ocorreu ou o preço individualizado.

12. O IT é um imposto de obrigação única, calculado mensalmente por referência ao preço dos serviços prestados.

13. A notificação da liquidação deve individualizar os valores tomados em referência para a liquidação de IT, sob pena de absoluta falta de fundamentação.

14. Os actos tributários de liquidação estão sujeitos ao dever de fundamentação, nos termos do artigo 115º do CPA.

15. A Recorrente não se pronunciou no procedimento do 1º grau que culminou com o acto de liquidação adicional do Imposto de

Turismo.

16. A violação do direito de audiência da Recorrente imposto pelos artigos 10º e 93º do CPA, também aplicável ao procedimento tributário, consubstancia vício de forma determinante da invalidade do acto recorrido, conducente à sua anulação.

17. 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.

18. A errada interpretação que a entidade recorrida faz do artigo 1º do RIT permanece na leitura do artigo 2º do mesmo Regulamento, por forma a aferir quais os serviços que efectivamente devem ser tributados em IT.

19. Não está sujeita a IT a verba relativa a serviços de transporte.

20. Os serviços de transporte são efectuados através de entidades terceiras em termos devidamente contratualizados e do conhecimento da entidade recorrida.

21. O hotel limita-se a prestar um serviço esporádico e a receber o valor do mesmo na facturação apresentada ao cliente, para posterior entrega à entidade terceira.

22. O preço corresponde a um serviço que não é prestado pelo hotel mas por empresas que desenvolvem esta actividade, sendo o acto recorrido ilegal por ofensa ao artigo 2º do RIT.

23. 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 5º do RIT.

24. É ilegal a liquidação de IT referente às verbas pela utilização do mini-bar, da venda de cigarros, hamper's, entregas, jornais e flores.

25. O IT incide exclusivamente sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros.

26. O acesso a bens de consumo não se traduz na prestação de um serviço nem é enquadrável nas actividades específicas de um estabelecimento hoteleiro.

27. Estes bens de consumo são de acesso generalizado em qualquer estabelecimento comercial da Região, sem cobrança de IT.

28. É ilegal a liquidação de IT referente à verba pela utilização do parque de estacionamento.

29. O acesso a parques de estacionamento encontra-se disperso pela Região, sendo uma actividade explorada por diversas empresas sem sujeição a IT, não traduzindo a prestação de um serviço que integre o leque das actividades específicas de um estabelecimento hoteleiro ou complementares a estas.

30. As verbas food & beverage 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 na unidade hoteleira.

31. Os restaurantes que confeccionam essas refeições ou os

estabelecimentos similares que providenciam as bebidas estão isentos de IT, nos termos do artigo 15º da Lei n.º 24/2009 (Lei do Orçamento para o ano de 2010).

32. A entidade recorrida tributa serviços que não encontram previsão nas normas de incidência do RIT, em violação dos Princípios da Legalidade e da Tipicidade que regem o Direito Fiscal.

33. O artigo 1º do RIT não prevê a tributação dos serviços objecto da liquidação impugnada.

34. 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 71º, alínea 3) da Lei Básica.

35. 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.

36. O RIT determina que o imposto não é devida caso não exista matéria colectável resultante da cobrança de um preço.

37. A simples regularização contabilística de complementary services entre departamentos da Recorrente não se traduz num preço cobrado aos clientes e, por isso, a liquidação em causa viola o artigo 5º do RIT.

Nestes termos e nos mais de Direito que V. Ex.as entendam por bem suprir, se requer a anulação do acto que indeferiu o recurso hierárquico necessário, relativo à liquidação adicional de Imposto de Turismo e consequente colecta de MOP\$7.238.895,00 (sete milhões, duzentas e trinta e oito mil, oitocentas e noventa e cinco Patacas), relativo ao estabelecimento B, com o cadastro n.º XXXXXX, por alegados serviços prestados pela Recorrente durante o ano de 2010, pedido que se fundamenta, de acordo com o artigo 21º do CPAC:

a) em vício de forma, por falta de fundamentação;

b) em vício de violação de lei, por ofensa aos artigos 1º, 2º 5º e 9º do RIT e do artigo 15º da Lei n.º 24/2009; e

c) em vício de violação de lei, por ofensa aos Princípios da Legalidade e da Tipicidade, consagrados no artigo 73º, alínea 3) da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e da proibição de integração de lacunas em Direito Fiscal.”

*

Regularmente citada, contestou a entidade recorrida, formulando as seguintes conclusões, pugnando pela improcedência do recurso:

“1. O acto de liquidação adicional encontra-se devidamente fundamentado na Proposta n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013, onde se encontram explicitadas as razões de facto e de direito para terem sido aquelas actividades tributadas, em obediência ao artigo 115º do CPA, que dispõe que a fundamentação “... deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da

decisão ...”

2. E as razões de facto e de direito subjacentes ao acto de liquidação oficiosa constantes da Proposta n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013 foram sucintamente vertidas na Nota constante no verso do modelo M/6 notificada à ora Recorrente.

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

4. 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 múltiplos 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 0295/NVT/DOI/RFM/2013.

5. O acto de liquidação oficiosa relativo ao período de 12 meses do ano de 2010 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.

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

7. Aliás, após a notificação do acto de liquidação oficiosa a ora Recorrente apresentou inclusivamente reclamação daquele acto

em moldes tais que dúvidas não restam quanto à clareza dos fundamentos para tributação das actividades em sede de imposto de turismo.

8. Também resulta claro de todo o processo administrativo junto que a Recorrente foi interpelada para intervir no procedimento variadas vezes, tendo informado a administração em relação a dúvidas por ela levantada, prestando todos os esclarecimentos que entendeu necessários e relevantes, pelo que foi a sua audiência dispensada, nos termos da alínea a) do artigo 97º do CPA.

9. Enquanto proprietária de um estabelecimento hoteleiro assim definido nos termos do artigo 3º 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 1º e 2º do RIT.

10. 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 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 1º do RIT: os serviços referentes a telecomunicações e lavandarias que são excluídos da incidência do imposto.

11. 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.

12. O conceito de serviços complementares pressupõe o mesmo

fim da actividade principal, de alojamento e restauração e ainda todos os serviços que as exigências de conforto e instalação numa unidade hoteleira tornaram necessário juntar às actividades principais.

13. Os 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.

14. 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".

15. 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.

16. Serviços qualificados como transportation, mini-bar, florist ou newspaper, bem como o parking ou valet parking 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.

17. 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.

18. 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 n.º 16/96/M, de 1 de Abril, são alojamento, refeições e outros serviços complementares, com excepção dos mencionados no n.º 2 do artigo 1º do RIT: os serviços referentes a telecomunicações e lavandarias.

19. Esta norma (n.º 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 n.º 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.

20. Os serviços referentes a transporte, mini-bar, florista, venda de jornais, parking e food e beverage foram efectivamente prestados pelo "B" no hotel, caindo no âmbito de incidência do imposto de turismo por se enquadrarem nos respectivos serviços complementares (artigos 1º e 2º do RIT) e não beneficiarem de qualquer isenção pelo que inexistente violação dos princípios da Legalidade e da Tipicidade do regime tributário do artigo 71º alínea 3) da Lei Básica.

21. 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."

*

A recorrente apresenta alegações facultativas, tendo formulado as seguintes conclusões:

"1. Por referência a alegados serviços prestados no âmbito da actividade hoteleira desenvolvida pela Recorrente no ano de 2010,

no estabelecimento B, foi liquidado o Imposto de Turismo e apurada uma colecta de MOP\$7.238.895,00 (sete milhões, duzentas e trinta e oito mil, oitocentas e noventa e cinco Patacas).

2. Em 05/08/2013 foi apresentada reclamação, dirigida à Directora dos Serviços de Finanças, na qual se impugnou essa liquidação.

3. Através do despacho do Director dos Serviços de Finanças, Substituto, de 30/08/2013, a reclamação foi indeferida.

4. Em 15/10/2013 a recorrente interpôs recurso hierárquico necessário dirigido ao Senhor Chefe do Executivo, no qual impugnou administrativamente o acto do Senhor Director dos Serviços de Finanças, substituto, de 30 de Agosto de 2013.

5. Este recurso hierárquico não foi objecto de decisão nos prazos previstos nos números 1 e 2 do artigo 162º do CPA.

6. A Recorrente não foi notificada da decisão sobre o pedido formulado naquele recurso e desconhece o momento da remessa a que alude o n.º 1 do artigo 162º do CPA, bem como a realização (ou não) dos procedimentos a que alude o n.º 2 do mesmo artigo e Código.

7. Presume-se a ocorrência do indeferimento tácito do recurso hierárquico necessário em 13/01/2014, data do término do prazo de 90 dias contado a partir da data da apresentação do requerimento de recurso hierárquico necessário, sendo tempestivo o presente recurso contencioso do indeferimento tácito, atento o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 25º do CPAC, conjugado com o n.º 4 do artigo 26º do mesmo Código.

8. Do indeferimento tácito do recurso hierárquico necessário decorre a subsistência de todos os vícios alegados na impugnação administrativa, atendendo à falta de decisão expressa sobre o pedido naquele âmbito formulado, vícios que ferem de ilegalidade o acto ora recorrido.

9. O valor da colecta notificada foi integralmente pago, sob reserva.

10. O acto recorrido carece de fundamentação, por não fornecer a interpretação do artigo 1º do RIT e as razões pelas quais considera que os serviços tributados são serviços complementares à actividade hoteleira.

11. O acto recorrido carece de fundamentação por não discriminar os serviços concretamente prestados que originam o facto tributário, o período em que o facto tributário ocorreu ou o preço individualizado.

12. O IT é um imposto de obrigação única, calculado mensalmente por referência ao preço dos serviços prestados.

13. A notificação da liquidação, deve individualizar os valores tomados em referência para a liquidação de IT, sob pena de absoluta falta de fundamentação.

14. Os actos tributários de liquidação estão sujeitos ao dever de fundamentação, nos termos do artigo 115º do CPA.

15. A Recorrente não se pronunciou no procedimento do 1º grau que culminou com o acto de liquidação adicional do Imposto de Turismo.

16. A violação do direito de audiência da Recorrente imposto pelos artigos 10º e 93º do CPA, também aplicável ao procedimento tributário, consubstancia vício de forma determinante da invalidade do acto recorrido, conducente à sua anulação.

17. A dispensa da audiência de interessados prevista no artigo 97º do CPA exige uma decisão devidamente fundamentada nesse sentido.

18. Não existe no procedimento administrativo qualquer 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 97º do CPA, o que consubstancia vício de violação de lei conducente à anulabilidade do acto recorrido.

19. 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.

20. A errada interpretação que a entidade recorrida faz do artigo 1º do RIT permanece na leitura do artigo 2º do mesmo Regulamento, por forma a aferir quais os serviços que efectivamente devem ser tributados em IT.

21. Não está sujeita a IT a verba relativa a serviços de transporte.

22. Os serviços de transporte são efectuados através de entidades terceiras em termos devidamente contratualizados e do

conhecimento da entidade recorrida.

23. O hotel limita-se a prestar um serviço esporádico e a receber o valor do mesmo na facturação apresentada ao cliente, para posterior entrega à entidade terceira.

24. O preço corresponde a um serviço que não é prestado pelo hotel mas por empresas que desenvolvem esta actividade, sendo o acto recorrido ilegal por ofensa ao artigo 2º do RIT.

25. 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 5º do RIT.

26. É ilegal a liquidação de IT referente às verbas pela utilização do mini-bar, da venda de cigarros, hamper's, entregas, jornais e flores.

27. O IT incide exclusivamente sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros.

28. O acesso a bens de consumo não se traduz na prestação de um serviço nem é enquadrável nas actividades específicas de um estabelecimento hoteleiro.

29. Estes bens de consumo são de acesso generalizado em qualquer estabelecimento comercial da Região, sem cobrança de IT.

30. É ilegal a liquidação de IT referente à verba pela utilização do parque de estacionamento.

31. O acesso a parques de estacionamento encontra-se disperso pela Região, sendo uma actividade explorada por diversas

empresas sem sujeição a IT, não traduzindo a prestação de um serviço que integre o leque das actividades específicas de um estabelecimento hoteleiro ou complementares a estas.

32. As verbas food & beverage 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 na unidade hoteleira.

33. Os restaurantes que confeccionam essas refeições ou os estabelecimentos similares que providenciam as bebidas estão isentos de IT, nos termos do artigo 15º da Lei n.º 24/2009 (Lei do Orçamento para o ano de 2010).

34. A entidade recorrida tributa serviços que não encontram previsão nas normas de incidência do RIT, em violação dos Princípios da Legalidade e da Tipicidade que regem o Direito Fiscal.

35. O artigo 1º do RIT não prevê a tributação dos serviços objecto da liquidação impugnada.

36. 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 71º, alínea 3) da Lei Básica.

37. 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.

38. O RIT determina que o imposto não é devido caso não exista matéria colectável resultante da cobrança de um preço.

39. A simples regularização contabilística de complementary services entre departamentos da Recorrente não se traduz num preço cobrado aos clientes e, por isso, a liquidação em causa viola o artigo 5º do RIT.

Nestes termos e nos mais de Direito que V. Ex.as entendam por bem suprir, se requer a anulação do acto que indeferiu o recurso hierárquico necessário, relativo à liquidação adicional de Imposto de Turismo e consequente colecta de MOP\$7.238.895,00 (sete milhões, duzentas e trinta e oito mil, oitocentas e noventa e cinco Patacas), relativo ao estabelecimento B, com o cadastro n.º XXXXXX, por alegados serviços prestados pela Recorrente durante o ano de 2010, pedido que se fundamenta, de acordo com o artigo 21º do CPAC:

a) em vício de forma, por falta de fundamentação;

b) em vício de violação de lei do artigo 97º do CPA e em vício de forma por preterição da audiência de interessados, imposta pelo artigo 93º do mesmo Código;

c) em vício de violação de lei, por ofensa aos artigos 1º, 2º, 5º e 9º do RIT e do artigo 15º da Lei n.º 24/2009; e

d) em vício de violação de lei, por ofensa aos Princípios da Legalidade e da Tipicidade, consagrados no artigo 73º, alínea 3) da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau e da

proibição de integração de lacunas em Direito Fiscal.”

*

A entidade recorrida oferece também alegações facultativas, nos seguintes termos:

“1. O acto de liquidação adicional encontra-se devidamente fundamentado na Proposta n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013, onde se encontram explicitadas as razões de facto e de direito para terem sido aquelas actividades tributadas, em obediência ao artigo 115º do CPA, que dispõe que a fundamentação “... deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão ...”

2. E as razões de facto e de direito subjacentes ao acto de liquidação oficiosa constantes da Proposta n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013 foram sucintamente vertidas na Nota constante no verso do modelo M/6 notificada à ora Recorrente.

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

4. 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 múltiplos 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 0295/NVT/DOI/RFM/2013.

5. O acto de liquidação oficiosa relativo ao período de 12 meses do ano de 2010 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.

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

7. Aliás, após a notificação do acto de liquidação oficiosa a ora Recorrente apresentou inclusivamente reclamação daquele acto em moldes tais que dúvidas não restam quanto à clareza dos fundamentos para tributação das actividades em sede de imposto de turismo.

8. Também resulta claro de todo o processo administrativo junto que a Recorrente foi interpelada para intervir no procedimento variadas vezes, tendo informado a administração em relação a dúvidas por ela levantada, prestando todos os esclarecimentos que entendeu necessários e relevantes, pelo que foi a sua audiência dispensada, nos termos da alínea a) do artigo 97º do CPA.

9. Enquanto proprietária de um estabelecimento hoteleiro assim definido nos termos do artigo 3º 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 1º e 2º do RIT.

10. 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 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 1º do RIT: os serviços referentes a telecomunicações e lavandarias que são excluídos da incidência do imposto.

11. 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.

12. O conceito de serviços complementares pressupõe o mesmo fim da actividade principal, de alojamento e restauração e ainda todos os serviços que as exigências de conforto e instalação numa unidade hoteleira tornaram necessário juntar às actividades principais.

13. Os 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.

14. 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".

15. 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.

16. Serviços qualificados como transportation, mini-bar, florist ou newspaper, bem como o parking ou valet parking 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.

17. 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.

18. 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 n.º 16/96/M, de 1 de Abril, são alojamento, refeições e outros serviços complementares, com excepção dos mencionados no n.º 2 do artigo 1º do RIT: os serviços referentes a telecomunicações e lavandarias.

19. Esta norma (n.º 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 n.º 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.

20. Os serviços referentes a transporte, mini-bar, florista, venda de jornais, parking e food e beverage foram efectivamente prestados pelo "B" no hotel, caindo no âmbito de incidência do imposto de turismo por se enquadrarem nos respectivos serviços complementares (artigos 1º e 2º do RIT) e não beneficiarem de qualquer isenção pelo que inexistente violação dos princípios da Legalidade e da Tipicidade do regime tributário do artigo 71º alínea 3) da Lei Básica.

21. 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.

22. Não se afigura correcto defender que o imposto não é devido uma vez que não é cobrado qualquer preço por determinados serviços. A hipótese da norma prevê como incidência objectiva o facto tributário "serviços prestados no âmbito das actividades hoteleiras e similares" - artigo 1º do RIT - para, logo de seguida, especificar que "o valor tributável é o preço dos serviços prestados" - artigo 5º do RIT. Pelo que sendo determinável o valor dos "serviços complementares" no caso sub judice, torna-se inequívoco que a prestação destes serviços integra a norma de incidência do imposto, o que viabiliza a sua liquidação.

23. A verdade é que o preço de determinados serviços (jornais, internet, flores) se encontra diluído no próprio preço do quarto do hotel, pelo que não se afigura correcto em nosso entender defender que por esses e outros serviços não é cobrado qualquer preço, mas tão só que se trata de uma manobra de marketing para apelar aos clientes, que naturalmente gosta de "sentir" que usufrui de serviços gratuitos, os chamados "complementary services".

Termos em que deve o presente recurso contencioso ser julgado improcedente, em virtude de não padecer o acto administrativo recorrido dos alegados vícios de forma e violação de

lei.”

*

Findo o prazo para alegações, o Ministério Público emite o seguinte duto parecer:

“Na petição e nas alegações de fls. 112 a 124 dos autos, a recorrente arrogou sucessivamente: o vício de forma por falta de fundamentação, a violação do art. 97º do CPA e o conexo vício de forma por preterição da audiência, o vício de violação de lei por ofensa aos art. 1º, 2º, 5º e 9º do RIT e do art. 15º da Lei n.º 24/2009, e ainda a violação de lei por ofensa aos princípios da Legalidade e da Tipicidade consagrados no art. 73º da Lei Básica, e da proibição de integração de lacunas no Direito Fiscal.

*

Como a recorrente frisou na petição, o presente recurso contencioso incide no indeferimento tácito do recurso hierárquico por si interposto do despacho exarado na Informação n.º 385/NVT/DOI/RFM/2013 pelo Director da DSF substituto em 30/08/2013 (cfr. doc. de fls. 32 a 41 dos autos).

Recorde-se que «Não sendo um acto administrativo, «tout court» pela sua especial particularidade, não tem forma. Dito isto, embora possa ser impugnado contenciosamente (aliás, para isso é que ele serve), não

pode ser invocado o vício de forma, embora possa ser atacado por falta de observância de certas formalidades essenciais no procedimento. Mas já não, outra vez, por não ter fundamentação, como é lógico e compreensível.» (José cândido de Pinho: Manual Elementar de Direito Administração de Macau, p. 76)

Perfilhamos a douta doutrina supra citada. Pois, parece-nos que por natureza das coisas, não faz sentido assacar a falta de fundamentação aos indeferimentos tácitos. Daí extraímos que no caso sub judice, a arguição do vício de forma por falta de fundamentação é inoperante para invalidar o acto recorrido que consiste no indeferimento tácito.

Interpretado em sintonia com a Informação n.º 385/NVT/DOI/RFM /2013 (doc. de fls. 365 a 367 do P.A.), o despacho aí lançado pelo Director da DSF substituto em 30/08/2013, que é o objecto do recurso hierárquico necessário, está plenamente fundamentado, por absolver os fundamentos de facto e de direito explanados na dita Informação, e ainda por cuja exposição ser clara, congruente e suficiente, de forma a permitir que a recorrente possa compreender aqueles fundamentos de facto e de direito.

Nesta linha de consideração, e sem prejuízo do elevado respeito pela opinião em sentido contrário,

concluimos nós que a recorrente fica na condição de perceber o itinerário cognoscivo do órgão decisor, pelo que não existe in casu o arrogado vício de forma por falta de fundamentação.

*

De acordo com o prescrito nos art. 93º a 95º do CPA, a jurisprudência pacífica dos Venerandos TUI e TSI vêm constantemente asseverar que em princípio, a Administração está adstrita ao dever de dar audiência aos interessados, designadamente em procedimentos culminantes com a prolação de actos ablativos, até proclamando doutamente que a hipótese de o interessado não vir apresentar elementos úteis susceptíveis de abalar a decisão da Administração não é, só por si, a razão bastante nem justificativa para afastar pura e simplesmente a audiência do interessado (Acórdão do TUI no Processo n.º 52/2012)

Repare-se que equilibrando o direito dos particulares e a economia processual de procedimentos administrativos, o legislador permite propositadamente, na alínea a) do art. 97º do CPA, a dispensa da audiência nos casos em que os interessados já se tenham pronunciado no procedimento sobre as questões que importem a decisão e sobre as provas produzidas.

No vertente caso, os dados constantes do P.A.,

nomeadamente os mencionados nos art. 10º e 11º da contestação, deixam-nos a impressão de que no procedimento conducente à liquidação oficiosa, a recorrente já pronunciou sobre as questões suscitadas no dito recurso hierárquico e no presente contencioso, bem como sobre as provas produzidas.

O que nos aconselha a opinar que é legal e legítima aplicar ao caso sub specie a disposto na alínea a) do art. 97º do CPA, pelo que se justifica a dispensa da audiência da recorrente. Daí se infere que a não realização da audiência da recorrente no procedimento da liquidação oficiosa não infringe o disposto na alínea a) do art. 97º do CPA, nem germina o vício de forma, e não ter virtude de acarretar invalidade tanto à liquidação oficiosa, como ao acto em escrutínio.

Fundamentando as duas arguições da violação de lei, a recorrente argumentou que não eram devidas ao imposto de turismo a verba relativa a serviços de transporte, a verba pela utilização do mini-bar, da venda de cigarros, hamper's, entregas, jornais e flores, a verba pela utilização do parque de estacionamento, bem como as verbas food&beverage.

Antes de mais, acompanha a jurisprudência consolidada que vem preconizar que todos os serviços

complementares prestados pelos hotéis, autonomamente e sem carácter de mera intermediação não remunerada, à excepção dos excluídos expressamente no art. 1º, nº 2, al. a), do RIT, são tributados em imposto de turismo. (vide., a título meramente exemplificativo, arestos do TUI nos Processos n.º 9/2016 e n.º 38/2016, e do TSI nos processos n.º 586/2013 e n.º 482/2015)

No que concerne à verba relativa a serviços de transporte, cabe-nos salientar que «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.» (Acórdãos do TSI nos processos n.º 316/2015, 341/2015 e n.º 482/2015)

De outro lado, afigura-se-nos bem proficiente e pertinente a tese da Administração Fiscal, no sentido de que este tipo de serviços tem vindo a ser integrado em "pacotes" quer por agências de turismo, quer em companhias aéreas e mais recentemente passou a figurar na contabilidade das unidades hoteleiras como a recorrente, e é exactamente por corresponder a prestação de serviços incluídos nas exigências de conforto de determinada unidade hoteleira que é considerado serviço complementar incluído nas actividades específicas dos estabelecimentos hoteleiros independentemente de poderem ser desenvolvidas por um outro agentes económicos (arts. 57º e 59º da

contestação).

E quanto à invocada violação do art. 15º da Lei n.º 24/2009 que é a Lei de Orçamento do ano 2010, sufragamos a observação e argumentação da entidade recorrida nos arts. 62º a 64º da contestação, argumentação que se dá aqui por integralmente reproduzida.

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

*

O Tribunal é o competente e o processo o próprio.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas, e têm interesse processual.

Não existe outras nulidades, excepções nem questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

II) FUNDAMENTAÇÃO

Resulta provada dos elementos constantes dos autos, designadamente do processo administrativo, a seguinte matéria de facto com pertinência para a decisão do recurso:

A recorrente recepcionou, em Julho de 2013, uma

notificação do acto de liquidação de imposto de turismo, proferido ao abrigo dos números 1 e 2 do artigo 8º do Regulamento do Imposto de Turismo, mediante o qual foi apurada uma colecta de MOP\$7.238.895,00, relativo ao estabelecimento B, com o cadastro nº XXXXXX. (doc. nº 3 junto com a petição inicial)

Essa liquidação reporta-se a diversos serviços alegadamente prestados pela recorrente, no âmbito da actividade hoteleira que desenvolve, durante o período que engloba os meses de Janeiro a Dezembro de 2010, com o seguinte teor:

“備註：

按照《旅遊稅規章》第一條及第五條之規定，酒店及同類場所在其特定範圍內只有通訊及洗衣方面提供之輔助性服務及直至百分之十的服務費不計算在旅遊稅課徵對象之內，其他向顧客提供服務而取得之收益都是旅遊稅之課徵對象。根據納稅人向本局遞交之收益證明文件，顯示其商號“B”存有未結算旅遊稅之營業差額，故此，本人於2013年7月15日對第0295/NVT/DOI/RFM/2013號報告書作出批示，批准引用該差額作為結算基礎，依職權結算商號2010年1月至12月之旅遊稅。(見下表)”

	2010年1至12月
Beverage Revenue	\$80,598,389.90
Food Revenue	\$41,893,254.53
Retail Revenue	\$7,299,792.78
Tabacco Revenue	\$10,277,641.00
Revenues from sale of Christmas Hamper Set	\$3,529,544.15
Revenue (Delivery, Others)	\$488,798.02
Hotel Rooms Revenue	\$336,808,741.01
Mini-bar Income	\$1,519,490.00

Newspaper	\$99,529.79
Florist	\$1,359,030.01
Parking Revenue	\$249,940.00
Transportation Revenue	\$4,760,674.12
Other Hotel Revenue-in room	
- Valet Parking	\$1,600.00
應課徵旅遊稅之營業總額：	\$488,886,425.31
旅遊稅申報之營業總額：	\$344,108,533.79
結算旅遊稅之差額：	\$144,777,891.52

旅遊稅稅率：	5%
依職權結算旅遊稅稅款：	\$7,238,895.00

Em 20 de Agosto de 2013, 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. (doc. n° 6 e 7 juntos com a p.i.)

Apresentada a competente reclamação dirigida à Senhora Directora dos Serviços de Finanças, que veio a ser indeferida por despacho de 30 de Agosto de 2013, foi interposto em 15 de Outubro de 2013 recurso hierárquico necessário dirigido ao Exm.º Senhor Chefe do Executivo. (doc. n° 1 junto com a petição inicial)

Em Janeiro de 2014, a recorrente recepcionou o ofício n° 004/NAJ/DB/2014 que a informava da existência de uma decisão da Senhora Directora da DSF, nos seguintes termos:

“Assunto: Notificação do despacho do Senhor

Director dos Serviços de Finanças, Substituto, de 30/08/2013.

Na sequência do despacho da Sr.^a Directora dos Serviços de Finanças que mandou repetir a notificação do despacho do Senhor Director dos Serviços de Finanças, substituto, de 30.08.2013, fica pelo presente notificado do mesmo, nos termos do artigo 68º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo, o qual foi exarado na Informação n.º 0385/NVT/DOI/RFM/2013, de 15 de Agosto, sendo o seu teor o que a seguir se transcreve:

“Concordo com o indeferimento”

Ass.: XXX, aos 30/08/2013

Da informação referida reproduzem-se os fundamentos que sustentam o despacho e que são os seguintes:

一、背景資料：

(1) 根據本局副局長於2013年7月15日對《附件一》報告書所作的批示，同意對納稅人A有限公司(納稅人編號：81XXXXXX，下稱“納稅人”)屬下商號“B”(檔案編號：XXXXXX)於2010年度欠申報及結算旅遊稅進行依職權結算，並於2013年7月16日發出下述M/6通知書《附件二》向納稅人徵收有關稅款。

【表1】

涉及期間	M/6通知書編號	繳納憑單編號	營業收益差額	依職權結算稅款	補償性利息
------	----------	--------	--------	---------	-------

1-12/2010	2013/15/900061/5	2013-15-901989-8	\$144,777,891.52	\$7,238,895	\$2,057,599
-----------	------------------	------------------	------------------	-------------	-------------

(2) 納稅人於2013年8月5日來函《附件三》，按照8月11日第12/2003號法律第2條2款及8月12日第15/96/M號法律第4條之規定，在法定限期內(最後期限為2013年8月6日)對商號“B”2010年度【表1】依職權結算旅遊稅提出聲明異議，理由是：

(a) M/6通知書內容有缺陷，尤其是沒有批示資料及以甚麼標準作出有關依職權結算，以及並未按照10月11日第57/99/M號法令所核准的《行政程序法典》第114條1款a)項及第115條之規定就有關行政行為說明理由，因此，不知如何駁斥；

(b) 此外，納稅人表示只指出酒店及同類場所在其特定範圍內只有通訊及洗衣方面提供之輔助性服務及直至百分之十的服務費不計算在旅遊稅課徵對象之內，而未有對旅遊稅課徵對象的輔助性服務作出具體定義，亦未附同第0295/NVT/DOI/RFM/2013號報告書副本作參考；

(c) 最後，納稅人表示其已依法透過旅遊稅M/7格式申報及結算旅遊稅稅款，故是次行政行為應屬於附加結算而非依職權結算。

二、對有關聲明異議之分析：

(1) M/6通知書之說明理由已透過扼要闡述有關決定之事實依據及法律依據，以明示方式作出，亦在背面之備註清楚列明所屬期間之欠結算旅遊稅差額及以此計算依職權結算旅遊稅稅款，故此，上述M/6通知書內容全面及不存在缺陷之情況；

(2) 而就納稅人不知以甚麼標準作出依職權結算，根據《旅遊稅規章》第8條1款a)項之規定，財稅廳廳長根據本部門所備有之資料，尤其是會計紀錄及其他文件(納稅人過往記錄)等證實納稅主體存有部分沒有結算稅款而導致特區有所損失，因而依職權結算相關稅項，而並非其所指之附加結算。而上述依職權結算是按照《旅遊稅規章》第1條及第5條之規定，酒店及同類場所在

其特定範圍內只有通訊及洗衣方面提供之輔助性服務及直至百分之十的服務費不計算在旅遊稅課徵對象之內，其他向顧客提供服務而取得之收益都是旅遊稅之課徵對象。基於納稅人向本局遞交之收益證明文件，顯示其商號“B”存有未結算旅遊稅之營業差額，因而引用該差額作為結算基礎，並且以列表方式將有關計算過程清楚列出作通知，故此，有關依職權結算之標準乃按照法律所規定而作出；

(3) 再者，鑑於現行《旅遊稅規章》第1條第1款明確規定，受4月1日第16/96/M號法令通過的酒店業及同類行業之規章所訂定之酒店場所及同類場所，健身室、桑拿浴室、按摩院及卡拉OK在其特定活動範圍內提供之服務均為旅遊稅之課徵對象。而該規章第2款清楚明確僅排除了(1) 通訊及洗衣方面提供之輔助性服務，以及(2) 直至百分之十的服務費不計算旅遊稅，即只有該兩類的服務收入排除在外。

(4) 輔助性服務的概念設定了與主要活動相同的目的，由提供住宿及休閒以至一切在酒店內提供舒適享受的服務已成為主要活動以外的必需設施，例如：美髮店、停車場、健身室、出租車輛予客人的服務、商業中心、大型高級轎車服務及酒店本身的場地內舉行的“餐飲”服務等等。簡單來說，就是客人因酒店有提供這些服務而選擇在該處住宿，而酒店則向他們提供相關的利益性服務。

(5) 最後，行政法例不可能把酒店業提供的輔助性服務全部一一列出，在客觀上來說這是不可能的，由於客人的需求和酒店業所提供的服務是日新月異的。而在本個案中，課徵對象的規定係以經第16/96/M號法令通過的《酒店業及同類行業章程》對酒店業及同類行業所作出的定義為根據，以此加上第83/96/M號訓令的規定，定出哪些服務是構成酒店業的特定活動。

三、結論及建議：

綜合以上情況，由於【表1】所載M/6通知書是按照相關法律規定而

作出，雖然納稅人在法定限期內作出聲明異議，但其申駁理由不成立及未有提供任何實質證據作為反駁之理據，故此，建議 上級：

(1) 不接受納稅人對【表1】所載M/6通知書之旅遊稅依職權結算的聲明異議；

(2) 通知納稅人可按照第12/2003號法律第2條第3款及第15/96/M號法律第6條a項之規定，若對於上述決定有異議，可向行政長官提起必要訴願。

(3) 另就納稅人指出本局未有附同第0295/NVT/DOI/RFM/2013號報告書副本作參考一事，通知其可按照10月11日第57/99/M號法令所核准的《行政程序法典》第64條之規定，藉支付應繳金額申請有關文件之複製本或經認證之聲請書。

Mais se comunica a V. Ex.^a que, nos termos do n.º 3 do artigo 2º da Lei n.º 12/2003, do acto em apreço cabe recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo da Região Administrativa e Especial de Macau, a interpor no prazo de 30 dias a contar da data da presente notificação, nos termos da alínea a) do artigo 6º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto.

Com os melhores cumprimentos,

Direcção dos Serviços de Finanças, na RAEM, aos
07 de Janeiro de 2014.

A Cordenadora do NAJ

(assinatura)

Isabel Soares”

Até à presente data a recorrente não obteve qualquer resposta ao seu recurso hierárquico.

Consta do Processo Administrativo o seguinte expediente:

【事由：跟進“A股份有限公司”屬下商號於2008至2010年度之旅遊稅事宜

報告書編號：0295/NVT/DOI/RFM/2013 日期：24/06/2013

1. 為著跟進“A股份有限公司”(納稅人編號：81XXXXXX)關於【表1】所載屬旅遊稅課徵對象之商號於2008至2010年度的旅遊稅事宜，本中心開展程序如下：

【表1】		營業稅資料			旅遊局資料				
檔案編號	商號名稱	開業日期	結業日期	行業代號	開業日期	結業日期	牌照類別		
XXXXXX	B	8/2006		631120 632100 943000 949090			酒店		
XXXXXX ⁽¹⁾	XXX	11/2007	-----	631190	17/12/2007	-----	餐廳		
XXXXXX ⁽¹⁾	XXX			631190			餐廳		
XXXXXX ⁽¹⁾	XXX			631190			餐廳(可用作會議廳或宴會廳之功能廳)		
XXXXXX ⁽¹⁾	XXX			631190			餐廳		
XXXXXX	XXX			949090			健康俱樂部		
XXXXXX	XXX			631350			酒吧		
XXXXXX	XXX			6/2011			631350	26/07/2011	酒吧
XXXXXX ⁽¹⁾	XXX						631190		餐廳
XXXXXX	XXX			-----			631350	-----	酒吧
XXXXXX ⁽¹⁾	XXX						631190		餐廳
XXXXXX ⁽¹⁾	XXX			7/2011			631190	26/07/2011	餐廳
XXXXXX ⁽¹⁾	XXX			-----			631190	-----	餐廳

註：(1)根據2008至2010年度財政預算案，餐廳獲豁免申報及結算旅遊稅。

2. 為著旅遊稅核對工作之需要，於18/05/2012透過『附件1』公函要求納稅人指出2008至2010年度所得補充稅M/1申報書內所載收益項目之所屬商號名稱及營業稅檔案編號。

【表2】	2008年	2009年	2010年
商品及產品銷售	\$310,528,089	\$332,029,932	\$387,961,629
提供勞務	\$9,032,127,733	\$10,613,129,266	\$17,140,384,276
其他經營收益(*)	\$84,880,772	\$91,542,776	\$102,441,896
其他收益(*)	\$13,902,891	\$12,835,774	\$11,170,232

註：(*)請提供該等項目之收入性質及明細金額。

3. 鑑於納稅人於05/06/2012覆函『附件2』提交的資料，並未符合本局『附件1』公函之要求，遂於22/06/2012再次去函『附件3』額外給予15天時間要求納稅人按營業稅檔案編號分別指出下【表3】所載陰影部份之收益項目的所屬商號名稱。

		2008年	2009年	2010年
商品及產品銷售		\$310,528,089	\$332,029,932	\$387,961,629
提供勞務		\$9,032,127,733	\$10,613,129,266	\$17,140,384,276
其他經營收益	Other F&B Miscellaneous(*)	\$2,607,669	\$1,453,233	\$1,062,086
	Comission, Debit/Credit Cards Service Income, Public Phone Income, Internet, Rental, Parking, Sponsor Fees, Other Miscellaneous Income (*)	\$10,258,428	\$13,751,389	\$14,657,793
	Transportation Income	\$3,812,497	\$4,376,650	\$4,760,674
	Miscellaneous Income (*)	\$3,296,877	-----	\$247,263

註：(*)請提供該等項目之收入性質及明細金額。

4. 根據納稅人於20/07/2012『附件4』覆函提供的資料，本局再於03/08/2012透過『附件5』公函，要求納稅人就商號“B”(檔案編號：XXXXXX)2008至2010年度下述收益項目未結算旅遊稅一事作出說明及解釋，並按年度抽樣提供載有該等收益項目之發票副本各一張，以及指出陰影部份之收益項目的明細金額。

【表4】

1	Beverage Revenue	7	Other hotel revenue-in room
2	Food Revenue	8	Other Miscellaneous revenue
3	Retail Revenue	9	Newspaper
4	Tabacco Revenue	10	Florist
5	Moon Cake, Chinese Pudding, Christmas Hamper Set	11	Parking Revenue
6	Service Fees	12	Transportation Revenue

5. 根據納稅人於30/08/2012『附件6』所提供的資料，顯示【表4】序號1至5收益的發票均未按照《旅遊稅規章》第16條之規定載有稅務認別編號及已結算之稅款，只於文件左上方載有“B”的名稱，以及僅接於下方載有不同的名稱，如：“Tea Pantry#2”及“Las Vegas Room”等等，另序號9

至12收益項目的發票清楚載明屬“B”(檔案編號：XXXXXX)，但未載有已結算之稅款。此外，納稅人就未結算旅遊稅一事，解釋因“B”於本局登記為一所酒店渡假村及博彩娛樂場所，因此，部份獲豁免旅遊稅而屬非博彩收益因而歸納於其內所致。

6. 考慮到納稅人提供之發票顯示付款方式為“HOTEL GUSET”、“SLIP COMP”及“MANUAL COMP”等等的收益均會歸入酒店所發出的發票內而屬旅遊稅的課徵對象。為此，本局於08/03/2013透過『附件7』公函，要求納稅人提供商號“B”(檔案編號：XXXXXX)2008至2010年度下述資料：

- (1) 按年度提供下述收益項目之營業額列表(包括付款方式、歸屬商號或類別)；

【表5】

Beverage Revenue	Retail Revenue
Food Revenue	Tabacco Revenue
Moon Cake, Chinese Pudding, Christmas Hamper Set	

- (2) 就下述收益項目未結算旅遊稅一事作出說明及解釋；

【表6】

Other Miscellaneous revenue	Revenue from Day Tripper Program	Spa Professional Revenue
-----------------------------	----------------------------------	--------------------------

- (3) 指出“Transportation Revenue”為自租車抑或外租車，並按年度分別指出自租車及外租車服務的營業額，以及提供外租車之租賃發票副本或相關證明文件；

- (4) 指出“Movie”之實際經營模式，倘由第三者提供，則提交有關證明文件。

7. 按照納稅人於09/04/2013『附件8』之覆函，指出：

- (1) 商號“B”(檔案編號：XXXXXX)2008至2010年度【表5】收益項目之收款主要分為兩種方式記帳 — 現金/信用咭或回饋贈券，並按年度提供有關分類如『附件9』；

(2) "Revenue from Day Tripper Program"為2010年實施的優惠推廣活動，以優惠價格售賣禮券予代理旅行社，其旅客可憑禮券於商號"豪廚"(檔案編號：XXXXXX)及B娛樂場使用，上述兩場所為豁免旅遊稅之場所而沒有結算旅遊稅。而"Spa Professional Revenue"是由B不同的後勤部門給予"C LDA"提供一些專業服務以協助其於B"C SPA"的日常營運收入。(非課稅)

(3) "Transportation Revenue"的營業額包括了自租車及外租車，由於所有收入均一併記帳而未能指出兩者的營業額。

(4) "Movie"由第三者"D TECHNOLOGIES, INC."提供，並提交有關證明文件。

8. 本局對出租機動車輛的徵稅見解如下：

(1) 如有關之出租車輛是屬於酒店的現有不動產，機動車輛的租賃被視為提供補助性服務而須結算旅遊稅；

(2) 如有關之出租車輛是酒店以合約形式向另一客運公司租來供客人使用的話，那麼，酒店向客人收取的車租則屬附屬收益，因而無須結算旅遊稅。

鑑於納稅人無法指出"Transportation Revenue"之自租車及外租車服務的營業額，故將"Transportation Revenue"的整項收入視為旅遊稅之課徵對象，此外，"Movie"因由第三者提供而屬附屬收益，因而無須結算旅遊稅。

9. 此外，商號"B"(檔案編號：XXXXXX)2008至2010年度【表5】收益項目之收款主要分為兩種方式記帳 — 現金/信用咭或回饋贈券，與30/08/2012『附件6』抽樣提供的發票副本，載明付款方式尚有Hotel Guest、Junket Voucher、Manual Comp、Slip Comp及Officer Check等存有差異情況，再於26/04/2013透過『附件10』公函要求納稅人按

發票所載之付款方式按年度提供有關收益項目之營業額列表，並分別就付款方式的性質作出說明及解釋。

10. 現納稅人於21/05/2013『附件11』之覆函，表示無法按發票所載之付款方式按年度提供有關收益項目之營業額列表，原因是所有商號的收益由餐飲POS系統統一記錄，只會註明“H”(賭場禮遇或贈券收益報告)及“N”(現金/信用咭等等收益報告)兩類，會計按照“H”及“N”報告內不同商號的每日銷售金額入帳，不同商號的銷售收益會按照報告內數據正確地轉入相應的商號會計帳目下，而會計帳內的收益金額與此份報告的資料相符，因而只可按該兩類作出分類及入帳，並分別附上2008年4月、2009年8月及2010年5月的收益報告作為解釋說明資料，現分析如下：

(1) 收益報告以Outlet作分類記錄，當中包括旅遊稅課徵或不課徵的商號，以及個人名稱的客戶；

(2) 按有關收益報告資料顯示納稅人並不可能按收益提供營業額列表，然而，亦反映出納稅人無法按收益報告的資料將收益分類並按月申報及結算旅遊稅；故此，納稅人不可能單純以該收益報告而可每月透過旅遊稅M/7格式申報及結算旅遊稅；

(3) 本中心於07/06/2013致電納稅人提出上述第(2)點之疑問，根據納稅人於18/06/2013『附件12』之覆函，解釋個人名稱並非銷售商號(Outlet)而是貴賓賭廳的名稱，分別記錄有關回饋贈券收益，貴賓賭廳是歸納為博彩娛樂場所，貴賓賭廳屬貴賓的私人場所而並非給公眾消費及娛樂，故餐飲服務的提供只是一些附屬性的服務而非主要業務，當中亦非涉及現金或信用咭的交易，所有都是以回饋贈券記錄，這些回饋贈券收益都分別記錄於“VIP Gaming & Lounge”類別，這些收益是於博彩場所內產生(如餐飲食品等)而屬非博彩收益，所以其收益結算歸納於“B”的總收益內，並指該等

收益獲豁免旅遊稅。

11. 鑑於納稅人前後所提供的資料均無法解釋到如何從所提交的收益報告分類歸入所屬消費商號並結算旅遊稅，且其明確表示【表5】收益項目屬商號“B”(檔案編號：XXXXXX)提供，故此，該等項收入均屬上述商號而須課徵旅遊稅。

12. 綜上所述，現比較“B”、“健康俱樂部D”、“XX吧”、“XX吧”及“XX吧”2008至2010年度所得補充稅與旅遊稅申報營業額的差額如【表6】：

【表6】		B (檔案編號：XXXXXX)		
		2008年度	2009年度	2010年度
商品及產品銷售	Beverage Revenue 附件4	\$95,514,450.39	\$80,222,294.09	\$80,598,389.90
	Food Revenue 附件4	\$29,434,655.43	\$37,760,735.51	\$41,893,254.53
	Retail Revenue 附件4	\$3,908,284.15	\$3,798,874.83	\$7,299,792.78
	Tabacco Revenue 附件4	\$4,018,139.56	\$8,982,266.14	\$10,277,641.00
	Revenues from sale of Christmas Hamper Set 附件4	-----	\$328,399.50	\$3,529,544.15
	Revenue (Delivery, Others) 附件4	-----	\$728.00	\$488,798.02
提供勞務	Hotel Rooms Revenue 附件4	\$237,142,441.94	\$270,075,866.45	\$336,808,741.01
其他經營收益	Mini-bar Income 附件2	\$2,021,166.00	\$1,727,798.00	\$1,519,490.00
	Newspaper 附件6	\$77,160.83	\$212,911.91	\$99,529.79
	Florist 附件6	\$509,836.62	\$1,085,495.95	\$1,359,030.01
	Parking Revenue 附件6	\$109,680.00	\$132,730.00	\$249,940.00
	Transportation Revenue 附件6	\$3,812,496.85	\$4,376,650.85	\$4,760,674.12
	Other Hotel Revenue-in room 附件6			
	- Courier Charge	\$2,931.58	-----	-----
	- Transportation	\$1,194,701.30	\$129,773.23	-----
	- Valet Parking	\$14,930.00	-----	\$1,600.00
		應課徵旅遊稅之營業總額：	\$377,760,874.65	\$408,834,528.46
	旅遊稅申報之營業額：	\$240,944,743.09	\$273,874,741.28	\$344,108,533.79
	^{aa} (1) 結算旅遊稅之差額：	-\$136,816,131.56	-\$134,959,787.18	-\$144,777,891.52
	旅遊稅稅率：	5%		
	依職權結算之稅款：	\$6,840,807	\$6,747,990	\$7,238,895

【表6】		健康俱樂部D (檔案編號：XXXXXX)		
		2008年度	2009年度	2010年度
其他經營收益	Spa & Salon Income 附件2	\$10,467,998.00	\$10,421,998.00	\$10,108,500.00
	應課徵旅遊稅之營業總額：	\$10,467,998.00	\$10,421,998.00	\$10,108,500.00
	旅遊稅申報之營業額：	\$10,465,527.35	\$10,423,197.76	\$10,108,499.73
	^{aa} (1) 結算旅遊稅之差額：	-\$2,470.65	+\$1,199.76	-\$0.27
	旅遊稅稅率：	5%		

依職權結算之稅款： \$124

		XX吧 (檔案編號：XXXXXX)		
【表6】		2008年度	2009年度	2010年度
商品及產品 銷售	Beverage Revenue 附件4	\$1,435,080.54		
	Food Revenue 附件4	\$73,483.55	-----	-----
	Tabacco Revenue 附件4	\$37,441.00		
應課徵旅遊稅之營業總額：		\$1,546,005.09	-----	-----
旅遊稅申報之營業額：		\$1,545,041.59	\$0	\$0
^{aa} (1) 結算旅遊稅之差額：		-\$963.50	-----	-----
旅遊稅稅率：		5%		
依職權結算之稅款：		\$49	-----	-----

		XX吧 (檔案編號：XXXXXX)		
【表6】		2008年度	2009年度	2010年度
商品及產品 銷售	Beverage Revenue 附件4	\$2,183,784.08	\$2,087,346.21	\$2,009,571.77
	Food Revenue 附件4	\$201,108.66	\$87,639.70	\$92,180.51
	Tabacco Revenue 附件4	\$64,896.00	\$38,370.00	\$37,716.00
	Revenue (Delivery, Others) 附件4	-----	\$1,099.04	-----
	Sale of T-Shirt, Jacket, Pen, etc. 附件4	-----	-----	\$30,759.23
其他經營 收益	Performer band, DJ, and security fees for Angola Party 附件4	\$17,391.30	-----	-----
應課徵旅遊稅之營業總額：		\$2,467,180.04	\$2,214,454.95	\$2,170,227.51
旅遊稅申報之營業額：		\$2,466,484.04	\$2,214,454.95	\$2,170,227.51
^{aa} (1) 結算旅遊稅之差額：		-\$696.00	\$0.00	\$0.00
旅遊稅稅率：		5%		
依職權結算之稅款：		\$35	-----	-----

		XX吧 (檔案編號：XXXXXX)		
【表6】		2008年度	2009年度	2010年度
商品及產品 銷售	Beverage Revenue 附件4	\$18,726,191.93	\$18,277,512.73	\$20,103,660.40
	Food Revenue 附件4	\$83,098.30	\$39,760.51	\$43,404.63
	Tabacco Revenue 附件4	\$1,049,848.00	\$360,075.00	\$415,930.00
其他經營 收益	T-Shirt, Flower Decoration, Dom Pergin 00' 附件4	-----	-----	\$20,456.00
應課徵旅遊稅之營業總額：		\$19,859,138.23	\$18,677,348.24	\$20,583,451.03
旅遊稅申報之營業額：		\$19,859,158.23	\$18,677,348.24	\$20,583,451.03

註(1) 結算旅遊稅之差額：	+\$20.00	\$0.00	\$0.00
----------------	----------	--------	--------

註：(1) 結算旅遊稅之差額(+/-)，(+) 為多結算旅遊稅，(-) 為欠結算旅遊稅。

13. 綜上所述，現建議 閣下：

(1) 批准引用《旅遊稅規章》第8條第1、2款及第11條之規定，就【表6】所載商號“B”欠結算2008至2010年度，以及“健康俱樂部D”欠結算2008年度之營業差額，追收相關之旅遊稅差額及補償性利息。

(2) 此外，由於2009至2010年度商號“健康俱樂部D”，以及2008至2010年度商號“XX吧”、“XX吧”及“XX吧”並未存有欠結算旅遊稅，故批准有關商的資料作存檔處理。

(3) 考慮到本局已分別於12/09/2012及07/11/2012發函『附件13』及『附件14』就納稅人不實申報屬下商號“B”(檔案編號：XXXXXX)2007年度旅遊稅之營業額及發票未載有已結算之稅款作初犯通知。現商號“B”不實申報2008至2010年度，以及“健康俱樂部D”(檔案編號：XXXXXX)2008年度旅遊稅M/7之營業額，因而違反《旅遊稅規章》第1及5條之規定；以及【表4】收益項目的發票未按照《旅遊稅規章》第16條之規定載有稅務識別編號及已結算之稅款，由於2008至2010年度的違法行為已逾法定之2年處罰期限，故此，批准不就有關違例行為提起違例筆錄。

呈上級批示

顧問高級技術員

(簽名)

陸建敏】

A tal proposta obteve a concordância da Senhora Directora da DSF.

*

Por razões de economia processual, socorremo-nos do que este TSI já afirmou no âmbito do Processo n.º 53/2015, nos seguintes termos transcritos:

“2. Da fundamentação

2.1. Diz a recorrente que do acto de liquidação não se consegue aperceber das razões da Administração, por referência às normas de incidência do RIT, como enquadra os diversos serviços elencados no verso do modelo M/6 como sujeitos a tributação, não sendo fornecida à recorrente qual a sua interpretação da norma de incidência, o artigo 1.º do RIT, limitando-se a fazer constar da notificação em causa que todos os serviços prestados em unidades hoteleiras estão sujeitos a IT.

Desconhece a subsunção legal efectuada pela administração fiscal, relativamente aos mencionados serviços e consequente sujeição a IT.

A Nota inserida no verso da notificação modelo M/6, a existência de uma proposta com n.º 295/NVT/DOI/RFM/2013, devia ter sido comunicado à recorrente, por forma a cabalmente decidir pela impugnação ou conformação com o acto notificado.

A DSF expediu, em 7 de Janeiro de 2014, o ofício n.º 003/NAJ/DB/2014 (cfr. Doc. 4), presumindo que com esta notificação se visou colmatar a falta de fundamentação do acto de liquidação, vício que sustenta, entre outros, o recurso hierárquico necessário apresentado em 15 de Outubro de 2013, extraindo-se no entanto do teor do Doc. 4, que a análise transcrita se reporta à reclamação apresentada pela recorrente em 5 de Agosto de 2013.

Tal procedimento não é admissível nem supre o vício apontado, ao abrigo das regras constantes dos artigos 113.º, n.º 1 alínea d) e n.º 2, 114.º, n.º 1 e 115.º, todos

do CPA.

E isto porque a fundamentação é, obrigatoriamente, contemporânea do acto notificado, não podendo ser posterior ao mesmo.

Para além de 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 à aludida informação n.º 295/NVT/DOI/RFM/2013, análise 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, como se referiu.

No entanto, e quanto a esta informação, veio a DSF comunicar à recorrente que “... nos termos do artigo 64º do Decreto-Lei n.º 57/99/M, de 11 de Outubro, tem essa Sociedade direito, mediante o pagamento das importâncias que forem devidas para o efeito, obter certidão, reprodução ou declaração autenticada da informação n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013, de 24/06” (vide Doc. 2).

A entidade recorrida pressupõe que a recorrente não tem direito à fundamentação do acto de liquidação por si proferido mas, apenas, o direito de obter essa motivação mediante pedido expresso nesse sentido, sujeitando-se a despesas desnecessárias, ao abrigo do previsto no artigo 64º do CPA (!)

Sucede que o direito à informação previsto no Capítulo II do CPA não desonera a administração do cumprimento do dever de fundamentação, sempre que decida reclamação (cfr. alínea b) do n.º 1 do artigo 114º do CPA).

2.2. Não tem razão a recorrente.

O acto de liquidação oficiosa, ao contrário do que invoca a recorrente, encontra-se devidamente fundamentado, conforme Proposta n.º 295/NVT/DOI/RFM/2013, constante no processo instrutor, onde se encontram

explicitadas as razões de facto e de direito para terem sido aquelas actividades tributadas, tendo-se transcrito na Nota constante no verso do modelo M/6 os elementos relevantes dessa proposta atinentes ao período e ao estabelecimento em causa.

Basta olhar atentamente para esse expediente para se ficar a saber que, bem ou mal – é questão diferente o saber se determinadas receitas, entradas ou recebimentos estão sujeitas a imposto de turismo -, a Administração, por reporte a determinadas receitas, facilmente identificáveis – bastando seguir a respectiva documentação, em boa parte escriturada pela recorrente, considerou que sobre elas incidiria imposto de turismo.

O acto de liquidação oficiosa encontra-se pois devidamente fundamentado na Proposta n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013, em obediência ao artigo 115º do CPA que dispõe que a fundamentação “... deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão ...”

As razões de facto e de direito subjacentes ao acto de liquidação oficiosa constantes da Proposta n.º 0295/NVT/DOI/RFM/2013 foram sucintamente vertidas na Nota constante no verso do modelo M/6 notificada à ora recorrente, tendo-se indicado os serviços, o período a que estes respeitam, os montantes, a taxa aplicável e as normas legais em que assenta a liquidação.

Aliás, a recorrente não deixou de perceber perfeitamente qual o raciocínio seguido pelo Fisco, tanto assim que se insurge quanto à interpretação seguida, defendendo que, ao contrário daquela interpretação, há serviços que não são passíveis de ser base de lançamento de imposto de turismo, pela razão simples de que são serviços prestados por entidades terceiras, não havendo aí qualquer lucro da sociedade recorrente, por vezes, até prejuízo com a prestação desses serviços, sobre

isso tendo até produzido prova testemunhal.

2.3. É também verdade que a fundamentação é, obrigatoriamente, contemporânea do acto notificado, não podendo ser posterior ao mesmo, sob pena de inútil ou de obviar à própria impugnação do acto.

Sucedo que a recorrente, em sede de recurso hierárquico invocou uma dupla falta de fundamentação, não só quanto ao acto de liquidação oficiosa, mas também quanto aos fundamentos do indeferimento da reclamação por si apresentada, em violação da alínea b) do n.º 1 do artigo 114º do CPA.

Relativamente a esta última entendeu a administração assistir razão à recorrente, uma vez que, de facto, a notificação efectuada ao contribuinte sobre o indeferimento da sua reclamação omitia um dos elementos essenciais da mesma - a fundamentação - pelo que foi efectuada nova notificação à recorrente onde constava o teor da informação que sustentou o despacho de indeferimento da reclamação, mediante o ofício n.º 003/NAJ/DB/2014 a que se refere a recorrente no artigo 15º da sua p.i.

A recorrente, como bem aponta a Administração, confunde duas coisas: suprimimento de uma fundamentação que falta numa decisão e repetição de decisão devidamente fundamentada, sendo que o ofício em questão não determinou “a repetição da notificação da decisão que procedeu à liquidação adicional de IT”, mas antes a repetição da decisão de indeferimento da sua reclamação.

2.4. Também em relação à pretensa fundamentação, que só existiria a pedido e mediante pagamento, não tem razão a recorrente. Só uma postura de má-fé permitiria fazer essa leitura sobre uma pretensa “exigência” por parte das Finanças de só fundamentar mediante pagamento. Deve haver um qualquer equívoco nesta alegação e por isso mesmo também a não vamos relevar. É evidente que o que se

pretender com tais exigências, por parte das Finanças, mais não será do que exigir o que seja legalmente devido, sobre um pedido de informação de elementos a que a parte interessada pretende aceder, mas que não consubstanciam o dever de fundamentação.

Pelo que, sobre a falta de fundamentação do acto de liquidação oficiosa, entende-se não assistir razão à recorrente, não existindo qualquer vício de forma que o invalide, tendo os fundamentos de facto e de direito sido sucintamente vertidos na Nota constante do Verso do modelo M/6 notificada à recorrente, em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 115º do CPA.

3. Do direito de audiência

3.1. Diz a entidade recorrida que a recorrente ataca o acto recorrido, assacando-lhe uma pluralidade de pretensos vícios, como se a Administração fiscal tivesse “inventado” uma liquidação oficiosa sem que previamente tivesse contactado a recorrente, como efectivamente sucedeu, após ter comparado as declarações a que a mesma está obrigada, quer em sede de imposto de turismo, através do modelo M/7, quer através do modelo Mil do Imposto complementar de rendimentos.

3.2. Somos a considerar, ainda neste particular aspecto, que assiste razão à entidade recorrida e que não houve qualquer postergação do direito de audiência no procedimento fiscal.

Na sequência da actividade prosseguida pelo Fisco, foi necessário pedir mais elementos à contribuinte, o que se fez por diversas vezes e em conformidade com as respostas da contribuinte/recorrente, em 04/06/2012 (fls. 89 e ss.), em 20/07/2012 (fls. 102 e ss.), em 30/08/2012 (fls. 326 e ss.), em 09/04/2013 (fls. 275 e ss.) e em 20/05/2013 (fls. 208 e ss.) foram apurados os elementos relevantes e discriminados os rendimentos de acordo com os pontos constantes da Proposta n.º

0295/NVT/DOI/RFM/2013.

Não nos podemos esquecer que é o contribuinte que deve apresentar os modelos e fazer as declarações que irão servir de base a uma liquidação do imposto. Nesse interim há toda uma troca de informação e pedidos de esclarecimento, não podendo o particular, confrontado com uma decisão final, vir argumentar com uma falta de audiência sobre os valores liquidados em termos de apuramento fiscal, como se nada soubesse, como se tudo lhe tivesse passado ao lado, como se não devesse saber, como se não tivesse o dever de fornecer todos os elementos sobre os quais não pode ignorar que incidirá o IT.

Foi na sequência de resposta aos pedidos de informação solicitados à recorrente que 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 primário, mantido pela decisão tácita formada e aqui impugnada.

Torna-se manifesto que neste procedimento a recorrente não deixou de ter uma contribuição e participação naquele apuramento, não se podendo pretender que, elaborada uma proposta e proferida uma decisão, o contribuinte tenha que ser sobre ela ouvido previamente, sob pena de se antecipar uma impugnação prévia que só deverá ocorrer após a decisão. Seguindo o raciocínio avançado pela recorrente, tal implicaria que a cada proposta, no âmbito do procedimento administrativo fiscal, o contribuinte devesse ser ouvido previamente. Se essa obrigatoriedade existe noutros domínios, como o penal e o disciplinar, já nada o obriga em sede tributária.

Falece, assim, razão à recorrente sobre esta pretensa violação do direito de audiência.

4. Da violação de lei - violação dos princípios da legalidade e tipicidade ínsitos na LBRAEM e dos normativos do R.I.T.

4.1. A questão básica é esta: a entidade recorrida faz incidir IT, em violação das normas relativas à incidência daquele imposto de turismo, sobre determinados “serviços complementares”, actividades essas que não estarão incluídas pela norma de incidência, considerando a recorrente que, no caso específico, as verbas correspondentes a amenidades diversas (“mini-bar”, “tabacco revenue”, “Christmas hamper set”, “delivery/others”, “newspaper” e “florist”), serviço de “parking”, e “food & beverages”, não se poderão enquadrar no conceito de “actividades específicas” a que alude a al. a) do n.º 1 do art. 1º do R.I.T., aprovado pela Lei n.º 19/96/M, de 19 de Agosto.

4.2. O que dispõe essa norma?

“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”,

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

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

4.3. A questão não se afigura de fácil resolução e a interpretação do alcance da base de incidência não se mostra fácil.

A literatura não abunda e importa perscrutar o sentido da norma, a natureza do imposto, as razões que subjazem ao lançamento desse imposto.

Actualizemos duas decisões deste TSI proferidas recentemente sobre a

matéria.

No Proc. n.º 586/2013, de 12/3/2015 decidiu-se, dentro dos parâmetros seguintes:

“- O artº 9º do RIT prevê de forma clara que o prazo de 5 anos da caducidade só se conta a partir do termo do período anual de tributação, visto que a palavra “àquele”, resultante da contracção da preposição “a” com o pronome “aquele”, só pode significar “ao ano”.

- Se os serviços foram facturados pela Recorrente e os respectivos preços também foram por si recebidos dos clientes, ela, para demonstrar que os preços recebidos não lhe se destinam, tem o ónus de prova para o efeito.

- Não se conseguindo esta prova, é lícito para a Adm. Fiscal não relevar o facto alegado, considerando, conseqüentemente, a Recorrente como sujeito passivo do IT relativo à verba em causa.

- Nos termos do art.º 1º do RIT, os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros e similares estão sujeitos à tributação do IT, salvo os de telecomunicações e de lavandarias.

- Nesta conformidade, os rendimentos resultantes das actividades que são tipificadas pelo legislador como actividades próprias de um estabelecimento hoteleiro de 5 estrelas, excepto os de telecomunicações e de lavandarias, sujeitam-se à tributação do IT.”

No Proc. n.º 341/2015, de 5/Nov/2015, apontaram-se as seguintes linhas:

“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, à excepção dos excluídos

expressamente no art. 10, n.º2, 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.

IV. O princípio da boa fé constitui um limite à actividade discricionária da Administração, não sendo invocável quando esta realiza uma actividade vinculada.”

O Digno Magistrado do MP parte de uma interpretação que se atém à letra da norma, distinguindo entre serviços como “complementares” e como fazendo parte das "actividades específicas" de hotelaria, alvo da incidência real do I.T.

“Específico”, deterá o significado de “próprio de”, “característico”, conceito que, aliás, se mostra reforçado pelas exclusões formuladas pela al. a) do n.º 2 do art. 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.

Daí não ver como “actividades específicas” da hotelaria a prestação de serviços directamente por terceiros, em que o estabelecimento hoteleiro se limita a pagá-los àqueles.

Realça que, não obstante o art. 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.

Uma coisa será 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 I.T.

“Específico”, deteria, aqui, em seu parecer, o significado de “próprio de”, “característico”, conceito que, aliás, se mostra reforçado pelas exclusões formuladas pela al. a) do n.º 2 do art. 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.

Donde, afastar, 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 das “amenidades”, respeitantes à venda de flores e tabaco, fornecidos por terceiros e posteriormente debitados à clientela.

4.4. O que dizer sobre estas aparentes diferentes perspectivas.

Pensamos que o IT (imposto de turismo) tem uma natureza especial, mas não deixa de incidir sobre uma actividade, um serviço que é prestado pelo hotel.

Compreende-se que não seja o rendimento das pessoas individuais ou colectivas que está em causa, mas uma actividade, globalmente considerada, relacionada com o turismo e que por isso participa e beneficia do esforço de investimento e desenvolvimento desse sector, devendo ser chamada a contribuir fiscalmente para esforço. Donde se justificar uma tributação que não deixa de ser algo simbólica em função do valor de 5% que se aparta do rendimento, mas que não deixará de ser repercutida naquele, ainda que indirectamente.

Mas importa não esquecer que, como assinala Rato Rainha, o imposto de turismo “é imposto indirecto sobre determinadas prestações de serviço e as suas receitas, embora seja um imposto territorial, são totalmente consignadas ao Fundo 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 (...) 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% (...) Com estas exclusões explícitas da incidência veio-se clarificar o enquadramento fiscal destas situações que levantava muitas dúvidas na legislação anterior.”

Se partirmos da natureza do serviço e características das actividades poder-se-á tornar difícil determinar a base de incidência, pois tão díspares são as diversas actividades que o hotel pode desenvolver e variados os serviços prestados, bastando pensar na reparação de um carro de um cliente do hotel, à actividade cambista aos seus balões, à venda de tabaco ou jornais em qualquer quiosque do respectivo lobby.

Mas quanto a esta dificuldade ela não deixa de ser resolvida pela própria lei ao referir que as actividades previstas são as relativas aos serviços prestados, mencionadas no art. 1º do R.I.T., aprovado pela Lei n.º 19/96/M, de 19 de Agosto: “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”.

Percorramos então os regulamentos para nos inteirarmos de quais as actividades complementares da actividade hoteleira. Elas não estão estritamente elencadas, mas ressaltam dos serviços a que os hotéis estão adstritos.

4.5. O Decreto-Lei n.º 16/96/M, no artigo 3º, dá a definição de

estabelecimento hoteleiro:

“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.”

No artigo 5º, dispõe-se sobre a classificação dos estabelecimentos hoteleiros:

“1. Os estabelecimentos hoteleiros classificam-se nos seguintes grupos e categorias:

Grupo 1 — Hotéis: de cinco, quatro, três e duas estrelas;

Grupo 2 — Hotéis-apartamentos: de quatro e três estrelas;

Grupo 3 — Complexos turísticos: de cinco e quatro estrelas;

Grupo 4 — Pensões: de três e duas estrelas.

2. Pode ser atribuída a qualificação de luxo aos hotéis de cinco estrelas que satisfaçam as exigências definidas em regulamento.

3. O Grupo 1 integra os estabelecimentos que reúnem, como serviços principais, o alojamento e a alimentação a par de serviços complementares.”

Por sua vez, o Regulamento de actividade hoteleira, definido pela Portaria n.º 83/96/M, de 1 de Abril, prevê:

“Artigo 38.º — 1. Nas zonas destinadas aos clientes devem existir:

a) Átrio com portaria, recepção, vestiários e telefones de comunicação interna e para o exterior;

b) Zona destinada a cofres individuais para guarda de valores, salvo se existirem nos quartos;

c) Zonas de estar e salas para reuniões;

d) Restaurante compatível com o nível do estabelecimento e sua capacidade;

e) Bar instalado em sala própria ou na zona de estar, devendo, neste caso, as áreas que lhe estejam reservadas ser separadas das restantes partes;

f) Salão conversível em salas de conferências ou de festas, dotado de equipamento adequado;

g) Instalações de cabeleireiro;

h) Aposentos dotados de casa de banho privativa e antecâmara;

i) «Suites» em número não inferior a 5 % do total de aposentos;

j) Televisão, rádio ou outros sistemas de som em todos os aposentos;

l) Telefones ligados à rede geral e à rede interna do estabelecimento em todas as dependências destinadas aos clientes;

m) Parques de estacionamento de acordo com a legislação aplicável.

2. Pelo menos 80% do número de aposentos não classificados de «suites» devem dispor de casa de banho especial e os restantes de casa de banho completa.

3. Os hotéis de cinco estrelas devem dispor de piscina, interior ou exterior, de acordo com as características e localização daqueles.

4. Os estabelecimentos referidos no número anterior devem ainda dispor de serviços de agência de viagens e de câmbio de moeda.

Artigo 39.º Na zona de serviço deve existir:

a) Entrada para pessoal, bagagens e mercadorias, distinta das entradas dos clientes:

b) Depósito para bagagens;

c) Dependências administrativa e de direcção da unidade;

d) Cozinhas, copas e instalações complementares dotadas de todos os

elementos necessários, de acordo com o nível e capacidade do estabelecimento;

e) Zonas de armazenagem compartimentadas de modo a garantir o isolamento das zonas de víveres e bebidas;

f) Câmaras frigoríficas;

g) Dependências para o pessoal, com separação de sexos, constituídas por vestiários e casas de banho simples;

h) Sala de refeições para o pessoal.

Artigo 40.º Para serem qualificados de luxo, os hotéis de cinco estrelas devem dispor cumulativamente de:

a) Restaurantes especializados em culinária oriental, portuguesa e/ou macaense e internacional;

b) «Suites» em número não inferior a 10% do total de aposentos;

c) Aposentos dotados de área não inferior a 20 m²;

d) Casa de banho especial em, pelo menos, 50% dos aposentos não classificados de «suites»;

e) «Health club»;

f) Piscina aquecida.”

4.6. Como dissemos, não se deixam de identificar concretas actividades que concretizam determinados serviços complementares, a par da alimentação e alojamento, que os hotéis podem prestar, fixando-nos agora nos hotéis de 5 estrelas, que é o que vem ao caso: guarda de bens e valores, telecomunicações, rádio e televisão, salas para reuniões e festas, serviços de câmbio, de serviços de viagens, cabeleireiro, “health club”, piscina, estacionamento, etc.

Com esta incursão começamos a estar em condições de concretizar a base de incidência do imposto.

Desde logo haverá algumas actividades desenvolvidas pelo hotel que não estão ali previstas, como seja a venda de tabacos, mini-bar, “Christmas hamper set”, “delivery”, “newspaper” e “florist”, produtos de conveniência e primeira necessidade, mas que se compreendem bem que complementem os serviços disponibilizados por hotel de categoria superior.

Daqui resulta que se poderia pensar que as actividades específicas e complementares seriam apenas as previstas nestes regulamentos, mas pensamos que se devem interpretar aquelas actividades como as que correspondem a serviços complementarmente prestados pelo hotel.

Porquê? Porque no elenco das actividades expressamente previstas pelas unidades hoteleiras, já se prevêem serviços que de pouco específico têm em relação à actividade fundamental hoteleira, nem se elencando quais as actividades complementares de uma forma expressa. Basta pensar na actividade de câmbios, de florista ou até de viagens.

Claro, que dentro de certa perspectiva, sempre se poderia admitir que tudo isso se insere em actividade do hotel destinada a disponibilizar todo o conforto ao seu cliente, podendo considerar-se uma actividade sob o ponto de vista objectivo e subjectivo. No primeiro caso, uma actividade de câmbio não seria objectivamente uma actividade específica hoteleira; mas na segunda perspectiva, também poderia ser como tal considerada porque adoptada pelo hotel em função do conforto que pretendia disponibilizar.

Ora, se este entendimento alarga o âmbito de incidência do imposto a quase todas as actividades – também teríamos o hotel, ao reparar o carro do cliente, tal como se oficina fosse – esse critério esbarra com a dificuldade em delimitar o que é tributado e então já não haveria que falar em serviços por actividades específicas,

complementares ou outras, incidindo o imposto sobre tudo o que que fosse debitado ao cliente, com excepção dos serviços de lavandaria e telecomunicações.

4.7. Teremos, então, de procurar outros critérios, o que passará por ter em conta determinados pressupostos da lei para que o Fisco possa cobrar esse imposto.

Entre eles destacamos a necessidade de ser prestado um serviço, esse preço (do serviço) dever ter um valor em função do qual se liquida o imposto – o valor tributável é o preço dos serviços prestados (art. 5º do RIT) -, que esse serviço seja prestado pelo hotel ao cliente, se insira dentro da actividade complementarmente exercida pelo Hotel, por causa da sua actividade hoteleira, isto é, em função dos seus clientes e não já numa outra qualquer actividade do hotel estranha à actividade hoteleira.

Admite-se até que o preço do serviço prestado, ainda que essa não seja a regra – por norma, é pago e bem pago, bastando lembrar o preço de uma garrafa de água do minibar ou a taxa de câmbio aos balcões do hotel – seja a custo zero para o cliente e que por causa desse serviço o hotel possa até ter prejuízo, em função dos custos de material, energia e pessoal despendidos para o prestar. É evidente que nessas situações, a assunção desses prejuízos irá ser compensado noutras rubricas, bem podendo corresponder a uma política de marketing comercial e cativação de clientela, visando um auferimento de outros lucros, pelo incremento da procura, em função desses mesmos serviços.

Nessa situação, concede-se, debater-nos-íamos com um outro problema que poderia porventura condicionar esta interpretação e que tem a ver com o facto de o imposto incidir sobre um serviço cujo preço seria negativo. O problema passaria a ser transposto para outra sede, colocado a jusante, qual fosse o do critério necessariamente presuntivo da determinação do valor, importando não esquecer que o

art. 13º do RIT prevê a eventualidade de a liquidação ser impossível, estipulando-se que se considera “não exigível o imposto cuja liquidação se mostre manifestamente impossível por facto não imputável ao sujeito passivo.”

4.8. A configuração de um exemplo poderá ajudar a compreender a situação e a formular um juízo sobre a bondade que a Administração Fiscal pretende “tout court” – não estamos seguros que seja esse o entendimento da entidade recorrida -, ou seja, que na falta de discriminação e de fixação de um preço para o serviço prestado, tributa sobre o preço final debitado ao cliente, incluindo o preço da mercadoria, do serviço, do lucro: vende flores, vende tabaco, vende cestas de Natal; então, o imposto de turismo incide sobre o preço de tudo.

Pensamos que isto não é justo. Imagine-se um magnata que vem passar uma noite a um hotel de luxo com a sua esposa e pede na recepção do hotel que lhe comprem um bilhete em 1ª classe para Londres, marquem um jantar fora num restaurante com três estrelas Michelin e lhe adquiram bilhetes para a ópera e que tudo lhe debitem na respectiva conta. A categoria do hotel e a qualidade do cliente afastam qualquer hipótese de o hotel negar esses serviços, que até disponibilizou gratuitamente, como cortesia, e que foram solicitados a entidades estranhas ao hotel.

Ora, se assim fosse, como pretende a Administração Fiscal, o preço do quarto não chegaria para pagar os 5% do imposto de turismo, fazendo-o incidir sobre todo o valor facturado ao cliente.

Será justo? Ninguém se atreverá a dizer que sim, se bem que se possa argumentar que o hotel não é obrigado a prestar o serviço. Mas como ficaria a sua reputação perante a clientela e uma imagem compatível com a sua categoria e projecção?

Posto isto, estamos em crer que um critério prático passará por considerar

que todos os serviços prestados directamente aos clientes, portanto, dentro da actividade base e complementar hoteleira, no sentido de proporcionar conforto e facilidades aos seus clientes, com excepção da lavandaria e telecomunicações, mesmo que esse serviço não seja prestado com lucro poderá estar eventualmente sujeito a imposto, se for possível determinar o seu valor, a partir do momento em que seja facturado ao cliente e não haja por ele (serviço) um pagamento a entidade externa.

Assim será se a cliente vai ao salão de beleza e o marido ao bar, ambos os estabelecimentos pertencentes ao próprio hotel, incidindo aí o imposto sobre o valor facturado, compreendendo-se que possa haver um imposto de 5% sobre o valor da factura, mesmo incluindo os cremes ou as bebidas, naturalmente adquiridos no exterior, mas que não deixam de ser ali disponibilizados, bem podendo o hotel fazer repercutir o valor do imposto no preço final – e fá-lo, seguramente, até em vista dos preços praticados.

Já se solicita os serviços fora, como no caso acima exemplificado, do bilhete de avião, jantar e concerto fora, afigura-se-nos que não deverá haver lugar a imposto de turismo.

Esta interpretação, observamo-la, na Jurisprudência comparada, no caso que correu seus termos no Supremo Tribunal Administrativo português, Proc. n.º 015325, de 21/4/1993, <http://www.dgsi.pt.>, acórdão que foi sumariado nos seguintes termos:

“I - O art. 1 do Dec. - Lei 374-D/79 sujeita a Imp. Transacções, determinadas prestações de serviços, efectuadas no âmbito das actividades aí referidas.

II - Tais serviços podem ser prestados gratuitamente, desde que o sejam no âmbito da actividade exercida mediante contra-prestação.

III - O art. 1 do Dec. - Lei 134/83 tributa em Imp. Turismo os serviços prestados pelos estabelecimentos ali referidos.

IV - Não é incidente de qualquer daqueles tributos, a prestação de serviços efectuada directamente por terceiros, tais como as respeitantes a lavandaria exterior e diversos (bilhetes de avião, excursões, espectáculos, tabaco, farmácia, táxis, selos do correio, etc), se o estabelecimento hoteleiro se limita a pagá-los àqueles, debitando posteriormente aos clientes a respectiva quantia, sem qualquer acréscimo.”

4.9. Concluindo ...

Somos, pois, a considerar, aliás na linha que se vem traçando nesta instância - cfr. Acs. 316/2015 e 482/2015, de 4/2/2016 -, que se um determinado hotel solicita serviços externamente e os factura aos seus clientes, comprovando que por eles nada cobrou e demonstra que efectuou o pagamento a terceiro, em conformidade que lhe foi debitado e que foi pago pelo cliente, não é devido imposto de turismo.

Isto é, o hotel precisa de comprovar que os serviços foram prestados por terceiros e se limitou a ser um mero intermediário não remunerado, um facilitador de conforto aos seus clientes, limitando-se a pagar esses serviços externos, debitando posteriormente aos hóspedes a respectiva quantia.

Trata-se, no fundo, de boas contas e de boa organização da contabilidade, tendo o ónus dessa comprovação, o que nem será difícil em termos de uma compatibilidade organizada.

Tanto assim que nos termos do regulamento respectivo é ao contribuinte que compete apresentar e discriminar e descrever os serviços sujeitos a imposto de turismo, preenchendo os respectivos modelos.

Ora, o que se verifica é que, no caso, essa demonstração não se mostra feita, devendo tê-lo sido. Não bastava ao contribuinte rebater a interpretação da

Administração Fiscal, incumbindo-lhe provar que este e aquele serviço não foi por si prestado, ou insistir que por eles nada foi cobrado, o que, por alguns deles não deixou de ocorrer com certeza.

No caso, o contribuinte coloca-se numa posição cómoda, quando devia ter-se preocupado em comprovar que, por este e aquele serviço por si prestado, cobrou X ao cliente A e, por aqueloutro, que foi solicitado externamente, se limitou a debitar Y ao cliente B, o preço cobrado por terceiro.

Nem se diga que essa prova competiria à Administração Fiscal. Essa discriminação e discriminação contabilística é um ónus que impende sobre o contribuinte, a quem compete, em primeira linha, a liquidação do imposto – art.s 7º, 16º, 17º do RIT, aprovado pela Lei n.º 19/96/M, de 19/Agosto.

Nem se diga que na lógica do Fisco, mesmo considerando que tudo foi prestado pelo hotel, se está a tributar não só o valor do serviço, mas também o da mercadoria ou dos produtos dispensados e objecto ou manipulados pelo serviço fornecido, pois, como vimos, há aí uma margem que permite, ainda com algum equilíbrio e razoabilidade, fazer repercutir um imposto de 5% no preço final, haja até em vista a isenção de 10% contemplada no artigo 1º, n.º 2, b) do RIT.

Razões e fundamentos por que o presente recurso contencioso não deixará de improceder.”

Concordamos inteiramente com o teor do douto Acórdão acabado de transcrever, até as questões ali tratadas eram precisamente as mesmas que ora nos preocupam.

Aliás, não podemos deixar de referir que tal entendimento foi já confirmado por vários arestos do

Venerando TUI, nomeadamente nos Processos nº 9/2016, 32/2016, 37/2016 e 38/2016, pelo que não resta outra solução senão julgar improcedente o presente recurso.

III) DECISÃO

Face ao exposto, acordam em julgar improcedente o recurso contencioso.

Custas pela recorrente, fixando a taxa de justiça em 8 U.C.

Registe e notifique.

RAEM, 27 de Abril de 2017

Tong Hio Fong

Lai Kin Hong

João A. G. Gil de Oliveira

Fui presente

*

Mai Man Ieng