

Processo nº 52/2015

(Autos de Recurso Contencioso)

Data: 16 de Dezembro de 2019

ASSUNTO:

- Prova no recurso contencioso
- Falta de fundamentação
- Audiência prévia do interessado
- Caducidade do direito à liquidação
- Imposto de Turismo
- Serviços complementares dos hotéis de 5 estrela

SUMÁRIO:

- Vigora no procedimento administrativo o princípio da verdade material, que, como corolário, implica que o órgão ou agente deve adequar a sua análise e respectiva decisão aos factos provados no contexto do procedimento.
- Assim, não deve ser possível fazer no recurso contencioso a prova de factos a respeito dos quais o recorrente tenha podido fazer prova no procedimento
- Nos termos do artº 114º do CPA, os actos administrativos que neguem, extingam, restrinjam ou afectem por qualquer modo direitos ou interesses legalmente protegidos, ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções, devem ser fundamentados.
- E a fundamentação consiste na exposição explícita das razões que

levaram o seu autor a praticar esse acto, que deve ser expressa, podendo no entanto consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas que constituem neste caso parte integrante do respectivo acto (artº 115º, nº 1 do CPA).

- Não se verifica a falta de audiência prévia para o procedimento administrativo de 2º grau, se a Administração não decidiu com elementos novos, que é o caso, visto que o interessado já tinha toda a oportunidade de se pronunciar o que tiver por conveniente nesse procedimento quanto à decisão do procedimento administrativo de 1º grau.
- 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”.
- Nos hotéis de cinco estrelas constituem serviços principais o alojamento e as refeições, sendo complementares os restantes aí prestados.
- O preço desses serviços complementares são tributados em imposto de turismo, com excepção dos referentes a telecomunicações e lavandarias, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 1.º do Regulamento do Imposto de Turismo, aprovado pela Lei n.º19/96/M, de 19 de Agosto.

O Relator,

Ho Wai Neng

Processo nº 52/2015

(Autos de Recurso Contencioso)

Data: **16 de Dezembro de 2019**

Recorrente: **A, S.A.**

Entidade Recorrida: **O Chefe do Executivo da RAEM**

ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA R.A.E.M.:

I – Relatório

A, S.A., melhor identificada nos autos, vem interpor o presente Recurso Contencioso contra o despacho do **Chefe do Executivo**, que indeferiu tácito do recurso hierárquico necessário pelo qual impugnou administrativamente o acto de liquidação oficiosa de imposto de turismo que fixou a colecta em MOP6,840,807.00, relativo ao estabelecimento A Grand Macau, pelos serviços prestados no ano de 2008, concluindo que:

- 1. Por referência a alegados serviços prestados no âmbito da actividade hoteleira desenvolvida pela recorrente no ano de 2008, no estabelecimento A Grand Macau, foi liquidado o Imposto de Turismo e apurada uma colecta de MOP6840807,00 (seis milhões, oitocentas e quarenta mil, oitocentas e sete Patacas).*
- 2. Em 5/08/2013 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 162.º 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 162.º 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 25.º do CPAC, conjugado com o n.º 4 do artigo 26.º 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 1.º 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 115.º 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 10.º e 93.º do CPA, também aplicável ao procedimento tributário, consubstancia vício de forma determinante da invalidade do acto recorrido, conducente à sua anulação.*
17. *A matéria colectável apurada até à recepção da notificação da liquidação encontra-se abrangida pelo instituto da caducidade do direito à liquidação.*
18. *É ilegal a liquidação de IT no período compreendido entre 1 de Janeiro e de Agosto de 2008, por ofensa ao artigo 9.º do RIT.*
19. *O IT é um imposto de obrigação única, que tem por base um facto instantâneo, nascendo a obrigação fiscal de eventos autónomos, como tal tratados pela fiscalidade.*
20. *O prazo de caducidade inicia a sua contagem na data da ocorrência desse facto, que para efeitos de IT consiste no momento da prestação do serviço e cobrança do seu preço.*
21. *A verificação da caducidade importa em violação de lei, consubstanciada no artigo 9.º do RIT, determinante da sua anulabilidade.*

22. *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.*
23. *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.*
24. *Não está sujeita a IT a verba relativa a serviços de transporte.*
25. *Os serviços de transporte são efectuados através de entidades terceiras em termos devidamente contratualizados e do conhecimento da entidade recorrida.*
26. *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.*
27. *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 2.º do RIT.*
28. *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.*
29. *É ilegal a liquidação de IT referente às verbas pela utilização do mini-bar, da venda de cigarros, entregas, jornais e flores.*
30. *O IT incide exclusivamente sobre os serviços prestados no âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros.*
31. *O acesso a bens de consumo não se traduz na prestação de um serviço nem é enquadrável nas actividades específicas de um estabelecimento hoteleiro.*
32. *Estes bens de consumo são de acesso generalizado em qualquer*

estabelecimento comercial da Região, sem cobrança de IT.

33. *É ilegal a liquidação de IT referente à verba pela utilização do parque de estacionamento.*
34. *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.*
35. *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.*
36. *Os restaurantes que confeccionam essas refeições ou os estabelecimentos similares que providenciam as bebidas estão isentos de IT, nos termos do artigo 15.º da Lei n.º 7/2007 (Lei do Orçamento para o ano de 2008).*
37. *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.*
38. *O artigo 1.º do RIT não prevê a tributação dos serviços objecto da liquidação impugnada.*
39. *A entidade recorrida atribui ao termo serviços complementares uma abrangência que não encontra fundamento na norma de incidência, enquadrando nesse conceito todas as actividades realizadas num estabelecimento hoteleiro, em violação aos princípios da Legalidade e da Tipicidade previstos no artigo 71.º, alínea 3) da Lei Básica.*
40. *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.

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

42. 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 5.º do RIT.

*

Regularmente citada, a Entidade Recorrida contestou nos termos constantes a fls. 67 a 100 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, pugnando pelo não provimento do recurso.

*

Por despacho do Relator de 06/05/2015, foi indeferida a inquirição das testemunhas arroladas pela Recorrente.

*

Em 21/05/2015, a Recorrente reclamou para a Conferência do despacho acima em referência.

*

O Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

“ ...

Na petição inicial, a recorrente pediu a anulação do indeferimento tácito do recurso hierárquico necessário por si dirigido ao Exmo. Senhor Chefe do Executivo, invocando a falta da fundamentação, a preterição da audiência prévia, a violação do art.9º do RIT por se verificar a caducidade do direito à liquidação, a violação das incidências consagradas nos arts.1º e 2º do RIT, a violação dos princípios da legalidade e da tipicidade vertidos na alínea 3) do art.71º da Lei Básica, e ainda ofensa do art.5º do RIT.

*

1. Da arrogada caducidade do direito à liquidação

Sem prejuízo do elevado respeito pela opinião diferente, afigura-se-nos que é exacta e inatacável a jurisprudência inculcando (cfr. Acórdão do TSI no Processo n.º586/2013): O art.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” ...só pode significar “ao ano”. Quer isto dizer que o prazo de caducidade de 5 anos referido no art.9º do RIT inicia a sua contagem no primeiro dia do ano seguinte àquele (ano) a que respeita a liquidação (cfr. Acórdão do TSI no Processo n.º311/2015).

Nestes termos, e na medida em que a liquidação oficiosa que foi o objecto do supramencionado recurso hierárquico necessário incide nos serviços prestados no ano 2008 pela ora recorrente, não podemos deixar de entender que não se verifica in casu a arrogada caducidade.

*

2. Da violação da incidência e dos princípios da legalidade e tipicidade

Bem, subscrevemos inteiramente a sensata interpretação jurisprudencial que assevera concludentemente (a título exemplificativo, cfr. Acórdãos do TSI nos Processos n.º341/2015 e n.º482/2015): “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.1º, n.º2, al. a), do RIT, são tributados em imposto de turismo.”

Importa ter presente que anda no mesmo sentido a jurisprudência mais autorizada do douto TUI que proclama reiteradamente (cfr. Acórdãos nos Processos n.º9/2016 e n.º32/2016): I – Nos hotéis de cinco estrelas constituem serviços principais o alojamento e as refeições, sendo complementares os restantes aí prestados. II – O preço dos serviços

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

Em esteira da jurisprudência praticamente consolidada, entendemos tranquilamente que a liquidação oficiosa levada a cabo pela Administração Fiscal não infringe nem os preceitos nos arts. 1º e 2º do RIT nem os princípios da legalidade e da tipicidade vertidos na alínea 3) do art. 71º da Lei Básica, sendo assim insubsistente a arguição da recorrente.

*

3. Da arguida violação do art. 5º do RIT

Assacou a recorrente ainda a violação do art. 5º do RIT que prescreve que o valor tributável é o preço dos serviços prestados, argumentando que a grande parte dos serviços é fornecida aos clientes do seu estabelecimento hoteleiro, sem cobrar qualquer preço, isto é, ela faculta aos clientes uns serviços a título gratuito, designados por “complementary services”, com base em práticas comerciais generalizadas (arts. 104º e 109º da petição).

No nosso prisma, não se descortina razão ponderosa que possa justificar a alteração da jurisprudência fixada pelo TSI no Acórdão tirado no Processo n.º 317/2015, cujo sumário reza: 1. A previsão típica da base de incidência do imposto de turismo deve ser atingida por um critério que pressuponha 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. 2. 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 com o que lhe foi debitado e que foi pago pelo cliente, não é devido imposto de turismo. ... 4. Mas 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. 5. Nos termos do regulamento respectivo é ao contribuinte que compete discriminar e descrever os serviços sujeitos a imposto de turismo. 6. Os descontos oferecidos aos clientes no âmbito da actividade hoteleira não estão sujeitos a imposto de turismo.

Seguindo de perto à tal prudente jurisprudência, podemos extrair que incumbe à contribuinte/ora recorrente discriminar especificadamente e, nomeadamente, comprovar quais são os concretos serviços que tenham sido prestados, a título de oferta gratuita, por ela a clientes e, nesta medida, cujos preços devam ser descontados do valor tributável.

Sem embargo do respeito pela opinião diferente, afigura-se-nos que nem o documento n.º 8 da recorrente nem outros documentos constantes do P.A. são dotados da força probatória suficiente para tal efeito. E de outra banda, convém realçar que em bom rigor, o documento n.º 8 não deve ser valorado em sete do presente recurso contencioso, em virtude de que a recorrente, podendo, nunca o apresentara à Administração Fiscal (vide. Acórdão do TSI no Processo n.º 574/2016, bem como a doutrina e jurisprudência aí citadas).

Nesta linha de raciocínio, inclinamos a entender que a liquidação oficiosa impugnada pela recorrente no recurso hierárquico necessário não colide com a disposição no art.5º do RIT, portanto, é incuravelmente falida a arguição da violação deste normativo legal.

*

4. Da invocação dos vícios de forma

Na petição inicial, a recorrente invocou também o vício de forma por falta de fundamentação e, de outro lado, o por indevida preterição da audiência prévia, visto não ter sido ouvida antes da liquidação oficiosa do imposto de turismo fixada pela Administração Fiscal.

4.1. No caso sub judice, a liquidação oficiosa foi levada a cabo pelo despacho de «Concordo» exarado em 15/7/2013 pelo director da DSF substituto na Informação n.º0295/NVT/DOI/RFM/2013 (doc. de fls.472 a 475 do P.A.). Nos termos do n.º1 do art.115º do CPA, a palavra «Concordo» implica que o sobredito despacho acolhe e absorve todos os fundamentos de facto e de direito mencionados na referida Informação, e esta constitui parte integrante daquele para os devidos efeitos.

Ora, parece-nos que é generalizadamente aceite a tese preconizada pela jurisprudência mais autorizada que proclama (vide. o Acórdão do STA no Processo n.º44302): A fundamentação é um conceito relativo que depende do tipo legal do acto, dos seus termos e das circunstâncias em que foi proferido, devendo dar a conhecer ao seu destinatário as razões de facto e de direito em que se baseou o seu autor para decidir nesse sentido e não noutro, não se podendo abstrair da situação específica daquele e da sua possibilidade, face às circunstâncias pessoais concretas, de se aperceber ou de apreender as referidas razões, mormente que intervém no procedimento administrativo impulsionando o itinerário cognoscitivo da autoridade decidente.

À luz desta brilhante orientação jurisprudencial, e atendendo à situação específica da recorrente no sentido de ela ser uma concessionária do jogo de fortuna e azar, entendemos que a liquidação oficiosa está bem fundamentada, não existindo in casu a falta da fundamentação.

E convém esclarecer que são inócuas e despropositadas as críticas da recorrente quanto às notificações e comunicações, pois a notificação se distingue da fundamentação

(veja-se os sumários n.º1 dos Acórdãos do TSI nos Processos n.º287/2011 e n.º647/2012), e a deficiente notificação do acto administrativo não é causa de invalidade do acto (cfr. Acórdãos do TUI nos Processos n.º25/2012 e n.º1/2004)

4.2. Bem, a Informação n.º295/NVT/DOI/RFM/2013 supra referida demonstra que tiveram sido prestados, pela recorrente, todos os dados nos quais a Administração estribou a liquidação oficiosa, o que corrobora que a recorrente tomou efectivo conhecimento desses dados. E importa ter presente que vários ofícios alertam a recorrente de que os dados foram solicitados para efeitos de imposto de turismo (docs. de fls.91 e 98 do P.A.).

Tudo isto aconselha-nos a entender que a recorrente já pronunciou sobre a eventual liquidação do imposto de turismo e sobre todas as provas produzidas antes do despacho de «Concordo» que determinou a liquidação oficiosa, portanto, a audiência era e é dispensável (art.97º, alínea a), do CPA).

Para além disso, inclinamos a colher que no vertente caso, a falta da audiência formal se degreda na mera irregularidade, não desencadeando efeito invalidante, visto que a liquidação oficiosa, em si mesma, assume a natureza de acto administrativo vinculado de acordo com a pacífica jurisprudência dos Venerandos TSI e TUI (a título exemplificativo, Acórdãos do TSI nos Processos n.º341/2015 e n.º482/2015, e os do TUI nos n.º9/2016 e n.º32/2016)

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

*

Foram colhidos os vistos legais dos Mmºs Juizes-Adjuntos.

*

II – Pressupostos Processuais

O Tribunal é o competente.

As partes possuem a personalidade e a capacidade judiciárias.

Mostram-se legítimas e regularmente patrocinadas.

Não há questões prévias, nulidades ou outras excepções que obstam ao conhecimento do mérito da causa.

*

III – Factos

É assente a seguinte factualidade relevante com interesse à boa decisão da presente lide com base nas provas existentes nos autos e no respectivo PA:

1. Em 24/06/2013, o técnico da Direcção dos Serviços de Finanças elaborou a seguinte informação (nº 0295/NVT/DOI/RFM/2013):

“...為著跟進“A 股份有限公司”(納稅人編號:...)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			營業稅資料		
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
141966	澳門 A	8/2006		631120 632100 943000 949090			酒店
155883 ⁽¹⁾	X	11/2007	-----	631190	17/12/2007	-----	餐廳
155884 ⁽¹⁾	X			631190			餐廳
155885 ⁽¹⁾	X			631190			餐廳(可用作會議廳或宴會廳之功能廳)
155886 ⁽¹⁾	X			631190			餐廳
155887	X			949090		健康俱樂部	
155888	X			631350		酒吧	
155889	X		6/2011	631350		26/07/2011	酒吧
155890 ⁽¹⁾	X			631190			餐廳
155891	X			631350		-----	酒吧
155892 ⁽¹⁾	X			631190			餐廳
155893 ⁽¹⁾	X		7/2011	631190		26/07/2011	餐廳
155894 ⁽¹⁾	X			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『附件 3』所載陰影部份之收益項目的所屬商號名稱。

【表 3】		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
	Commission, 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
其他收益	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“澳門 A”(案編號：141966) 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, Chinese 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“A MACAU”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“澳門 A”(檔案編號:141966)，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“澳門 A”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 GUEST”、“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“澳門 A”(檔案編號:141966) 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, Chinese 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“澳門 A”(檔案編號:141966) 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【表 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“X”(檔案編號:155893)及 A 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“X”是由澳門 A 不同的後勤部門給予“X MACAU LDA”提供一些專業服務以協助其於澳門 A“X MACAU LDA”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“X 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“澳門 A”(檔案編號:141966) 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“澳門A”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“澳門 A”(檔案編號:141966)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“澳門 A”、“X 俱樂部 D”、“X 吧”、“X 吧”及“X 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】		澳門 A (檔案編號:141966)		
		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
	Reatail 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
提供勞務	Hotel Rooms Revenue 附件 4	----	\$728.00	\$488,798.02
其他經營收益	Mini-bar Income 附件 2	\$237,141,441.94	\$270,075,866.45	\$336,808,741.01
	Newspaper 附件 6	\$2,021,166.00	\$1,727,798.00	\$1,519,490.00
	Florist 附件 6	\$77,160.83	\$212,911.91	\$99,529.79
	Parking Revenue 附件 6	\$509,836.62	\$1,085,495.95	\$1,359,030.01
	Transportation Revenue 附件 6	\$109,680.00	\$132,730.00	\$249,940.00
	Other Hotel Revenue-in room 附件 6	\$3,812,496.85	\$4,376,650.85	\$4,760,674.12
	-Courier Charge	\$2,931.58	----	----
	-Transportation	\$1,194,701.30	\$129,777.23	----
	-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	\$488,886,425.31
	旅遊申報之營業總額:	\$240,944,743.09	\$273,874,741.28	\$344,108,533.79
	註(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%		
	依職權結算旅遊稅稅款:	\$6,840,807	\$6,747,990	\$7,238,895

【表 6】		健康俱樂部 D (檔案編號:155887)		
		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
	旅遊申報之營業總額:	\$10,465,527.35	\$10,423,197.76	\$10,108,499.73

註(1) 結算旅遊稅之差額:	-\$2,470.65	+\$1,199.76	-\$0.27
旅遊稅稅率:	5%		
依職權結算旅遊稅稅款:	\$124		

【表 6】		M 吧 (檔案編號:155888)		
		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	-----	-----
	旅遊申報之營業總額:	\$1,545,041.59	\$0	\$0
	註(1) 結算旅遊稅之差額:	-\$963.50	-----	-----
	旅遊稅稅率:	5%		
	依職權結算旅遊稅稅款:	\$49	-----	-----

【表 6】		凱歌吧 (檔案編號:155889)		
		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
	旅遊申報之營業總額:	\$2,466,484.04	\$2,214,454.95	\$2,170,227.51
	註(1) 結算旅遊稅之差額:	-\$696.00	\$0	\$0
	旅遊稅稅率:	5%		
	依職權結算旅遊稅稅款:	\$35	-----	-----

【表 6】		金獅吧 (檔案編號:155891)		
		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
	旅遊申報之營業總額:	\$19,859,138.23	\$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“澳門 A”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“X 俱樂部 D”，以及 2008 至 2010 年度商號“X 吧”、“X 吧”及“X 吧”並未存有欠結算旅遊稅，故批准有關商號的資料作存檔處理。

(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“澳門 A”(檔案編號:141966) 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“澳門 A”不實申報 2008 至 2010 年度，以及“X 俱樂部 D”(檔案編號:155887) 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 條之規定載有稅務認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...”。

2. Em 15/07/2013, o Director Substituto dos Serviços de Finanças exarou na informação supra referida o seguinte despacho: “Concordo”.
3. A Recorrente recebeu, em Julho de 2013, uma notificação do acto de liquidação adicional de Imposto de Turismo, proferido ao

abrigo dos n.ºs 1 e 2 do art.º 8.º do RIT, mediante o qual foi apurada uma colecta de MOP6,840,807.00, relativo ao estabelecimento A Grand Macau, com o cadastro n.º 141966.

4. A liquidação supra identificada reporta-se aos serviços prestados pela Recorrente, no âmbito da actividade hoteleira que desenvolve, durante o ano de 2008, a saber:

Beverage Revenue	\$95,514,450.39
Food Revenue	\$29,434,655.43
Retail Revenue	\$3,908,284.15
Tabacco Revenue	\$4,018,139.56
Hotel Rooms Revenue	\$237,142,441.94
Mini-bar Income	\$2,021,166.00
Newspaper	\$77,160.83
Florist	\$509,836.62
Parking Revenue	\$109,680.00
Transportation Revenue	\$3,812,496.85
Other Hotel Revenue-in room	
- Courier Charge	\$2,931.58
- Transportation	\$1,194,701.30
- Valet Parking	<u>\$14,930.00</u>
應課徵旅遊稅之營業總額:	\$377,760,874.65
旅遊申報之營業總額:	<u>\$240,944,743.09</u>
結算旅遊稅之差額:	\$136,816,131.56
旅遊稅稅率:	<u>5%</u>
依職權結算旅遊稅稅款:	\$6,840,807.00

5. Deste acto a Recorrente apresentou, em 05/08/2013, a reclamação

dirigida à Directora dos Serviços de Finanças.

6. Face à reclamação apresentada, foi elaborada a informação n.º 0383/NVT/DOI/RFM/2013, de 15/08/2013, nos seguintes termos:

“....

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股份有限公司(納稅人編號:..., 下稱“納稅人”)屬下商號“澳門A”(檔案編號:141966)於2008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	依職權結算款	補償性利息
1-12/2008	2013/15/900059/3	2013-15-901987-1	\$136,816,131.56	\$6,840,807	\$3,278,253

(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“澳門A”2008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11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的《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“澳門 A”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出通知，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在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明書。

呈上級批示...”。

7. Em 30/08/2013, o Director Substituto dos Serviços de Finanças exarou na informação supra referida o seguinte despacho: “Concordo com o indeferimento”.

8. Inconformada, a Recorrente apresentou, em 15/10/2013, o recurso hierárquico necessário para o Senhor Chefe do Executivo.
9. A Recorrente não foi notificada da decisão sobre o pedido formulado naquele recurso hierárquico até à data da interposição do presente recurso contencioso (dia 13/01/2015).

*

IV – Fundamentação

A. Da reclamação do despacho do Relator pelo qual se determinou a não inquirição das testemunhas arroladas

Vem a Recorrente reclamar para a Conferência o despacho do Relator de 06/05/2015 (fls. 107 dos autos), pelo qual se determinou a não inquirição da testemunha arrolada por entender que *“o teor do alegado nos artigos 104º a 113º da petição de recurso se reporta ou à matéria conclusiva ou de direito, ou à matéria insusceptível de ser objecto da prova testemunhal, ou à matéria irrelevante para a boa decisão da causa”*.

Compulsados os autos, verifica-se que a Recorrente nunca requereu a prova testemunhal no recurso hierárquico necessário por si interposto para comprovar que os serviços em causa foram fornecidos de forma gratuita.

Assim, já não pode, em sede do recurso contencioso, fazer tal diligência probatória.

Pois, *“vigora no procedimento administrativo o princípio da verdade material, que, como corolário, implica que o órgão ou agente deve adequar a sua análise e respectiva decisão aos factos provados no contexto do procedimento.*

Nesta conformidade, não deve ser possível fazer no recurso contencioso a prova de

factos a respeito dos quais o recorrente tenha podido fazer prova no procedimento”¹.

No mesmo sentido, vejam-se ainda o acórdão do TUI, de 2/06/2004, Proc. n.º 17/2003, bem como os acórdãos do TSI, de 25/10/2012, Proc. n.º 23/2012, de 28/04/2016, Proc. n.º 402/2014, de 05/05/2016, Proc. n.º 29/2015 e de 19/05/2016, Proc. n.º 780/2015.

Face ao expandido, é de manter o despacho reclamado com fundamento algo diverso.

B. Do recurso contencioso

Imputa a Recorrente ao acto recorrido os seguintes vícios:

- falta de fundamentação;
- falta da audiência prévia;
- caducidade do direito à liquidação;
- erro de facto e de direito na incidência real e pessoal; e
- violação dos princípios da legalidade e tipicidade.

Vamos agora analisar se assiste razão à Recorrente.

(1) Da falta de fundamentação:

Nos termos do art.º 114.º do CPA, os actos administrativos que neguem, extingam, restrinjam ou afectem por qualquer modo direitos ou interesses legalmente protegidos, ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções, devem ser fundamentados.

E a fundamentação consiste na exposição explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto, que deve ser expressa, podendo no entanto consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas que constituem neste caso

¹ MANUAL DE FORMAÇÃO DE DIREITO PROCESSUAL ADMINISTRATIVO CONTENCIOSO, José Cândido de Pinho, Editora Centro de Formação Jurídica e Judiciária, 2ª Edição, 2015, pág. 125.

parte integrante do respectivo acto (artº 115º, nº 1 do CPA), que é o caso.

O dever de fundamentação visa dar conhecimento ao administrado quais são as razões de facto e de direito que serviram de base de decisão administrativa, ou seja, permitir ao administrado conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela entidade administrativa, para que possa optar em aceitar o acto ou impugná-lo através dos meios legais.

Contudo, não se deve confundir fundamentação com fundamentos, a primeira refere-se à forma do acto e a segunda refere-se ao seu conteúdo.

Assim, o dever de fundamentação cumpre-se desde que exista *“uma exposição das razões de facto e de direito que determinaram a prática do acto, independentemente da exactidão ou correcção dos fundamentos invocados”*.

No mesmo sentido, veja-se Código do Procedimento Administrativo de Macau, Anotado e Comentado, de Lino José Baptista Rodrigues Ribeiro e José Cândido de Pinho, anotação do artº 106º, pág. 619 a 621.

No caso em apreço, uma vez que se trata de um acto de indeferimento tácito, presumimos que a Entidade Recorrida serve os mesmos os fundamentos do acto do Director Substituto dos Serviços de Finanças.

Será que um destinatário de diligência normal não consegue compreender quais os pressupostos e motivos que estiveram na base da tributação dos serviços em causa?

Ora, face ao teor do acto do Director Substituto dos Serviços das Finanças e da informação integrante, na nossa opinião, é suficientemente claro para dar a conhecer o discurso justificativo da decisão tomada como tem capacidade para esclarecer as razões determinantes.

Conclui-se assim pela improcedência do vício da forma, por falta de fundamentação.

(2) Da falta de audiência prévia:

Como é sabido, a audiência de interessados é uma das formas da concretização do princípio da participação dos particulares no procedimento administrativo, legalmente previsto no artº 10º do CPAC, nos termos do qual os órgãos da Administração Pública devem assegurar a participação dos particulares, bem como das associações que tenham por objecto a defesa dos seus interesses, na formação das decisões que lhes disserem respeito.

E destina-se a evitar, face ao administrado, o efeito surpresa e, no mesmo passo, garantir o contraditório, de modo a que não sejam diminuídos os direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados.

Ora, este TSI² tem vindo a entender que não se verifica a falta de audiência prévia para o procedimento administrativo de 2º grau, se a Administração não decidiu com elementos novos, que é o caso, visto que o interessado já tinha toda a oportunidade de se pronunciar o que tiver por conveniente nesse procedimento quanto à decisão do procedimento administrativo de 1º grau.

Improcede-se assim o recurso nesta parte.

(3) Da caducidade do direito à liquidação:

Na óptica da Recorrente, o acto de liquidação oficiosa foi praticado para além do prazo legal previsto no artº 9º do RIT, na medida em que o prazo de caducidade deveria ser contado a partir da ocorrência do facto tributário, e não a partir do termo do período anual de tributação.

Dispõe o artº 9º do RIT que “*O imposto de turismo só pode ser liquidado nos 5 anos seguintes àquele em que ocorra a prestação tributável*”.

Resulta de forma clara do preceito acima transcrito que o prazo de

² Acórdãos do TSI proferidos nos Procs. n.ºs 542/2018, 436/2013, 609/2013, 500/2012 e 666/2015.

caducidade só se conta a partir do termo do período anual de tributação, e não da data da ocorrência do facto tributário como é pretendido pela Recorrente, visto que a palavra “àquele”, resultante da contracção da preposição “a” com o pronome “aquele”, só pode significar “ao ano”.

Tendo a liquidação oficiosa sido efectuada em 2013 e os factos tributáveis ocorridos no período entre Janeiro a Dezembro de 2008, não se encontrava verificada a caducidade do direito à liquidação no momento em que esta foi realizada.

Assim, este argumento do recurso não deixará de se julgar improcedente.

(4) Do erro de facto e de direito na incidência real e pessoal, bem como da violação dos princípios da legalidade e tipicidade:

Alega a Recorrente que os serviços em causa foram fornecidos de forma gratuita pelo que não deveriam integrar na matéria colectável do Imposto de Turismo.

Nesta conformidade, a Administração Fiscal ao agir de modo contrário, violou o artº 2º do RIT.

Como já referimos anteriormente, a Recorrente nunca fez qualquer prova perante a Administração Fiscal que tais serviços foram prestados de forma gratuita.

Como o preço dos serviços em causa resulta da contabilidade da Recorrente e os respectivos serviços também foram por si fornecidos, ela, para demonstrar que tais serviços foram prestados de forma gratuita, tem o ónus de prova para o efeito perante a Administração Fiscal.

Não tendo feito esta prova, é lícito para a Adm. Fiscal não relevar o facto alegado, considerando, conseqüentemente, a Recorrente como sujeito

passivo do IT relativo aos serviços verba em causa.

Não existe, portanto, qualquer erro na determinação da incidência pessoal.

Quanto à incidência real, defende a Recorrente que é ilegal a liquidação oficiosa do IT respeitante aos rendimentos provenientes dos serviços em causa, por violar o art.º 1.º do RIT, uma vez que tais actividades não fazem parte do âmbito das actividades específicas de estabelecimentos hoteleiros.

Não lhe assiste razão.

Dispõe o art.º 1.º do RIT o seguinte:

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 «karaoques».*
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%.*

Resulta do preceito supra transcrito de forma clara que 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.

Uma vez que tais actividades foram tipificadas pelo legislador como actividades próprias de um estabelecimento hoteleiro de 5 estrelas, andou bem a Adm. Fiscal em incluir os rendimentos dessas actividades na incidência real do IT.

No mesmo sentido, vejam-se os acórdãos do TUI proferidos nos Procs. n.ºs 9/2016 e 32/2016, onde se fixou a seguinte jurisprudência:

I – Nos hotéis de cinco estrelas constituem serviços principais o alojamento e as refeições, sendo complementares os restantes a í prestados.

II – O preço dos serviços complementares a que se refere a conclusão I são tributados em imposto de turismo, com excepção dos referentes a telecomunicações e lavandarias, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 1.º do Regulamento do Imposto de Turismo, aprovado pela Lei n.º19/96/M, de 19 de Agosto.

Não se verificam, portanto, os alegados vícios.

*

Tudo visto, resta decidir.

*

IV – Decisão

Nos termos e fundamentos acima expostos, acordam em julgar improcedente a reclamação apresentada, bem como o recurso contencioso, confirmando a decisão reclamada e o acto recorrido.

*

Custas pela Recorrente com 4UC e 10UC de taxa de justiça, respectivamente, para a reclamação e o recurso contencioso.

Notifique e D.N..

*

RAEM, aos 16 de Dezembro de 2019.

Ho Wai Neng

José Maria Dias Azedo

Fong Man Chong

Mai Man Ieng