

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo:	0412/16
Data do Acórdão:	06-07-2016
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	DULCE NETO
Descritores:	IRC LIQUIDAÇÃO OFICIOSA EXPLORAÇÃO DE JOGOS DE FORTUNA OU AZAR IMPOSTO ESPECIAL DE JOGOS
Sumário:	*
Nº Convencional:	JSTA00069792
Nº do Documento:	SA2201607060412
Data de Entrada:	01-04-2016
Recorrente:	AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Recorrido 1:	A... SA
Votação:	UNANIMIDADE
Meio Processual:	REC JURISDICIONAL.
Objecto:	SENT TAF AVEIRO.
Decisão:	NEGA PROVIMENTO.
Área Temática 1:	DIR FISC - JOGO. DIR FISC - IRC.
Legislação Nacional:	CIRC12 ART83 ART112 ART7 ART117. CIRC09 ART90 ART120. CRP ART104 N2.
Jurisprudência Nacional:	AC STA PROC077/12 DE 2012/04/12.; AC STA PROC0457/15 DE 2015/11/11.; AC STA PROC0454/15 DE 2015/12/02.
Aditamento:	

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que julgou procedente a impugnação judicial que a sociedade A....., S.A., deduziu contra o acto de liquidação oficiosa de IRC relativo ao ano de 2012, no valor de € 1.835,43. Terminou a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. Segundo o entendimento vertido na sentença, a liquidação é ilegal porque a Administração Tributária não provou que a impugnante estivesse sujeita a uma qualquer tributação autónoma que importaria a apresentação da declaração modelo 22.

2. Conforme resulta dos factos provados, a liquidação impugnada refere-se a uma liquidação de IRC que foi emitida nos termos do artigo 90º nº 1 al. b) do CIRC. E foi efetuada pelo facto de no exercício económico de 2012 não ter sido apresentada a declaração modelo 22 de IRC.

3. No presente processo está em causa o não cumprimento de uma obrigação acessória do sujeito passivo, concretamente a declarativa.

4. Com a Lei nº 20/2012, de 14 de maio, é revogado o nº 7 do art. 117º do CIRC, que previa e exclusão da obrigação de apresentação de declaração periódica de rendimentos a outras entidades isentas do pagamento de IRC. Assim não se entende como é que a impugnante invoca a exclusão da

obrigação de apresentação da declaração periódica de rendimentos (Declaração Modelo 22).

5. No que se refere à recorrida, muito embora os rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo não sejam tributados em sede de IRC, o disposto no artigo 117º nº 6 do CIRC obriga-a a apresentar declaração periódica de rendimentos.

6. Primeiro, porque a impugnante não beneficia de uma isenção em IRC, mas tão só de uma não sujeição no que concerne aos rendimentos que resultam diretamente da atividade do jogo.

7. Segundo, não se verifica que a impugnante não esteja sujeita a uma qualquer tributação autónoma em IRC.

8. No presente caso estamos perante um contribuinte que se encontra coletado para o exercício de uma atividade económica, que não entregou a declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2012.

9. O que tem como efeito que seja efetuada uma liquidação oficiosa nos termos do artigo 90º nº 1 alínea b) do CIRC.

10. A administração fiscal quando procedeu ao ato de liquidação aqui impugnado, limitou-se a exercer poderes vinculados, não existindo no ato de liquidação nenhuma liberdade de apreciação deixada aos seus titulares. Pois que a lei cuidou de traçar rigorosamente a via a seguir pelos executores para o fim de interesse público visado.

11. O Mmº Juiz do Tribunal a quo não decidiu esta situação segundo as regras de direito civil relativas ao ónus da prova.

12. Os factos que aqui relevarão são os que rodearam/presidiram à tomada da decisão da qual resultou a liquidação.

13. Para o Meritíssimo Juiz do Tribunal a quo a Administração Tributária tinha que provar a existência de tributações autónomas tributáveis em sede de IRC e que importam à aqui impugnante a apresentação do modelo 22.

14. Contudo, para a recorrente, estando perante uma sociedade comercial, que se encontra coletada para o exercício de uma atividade comercial, encontravam-se reunidos os pressupostos para esta entregar a declaração de rendimentos. E não o tendo feito encontram-se reunidos os pressupostos para que a Administração Tributária proceda à liquidação oficiosa, não havendo mais factos a alegar nem a provar.

15. Competindo à impugnante, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos invocados, nomeadamente a inexistência de rendimentos, a inexistência de tributações autónomas ou a obtenção de rendimentos que beneficiem de uma isenção definitiva, que a dispensariam de entregar a declaração periódica de rendimentos e da consequente liquidação oficiosa.

16. Dispõe o artigo 342º nº 1 e nº 2 do C.C. que “Àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado”.

17. *A prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado compete àquele contra quem a invocação é feita.*”

18. *O tribunal nunca devia ter decidido julgar ilegal e anular a liquidação oficiosa de IRC de 2012 com o fundamento que incumbe à Administração Tributária provar que a impugnante estava a sujeita a uma qualquer tributação autónoma e conseqüentemente obrigada à apresentação da declaração de rendimentos, e como não fez essa prova, estava impedida de ter procedido à liquidação impugnada.*

19. *Pois como atrás se referiu, não incumbia à Autoridade Tributária a prova de tal facto.*

20. *A douta sentença recorrida fez uma interpretação e aplicação errada do disposto nos arts. 117º nº 1 b) nº 6, 2º nº 1 a), 7º, 90º nº 1 b), do CIRC, 74º nº 1 da LGT, 342º nº 1 e nº 2 do CC.*

1.2. A Impugnante, ora Recorrida, apresentou contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto junto do STA emitiu douto parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso – cfr. fls. 250 e segs.– estribando-se na argumentação jurídica vertida no acórdão prolatado pelo STA em 11/11/2015, no proc. nº 0457/15, onde estava em causa uma liquidação oficiosa de IRC relativa ao exercício de 2008, efectuada ao abrigo do artigo 83º do CIRC, por omissão declarativa em sede de IRC.

1.4. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir em conferência.

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

1. A impugnante tem como atividade principal a exploração de jogos de fortuna ou azar, tendo igualmente, como atividade incluída e estritamente conexas com o âmbito da concessão dos jogos de fortuna ou azar, a indústria hoteleira – (facto admitido por acordo).

2. As atividades exercidas pela impugnante estão incluídas no âmbito de três contratos de concessão de exploração de jogos de fortuna ou azar com o Estado Português, encontrando-se as mesmas exclusivamente sujeitas ao Imposto sobre o Jogo - (facto admitido por acordo).

3. A partir de 2005 a impugnante deixou de apresentar a declaração de rendimentos modelo 22 de IRC no seguimento de informação prestada pela Direção de Serviços de Imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas e datadas de 06/12/2006 e 04/12/2009 que a dispensava de tal obrigação exceto quando estivessem sujeitas a uma qualquer tributação autónoma - facto admitido por acordo e documentos juntos aos autos de fls. 76 a 80 e que aqui se dão por reproduzidas.

4. Com data de 07.04.2014 foi emitida nota de liquidação em nome da impugnante para pagamento de IRC do ano de 2012 no valor de € 1.835,43 - cfr. fls. 75 destes autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida.

5. Na nota de liquidação identificada em 4), encontra-se exarado que a matéria coletável é de € 6.790,00 – cfr. fls. 75 destes autos.

6. A petição inicial foi apresentada em 17.07.2014, cfr. fls. 2 destes autos.

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou procedente a impugnação judicial que a sociedade A....., S.A. (doravante impugnante ou recorrida) deduziu contra o acto de liquidação oficiosa de IRC referente ao exercício de 2012 e que assenta na falta de entrega da declaração periódica de rendimentos, em sede de IRC, relativamente ao exercício de 2012, mais precisamente na falta de apresentação da declaração modelo 22, que a Administração Tributária (AT) diz ser devida nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 83º e do artigo 112º do CIRC [a que correspondem actualmente, após a renumeração introduzida pelo Dec. Lei nº 159/2009, de 13 de Julho, os artigos 90º e 120º do CIRC].

Segundo a impugnante, a liquidação é ilegal por vício de violação de lei, porquanto é uma sociedade que tem (nos termos dos contratos de concessão) por actividade principal a exploração de jogos de fortuna ou azar e por actividade conexas a actividade hoteleira, exercendo, única e exclusivamente, as actividades concessionadas, não estando sujeita a tributação em sede de IRC relativamente aos rendimentos provenientes dessas suas únicas actividades.

A sentença recorrida julgou procedente a impugnação, no entendimento de que assistia razão à impugnante face à posição sufragada pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 12/04/2012, no proc. nº 077/12, segundo o qual, a impugnante, exercendo a actividade concessionada de exploração de jogos de fortuna ou azar, está sujeita apenas a imposto especial sobre o jogo, e não a qualquer outra tributação pelo exercício da actividade (principal ou conexas) prevista no contrato de concessão, o que inclui o direito a não ser tributada em IRC, em conformidade com a norma de exclusão de tributação contida no artigo 7º do CIRC, segundo o qual *“Não estão sujeitos a IRC os rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita a imposto especial de jogo”*.

Mais se acrescentou, na sentença, que embora essa norma de exclusão de tributação não abranja eventuais despesas sujeitas a tributação autónoma incorridas pela impugnante, o certo é que do probatório não resultam evidenciadas tais despesas, pelo que *«não resulta demonstrada pela AT a ocorrência de obrigatoriedade de apresentação da aludida declaração modelo 22 (ónus que incumbia à AT).»*.

É contra este entendimento que se insurge a Fazenda Pública, ora recorrente, por entender, essencialmente, que muito embora os rendimentos resultantes da actividade da impugnante estejam sujeitas a imposto especial sobre o jogo e não possam ser objecto de tributação em IRC – não contestando, assim, a factualidade fixada no ponto 2. do probatório da sentença – o certo é que o artigo 117º nº 6 do CIRC (na redacção dada pela Lei nº 20/2012, de 14 de Maio) a obrigava a apresentar a declaração periódica de rendimentos. Nesse contexto, advoga que a falta

de entrega dessa declaração (modelo 22), legitima a AT a realizar a liquidação oficiosa em sede de IRC (ora em questão) em conformidade com o disposto no artigo 90º nº 1 alínea b) do CIRC.

Vejamos.

Como se viu, o acto tributário impugnado consiste numa liquidação oficiosa de IRC relativa ao exercício de 2012, que assentou, exclusivamente, na falta de entrega da declaração de rendimentos em sede de IRC. Nessa liquidação foi oficiosamente fixada uma matéria colectável (regime geral) de € 6.790,00, que gerou uma colecta de € 1.697,50, derrama de € 101,85, e juros compensatórios de € 36,08, nada tendo sido considerado ou fixado a nível de tributações autónomas, conforme resulta, de forma ostensiva, do teor da nota de liquidação referenciada no ponto 4 do probatório da sentença.

O que significa que a AT não considerou, para efeitos de liquidação oficiosa de IRC, a existência de quaisquer realidades passíveis de tributação autónoma (e que se encontram, aliás, sujeitas a taxas especialmente agravadas para sujeitos passivos que auferiram rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo).

Ora, como se deixou explicado na sentença recorrida, que acolheu a posição já expressa por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 12.04.2012, no proc. nº 077/12 (e que veio a ser secundada nos acórdãos de 11.11.2015, no proc. nº 0457/15 e de 2.12.2015, no proc. nº 0454/15), dos contratos de concessão celebrados entre a impugnante e o Estado português consta expressamente — à imagem, aliás, do que a lei prevê — a obrigação de pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade de jogo, não lhe sendo exigível qualquer outra tributação (geral ou local) relativa ao exercício dessas actividades ou de outras a que esteja obrigada nos termos contratualmente estabelecidos.

Sufraga-se, assim, mais uma vez, a posição expressa nesses acórdãos, no sentido de que a impugnante se encontra sujeita a um **regime especial de tributação**, por ser concessionária de exploração de jogos de fortuna ou azar, exclusivamente sujeita a **imposto sobre o jogo** quanto a todas as actividades (principais e secundárias) que exerce e que se encontram incluídas no âmbito do respectivo contrato de concessão, não se encontrando, em princípio, sujeita a tributação em IRC, em conformidade com o disposto no Dec. Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, e com a norma de **exclusão de tributação em IRC** contida no artigo 7º do CIRC.

Tratando-se de entidade *não sujeita* a tributação em IRC (e não de entidade *isenta* desse imposto), não pode a Administração Tributária sujeitá-la a tal tributação ou sujeitá-la às obrigações declarativas que o artigo 117º do CIRS impõe aos sujeitos passivos de IRC, a menos que se evidenciasse, designadamente através de acção inspectiva — como acontecera na situação analisada no supra citado acórdão do STA prolatado no proc. nº 077/12 —, que no exercício em causa a impugnante ficara sujeita a essa tributação por força da ocorrência de factos tributários autónomos geradores desse tipo de tributação.

Consequentemente, face à inexistência, em princípio, de rendimentos sujeitos a IRC, a liquidação oficiosa deste imposto só poderia suceder caso

a AT afirmasse alguma dessas circunstâncias, *maxime*, a ocorrência de despesas susceptíveis de tributação autónoma, pois como também se deixou referido no aludido acórdão do STA, as tributações autónomas nada têm que ver com a tributação do rendimento nem com o exercício de uma actividade, já que incidem sobre certas despesas, que constituem factos tributários autónomos, às quais se aplicam taxas diferentes das do IRC, que o legislador quis tributar de forma autónoma para evitar que pudesse haver rendimentos que escapassem a tributação. *«Na verdade, as tributações autónomas, embora formalmente inseridas no CIRC (Foi o Decreto-Lei nº 192/90, de 9 de Junho, que introduziu alterações ao CIRC, entre elas a tributação autónoma em despesas confidenciais (artigo 4º).) (art. 81º), não visam tributar o rendimento no fim do período tributário, mas sim determinados tipos de despesa, consubstanciando cada despesa um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável no fim do período».*

No caso vertente, a AT nunca afirmou a existência de uma dessas circunstâncias, designadamente a constatação de uma realidade susceptível de tributação autónoma, para proceder à liquidação oficiosa de IRC (Tendo em conta o artigo 88º do CIRC, a tributação autónoma incide sobre as seguintes realidades: despesas não documentadas; encargos com viaturas; despesas de representação; ajudas de custo; importâncias pagas a não residentes; lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção; gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a relação contratual; e ainda os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes.) (não tendo, aliás, tributado officiosamente a impugnante a esse nível), afirmando, tão só, a omissão de um dever declarativo relativamente a rendimentos obtidos no exercício da sua actividade. Contudo, não auferindo a impugnante, em princípio e pelas razões que vimos, rendimentos sujeitos a IRC, não pode ser alvo de uma liquidação oficiosa como a que vem sindicada – atentas as especificidades da sua actividade e o facto de não auferir rendimentos sujeitos a IRC – em respeito à *ratio legis* subjacente à liquidação oficiosa pelo mínimo legal, carecendo de cabimento legal a tributação (por ficção) de uma realidade que não é tributável em absoluto.

Bem sabendo a AT que a impugnante está abrangida pela norma de exclusão de tributação contida no artigo 7º do CIRC, e que, por consequência, não pode existir matéria colectável real para efeitos de IRC, torna-se indefensável que sustente uma tributação oficiosa assente, unicamente, no facto de ela não ter apresentado a declaração modelo 22, pese embora, na sequência das alterações introduzidas no artigo 117º do CIRC pela Lei nº 20/2012, de 14 de Maio (OE Retificativo), tenham passado a estar obrigadas à entrega da declaração de rendimentos todos os sujeitos passivos de IRC, mormente as entidades que beneficiam de isenção definitiva e total de IRC (A Lei nº 20/2012, de 14 de Maio, revogou o nº 7 do artigo 117º do CIRC, que previa a exclusão da obrigação de apresentação de declaração periódica de rendimentos a entidades isentas do pagamento de IRC.).

Em conclusão, no específico caso da impugnante, e visto que se trata de entidade que, em princípio, não se encontra, sequer, sujeita a tributação em IRC, o incumprimento da obrigação declarativa (mero facto constitutivo de eventual contraordenação sancionada com coima), não pode fundamentar, só por si, uma liquidação oficiosa de IRC, sob pena de violação do princípio constitucional da incidência da tributação das empresas fundamentalmente

sobre o seu rendimento real (artigo 104º, nº 2, da CRP). E tal obrigação declarativa encontra-se excluída ainda que se considere, em teoria, que a impugnante constitui um sujeito passivo de IRC (por se tratar de sociedade comercial que se encontra coletada para o exercício de actividade comercial), dado que, na prática, todos os seus rendimentos estão legalmente excluídos de tributação em sede de IRC, como a recorrente bem sabe e não questiona neste recurso.

Assim sendo, conclui-se pela ilegalidade da liquidação, não merecendo censura a sentença que também assim decidiu.

4. Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso. Custas pela Recorrente.

Lisboa, 6 de Julho de 2016. – *Dulce Neto* (relatora) – *Ascensão Lopes* – *Ana Paula Lobo*.