

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 0207/13.0BESNT 0732/17
Data do Acórdão: 20-12-2018
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: ANA PAULA LOBO
Sumário:
Nº Convencional: JSTA000P24006
Nº do Documento: SA2201812200207/13
Data de Entrada: 19-06-2017
Recorrente: A... SA
Recorrido 1: TURISMO DE PORTUGAL, IP
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

 Texto Integral**Texto Integral:****RECURSO JURISDICIONAL**

DECISÃO RECORRIDA – Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra
. de 06 de Março de 2017

Julga improcedente a impugnação deduzida.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., SA veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, proferida no processo n.º 207/13.0BESNT de impugnação por si instaurado contra a liquidação do Imposto Especial de Jogo, referente à concessão da zona de jogo do Estoril, relativa ao mês de Janeiro de 2013, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

- 1ª) A presente impugnação tem por objecto uma liquidação do Imposto de Jogo;
- 2ª) A circunstância de a actividade de jogo exercida pela ora recorrente ser feita ao abrigo de um contrato de concessão celebrado com o Estado, não retira a natureza de imposto ao... Imposto de Jogo;
- 3ª) O imposto de jogo não possui base contratual – como assinala a doutrina, o regime tributário da actividade do jogo é um regime exclusivamente legal;
- 4ª) Aliás, a recorrente, na petição inicial da impugnação, não contesta a validade do contrato de concessão, nem a validade de qualquer cláusula de tal contrato;
- 5ª) A recorrente contestou a legalidade da liquidação do imposto de

jogo por este, tal como definido e estruturado no Decreto-Lei nº 422/89, de 2/12 (Lei do Jogo), violar os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da tributação pelo rendimento real e da igualdade;

6ª) A recorrente contestou, também, a legalidade da liquidação do Imposto de Jogo por não estar devidamente fundamentada e por violar o disposto na Lei do Jogo;

7ª) Por outro lado, não é a circunstância de o Decreto-Lei nº 275/2001, de 17/10, estabelecer a sujeição da recorrente ao pagamento de uma “contrapartida anual”, que torna inútil a presente impugnação;

8ª) É que estamos perante duas figuras tributárias autónomas (o Imposto de Jogo e a contrapartida anual), que incidem sobre realidades diferentes;

9ª) A impugnada liquidação do Imposto de Jogo é ilegal por ter como fundamento legal o Decreto-Lei nº 422/89, de 2/12, sendo que tal diploma, na parte fiscal, é organicamente inconstitucional por dizer respeito a matéria da competência da Assembleia da República e a lei de autorização legislativa não indicar os critérios mínimos orientadores da autorização, sendo que a questão da inconstitucionalidade é de apreciação oficiosa;

10ª) As liquidações impugnadas são, também, ilegais, porque o referido Decreto-Lei nº 422/89, é inconstitucional quanto a uma outra vertente do princípio da legalidade;

11ª) Na verdade, o referido diploma atribuiu à autoridade administrativa a competência para fixar, para a tributação sobre as máquinas de jogo, um capital em giro, que constitui a incidência real do imposto;

12ª) Ora, o princípio da legalidade, na sua vertente de reserva de lei, é violado através dessa deslegalização, ao atribuir-se à autoridade administrativa a competência para fixar um elemento essencial do imposto;

13ª) As impugnadas liquidações são também ilegais por violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do rendimento real;

14ª) É que o imposto do jogo incide sobre o chamado “capital em giro” dos jogos, sem qualquer relação, nem com a receita bruta obtida pela recorrente nem, muito menos, com o lucro;

15ª) O imposto de jogo incide sobre verdadeiras e autênticas presunções inilidíveis de matéria colectável, violando o artº 104º, nº 2 da Constituição;

16ª) E ao invés do defendido na douda sentença recorrida, as características próprias do Imposto de Jogo, não permite afastar a sua sujeição aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do rendimento real;

17ª) A circunstância de o Imposto de Jogo incidir sobre o “capital

em giro”, não justifica que a fixação dessa matéria tributável seja feita com ignorância ou desprezo total por um mínimo de correspondência com a capacidade contributiva e o rendimento real da recorrente;

18ª) A Lei do Jogo é, também, inconstitucional, por violação do princípio constitucional da igualdade, ao fixar taxas de imposto diferentes para as diversas concessões da actividade de jogo e, portanto, para os diversos contribuintes que se dedicam a essa actividade;

19ª) As liquidações impugnadas são ilegais por não haver qualquer fundamentação quanto à fixação, pelo Turismo de Portugal, do “capital em giro inicial”;

20ª) As liquidações impugnadas são também ilegais por esse capital em giro inicial ter sido fixado mensalmente, quando a Lei do Jogo estabelece uma fixação anual;

21ª) As liquidações impugnadas são, ainda, ilegais, porque o Turismo de Portugal, em violação frontal da subalínea b) da alínea c) do artº 87º da Lei do Jogo, ter fixado o “capital em giro inicial” sem tomar em consideração as características das diversas máquinas de jogo e das circunstâncias concretas verificadas na sua utilização;

22ª) Sendo que, ao invés do defendido na douda sentença recorrida, tendo em conta o princípio da impugnação unitária previsto no artº 54º do CPPT, essa fixação da matéria tributável não era autonomamente impugnável;

23ª) Assim, a douda sentença recorrida fez uma errada interpretação das normas aplicáveis.

Requeru que seja concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, anulando-se as liquidações impugnadas.

O recorrido apresentou contra-alegações, tendo concluído.

I. O imposto especial de jogo não é um imposto geral sobre o rendimento, é um imposto especial com características de extrafiscalidade, que tem uma história, que só pode ser verdadeiramente compreendido quando analisado de forma integral e sistematicamente, continuando a ser válidas as razões que estiveram na sua criação e que é aplicável a um leque restrito de contribuintes, 7 concessionárias de zonas de jogo.

II. O contrato de concessão em causa nestes autos foi celebrado em 17 de junho de 1985, quando estava em vigor o Decreto-Lei n.º 48 912, de 18 de março de 1969, que continha o regime legal de

exploração de jogos de fortuna ou azar, incluindo o regime tributário que enformava o contrato. O Governo em 1989, ao aprovar o novo regime que disciplina a exploração de jogos de fortuna ou azar em casinos (Decreto-Lei 422/89) fê-lo acautelando a defesa dos direitos constituídos e das legítimas expectativas das atuais concessionárias da exploração de jogos de fortuna ou azar. Por esta razão a recorrente e demais concessionárias não se opuseram ao referido diploma nem o contestaram e inclusivamente declararam 11 anos mais tarde, em 2001, aquando da revisão dos contratos, aceitar expressamente todas as obrigações que do mesmo constam.

III. A recorrente deu entrada de diversas ações contra o Estado a partir de 2013, na tentativa de forçar uma prorrogação do prazo do contrato de concessão. Uma dessas ações é uma ação administrativa comum, onde pede o reequilíbrio do contrato de concessão e que altere a contrapartida anual que contratualmente está obrigada a pagar, pedindo ao tribunal que altere a cláusula 4^a do contrato de concessão, em benefício da recorrente.

IV. Nesta ação administrativa comum a recorrente qualifica a contrapartida anual como contratual.

V. Por força do concluído em II a IV das presentes conclusões a recorrente estava impedida, por atuar em abuso de direito (caso o direito lhe assistisse, que não assiste), de impugnar as liquidações do imposto especial de jogo, nos termos e com os argumentos com que o faz. A recorrente explora a zona de jogo do Estoril há mais de 30 anos e, já depois de celebrado o contrato de concessão em 1985, a recorrente não se opôs ao novo regime fiscal porque o Governo mantinha todos os direitos constituídos e legítimas expectativas; e em 2001 a recorrente reiterou isso mesmo aquando da celebração do aditamento ao contrato de concessão; A recorrente tem acesso aos valores de imposto de jogo a liquidar antes de o mesmo lhe ser liquidado, introduzindo no sistema informático toda a informação relativa às suas receitas e tomando conhecimento de todos os cálculos antes de receber a nota de liquidação. Por estas razões não podia vir, depois, impugnar as liquidações.

VI. À cautela e por mero dever de patrocínio, sempre se dirá que caso a impugnação procedesse não haveria quaisquer importâncias a devolver à recorrente, uma vez que as importâncias entregues a título de imposto de jogo passariam a ter de ser entregues no âmbito da diferença referida na alínea g) do n.º 2 da cláusula 4.^a do contrato de concessão relativo à exploração do casino do Estoril e na alínea f) do n.º 1 da cláusula 3.^a do contrato de concessão relativo à exploração do casino de Lisboa.

VII. A recorrente ignora as especificidades na regulação pelo Estado da exploração dos jogos de fortuna ou azar, que estão bem

patentes na legislação que trouxe esses jogos para o campo da legalidade e, em especial, no regime fiscal introduzido e que se mantém fiel à sua estrutura desde o primeiro momento (1927) em que o Estado decidiu regular uma atividade *contra a qual nada podiam já as disposições repressivas*.

VIII. A especialidade do imposto e as suas características de extrafiscalidade, implicam uma cautela por parte do intérprete e aplicador da lei, uma vez que não lhe são aplicáveis, integralmente, os princípios da “Constituição fiscal”, como são os da igualdade tributária e da capacidade contributiva.

IX. O imposto especial de jogo é um imposto substitutivo de qualquer outra tributação, geral ou local, relativo à atividade específica de exploração dos jogos de fortuna ou azar, ao qual não podem ser aplicadas, sem mais, as regras de um imposto geral sobre o rendimento.

X. Esta técnica de tributação excecional ao contrário da tributação instituída para generalidade das empresas, não assenta sobre o lucro apurado, o rendimento real ou líquido da exploração, o que se justifica pela especialidade da atividade de jogo. Ao contrário da atividade da generalidade das empresas que é incentivada pelo Estado, sobre a atividade do jogo incide um forte juízo de censura moral não pretendendo o Estado incentivar a mesma. A regulação do jogo impôs-se como uma inevitabilidade para o Estado que não quis ser parte interessada nos lucros da atividade, recusando lucrar com o infortúnio e a desgraça alheia.

XI. Inexiste qualquer violação do princípio da capacidade contributiva, uma vez que o n.º 2 do art.º 104.º da CRP, prevê que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real, encontrando-se perfeitamente explicadas as razões pelas quais o Estado optou por tributar as concessionárias pelo valor do capital em giro inicial e pelas receitas brutas.

XII. Não há qualquer violação do princípio da igualdade quando o legislador aplica taxas mais baixas nas áreas menos desenvolvidas turisticamente e mais altas nas que apresentem um maior desenvolvimento, desde logo porque cada concessionária se situa, em exclusivo, numa dessas áreas, tendo, por isso, o Estado de criar e desenvolver de forma diferente as diferentes áreas turísticas, o que faz todo o sentido também face à consignação de receita constante do n.º 3 do artigo 84.º da lei do jogo.

XIII. Não existe qualquer ilegalidade na fixação do capital em giro inicial para as máquinas, sendo que a recorrente nunca colocou em causa o seu método de fixação e valor.

XIV. Porque o imposto especial de jogo é pago mensalmente nos termos da lei e porque a fixação anual se revelava prejudicial para a auditoria permanente e para a tesouraria das concessionárias, em 2011 foi entendimento da Comissão de Jogos que seria

aconselhável fazer uma avaliação mensal do respetivo capital em giro inicial de cada máquina ao longo do ano, o que foi deliberado e comunicado às concessionárias nessa data.

XV. O capital em giro inicial mensal, que corresponde a uma decomposição do capital em giro inicial anual, é fixado com base nos registos contabilísticos das máquinas que a recorrente tem à exploração e que, por isso, refletem as características e as circunstâncias da sua exploração.

XVI. A especialidade e especificidade do imposto de jogo e o facto de o mesmo ser aplicável apenas a sete concessionárias levou a que o legislador previsse a sua liquidação nos termos especiais previstos na lei do jogo, tendo a recorrente (i) prévio conhecimento da base de incidência do imposto (ii) conhecimento das respetivas taxas de imposto, (iii) conhecimento das bancas e das máquinas que colocou à exploração naquele mês, e (iv) acesso ao sistema informático onde inseriu os valores da sua receita e de onde também resulta o cálculo aritmético para encontrar o imposto que é devido.

XVII. A circunstância de a aqui recorrente sempre ter concorrido para a formação das notas de liquidação do imposto e ter prévio acesso a toda a informação, permite-lhe conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela administração para a determinação da liquidação. Conhecendo a recorrente as razões factuais e jurídicas, a sua garantia de defesa não foi colocada em causa, pelo que inexistente qualquer falta de fundamentação.

XVIII. Inexiste qualquer inconstitucionalidade orgânica ou material do Decreto-Lei n.º 422/89. A recorrente omite na sua alegação de recurso que o Governo, quando reviu a legislação relativa à atividade do jogo, honrou os compromissos contratuais assumidos pelo Estado Português aquando da celebração dos contratos, não inovando, isto é, limitando-se a retomar e a reproduzir substancialmente o que já constava de textos legais anteriores.

XIX. Por último, também não existe qualquer violação do princípio da legalidade tributária por o capital em giro inicial das máquinas automáticas ser fixado por ato administrativo, pois tal não implica qualquer ofensa dos princípios constitucionais ou violação dos artigos 103.º n.º 2 e 165.º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa.

XX. Não compete ao Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos fixar ou definir as grandezas brutas, mas apenas determiná-las, uma vez que se encontra vinculado na fixação do capital em giro inicial das máquinas em termos em tudo idênticos aos que se verificam relativamente aos jogos bancados, ou seja, no respeito pelos valores contabilísticos de receita apurada indicados pela concessionária, que mantém, nos termos da lei e à semelhança dos jogos bancados, o controlo sobre as máquinas que coloca ou

não à exploração, assim dominando e controlando a receita e o imposto a pagar.

Requeru que não seja concedido provimento ao presente recurso.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da improcedência do recurso.

A decisão recorrida suportou-se nos seguintes factos que enunciou:

A) A impugnante é concessionária da exploração de jogos de fortuna ou azar, na zona de jogo permanente do Estoril, por força do contrato de concessão celebrado em 17.06.1985, publicado no DR, III Série, n.º 197, de 28.08.1985 – por acordo.

B) O contrato referido em A) foi objeto de revisão integral e prorrogação em 14.12.2001, publicada no DR III Série, n.º 27, de 01.02.2002, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido – por acordo e cfr. fls. 163/164 dos autos.

C) Da cláusula 3.ª do contrato referido em A) resulta que: “A concessionária aceita todas as obrigações impostas pela legislação em vigor, designadamente, as estabelecidas nos Decretos-Leis n.ºs 422/89, de 2 de Dezembro e 184/88 de 25 de Maio, e legislação complementar, bem como pelos Decretos-Leis n.ºs 274/88 de 3 de Agosto e 275/2001 de 17 de Outubro, e pelo Decreto Regulamentar n.º 29/88 de 3 de Agosto” – por acordo e cfr. proc. instrutor apenso dos autos.

D) Da cláusula 4.ª do contrato referido em A) resulta que a ora Impugnante se obriga a:

“1) Prestar uma contrapartida inicial [...]

2) Para além da contrapartida referida no número anterior, prestar, em cada ano, contrapartida no valor de 50% das receitas brutas declaradas dos jogos explorados no casino, todavia, em caso algum a contrapartida prestada nos termos deste número poderá ser inferior aos valores indicados no anexo ao Decreto-Lei n.º 275/2001, de 17 de Outubro [...].

A contrapartida referida neste número realiza-se pelas seguintes formas:

a) através do pagamento do imposto especial sobre o jogo, nos termos da legislação em vigor; [...]” – por acordo e cfr. proc. instrutor apenso dos autos.

E) O mesmo contrato de concessão foi ainda objeto de um aditamento em 17.10.2003, publicado no DR III Série, n.º 257, de 06.11.2003, que autorizou a Impugnante, dentro da zona de jogo do Estoril, a explorar jogos de fortuna ou azar no casino de Lisboa – por acordo e cfr. proc. instrutor apenso dos autos.

F) **Ato impugnado:** Através do ofício ENT/2013/4462, de 05.01.2013, com referência ao Casino do Lisboa – “Imposto Especial de Jogo – Janeiro de 2013”, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, a Impugnante foi notificada para, até ao dia 15.02.2013:

- i. efetuar o pagamento na tesouraria da Fazenda Pública do montante de € 603.269,11, referente à liquidação de 20% do imposto especial de jogo arrecadado no mês de janeiro de 2013;
 - ii. proceder à transferência bancária para o Turismo de Portugal, I.P. do montante de € 2.337.667,80, referente à liquidação de 77,5% do referido imposto e
 - iii. proceder à transferência bancária para o Fundo de Fomento Cultural do montante de € 75.408,64, correspondente a 2,5% desse mesmo imposto.
- cfr. doc. n.º 1 junto com a petição inicial.

G) **Ato impugnado:** Através do ofício ENT/2013/4178, de 03.02.2013, com referência ao Casino Estoril – “Imposto Especial de Jogo – Janeiro de 2013”, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, a Impugnante foi notificada para, até ao dia 15.02.2013:

- iv. efetuar o pagamento na tesouraria da Fazenda Pública do montante de € 553.761,28, referente à liquidação de 20% do imposto especial de jogo arrecadado no mês de janeiro de 2013;
 - v. proceder à transferência bancária para o Turismo de Portugal, I.P. do montante de € 2.145.824,98, referente à liquidação de 77,5% do referido imposto e
 - vi. proceder à transferência bancária para o Fundo de Fomento Cultural do montante de € 69.220,16, correspondente a 2,5% desse mesmo imposto.
- cfr. doc. n.º 1 junto com a petição inicial.

H) Pela deliberação n.º 23/2011/CJ, de 11.03.2011, a Comissão de Jogos do Turismo de Portugal I.P. determinou:

“A Comissão delibera que se proceda a uma avaliação do capital em giro inicial, com uma periodicidade mensal (nos primeiros três dias de cada mês) e ao longo do ano, para feitos tributários das

máquinas de jogo, promovendo-se sempre que necessário, ao seu ajustamento, notificando os respectivos concessionários previamente à sua aplicação. (...)” – cfr. fls. 108/109 dos autos.

I) Pela deliberação n.º 30/2011/CJ, de 17.03.2011, a Comissão de Jogos do Turismo de Portugal I.P. determinou:

“No seguimento da Deliberação n.º 23/2011/CJ, de 11 de Março corrente, e considerando que, para cumprimento rigoroso do que ali vem previsto, há necessidade de garantir a fixação do capital em giro inicial para feitos tributários a todas as máquinas de jogo logo após a sua entrada em funcionamento e início de exploração comercial, delibera a Comissão que, para todos as máquinas ou grupos de máquinas até aqui sujeitos a um período de exploração em regime experimental, o capital passe a ser fixado logo após a sua instalação, sendo aferido e ajustado ao longo do tempo nos termos determinados para os restantes equipamentos em parque” – cfr. fls. 111067 dos autos.

J) A Impugnante foi notificada das deliberações referidas em H) e I) e não as impugnou – por acordo.

K) A impugnante sempre pagou, sem impugnar administrativa ou judicialmente, até ao final de 2012, o imposto especial de jogo que foi sendo liquidado relativamente a cada um dos meses anteriores, nos exatos termos das liquidações que agora impugna – facto não controvertido.

L) A impugnante veio deduzir a presente impugnação em 16.02.2013 - cfr. fls. 3 dos autos (suporte físico).

Questões objecto de recurso:

1 – Em causa nestes autos está o erro de julgamento da sentença recorrida por ter procedido a uma errada interpretação das normas e princípios aplicáveis aos actos de liquidação impugnados decorrente de não ter considerado que:

- As liquidações do imposto de jogo, tal como definido e estruturado no Decreto-Lei nº 422/89, de 2/12 (Lei do Jogo), violam os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da

- tributação pelo rendimento real e da igualdade;
- As liquidações do Imposto de Jogo não estão devidamente fundamentadas e violam o disposto na Lei do Jogo;
 - As liquidações de Imposto de Jogo são ilegais por terem como fundamento legal o Decreto-Lei n.º 422/89, de 2/12, sendo que tal diploma, na parte fiscal, é organicamente inconstitucional, por dizer respeito a matéria da competência da Assembleia da República e a lei de autorização legislativa não indicar os critérios mínimos orientadores de tal autorização;
 - As liquidações são, também, ilegais, porque o referido Decreto-Lei n.º 422/89, é inconstitucional quanto a uma outra vertente do princípio da legalidade, ao atribuir à autoridade administrativa a competência para fixar, para a tributação sobre as máquinas de jogo, um capital em giro, que constitui a incidência real do imposto;
 - As liquidações são também ilegais por o capital em giro inicial ter sido fixado mensalmente, quando a Lei do Jogo estabelece uma fixação anual e sem tomar em consideração as características das diversas máquinas de jogo e as circunstâncias concretas verificadas na sua utilização.

Ressalvada a diferença temporal dos actos de liquidação impugnados as normas convocadas para a sua elaboração bem como as questões jurídicas suscitadas pela recorrente nestes autos são em tudo similares às que foram recentemente apreciadas e decididas em julgamento ampliado com a intervenção de todos os juízes desta Secção de Contencioso Tributário, realizado ao

abrigo do disposto no art. 148.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, no processo n.º 2224/13.1BEPRT (1457/15), pelo Acórdão de 5 de Dezembro de 2018, que julgou improcedente o respectivo recurso, acessível em www.dgsi.pt.

Perante os mesmos argumentos, mantemos a posição ali adoptada em face de todas as questões também aqui em causa, o que conduz inelutavelmente a negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida, com a fundamentação constante do referido acórdão para o qual remetemos ao abrigo do disposto no art.º 663.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto nos artigos 281.º e 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário.

Por a presente decisão se limitar a remissão para o referido acórdão proferido em formação ampliada, nos termos do disposto no art. 6.º, n.º 7 do Regulamento das Custas Processuais emerge uma “menor complexidade” a justificar a dispensa do remanescente da taxa de justiça.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida com a fundamentação constante do acórdão de 5 de Dezembro de 2018 proferido no processo n.º 2224/13.1BEPRT.

Custas pela recorrente, com dispensa do

pagamento do remanescente da taxa de justiça.

(Processado e revisto pela relatora com recurso a meios informáticos (art.º 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 20 de Dezembro de 2018. – Ana Paula Lobo (relatora) –
Dulce Neto – Ascensão Lopes.