

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 02126/14.4BESNT 01137/17
Data do Acórdão: 20-12-2018
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: DULCE NETO
Sumário:
Nº Convencional: JSTA000P24012
Nº do Documento: SA22018122002126/14
Data de Entrada: 17-10-2017
Recorrente: A... SA
Recorrido 1: TURISMO DE PORTUGAL, IP
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

 [Texto Integral](#)

Texto Integral:

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo tribunal Administrativo

1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, interpõe recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou improcedente a impugnação judicial que instaurou contra as liquidações de Imposto Especial de Jogo relativas a Junho, Julho e Agosto de 2014, no montante global de € 12.428.613,45.

1.1. Formulou alegações que terminou com o seguinte quadro conclusivo

- 1. A presente impugnação tem por objecto liquidações do Imposto de Jogo;*
- 2. 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;*
- 3. O imposto de jogo não possui base contratual – como assinala a doutrina, o regime tributário da actividade do jogo é um regime exclusivamente legal;*
- 4. 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;*
- 5. A recorrente contesta a legalidade das liquidações 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 legalidade, capacidade contributiva, da tributação pelo rendimento real e da igualdade;*
- 6. A recorrente contesta, também, a legalidade das liquidações de Imposto de Jogo por não estarem devidamente fundamentadas e por violarem o disposto na Lei do Jogo;*
- 7. Tendo em conta a clássica definição de tributo – “prestação*

- patrimonial estabelecida por lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, com o fim imediato de obter meios destinados ao seu financiamento”, é indiscutível que o imposto de jogo, cujas liquidações se impugnaram, é um tributo e, além disso, dentro da classificação dos tributos, é um imposto;*
- 8. Ao invés do afirmado na douda sentença recorrida, a existência de um contrato de concessão não altera a natureza do tributo em questão, não havendo aqui, como assinalada na doutrina, qualquer “lei contrato”, ou qualquer “tributo contratual”;*
- 9. Por outro lado, a douda sentença recorrida, salvo o devido respeito, faz uma análise juridicamente incorrecta, ao considerar que, no presente processo, verdadeiramente, o que se impugna é a chamada “contrapartida anual” prevista no DL 275/2001, de 17/10;*
- 10. É que estamos perante duas figuras tributárias autónomas (o Imposto de Jogo e a contrapartida anual), que incidem sobre realidades diferentes;*
- 11. É que pese a circunstância de no cálculo da contrapartida se deduzirem os quantitativos pagos de I. do Jogo, tal não altera o facto indesmentível de estarmos perante dois diferentes tributos, incidindo sobre duas diferentes realidades; As impugnadas 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;*
- 12. As liquidações impugnadas são, também, ilegais, porque o referido Decreto-Lei n.º 422/89, é inconstitucional quanto a uma outra vertente do princípio da legalidade;*
- 13. 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;*
- 14. 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;*
- 15. As impugnadas liquidações são também ilegais por violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do rendimento real;*
- 16. 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; O imposto de jogo incide sobre verdadeiras e autênticas presunções inilidíveis de matéria colectável, violando o art.º 104º, n.º 2 da Constituição;*
- 17. 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;

18. 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;

19. 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, sendo certo que, ao invés do afirmado na douda sentença recorrida, essa diferenciação entre os diversos contribuintes não resulta dos contratos de concessão, mas sim da Lei do Jogo;

20. As liquidações impugnadas são ilegais por insuficiente fundamentação quanto à fixação, pelo Turismo de Portugal, do “capital em giro inicial”, já que as deliberações das Comissões de Jogos não indicam os concretos critérios que estiveram na base da concreta fixação, para cada concreto máquina, do capital em giro inicial;

21. 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;

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

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

24. Assim, a douda sentença recorrida fez, salvo o devido respeito, uma errada interpretação das normas e princípios aplicáveis.

1.2. O Instituto de Turismo de Portugal, I.P., ora Recorrido, apresentou contra-alegações para defender a manutenção do julgado.

1.3. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu doudo parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso no que toca, exclusivamente, à questão da falta de fundamentação das liquidações impugnadas.

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

2. Na sentença recorrida consta como provada a seguinte matéria de facto:

A. A Impugnante, A....., S.A., com o NIF nº, 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, nº 197, de 28.08.1985 - [cf do PAT em apenso].

B. O contrato referido em A) foi objecto de revisão integral e prorrogação em 14.12.2001 - [Aviso publicado no Diário da República, em 01.02.2002, a. fls. 163 dos autos e fls. do PAT em apenso].

C. Da cláusula 3.^a do contrato referido em A), com a revisão a que se reporta a alínea precedente, 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 274/84, de 9 de Agosto, e 275/2001, de 17 de Outubro, e pelo Decreto Regulamentar n.º 56/84, de 9 de Agosto”* - [cf. Aviso publicado no Diário da República, em 01.02.2002, a. fls. 163 dos autos].

D. Da cláusula 4.^a do contrato referido em A), com a revisão a que se reporta a alínea B), resulta que a ora Impugnante obriga-se 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 nº 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;

b) Através do pagamento das importâncias que à concessionária couberem para compensação do Estado pelos encargos com o funcionamento da Inspeção-Geral de Jogos, nos termos legalmente estabelecidos;

(...) - [cf. Aviso publicado no Diário da República, em 1 de Fevereiro de 2002, a fls. 163 e 163vv dos autos]

E. O contrato de concessão a que se reporta a alínea A) supra, foi ainda objecto de um aditamento em 17.10.2003, que autorizou a Impugnante a explorar jogos de fortuna e azar e, dois casinos, um

situado no Estoril e outro em Lisboa [cf. Cláusula 1ª, do Anúncio da Inspeção-Geral de Jogos - Ministério da Economia, publicado no Diário da República III Série - 2. Despachos, Éditos, Avisos e Declarações, nº 257, em 06.11.2003, pág. 23810 e 23811].

F. A 11.03.2011, a Comissão de Jogos do Turismo de Portugal I.P. aprovou a Deliberação nº 23/2011/CJ, de 11 de Março, de cujo teor se extrai: “(...) 1 - 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.” - [cf. cópia da Deliberação a fls. 212 dos autos].

G. A 17.03.2011, a Comissão de Jogos do Turismo de Portugal I.P. aprovou a Deliberação nº 30/2011/CJ, de cujo teor se extrai: “No seguimento da Deliberação nº 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 todas 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” - [cf. cópia da Deliberação a fls. 213 dos autos].

H. A Impugnante teve conhecimento das deliberações referidas nas duas alíneas precedentes, e não as impugnou - [acordo - cf. artigo 73º da p.i. e ponto 216º da contestação].

I. O Instituto de Turismo de Portugal, II fixa mensalmente o valor do capital em giro inicial - [acordo das partes - cf. artigo 84º da petição inicial e da 87º contestação a actos de liquidação impugnados].

J. Através do ofício com a referência ENT/2014/15990, de 01.07.2014, do Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, remetido à Impugnante, com o "ASSUNTO: CASINO LISBOA - IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO - Junho 2014", foi pedido o pagamento das seguintes quantias, até 15 de Julho, “a fim de dar cumprimento ao disposto no art.º 84º do Decreto-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro”:

i. € 1.831.022,77, referente à liquidação de 77,5% do imposto especial de jogo; ii. € 59.065,25, relativo a 2,5% do referido imposto especial de jogo, a transferir para o Fundo de Fomento Cultural; iii. € 472.522,01, referente à liquidação de 20% do imposto especial de jogo arrecadado no mês de Junho findo, de acordo com o prazo estabelecido no art.º 88º do já referido diploma legal - [cf. doc. 1 junto pela impugnante - cópia do ofício a fls. 32 dos autos e fls. 14

do PAT em apenso].

K. Através do ofício com a referência ENT/2014/16217, de 03.07.2014, do Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, remetido à Impugnante, com o "ASSUNTO: CASINO ESTORIL - IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO - junho 2014", foi pedido o pagamento das seguintes quantias, até 15 de Julho, "a fim de dar cumprimento ao disposto no art.º 84º do Decreto-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, com a alteração introduzida pela Lei nº 64-A/2008, de 31/12":

- i. € 1.450.520,98, referente à liquidação de 77,5% do imposto especial de jogo arrecadado neste casino no mês de Junho findo;
- ii. € 46.791,00, relativo a 2,5% do referido imposto especial de jogo, a transferir para o Fundo de Fomento Cultural;
- iii. € 374.328,00, referente à liquidação de 20% do imposto especial de jogo arrecadado no mês de Junho findo, de acordo com o prazo estabelecido no art.º 88º do já referido diploma legal - [cf. doc. 1 junto pela impugnante - cópia do ofício a fls. 32 dos autos e fls. do PAT em apenso].

L. Através do ofício com a referência ENT/2014/18710, de 02AGO, do Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, remetido à Impugnante, com o "ASSUNTO: CASINO ESTORIL - IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO - Julho 2014", foi pedido o pagamento das seguintes quantias, até 15 de Agosto, "a fim de dar cumprimento ao disposto no art.º 84º do Decreto-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro":

- i. €366.816,16, referente à liquidação de 20% do imposto especial de jogo arrecadado no mês de Julho findo, de acordo com o prazo estabelecido no art.º 88.º do já referido diploma legal;
- ii. €1.421.412,62, referente à liquidação de 77,5% do imposto especial de jogo;
- iii. €45.852,02, relativo a 2,5% do referido imposto especial de jogo, a transferir para o Fundo de Fomento Cultural - [cf. doc. 1 junto pela impugnante - cópia do ofício a fls. 30 dos autos e fls. do PAT em apenso].

M. Através do ofício com a referência ENT/2014/18715, do Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, remetido à Impugnante, com o "ASSUNTO: CASINO DE LISBOA - IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO - Julho 2014", foi pedido o pagamento das seguintes quantias, até 15 de Agosto, "a fim de dar cumprimento ao disposto no art.º 84º do Decreto-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, com a alteração introduzida pela Lei nº 64-A/2008, de 31/12":

- i. € 419.137,31, referente à liquidação de 20% do imposto especial de jogo arrecadado no mês de Julho findo, de acordo com o prazo estabelecido no art.º 88º do já referido diploma legal;
- ii. € 1.624.157,07, referente à liquidação de 77,5% do imposto especial de jogo arrecadado neste casino no mês de Julho findo;
- iii. € 52.392,16 relativo a 2,5% do referido imposto especial de jogo, a transferir para o Fundo de Fomento Cultural - [cf. doc. 1 junto

pela impugnante - cópia do ofício a fls. 34 dos autos e fls. 16 do PAT em apenso].

N. Através do ofício com a referência ENT/2014/20617, do Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, remetido à Impugnante, com o "ASSUNTO: CASINO ESTORIL - IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO - Agosto 2016", foi pedido o pagamento das seguintes quantias, até 15, "a fim de dar cumprimento ao disposto no art.º 84º do Decreto-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro":

i. € 408.541,57, referente à liquidação de 20% do imposto especial de jogo arrecadado no mês de Junho findo, de acordo com o prazo estabelecido no art.º 88º do já referido diploma legal;

ii. € 1.583.098,60, referente à liquidação de 77,5% do imposto especial de jogo;

iii. € 51.067,70, relativo a 2,5% do referido imposto especial de jogo, a transferir para o Fundo de Fomento Cultural - [cf. doc. 1 junto pela impugnante - cópia do ofício a fls. 31 dos autos e fls. do PAT em apenso].

O. Através do ofício com a referência ENT/2016/19286, de 04.09.2016, do Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, remetido à Impugnante, com o "ASSUNTO: CASINO LISBOA - IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO - Agosto 2016", foi pedido o pagamento das seguintes quantias, até 15 de Setembro, "a fim de dar cumprimento ao disposto no art.º 84º do Decreto-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, com a alteração introduzida pela Lei nº 64-A/2008, de 31/12":

i. € 1.721.963,38, "referente à liquidação de 77,5% do imposto especial de jogo arrecadado neste casino no mês de Junho findo";

ii. € 55.547,20, relativo a 2,5% do referido imposto especial de jogo, a transferir para o Fundo de Fomento Cultural;

iii. € 444.377,65, referente à liquidação de 20% do imposto especial de jogo arrecadado no mês de junho findo, de acordo com o prazo estabelecido no art.º 88º do já referido diploma legal - [cf. doc. 1 junto pela impugnante - cópia do ofício a fls. 35 dos autos e fls. 14 do PAT em apenso].

P. A impugnante efectuou o pagamento das importâncias identificadas em J) a O) dos factos assentes - [cf. fls. 44 a 61 dos autos e fls. do PAT em apenso).

Q. A 15.10.2014 foi remetida, via postal, a petição que deu origem à presente acção - [cf. fls. 3 dos autos].

R. A Impugnante instaurou contra o Estado Português uma acção administrativa comum, que corre termos no Tribunal Administrativo de Circulo de Lisboa sob o nº 191/13.0BELSB, na qual pediu a condenação do concedente à reposição do equilíbrio financeiro do seu contrato de concessão - [facto de conhecimento judicial por consulta ao SITAF].

3. As questões colocadas no presente recurso são essencialmente as mesmas que foram objecto de julgamento ampliado com a intervenção de todos os Juízes Conselheiros desta Secção, realizado ao abrigo do disposto no art.º 148º do CPTA, no processo que correu termos sob o nº 2224/13.1BEPRT (recurso no STA nº 1457/15), no qual foi prolatado acórdão em 5/12/2018 e onde foram decididas as seguintes questões:

- 1- Ilegalidade do acto de liquidação impugnado por violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do rendimento real e da proporcionalidade;
- 2- Ilegalidade do acto de liquidação por o Decreto-Lei nº 422/89 violar o princípio constitucional da legalidade, na sua vertente de reserva de lei material;
- 3- Ilegalidade do acto de liquidação porque a Lei do Jogo é inconstitucional, por violação do princípio constitucional da igualdade;
- 4- Ilegalidade do acto de liquidação por falta de fundamentação;
- 5- Ilegalidade do acto de liquidação por o capital em giro inicial ter sido fixado mensalmente, quando a Lei do Jogo estabelece uma fixação anual;
- 6- Ilegalidade do acto de liquidação por o “capital em giro inicial” ter sido fixado sem serem tidas em consideração as características das diversas máquinas de jogo e as circunstâncias concretas verificadas na sua utilização.

E ainda que a questão da alegada inconstitucionalidade orgânica do Dec. Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, tenha sido colocada de forma autonomizada nas conclusões do presente recurso, quando não fora colocada dessa forma naquele outro processo, o certo é que a questão foi também tratada no referido acórdão a propósito da violação do princípio da legalidade.

Deste modo, perante a suprema importância da uniformidade na interpretação e aplicação da lei (art.º 8º nº 3 do Código Civil) e a finalidade do julgamento ampliado realizado (assegurar a uniformidade da jurisprudência – art.º 148º do CPTA), resta-nos reiterar o discurso fundamentador desse acórdão, subscrito por unanimidade, para qual remetemos ao abrigo da faculdade concedida pelo nº 5 do art.º 663º do CPC, aplicável ex vi alínea e) do art.º 2º do CPPT.

O que conduz a que se negue total provimento ao recurso.

Quanto ao formulado pedido de dispensa de pagamento do remanescente da taxa de justiça, importa considerar que este acórdão foi proferido por remissão para um acórdão uniformizador de jurisprudência, o que, desde logo, permite dar por verificado o requisito de “menor complexidade” contido no nº 7 do art.º 6º do

Regulamento das Custas Processuais; além de que se nos afigura manifestamente desproporcionada a taxa de justiça que seria devida em face do concreto serviço prestado, o que justifica a dispensa total do pagamento do remanescente dessa taxa.

4. Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da secção de Contencioso Tributário do STA, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente, com dispensa total de pagamento do remanescente da taxa de justiça.

*

Junte-se cópia do acórdão proferido em 5 de Dezembro de 2018 no processo n.º 2224/13.1BEPRT (1457/15).

Lisboa, 20 de Dezembro de 2018. – Dulce Neto (relatora) – Pedro Delgado – Isabel Marques da Silva.

O acórdão supra identificado encontra-se tratado e divulgado informaticamente nesta base de dados.