

Acórdãos STA**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo: 02551/14.0BEPRT 0853/16
Data do Acórdão: 19-02-2020
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: SUZANA TAVARES DA SILVA
Descritores: IMPOSTO DE JOGOS
IMPOSTO
SUBSTITUIÇÃO

Sumário:

I - Conforme resulta do disposto no artigo 84.º da Lei do Jogo - Decreto-Lei n.º 422/89 de 2/12, alterado sucessivamente por diversos diplomas legais, cujas últimas alterações foram introduzidas pela Lei 114/2017, de 29/12 (Lei do Jogo) -, o Imposto Especial de Jogo assume-se como um imposto “substitutivo” do imposto sobre o rendimento, uma vez que os rendimentos resultantes da atividade do jogo são sujeitos ao Imposto Especial de Jogo e não sujeitos a IRC, cfr. artigo 7.º do Código do IRC, sendo os rendimentos concretamente resultantes dessa atividade que ficam sujeitos àquele imposto e, não as entidades concessionárias relativamente às demais actividades que desenvolvam.

II - Os jogos de fortuna e azar são uma actividade geradora de riqueza sem comparação com as restantes actividades tradicionais que dependem do esforço físico e da inteligência dos homens, que criam empregos, ajudam ao desenvolvimento social e humano e permitem a realização pessoal, conatural à existência do homem social.

III - Todo o regime fiscal que rege esta actividade não pode ser reconduzido ao regime “normal” da tributação dos rendimentos, IRS ou IRC, precisamente porque, enquanto estes visam simplesmente, como definido no art.º 103 da Constituição da República Portuguesa, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, o Imposto sobre o Jogo tem, também, e, sobretudo, fins diferentes, extrafiscais, de que a arrecadação de receitas está secundarizada relativamente ao desiderato de controlo e contenção de uma actividade socialmente desviante – o jogo de fortuna e azar -.

IV - A formulação constitucional - art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa - de que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real, não impõe que deva incidir exclusivamente sobre o rendimento real destas.

V - Sendo a capacidade contributiva pressuposto dos tributos – art.º 4.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária - também, essencialmente, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património, aquela capacidade há-de ser, segundo as circunstâncias, articulada, nomeadamente com os princípios do bem-estar comum, da necessidade e do ganho que lhe poderão

aportar condicionamentos.

VI - Não se encontrando sujeita ao princípio da capacidade contributiva previsto para o IRC, a tributação em sede de Imposto Especial de Jogo encontra-se sujeita ao princípio da proporcionalidade, permitindo que a entidade concessionária tenha “economicamente” interesse em prosseguir com a sua actividade.

VII - O facto tributário é o exercício da exploração do jogo, em casinos, pelas concessionárias durante o período de duração da concessão – art.º 84º, n.º 1 do DL n.º 422/89, de 02 de Dezembro. A base de incidência do imposto varia consoante o tipo de jogo – constante do elenco do art.º 4.º do DL n.º 422/89.

VIII - O capital em giro inicial é o capital que a impugnante diariamente disponibiliza para a sua actividade. Se disponibilizar muito capital pode perder muito capital se os jogadores conseguirem elevados prémios. Se disponibilizar pouco capital, só poderá perder pouco capital, porque os jogadores só poderão obter prémios menores.

IX - Não há qualquer discricionariedade por parte da Inspeção-Geral de Jogos que se limita a receber, anotar e ter em conta, para efeitos de cálculo do imposto, o número de bancas e de máquinas ou de grupos de máquinas a funcionar, bem como o respectivo capital inicial, nos jogos em que ele deva existir, não sendo liquidado imposto em relação às bancas ou máquinas abertas tempestivamente cujo capital em giro inicial não chegue a ser utilizado por falta de jogadores até ao termo da partida.

X - Não há uma presunção grosseira e inilidível de retorno à impugnante do capital que é mobilizado por ela na abertura das salas de jogo. Não se avalia esse retorno, nem ele serve por qualquer modo para liquidar o imposto devido.

XI - Não existem as presunções grosseiras e inilidíveis de rendimento da impugnante que esta invoca como fundamento da violação do princípio constitucional da proporcionalidade, por, em concreto, o imposto de jogo, tendo em conta a sua natureza extrafiscal, ser uma medida adequada, necessária e proporcional em sentido estrito, sem qualquer violação do princípio constitucional da proporcionalidade.

XII - O Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos (SRIJ) não tem a possibilidade de determinar arbitrária, ou sequer discricionariamente, e sem critérios legais previamente definidos, o capital em giro inicial nas máquinas que é determinado com referência aos jogos praticados em bancas simples.

XIII - Mostra-se cumprido o princípio da legalidade fiscal na vertente de reserva de lei por estarmos face a uma lei, editada pelo Governo em cumprimento de uma autorização legislativa da Assembleia da República - Lei 14/89 de 30 de Junho - Autorização ao Governo para legislar em matéria de jogos de fortuna ou azar

em casinos e de exploração e prática ilícita de jogos de fortuna ou azar – que nela fez incorporar os compromissos contratuais existentes em matéria de incidência e de taxas, e demais elementos essenciais do imposto.

XIV - Tendo em conta os dados disponíveis sobre o desenvolvimento turístico das áreas onde se localizam os diversos casinos, mostra-se legitimada a diferenciação de tributação que se baseia num critério material de tributação da actividade do jogo, assente num juízo de proporcionalidade em que a diferenciação das taxas está alinhada com os objectivos extrafiscais da tributação e de promoção da actividade turística.

Nº Convencional:

JSTA000P25632

Nº do Documento:

SA22020021902551/14

Data de Entrada:

19-11-2019

Recorrente:

A....., SA

Recorrido 1:

TURISMO DE PORTUGAL, IP

Votação:

UNANIMIDADE

Aditamento:

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:

Acordam na secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Relatório

1. A A....., S.A. interpôs recurso da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, em 27 de Maio de 2019, que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra os actos de liquidação do “*imposto especial sobre o jogo*” relativos aos meses de Junho, Julho e Agosto de 2014, no montante global de € 3.121.800,18, referente à concessão da zona de jogo da, apresentando, para tanto, alegações que conclui do seguinte modo:

- 1.^a) A presente impugnação tem por objecto liquidações do Imposto de Jogo;
- 2.^a) 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.^a) 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.^a) 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) A recorrente contesta a legalidade de 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) A recorrente contesta, também, a legalidade de liquidações do Imposto de Jogo por não estarem devidamente fundamentadas e por violarem o disposto na Lei do Jogo;
- 7.^a) 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.^a) 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.^a) As liquidações de Imposto de Jogo aqui impugnadas, são ilegais por terem 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;

10.^a) 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;

11.^a) 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;

12.^a) 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;

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

14.^a) 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;

15.^a) O imposto de jogo incide sobre verdadeiras e autênticas presunções inilidíveis de matéria colectável, violando o art.º 104.º, n.º 2 da Constituição;

16.^a) 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;

17.^a) 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;

18.^a) 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, essa diferenciação entre os diversos contribuintes não resulta dos contratos de concessão, mas sim da Lei do Jogo;

19.^a) 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 concreta máquina, do capital em giro inicial;

20.^a) 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;

21.^a) As liquidações impugnadas são, ainda, ilegais, porque o Turismo de Portugal, em violação frontal da subalínea b) da alínea c) do art.º 87.º 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;

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

Termos em que o presente recurso deve ser julgado procedente, revogando-se a sentença recorrida e anulando-se as liquidações impugnadas, como é de Justiça».

2. A entidade recorrida contra-alegou, concluindo nos seguintes termos:

1. 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.

2. O contrato de concessão em causa nestes autos foi celebrado em 29 de dezembro de 1988, 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. Inexiste qualquer violação do princípio da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real, 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, sendo que a recorrente não alega factos que coloquem em causa a sua capacidade contributiva.

8. 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.

9. 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.

10. 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.

11. 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

12. 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 falta de fundamentação.

13. 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 o que já constava de textos legais anteriores.

14. 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.

15. 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

Termos em que, com o duto suprimento de V. Excelências Colendos Juizes Conselheiros a quanto alegado, deve o presente recurso ser julgado improcedente e, em consequência, mantida a sentença recorrida, assim se fazendo a costumada Justiça».

3. O Excelentíssimo Senhor Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, remetendo para a fundamentação expendida em anteriores decisões deste Supremo Tribunal Administrativo, designadamente para o acórdão de 5 de Dezembro de 2018, no processo n.º 02224/13.1BEPRT 01457/15.

4 – Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

II – Fundamentação

1. De facto

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A) A impugnante é concessionária da exploração de jogos de fortuna ou azar, na zona de jogo permanente da, conforme resulta do contrato de concessão que foi celebrado em 29/12/1988 e publicado no Diário da República, III Série, n.º 37 de 14/02/1989, sendo que, este contrato foi objeto de revisão e prorrogação em 14/12/2001, o qual foi publicado por Aviso no Diário da República nº 27, de 01/02/2002, III Série, com o título “Contrato de concessão da exploração de jogos de fortuna ou azar na zona de jogo permanente da à A....., SA” – Doc de fls 124 e seguintes;

B) Resulta do contrato referido em a), mormente da cláusula 3ª que “A concessionária aceita todas as obrigações impostas pela legislação em vigor, designadamente, as estabelecidas nos Decretos-Leis nºs 422/89, de 2 de Dezembro e 184/88 de 25 de Maio, e legislação complementar, bem como pelos Decretos-Leis nºs 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” – Doc de fls 124 e seguintes.

C) Também resulta do contrato, nomeadamente, da cláusula 4ª que a concessionária 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 ao valores indicados no anexo...; 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; (...) – Doc de fls 124 e seguintes;

D) O “Instituto de Turismo de Portugal, I.P.”, mediante documento que se encontra a fls. 27 e se dá por reproduzido, datado de 4/7/2014, procedeu à notificação da Impugnante, a sociedade comercial “A....., S.A.”, para proceder ao pagamento de 20% do imposto especial sobre o jogo, no montante de € 156.079,40, referente ao mês de Junho de 2014, efetuar a transferência de € 604.807,68 para o NIB 0781 0112 00000006323 17 do “Turismo de Portugal, I.P.”, referente aos restantes 77,5% do imposto especial sobre o jogo, e € 19.509,93 para o Fundo de Fomento Cultural, referentes aos restantes 2,5% do imposto especial sobre o jogo relativo ao mesmo período.

E) O “Instituto de Turismo de Portugal, I.P.”, mediante documento que se encontra a fls. 28 e se dá por reproduzido, datado de 5/8/2014, procedeu à notificação da Impugnante, a sociedade comercial “A....., S.A.”, para proceder ao pagamento de 20% do imposto especial sobre o jogo, no montante de € 212.357,98, referente ao mês de Julho de 2014, efectuar a transferência de € 822.887,16 para o NIB 0781 0112 00000006323 17 do “Turismo de Portugal, I.P.”, referente aos restantes 77,5% do imposto especial sobre o jogo, e € 26.544,75 para o Fundo de Fomento Cultural, referentes aos restantes 2,5% do imposto especial sobre o jogo relativo ao mesmo período.

F) O “Instituto de Turismo de Portugal, I.P.”, mediante documento que se encontra a fls.29 e se dá por reproduzido, datado de 3/9/2014, procedeu à notificação da Impugnante, a sociedade comercial “A....., S.A.”, para proceder ao pagamento de 20% do imposto especial sobre o jogo, no montante de € 255.924,46, referente ao mês de Agosto de 2014, efectuar a transferência de € 991.707,27 para o NIB 0781 0112 00000006323 17 do “Turismo de Portugal, I.P.”, referente aos restantes 77,5% do imposto especial sobre o jogo, e € 31.990,55 para o Fundo de Fomento Cultural, referentes aos restantes 2,5% do imposto especial sobre o jogo relativo ao mesmo período.

G) Dá-se por reproduzida a documentação de fls. 30/33 relativa à liquidação de imposto do Casino referente aos meses de Junho, Julho e Agosto de 2014.

H) A Impugnante, em 24/1/2013, instaurou contra o Estado Português uma Ação Administrativa, que corre termos no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto sob o n.º 192/13.9BEPRT, na qual pediu a sua condenação a repor o equilíbrio financeiro do contrato de concessão celebrado em 29/12/88, revisto em 14/12/2001. – Consulta do SITAF;

I) Dá-se por reproduzida a documentação de fls. 34/38 relativa à transferência de € 604.807,68 para o “Instituto de Turismo de Portugal, I.P.”, efetuada pela Impugnante em 15/7/2014, transferência de € 19.509,93 para o Fundo de Fomento Cultural, e pagamento de € 156.079,40 de imposto de jogo, ambos efetuados em 15/7/2014.

J) Dá-se por reproduzida a documentação de fls. 39/43 relativa à transferência de € 822.887,16 para o “Instituto de Turismo de Portugal, I.P.”, efetuada pela Impugnante em 18/8/2014, transferência de € 26.544,75 para o Fundo de Fomento Cultural, e pagamento de € 212.357,98 de imposto de jogo, ambos efetuados em 18/8/2014.

K) Dá-se por reproduzida a documentação de fls. 44/48 relativa à transferência de € 991.707,27 para o “Instituto de Turismo de Portugal, I.P.”,

efetuada pela Impugnante em 15/9/2014, transferência para o Fundo de Fomento Cultural de € 31.990,55, e pagamento de € 255.924,46 de imposto de jogo, ambos efetuados em 15/9/2014.

L) Dá-se por reproduzido o documento de fls. 225/226 que constitui cópia da Deliberação nº 23/2011/CJ da Comissão de Jogos.

M) Dá-se por reproduzido o documento de fls. 227 que constitui cópia da Deliberação nº 30/2011/CJ da Comissão de Jogos.

N) A presente impugnação foi apresentada em 16/10/2014.- cfr carimbo de fls 3 dos autos.

2. Questões a decidir

Saber se existe erro na aplicação direito (errada interpretação das normas e princípios aplicáveis) na sentença que julgou totalmente improcedente a liquidação do imposto especial de jogo, relativo aos meses de Junho, Julho e Agosto de 2014, no montante global de € 3.121.800,18.

3. De direito

Todas as questões que são suscitadas no âmbito do presente recurso foram já objecto de análise e decisão pela Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em diversos acórdãos, designadamente, no acórdão de 5 Dezembro de 2018 (processo 2224/13.1BEPRT), proferido em julgamento ampliado do recurso, e o seu teor foi posteriormente reiterado na jurisprudência que se lhe seguiu, nomeadamente, nos acórdãos de 23 de Outubro de 2019 (processo 0143/14.3BEPRT), de 22 de Janeiro de 2020 (processo 01921/13.6BEPRT) e de 5 de Fevereiro de 2020 (processo n.º 1246/18.0BEPRT).

Tendo em consideração:

- i) o carácter unânime do acórdão de 5 de Dezembro de 2018;
- ii) a reiteração do seu teor nas decisões subsequentes que têm sido proferidas sobre a mesma questão; e
- iii) o pouco tempo que ainda decorreu desde que este entendimento jurisprudencial foi firmado, impõe o princípio da segurança jurídica que o teor daquela decisão inicial (em julgamento ampliado) seja igualmente seguido no recurso aqui em exame.

Com base nestes pressupostos, reiteramos na fundamentação da presente decisão o teor do acórdão de 5 de Dezembro de 2018 (rec.2224/13.1BEPRT), cujo texto se encontra disponível na íntegra, *on-line*, na base de dados da D.G.S.I., dispensando-se, por isso, a junção da respectiva cópia, limitando-nos a transcrever aqui o respectivo sumário:

I - Conforme resulta do disposto no artigo 84.º da Lei do Jogo - Decreto-Lei nº 422/89 de 2/12, alterado sucessivamente por diversos diplomas legais, cujas últimas alterações foram introduzidas pela Lei 114/2017, de 29/12 (Lei do Jogo) -, o Imposto Especial de Jogo assume-se como um imposto “substitutivo” do imposto sobre o rendimento, uma vez que os rendimentos resultantes da atividade do jogo são sujeitos ao Imposto Especial de Jogo e não sujeitos a IRC, cfr. artigo 7.º do Código do IRC, sendo os rendimentos concretamente resultantes dessa atividade que ficam sujeitos àquele imposto e, não as entidades concessionárias relativamente às demais actividades que desenvolvam.

II - Os jogos de fortuna e azar são uma actividade geradora de riqueza sem comparação com as restantes actividades tradicionais que dependem do

esforço físico e da inteligência dos homens, que criam empregos, ajudam ao desenvolvimento social e humano e permitem a realização pessoal, conatural à existência do homem social.

III - Todo o regime fiscal que rege esta actividade não pode ser reconduzido ao regime “normal” da tributação dos rendimentos, IRS ou IRC, precisamente porque, enquanto estes visam simplesmente, como definido no art.º 103 da Constituição da República Portuguesa, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, o Imposto sobre o Jogo tem, também, e, sobretudo, fins diferentes, extrafiscais, de que a arrecadação de receitas está secundarizada relativamente ao desiderato de controlo e contenção de uma actividade socialmente desviante – o jogo de fortuna e azar -.

IV - A formulação constitucional - art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa - de que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real, não impõe que deva incidir exclusivamente sobre o rendimento real destas.

V - Sendo a capacidade contributiva pressuposto dos tributos – art.º 4.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária - também, essencialmente, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património, aquela capacidade há-de ser, segundo as circunstâncias, articulada, nomeadamente com os princípios do bem-estar comum, da necessidade e do ganho que lhe poderão aportar condicionamentos.

VI - Não se encontrando sujeita ao princípio da capacidade contributiva previsto para o IRC, a tributação em sede de Imposto Especial de Jogo encontra-se sujeita ao princípio da proporcionalidade, permitindo que a entidade concessionária tenha “economicamente” interesse em prosseguir com a sua actividade.

VII - O facto tributário é o exercício da exploração do jogo, em casinos, pelas concessionárias durante o período de duração da concessão – art.º 84º, n.º 1 do DL n.º 422/89, de 02 de Dezembro. A base de incidência do imposto varia consoante o tipo de jogo – constante do elenco do art.º 4.º do DL n.º 422/89.

VIII - O capital em giro inicial é o capital que a impugnante diariamente disponibiliza para a sua actividade. Se disponibilizar muito capital pode perder muito capital se os jogadores conseguirem elevados prémios. Se disponibilizar pouco capital, só poderá perder pouco capital, porque os jogadores só poderão obter prémios menores.

IX - Não há qualquer discricionariedade por parte da Inspecção-Geral de Jogos que se limita a receber, anotar e ter em conta, para efeitos de cálculo do imposto, o número de bancas e de máquinas ou de grupos de máquinas a funcionar, bem como o respectivo capital inicial, nos jogos em que ele deva existir, não sendo liquidado imposto em relação às bancas ou máquinas abertas tempestivamente cujo capital em giro inicial não chegue a ser utilizado por falta de jogadores até ao termo da partida.

X - Não há uma presunção grosseira e inilidível de retorno à impugnante do capital que é mobilizado por ela na abertura das salas de jogo. Não se avalia esse retorno, nem ele serve por qualquer modo para liquidar o imposto devido.

XI - Não existem as presunções grosseiras e inilidíveis de rendimento da impugnante que esta invoca como fundamento da violação do princípio constitucional da proporcionalidade, por, em concreto, o imposto de jogo, tendo em conta a sua natureza extrafiscal, ser uma medida adequada, necessária e proporcional em sentido estrito, sem qualquer violação do

princípio constitucional da proporcionalidade.

XII - O Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos (SRIJ) não tem a possibilidade de determinar arbitrária, ou sequer discricionariamente, e sem critérios legais previamente definidos, o capital em giro inicial nas máquinas que é determinado com referência aos jogos praticados em bancas simples.

XIII - Mostra-se cumprido o princípio da legalidade fiscal na vertente de reserva de lei por estarmos face a uma lei, editada pelo Governo em cumprimento de uma autorização legislativa da Assembleia da República - Lei 14/89 de 30 de Junho - Autorização ao Governo para legislar em matéria de jogos de fortuna ou azar em casinos e de exploração e prática ilícita de jogos de fortuna ou azar – que nela fez incorporar os compromissos contratuais existentes em matéria de incidência e de taxas, e demais elementos essenciais do imposto.

XIV - Tendo em conta os dados disponíveis sobre o desenvolvimento turístico das áreas onde se localizam os diversos casinos, mostra-se legitimada a diferenciação de tributação que se baseia num critério material de tributação da actividade do jogo, assente num juízo de proporcionalidade em que a diferenciação das taxas está alinhada com os objectivos extrafiscais da tributação e de promoção da actividade turística.

Face à motivação jurisprudencial para a qual se remete, impõe-se negar provimento ao recurso.

3.1. Da dispensa do remanescente da taxa de justiça

Acompanha-se, ainda, a jurisprudência anterior quanto a considerarem-se verificados, no caso concreto, os requisitos de "menor complexidade" a que alude o n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais, não merecendo também censura a conduta processual das partes, razão pela qual se decide dispensar totalmente o pagamento do remanescente da taxa de justiça.

Pelo exposto, acordam os juízes que compõem esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, com dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça

*

Lisboa, 19 de Fevereiro de 2020 - Suzana Tavares da Silva
(relatora) – Aníbal Ferraz – Francisco Rothes.