

[Acórdãos STA](#)

## Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 0611/14.7BESNT 01156/17  
Data do Acórdão: 20-12-2018  
Tribunal: 2 SECÇÃO  
Relator: ASCENSÃO LOPES  
Sumário:  
Nº Convencional: JSTA000P24015  
Nº do Documento: SA2201812200611/14  
Data de Entrada: 23-10-2017  
Recorrente: A....., SA  
Recorrido 1: TURISMO DE PORTUGAL, IP  
Votação: UNANIMIDADE  
Aditamento:

 **Texto Integral****Texto Integral:****Acordam, em conferência, nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo****1 – RELATÓRIO**

A....., S.A. melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou improcedente a impugnação judicial por si interposta contra a liquidação do imposto especial sobre o jogo relativa aos meses de Dezembro de 2013, Janeiro e Fevereiro de 2014, no valor global de € 13.818.497,53.

Inconformada com o assim decidido, apresentou as respectivas alegações que resumiu nas seguintes **conclusões**:

- «1ª) A presente impugnação tem por objecto liquidações 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 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;
- 6ª) 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;

- 7ª) 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;
- 8ª) 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”;
- 9ª) 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;
- 10ª) É que estamos perante duas figuras tributárias autónomas (o Imposto de Jogo e a contrapartida anual), que incidem sobre realidades diferentes;
- 11ª) 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;
- 12ª) As impugnadas liquidações de Imposto de Jogo 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 de tal autorização;
- 13ª) 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;
- 14ª) 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;
- 15ª) 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;
- 16ª) As impugnadas liquidações são também ilegais por violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do rendimento real;
- 17ª) 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;
- 18ª) O imposto de jogo incide sobre verdadeiras e autênticas presunções inilidíveis de matéria colectável, violando o artº 104º,

nº2 da Constituição;

19ª) E ao invés do defendido na douta 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;

20ª) 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;

21ª) 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 douta sentença recorrida, essa diferenciação entre os diversos contribuintes não resulta dos contratos de concessão, mas sim da Lei do Jogo;

22ª) 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;

23ª) 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;

24ª) 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, 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;

25ª) Sendo que, ao invés do defendido na douta 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;

26ª) Assim, a douta 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.»

**O Instituto de Turismo de Portugal, IP, a fls. 321 e seguintes dos autos apresentou as suas contra alegações de recurso, com o seguinte quadro conclusivo:**

«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 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 novo 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 al. g) do n.º 2, da cláusula 4ª 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, e da tributação pelo rendimento real que o n.º 2 do art.º 104 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.

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.

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.»

**O Ministério Público a fls. 432 e seguintes emitiu parecer com o seguinte conteúdo:**

«A recorrente, A....., SA, vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, exarada a fls. 248/269, em 31 de Maio de 2017, que julgou improcedente impugnação judicial deduzida contra os atos de liquidação do Imposto Especial Sobre o Jogo, dos meses de Dezembro de 2013 e Janeiro e Fevereiro de 2014, no entendimento de que a Lei do Jogo, DL 422/89, nomeadamente, a norma do artigo 87.º/1/C) /b) não sofre de inconstitucionalidade orgânica, por violação do disposto nos artigos 103.º/2 e 161.º/i) da CRP, não se mostram violados os princípios constitucionais da capacidade contributiva, tributação pelo rendimento real e da igualdade e a fixação do capital em giro mensalmente tem apoio legal e está fundamentada.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 299/303, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento oficioso e desde que dos autos constem todos os elementos necessários à sua integração, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC.

O recorrido, TURISMO DE PORTUGAL, IP, contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 362/364.

Pelas razões aduzidas pelo recorrido nas suas alegações, cujo discurso fundamentador se subscreve, no essencial, e ressalvado o devido respeito por opinião contrária, entendemos que o presente recurso jurisdicional deve improceder.

Sustenta a recorrente a invalidade dos sindicados atos de liquidação pela facto da Lei 14/89, de 30 de Junho, Lei de Autorização Legislativa da Lei do Jogo (DL 422/89, de 2 de Dezembro) não ter definido o objecto, o sentido, e a duração dessa mesma autorização e não obstante inovou em sede de imposto especial sobre o jogo.

Sucedem que, contrariamente ao que sustenta a recorrente, o

Governo se limitou a legislar dentro do quadro legal pré-existente. Na verdade, o artigo 37.º, § 2.º do DL 48.912, de 18 de Março de 1962, estatuiu que “As bases fixadas por este artigo poderão ser revistas pelo Governo quando se verificarem circunstâncias que notoriamente influenciem nos resultados da exploração”.

Ora, ao abrigo dessa norma e estando em vigor a CP de 1933, o Governo por via do DL 250/76, de 7 de Abril, alterou, após 1969, as percentagens previstas no artigo 37.º/1/ a) do citado DL 48.912, tendo fixado logo em 1976, no que à Zona de Jogo do Estoril diz respeito, as percentagens que se aplicam, atualmente, isto é 21% para as bancas simples e 35% para as bancas duplas.

Quer dizer a atual Lei do Jogo (DL 422/89) manteve as percentagens que se aplicavam na Zona de Jogo do Estoril, nada tendo inovado sobre a matéria, pelo que, salvo melhor juízo, não se verifica a alegada inconstitucionalidade orgânica.

Por outro lado parece não se verificar qualquer ilegalidade, por violação do princípio da legalidade, pelo facto de o imposto nas máquinas automáticas ser fixado por ato administrativo (artigo 87.º/ C) / b) da Lei do Jogo), nos termos do disposto nos artigos 103.º/2 e 65.º/1/ i) da CRP.

Com efeito, como se conclui no PARECER junto aos autos da autoria de JOÃO TABORDA DA GAMA,

“25.Quanto ao jogo em máquinas, a lei conferiu um poder-dever ao Serviço de Inspeção de Jogos para fixar o capital em giro inicial, sendo necessário que este se baseie no regime dos jogos bancados e que atenda às circunstâncias da exploração e às características do jogo, não podendo fixar um capital em giro inicial que se mostre desadequado às circunstâncias da exploração;

26.Esta atribuição de poderes na lei é plenamente adequada ao quadro constitucional vigente, tendo em conta a moderna visão do princípio da legalidade (que ultrapassa a tipicidade fechada), a existência de outros princípios constitucionais protegidos que justificam a função extrafiscal deste imposto, o facto de estarmos perante um imposto que se aplica no máximo a dez sujeitos passivos e, por último, o que é relevantíssimo, se tratar de tributação que opera sempre por intermediação contratual”.

O imposto especial de jogo é um imposto com fortes características extrafiscais, unicamente aplicável às entidades concessionárias das Zonas de Jogo, pelo que o princípio da capacidade contributiva aplicado a tal imposto não está vinculado ao rendimento real.

A existência de percentagens diferentes em função de cada uma das zonas de jogo não belisca o princípio da igualdade, pois este exige que as zonas que apresentem um maior desenvolvimento contribuam em maior medida para as zonas onde estão inseridas.

O capital em giro mensal corresponde a uma decomposição do capital em giro anual e é fixado com base nos registos

contabilísticos das máquinas e que refletem as características e as circunstâncias da sua exploração.

Uma vez que a recorrente concorreu para a formação da nota de liquidação sindicada e teve prévio acesso a toda a informação relevante para o efeito, não pode desconhecer o iter cognoscitivo e valorativo que levou à liquidação sindicada, não ficando, assim prejudicado no seu direito de defesa.

A sentença recorrida, em nosso entendimento, não merece, assim, censura.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso e manter-se a sentença recorrida na ordem jurídica.»

## **2 - Fundamentação**

**O Tribunal “a quo” deu como provada a seguinte matéria de facto:**

A) A Impugnante, A....., S.A, com o NIF n.º ....., 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 de Junho de 1985. – por acordo – artigo 1º da PI e 35º da contestação

B) O contrato referido em A) foi objecto de revisão integral e prorrogação em 14 de Dezembro de 2001. – por acordo – artigo 1º da PI e 40º da contestação e Aviso publicado no Diário da República, em 1 de Fevereiro de 2002, a fls. 131 e 132

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 1 de Fevereiro de 2002, a fls. 131 e 132

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 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; (...)" – cf. Aviso publicado no Diário da República, em 1 de Fevereiro de 2002, a fls. 131 e 132

E) O contrato de concessão a que se reporta a alínea A) supra, foi ainda objecto de um aditamento em 17 de Outubro de 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 IGJ, publicado no Diário da República, em 6 de Novembro de 2003, a fls. 7 do PAT apenso

F) Em 4 de Dezembro de 2013, a Impugnante foi notificada que o "capital em giro inicial para vigorar em todas as máquinas automáticas do casino Estoril, durante o mês de dezembro de 2013, é de € 1.215,00". - cf. Doc. 2 junto pela impugnante – Notificação n.º 655/13 – Casino Estoril e "Anexo a que se refere o ponto 6 da informação INT/2013/10844", a fls. 39 e 40

G) Em 4 de Dezembro de 2013, a Impugnante foi notificada "de que o capital em giro inicial, para todas as máquinas automáticas do casino Lisboa, a vigorar a partir de 4 de Dezembro (inclusive) será de € 1.356,00". - cf. Doc. 2 junto pela impugnante – Notificação n.º 628/13 – Casino Lisboa, e "Anexo a que se refere o ponto 6 da informação INT/2013/10844", a fls. 32 e 33

H) Em 2 de Janeiro de 2014, o Turismo de Portugal, IP, remeteu à Impugnante uma carta com o "ASSUNTO: CASINO LISBOA – IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO – DEZEMBRO DE 2013", pedindo o pagamento das seguintes quantias, até 15 de Janeiro seguinte:

i. € 578.557,32, "referente à liquidação de 20% do Imposto Especial de Jogo arrecadado neste casino no mês de Dezembro findo, de harmonia com o disposto no artº 88º do" Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro;

ii. € 2.241.909,64, relativo à liquidação de 77,5% do referido imposto especial de jogo, nos termos do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, com a alteração introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro;

iii. € 72.319,67 para o Fundo de Fomento Cultural, correspondente a 2,5% do mesmo imposto. - cf. Doc. 1 junto pela impugnante - Ofício com ref. ENT/2014/110, a fls. 26

I) Em 4 de Janeiro de 2014, o Turismo de Portugal, IP, remeteu à Impugnante uma carta com o "ASSUNTO: Casino Estoril – Imposto Especial de Jogo – Dezembro de 2013", pedindo o pagamento das seguintes quantias, até 15 de Janeiro seguinte:

i. € 405.201,73, "referente à liquidação de 20% do Imposto Especial de Jogo arrecadado neste casino no mês de Dezembro findo, de harmonia com o disposto no artº 88º do" Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro;

ii. € 1.570.156,73, relativo à liquidação de 77,5% do referido imposto especial de jogo, nos termos do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, com a alteração introduzida pela Lei n.º 64-A/2008,

de 31 de Dezembro;

iii. € 50.650,22 para o Fundo de Fomento Cultural, correspondente a 2,5% do mesmo imposto. - cf. Doc. 1 junto pela impugnante - Ofício com ref. INT/2014/83, a fls. 27

J) Em 7 de Janeiro de 2014, a Impugnante foi notificada "que o capital em giro inicial das máquinas automáticas em exploração no mês de janeiro de 2014 para o Casino Estoril, mantém-se o mesmo que vigorou durante o mês de dezembro findo, ou seja, em € 1.215,00 para cada máquina existente no parque". - cf. Doc. 2 junto pela impugnante – Notificação n.º 3/14 – Casino Estoril, a fls. 41

K) Em 12 de Janeiro de 2014, o Turismo de Portugal, IP, remeteu à Impugnante uma carta com o "ASSUNTO: CASINO ESTORIL – IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO – JANEIRO DE 2014", pedindo o pagamento das seguintes quantias, até 15 de Fevereiro seguinte:

i. € 427.371,72, "referente à liquidação de 20% do Imposto Especial de Jogo arrecadado neste casino no mês de Janeiro findo, de harmonia com o disposto no artº 88º do" Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro;

ii. € 1.656.065,43, relativo à liquidação de 77,5% do referido imposto especial de jogo, nos termos do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, com a alteração introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro;

iii. € 53.421,47 para o Fundo de Fomento Cultural, correspondente a 2,5% do mesmo imposto. - cf. Doc. 1 junto pela impugnante - Ofício com ref. ENT/2014/3046, a fls. 28

L) Em 4 de Fevereiro de 2014, a Impugnante foi notificada "o capital em giro inicial para vigorar em todas as máquinas automáticas do casino Estoril, durante o mês de Fevereiro de 2014, é de € 701,00". - cf. Doc. 2 junto pela impugnante – Notificação n.º 59/2014 – Casino Estoril, e "Anexo a que se refere o ponto 6 da informação INT/2014/1220", a fls. 42 e 43

M) Em 4 de Fevereiro de 2014, a Impugnante foi notificada "de que o capital em giro inicial, para todas as máquinas automáticas do casino Lisboa, a vigorar a partir de 5 de fevereiro (inclusive) será de € 993,00". - cf. Doc. 2 junto pela impugnante – Notificação n.º 52/2014 – Casino Lisboa, e "Anexo a que se refere o ponto 6 da informação INT/2014/1220", a fls. 35 e 36

N) Em 4 de Fevereiro de 2014, o Turismo de Portugal, IP, remeteu à Impugnante uma carta com o "ASSUNTO: Casino Lisboa – IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO – JANEIRO DE 2014", pedindo o pagamento das seguintes quantias, até 15 de Fevereiro seguinte:

i. € 608.590,62, "referente à liquidação de 20% do Imposto Especial de Jogo arrecadado neste casino no mês de Janeiro findo, de harmonia com o disposto no artº 88º do" Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro;

ii. € 2.358.288,65, relativo à liquidação de 77,5% do referido

imposto especial de jogo, nos termos do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, com a alteração introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro;

iii. € 76.073,83 para o Fundo de Fomento Cultural, correspondente a 2,5% do mesmo imposto. - cf. Doc. 1 junto pela impugnante - Ofício com ref. INT/2014/1281, a fls. 29

O) Em 7 de Fevereiro de 2014, a Impugnante foi notificada "que o Capital em Giro Inicial das máquinas automáticas para o mês de janeiro de 2014 mantém-se o mesmo que vigorou durante o mês de dezembro passado". - cf. Doc. 2 junto pela impugnante – Notificação n.º 74/14 – Casino Lisboa, a fls. 34

P) Em 4 de Março de 2014, o Turismo de Portugal, IP, remeteu à Impugnante uma carta com o "ASSUNTO: CASINO LISBOA – IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO – FEVEREIRO 2014", pedindo o pagamento das seguintes quantias, até 15 de Março seguinte:

i. € 447.517,22, "referente à liquidação de 20% do Imposto Especial de Jogo arrecadado neste casino no mês de Fevereiro findo, de harmonia com o disposto no artº 88º do" Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro;

ii. € 1.734.129,24, relativo à liquidação de 77,5% do referido imposto especial de jogo, nos termos do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, com a alteração introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro;

iii. € 55.939,65 para o Fundo de Fomento Cultural, correspondente a 2,5% do mesmo imposto. - cf. Doc. 1 junto pela impugnante - Ofício com ref. ENT/2014/5938, a fls. 31

Q) Em 5 de Março de 2014, a Impugnante foi notificada que "o Capital em Giro Inicial para o Casino Estoril (...) será de € 813,00 com à partida do dia 06 de Março de 2014 (inclusive)". - cf. Doc. 2 junto pela impugnante – Notificação n.º 141/2014 – Casino Estoril, e "Anexo a que se refere o ponto 6 da informação INT/2014/2329", a fls. 44 e 45

R) Em 5 de Março de 2014, a Impugnante foi notificada "que o capital em giro inicial das máquinas automáticas do Casino Lisboa, para o mês de Março de 2014, a vigorar a partir de 6 de Março (inclusive) será de € 1.140,00". - cf. Doc. 2 junto pela impugnante – Notificação n.º 122/2014 – Casino Lisboa, e "Anexo a que se refere o ponto 6 da informação INT/2014/2329", a fls. 37 e 38

S) Em 4 de Março de 2014, o Turismo de Portugal, IP, remeteu à Impugnante uma carta com o "ASSUNTO: CASINO ESTORIL – IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO – FEVEREIRO 2014", pedindo o pagamento das seguintes quantias, até 15 de Março seguinte:

i. € 296.460,88, "referente à liquidação de 20% do imposto Especial de Jogo arrecadado neste casino no mês de Fevereiro findo, de harmonia com o disposto no artº 88º do" Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro;

ii. € 1.148.785,90, relativo à liquidação de 77,5% do referido imposto especial de jogo, nos termos do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, com a alteração introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro;

iii. € 37.057,61 para o Fundo de Fomento Cultural, correspondente a 2,5% do mesmo imposto. - cf. Doc. 1 junto pela impugnante - Ofício com ref. INT/2014/2308, a fls. 30

T) A Comissão de Jogos do Turismo de Portugal I.P. aprovou a Deliberação n.º 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.” – cfr. Doc. 3 junto pela impugnante – Ofício, de fls. 46 a 48

U) A Comissão de Jogos do Turismo de Portugal I.P. aprovou a Deliberação n.º 30/2011/CJ, de cujo teor se extrai:

“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. Doc. 3 junto pela impugnante – Ofício, de fls. 46 a 48

V) A Impugnante teve conhecimento das deliberações referidas nas duas alíneas precedentes, e não as impugnou – por acordo – cf. artigo 89º e ponto 8 da contestação

### **3- DO DIREITO**

#### **Questões objecto de recurso:**

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

- a) 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;
- b) As liquidações do Imposto de Jogo não estão devidamente fundamentadas e violam o disposto na Lei do Jogo;

- c) 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;
- d) 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;
- e) 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 questões a decidir no presente recurso já foram objecto de apreciação no 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 (CPTA), no processo n.º 2224/13.1BEPRT (1457/15), através do acórdão de 5 de Dezembro de 2018.

Assim, e porque o julgamento ampliado do recurso se fundamentou no facto de em causa estar “litigiosidade persistente e estruturalmente repetitiva, com valor económico muito avultado, em que são suscitadas questões de direito de elevada complexidade, mas substancialmente idênticas ou com grande similitude problemática”, visando “garantir a uniformidade de jurisprudência perante a possibilidade de decisões de sentido divergente ou, pelo menos, com variação substancial do tratamento das questões submetidas e de fundamentação da decisão (...)” a ela acrescendo “a não despreciada vantagem de, por essa via, se obter maior celeridade e segurança jurídica na resolução global desta significativa pendência processual” impõe-se o respeito pela orientação jurisprudencial nele fixada, (art. 8.º, n.º 3, do Código Civil) subscrita, aliás, pela generalidade dos conselheiros em funções neste STA. Logo e em consequência, perante os mesmos argumentos, mantemos a posição ali adoptada, com a qual concordamos, sendo a resposta às questões suscitadas nestes autos a mesma que foi dada no referido acórdão de 5 de Dezembro de 2018, o que conduz a que deva ser negado total provimento ao recurso e confirmada a sentença recorrida, com a fundamentação constante do mesmo aresto 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. Acresce referir a concordância com a fundamentação constante do parecer do Mº Pº, supra destacado, a qual para aqui, também, se aporta.

Por a presente decisão se limitar a efectuar 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, plenamente, a dispensa do remanescente da taxa de justiça.

#### **4- DECISÃO:**

Pelo exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e em 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.

A cópia do Acórdão proferido em 05/12/2018 no rec. n.º 2224/13.1BEPRT poderá/deverá ser consultada em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

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