

Acórdãos STA

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 095/14.0BESNT 0613/18
Data do Acórdão: 20-12-2018
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: ANTÓNIO PIMPÃO
Descritores: IMPOSTO ESPECIAL DE JOGOS
FACTO TRIBUTÁRIO
BASE DE INCIDÊNCIA
PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE
LEI DE AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA

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 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 Inspecção 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:

JSTA000P24002

Nº do Documento:

SA220181220095/14

Data de Entrada:

19-06-2018

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:

*

1.1. A....., SA, impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, os atos de liquidação do imposto especial de jogo, referente à concessão da zona de jogo permanente do Estoril, relativo ao mês de setembro de 2013.

*

1.2. Aquele Tribunal, por sentença de 12/03/2018 (fls.328/338) julgou a ação improcedente.

*

1.3. É dessa decisão que a impugnante, ora recorrente, vem interpor o presente recurso para este Supremo Tribunal, terminando as suas alegações com o seguinte quadro conclusivo: «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 contesta 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 legalidade, capacidade contributiva, da tributação pelo rendimento real e da igualdade;
- 6ª) A recorrente contesta, também, a legalidade da liquidação de Imposto de Jogo por não estar devidamente fundamentada e por violar 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, cuja liquidação se impugnou, é um tributo e, além disso, dentro da classificação dos tributos, é um imposto;
- 8ª) Ao invés do afirmado na douta 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 douta 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) A impugnada liquidação de 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 de tal autorização;
- 13ª) A liquidação impugnada é, também, ilegal, 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) A impugnada liquidação é também ilegal 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, nº 2 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) A liquidação impugnada é ilegal 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;
- 23ª) A liquidação impugnada é também ilegal por esse capital em giro inicial ter sido fixado mensalmente, quando a Lei do Jogo estabelece uma fixação anual;
- 24ª) A liquidação impugnada é, ainda, ilegal, porque o Turismo de Portugal, em violação frontal da subalínea b) da alínea e) 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 a liquidação impugnada, como é de Justiça.»

*

1.4. O recorrido contra-alegou terminando do seguinte modo:

«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 4ª do contrato de concessão, em benefício da recorrente.

IV. Nessa 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 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, 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.

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.

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 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.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado improcedente e, em consequência, mantida a sentença recorrida, assim se fazendo a costumada Justiça.».

*

1.5. O Ministério Público emitiu a seguinte pronúncia:

«PARECER N.º 115/2018.

1. OBJETO.

Sentença do TAF de Sintra, exarada a fls. 328/338, em 12/03/2018, que julgou improcedente impugnação judicial deduzida contra o ato de liquidação do Imposto Especial Sobre o Jogo do mês de Setembro de 2013, no entendimento de que a Lei do Jogo, DL 422/89, não sofre de inconstitucionalidade orgânica, não se mostram violados os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real e da igualdade e a fixação do capital em giro mensalmente tem apoio legal e está suficientemente fundamentada.

2. FUNDAMENTAÇÃO.

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 do sindicado ato de liquidação, nomeadamente, pelo facto de a 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 CRP 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 do capital em giro inicial 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”.

Não se mostra violado o princípio constitucional da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real.

De facto, 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.

Também, não se mostra violado o princípio constitucional da igualdade.

Na verdade, 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.

A liquidação sindicada não sofre, também, de vício de violação de lei e de forma.

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.

3.CONCLUSÃO.

Ressalvado melhor juízo, deve negar-se provimento ao recurso e manter-se a sentença recorrida na ordem jurídica.».

*

1.6. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

*

2. A decisão recorrida deu como provada a seguinte matéria de facto:

«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 de Junho de 1985, publicado no DR, I Série, n.º 197, de 28 de Agosto de 1985 (cf. fls. 1 e segs. do PAT apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

B. O contrato referido na letra anterior foi objecto de revisão integral e prorrogação em 14 de Dezembro de 2001, publicada no DR III Série, n.º 27, de 1 de Fevereiro 2002 (cf. fls. 4 e segs. do PAT apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

C. Da cláusula 3ª do contrato referido na letra A, com a revisão a que refere a letra B, consta o seguinte:

“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”;

D. Da cláusula 4.ª do contrato referido na letra A, com a revisão a que refere a letra B, consta o seguinte:

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 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”;

E. O contrato referido na letra A foi ainda objecto de um aditamento em 17 de Outubro de 2003, publicado no DR I Série, n.º 257, de 6 de Novembro de 2003, que autorizou a Impugnante, dentro da zona de jogo do Estoril, a explorar jogos de fortuna ou azar no casino de Lisboa (cf. fls. 6 e 7 do PAT apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

F. Em 11 de Março de 2011, a Comissão de Jogos da Entidade impugnada aprovou a Deliberação n.º 23/2011/CJ, de 11 de Março, com o seguinte teor essencial (cf. doc. junto com a contestação apresentada no processo de impugnação n.º 991/13.1.BESNT, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, disponível para consulta no SITAF): “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”.

G. Em 17 de Março de 2011, a Comissão de Jogos da Entidade impugnada aprovou a Deliberação n.º 30/2011/CJ, com o seguinte teor essencial (cf. doc., junto com a contestação apresentada no processo de impugnação n.º 991/13.1.BESNT, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, disponível para consulta no SITAF): “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”;

H. A Entidade impugnada fixa mensalmente o valor do capital em giro (cf. artigo 43.º da p.i. e doc. junto a fls. 24 e segs., cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

I. Através do Ofício com a referência ENT/2013/28635, remetido

pela Entidade impugnada à Impugnante, com o “ASSUNTO: CASINO ESTORIL – IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO – Setembro 2013”, foi pedido o pagamento das seguintes quantias, até 15 de Outubro, “a fim de dar cumprimento ao disposto no artigo 84.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro” (cf. doc. junto a fls. 21 e segs., cujo teor se dá por integralmente reproduzido):

- i. € 1.503.449,37, referente à liquidação de 77,5% do referido imposto especial de jogo;
 - ii. € 48.498,37, relativo a 2,5% do mesmo imposto especial de jogo, a transferir para o Fundo de Fomento Cultural;
 - iii. € 387.986,93, referente à liquidação de 20% do imposto especial de jogo arrecadado no mês de Setembro findo, de acordo com o prazo estabelecido no art.º 88.º do já referido diploma legal;
- J. Através do Ofício com a referência ENT/2013/29157, da Entidade impugnada, remetido à Impugnante, com o “ASSUNTO: CASINO ESTORIL — IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO – Setembro 2013”, foi pedido o pagamento das seguintes quantias, até 15 de Outubro, “a fim de dar cumprimento ao disposto no artigo 84.º do Decreto- Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro”:
- i. € 492.640,16, referente à liquidação de 20% do imposto especial de jogo arrecadado no mês de Setembro findo, de acordo com o prazo estabelecido no art.º 88.º do já referido diploma legal;
 - ii. € 1.908.980,64, referente à liquidação de 77,5% do referido imposto especial de jogo;
 - iii. € 61.580,02, relativo a 2,5% do mesmo imposto especial de jogo, a transferir para o Fundo de Fomento Cultural;
- K. A Impugnante efectuou o pagamento das importâncias referidas na letra anterior (cf. doc. junto a fls. 31 e segs., cujo teor se dá por integralmente reproduzido);
- L. Em 15 de Janeiro de 20-14, foi enviada a juízo a p. i. da presente impugnação (cf. carimbo apostado a fls. 3, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).».

*

3.1. As questões suscitadas pela recorrente foram já apreciadas no acórdão do STA de 05-12-2018, proc. 1457/15, proferido em julgamento ampliado do recurso, determinado por despacho do Senhor Presidente do STA.

Acompanhamos tal acórdão no qual se escreveu o seguinte:

“A recorrente insurgindo-se contra as liquidações que lhe foram efectuadas relativamente ao Imposto do Jogo coloca as seguintes questões e pede a este Supremo Tribunal a sua resolução:

Questões objecto do recurso

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 n° 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.

1- Ilegalidade do acto de liquidação por violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da tributação pelo rendimento real e da proporcionalidade

Entende a recorrente que o Decreto-Lei n° 422/89, que fundamenta o acto de liquidação impugnado, ao estatuir sobre o imposto sobre o jogo violou os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da tributação pelo rendimento real e da proporcionalidade.

Estando apenas em causa nos autos a Lei do Jogo no segmento respeitante ao Imposto Especial do Jogo é apenas relativamente a este Imposto que dedicaremos a nossa atenção por contender directamente com as questões colocadas pelas partes neste recurso.

O Imposto Especial de Jogo encontra-se previsto nos artigos 84.º e seguintes da Lei do Jogo.

Em particular, o artigo 84.º da Lei do Jogo prevê o seguinte:

- 1 - As empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, o qual será liquidado e cobrado nos termos das disposições seguintes.
- 2 - Não será exigível qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da actividade referida no número anterior ou de quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão e pelo período em que estes se mantenham em vigor.
- 3 - Do imposto especial de jogo, 77,5 % constituem receita do Fundo de Turismo que, da importância recebida, aplica um montante igual a 20 % da totalidade do imposto especial de jogo na área dos municípios em que se localizem os casinos na realização de obras de interesse para o turismo, nos termos estabelecidos no capítulo x, e 2,5 % constituem receita do Fundo de Fomento

Cultural.

4 - O exercício por parte das empresas concessionárias de quaisquer actividades não abrangidas pelos n.ºs. 1 e 2 fica sujeito ao regime tributário geral.

Conforme resulta da disposição legal transcrita, 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.

Estamos perante um imposto e não de uma taxa ou contribuição especial, porque visando a tributação de um determinado rendimento, não lhe corresponde qualquer contrapartida directa ou indirecta cuja obrigação de prestar recaia sobre a administração, não havendo qualquer dimensão de bilateralidade no Imposto Especial do Jogo.

As empresas concessionárias das zonas de jogo encontram-se atualmente sujeitas ao regime fiscal previsto na designada “Lei do Jogo” -Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro - que teve a sua génese e foi aprovado ao abrigo de Lei de Autorização Legislativa, a Lei n.º 14/89, de 30 de Junho.

O Decreto n.º 14643, de 03/12/1927 apresenta-se como a primeira medida legislativa estruturada que veio regulamentar os chamados jogos de fortuna ou azar, actividade sobre a qual incidia uma secular proibição legal expressa, sujeita a uma repressão penal ineficaz, e que teve como principais objectivos reduzir ao mínimo os abusos que se estavam cometendo, tirar o máximo da receita do jogo, definir quem podia e não podia jogar e estabelecer as condições em que o mesmo poderia ser permitido, tendo em vista acautelar os interesses das famílias e cortadas mais cercas as tão apregoadas nefastas consequências do jogo, cfr. preâmbulo do Decreto n.º 14643. Com ele, o Estado regulamentou o exercício de uma actividade ilegal por natureza, por razões de ordem social e moral, tendo em vista a protecção do jogador e das famílias enquanto problema de saúde pública, exercer um controlo sobre os capitais e valores em circulação e reservar para si uma parte dos lucros gerados por tal actividade, que consignou, em parte muito substancial, ao financiamento do turismo.

Este regime legal foi sendo reformulado, mantendo contudo, no essencial, a sua roupagem original, por via do Decreto nº 36.889, de 29 de Maio de 1948 e do Decreto nº 41.562, de 18 de Março de 1958, sendo posteriormente revogado pelo Decreto-Lei n.º 48.912, de 18 de Março de 1969, sendo que, atualmente, o regime fiscal incidente sobre o jogo encontra-se previsto, no essencial, pelo

Decreto-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, alterado sucessivamente por diversos diplomas legais, cujas últimas alterações foram introduzidas pela Lei 114/2017, de 29/12.

Apesar da reformulação deste regime jurídico o mesmo continua a encontrar a sua justificação nas razões e fundamentos iniciais que levaram o Estado a proceder à sua criação.

Os jogos de fortuna e azar são uma actividade geradora de riqueza mas 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. Nessa medida, tratando-se de uma actividade especial à qual se encontram intimamente ligados efeitos sociais nocivos, próprios das adições, carece também de uma regulamentação especial, quer no que toca à sua própria existência e modo do seu exercício, quer no que respeita à sua contribuição para o bem comum, de forma directa ou indirecta, por via dos impostos e das contrapartidas pagas pelas concessões.

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 -.

Tal como referido pelo Prof.º Gomes Canotilho in O imposto especial sobre o jogo no contexto jurídico-constitucional fiscal, publicado na revista O Tributo, em 2007, no Rio de Janeiro, «O jogo apresenta-se, ainda hoje, como uma actividade de origem socialmente desviante, que o Estado optou por regulamentar em vez de simplesmente proibir por entender que, devido à sua incontornável existência, esta era a via que melhor protegia a sociedade e o interesse público. É também da génese social do jogo que devemos partir para analisar a origem da tributação da actividade. (...) substituiu-se a sanção penal do jogo pela sanção tributária, mais eficaz e proveitosa para o Estado.(...) A extrafiscalidade apresenta-se, também, como instrumento legitimador dos desvios ao parâmetro material dos impostos, ou seja, ao parâmetro que determina a medida em que cada cidadão deve contribuir para os encargos públicos, o qual deve ser norteadado pela capacidade contributiva.»

A impugnante, sendo uma entidade empresarial, não tem no

sistema fiscal português, como de resto as empresas congéneres na União Europeia e no mundo ocidental, um tratamento igual às demais empresas. Está dispensada de pagar IRC e de "qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício dessa actividade (...) ou de quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão e pelo período em que estes se mantenham em vigor", art. 84.º, n.º 2 do DL n.º 422/89, de 02 de Dezembro, para além do imposto de jogo. A impugnante como as menos de uma dezena de empresas congéneres é tributada em imposto sobre o jogo e não é tributada, a nível estadual ou local, não só pela actividade que desenvolve nos casinos que explora mas, também, nas unidades empresariais, como hotéis, que explora em cumprimento do contrato de concessão que assinou. Não se encontra, por isso, neste âmbito, sujeita aos princípios e regras que enformam os restantes impostos que incidem sobre o rendimento ou património. 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, como não indica quais sejam as necessidades financeiras do Estado que hão-de ser satisfeitas pelo sistema fiscal, nem o que seja uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, que apenas se poderá aferir, em conjugação com outros preceitos constitucionais tendo em conta a concreta realidade social, económica e financeira.

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.

Não há exigência constitucional de tributar obrigatoriamente as empresas, nem mesmo as que estejam sujeitas a IRC, apenas pelo seu lucro real, ainda que, por princípio, os sujeitos passivos de IRC devam ser tributados pelo lucro líquido ou efetivo.

Os “impostos, também, com fins extrafiscais”, justamente porque prosseguem predominantemente objectivos de natureza económica e social, não se integram na constituição fiscal, mas antes na constituição económico-fiscal, permitindo que não se lhes aplique, ao menos integralmente, os princípios e preceitos constitucionais da “constituição fiscal” nomeadamente da igualdade fiscal a aferir pela capacidade contributiva sem prejuízo de sempre haverem de observar como seus limites materiais o respeito pelos direitos fundamentais, que implicam a proibição do confisco e necessidade

de suficiente justificação da norma, a observação dos princípios da proporcionalidade entre os objectivos prosseguidos e a punção fiscal, da proibição do excesso, na medida em que afectem posições jusfundamentais dos particulares (sejam estes contribuintes, beneficiários ou terceiros, mormente concorrentes), e da proibição do arbítrio.

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

Aponta ainda a impugnante que o legislador, ao configurar o imposto do jogo, fê-lo de modo a incidir sobre o rendimento bruto, estabelecendo uma presunção inilidível de que esse rendimento bruto era o rendimento real, o que configura uma patente inconstitucionalidade.

Não se divisa na legislação sobre o imposto de jogo o estabelecimento da dita presunção ou da sua característica de ser inilidível. O legislador não disse que tributaria o rendimento real, e, como antes referimos, a tanto também não está obrigado, em sentido estrito, nem relativamente a esta como nem relativamente às demais empresas.

O imposto especial sobre o jogo, é, como resulta da sua denominação, um imposto especial que se destaca na sua regulamentação genérica das demais actividades económicas. Como outros impostos especiais, por exemplo o imposto especial sobre o álcool e bebidas alcoólicas, de génese europeia, assume uma regulamentação própria atenta a sua vocação de condicionante da actividade

A sua regulamentação é própria, exclusiva e inadaptável a outra realidade, porque não há outra realidade que lhe seja comparável. Realidades próximas encontram-se na exploração de apostas hípias mútuas de base territorial, nos jogos e apostas online cujo regime jurídico consta do anexo ao DL 68/2015, de 29 de Abril mas a tributação é divergente umas vezes quanto aos factos tributários, noutras quanto à base tributável, constituída numa situação pela aposta, noutras pelo prémio, noutras a aposta e o prémio simultaneamente, quanto às taxas, ao passo que nos jogos nos casinos não se tributa nem o prémio nem a aposta.

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 que passaremos, por facilidade de expressão a referir “Lei do Jogo” (LJ). 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.

Nos jogos bancados, em que o jogo se desenrola contra “o

banqueiro” e em que aquilo que os jogadores ganham corresponde ao que perde “o banqueiro” e vice-versa, determina o art.º 87.º relativamente à impugnante que ele se calcula:

- a) Quanto ao capital em giro inicial, o utilizado no mês anterior, constante dos respectivos registos;
 - b) Quanto ao lucro bruto das bancas, pela aplicação de 21% e 35% sobre o capital em giro inicial a que se refere a alínea a) consoante estejam em causa bancas simples, ou duplas, respectivamente.
- Assente numa tributação e cálculo complexo, acompanhamos a impugnante quando diz que o imposto é sempre uma percentagem sobre o capital em giro inicial. Mas o capital em giro inicial não é o lucro bruto da empresa, nem é o seu rendimento real, não é um rendimento normal, nem é o lucro bruto deduzido das despesas suportadas pela impugnante com o funcionamento do casino e das demais actividades que exerce em cumprimento do contrato de concessão que assinou com o Estado.

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. Para além disso, como se trata de jogo de fortuna e azar, dias haverá que os jogadores ganhem mais e dias em que ganhem menos. Por outro lado se disponibilizar um capital muito baixo desincentivará os jogadores a irem ao seu casino porque o risco de ganharem é menor e menos «estimulante». O capital em giro inicial é, diríamos, «a alma do negócio» onde a sorte e conhecimento do mercado pelo empresário, a capacidade de correr riscos lhe darão maiores ou menores ganhos, mas não se confunde com a receita bruta. Esta apurará a impugnante no fim dos jogos quando subtrair ao valor que disponibilizou para o jogo os prémios que pagou aos jogadores, obtendo a receita líquida quando àquela deduzir todas as despesas suportadas com a actividade. Não é um rendimento normal como no regime simplificado em que o Estado espera que o contribuinte declare as receitas, que são diversas dos investimentos, e lhe abate um valor fixo que considera normal para as despesas suportadas com a actividade. A semelhança com este regime é apenas que como o contribuinte declara as receitas que recebeu, no regime simplificado, a impugnante escolhe, declara e regista o capital em giro inicial diariamente, para efeitos de cômputo do imposto especial sobre o jogo e para abertura das salas de jogo – art.º 53.º, n.º 1 da LJ. Não há qualquer presunção, muito menos inilidível pelo que cai o argumento da sua pretensa violação do disposto no art.º 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa. Há uma escolha da impugnante do capital que vai usar no jogo diariamente, uma declaração e um registo do

capital em giro inicial, que pode alterar-se todos os dias e depende exclusivamente dos objectivos de negócio da impugnante. Não há qualquer discricionariiedade 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, isto é, tendo em conta alterações posteriores a essa declaração sobre o capital em giro, como decorre do art.º 53.º da LJ.

Trata-se, como refere o Prof.º Canotilho no artigo citado «de garantir a fiscalização e o controlo da actividade de jogo, por a mesma apresentar riscos sociais, e de obrigar as concessionárias que auferem lucros da exploração dessa actividade a contribuir para o desenvolvimento turístico das zonas onde se situam os casinos». O imposto serve ainda, dentro da mesma finalidade extrafiscal para controlar a prática antissocial de jogo de garantir o compromisso da impugnante em não fomentar de modo incontrolável o jogo, que o legislador quer contido pois, se é certo que quanto mais elevado for o capital em giro, maior probabilidade terá de incentivar os jogadores a jogar, motivados pela possibilidade de obtenção de maiores prémios, também isso acabará por determinar o pagamento de maior volume financeiro de imposto. Deixa, assim o legislador na mão da impugnante, por ser um especialista nesta matéria, a manutenção de um equilíbrio entre proporcionar condições de que o jogo se realize e colocar limites ao volume de jogo que conduzirá a impugnante a pagar mais impostos, gerindo uma actividade que ela conhece, sabe como funciona, dentro de um parâmetro de risco inerente ao seu negócio.

O legislador mantém-se alheado, nestes casos, do que ganham/perdem os jogadores, contrariamente ao que faz na compra e venda de títulos no mercado de valores mobiliário por exemplo, numa escolha a que não será indiferente o diverso posicionamento do Estado entre fomentar a actividade económica e financeira das empresas, no primeiro caso, e constranger a prática dos jogos de fortuna e azar no segundo. Outros figurinos de tributação do jogo poderiam ter sido adoptados como ocorre em Espanha e nos USA que tributam o que será um rendimento «normal» correspondente ao lucro bruto deduzido de um valor que se tem por adequado às despesas suportadas pelas concessionárias dos casinos.

Contrariamente ao alegado, 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. O legislador segue indiferente ao valor do lucro – receita líquida que a impugnante auferir do exercício da sua actividade – optando por colocar a impugnante na posição de entidade que também controla o jogo – fomentando e restringindo-o – na exacta medida dos seus próprios interesses económicos e financeiros. O mecanismo aqui expresso não é de determinação da matéria colectável por métodos directos, indirectos ou por presunções. Não assenta na contabilidade das empresas e registo das suas operações económicas com custos a contraporem-se a receitas. Não há facturação dos prémios recebidos pelos jogadores, nem estes são o preço do serviço recebido, porque o prémio do jogo tem uma diversa natureza.

A natureza extrafiscal do imposto de jogo impõe apenas, nos termos constitucionais, a convocação do princípio da proporcionalidade e não, também o da capacidade contributiva ou da igualdade tributária.

O princípio da proporcionalidade, hoje aceite como princípio geral de direito, com consagração constitucional é um princípio conformador dos actos do poder público, art.º 266.º da Constituição da República Portuguesa, e, entre muitos outros, Acórdão n.º 484/00 do Tribunal Constitucional, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos>: “o princípio da proporcionalidade aplica-se a todas as espécies de actos dos poderes públicos. Vincula o legislador, a administração e a jurisdição”.

Será o mesmo respeitado na medida em que qualquer limitação de bens, interesses, direitos ou valores subjectivos se revelar idónea e necessária para atingir fins legítimos e concretos que são o objectivo de tal limitação num confronto axiologicamente tolerável com tais fins. Desdobrado nos subprincípios da adequação ou idoneidade, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito exige que por recurso a critérios empíricos e qualitativos a limitação em causa se apresente capaz de atingir o fim com ela visado (adequação/idoneidade), escolha das medidas adequadas a menos lesiva ou onerosa para o cidadão (necessidade), e o sacrifício por ela imposto pela medida seja normativo-axiologicamente admissível numa ponderação normativa orientada pelas possibilidades normativas do sistema, principalmente por aquelas que nos fornecem princípios, de bens, interesses e valores (proporcionalidade em sentido estrito.)

Deste modo, não só porque não existem as presunções grosseiras e inilidíveis de rendimento da impugnante que esta invoca como fundamento da violação do princípio constitucional da proporcionalidade, mas por, em concreto, o imposto de jogo, tendo

em conta a sua natureza extrafiscal analisada, ser uma medida adequada, necessária e proporcional em sentido estrito, não emerge qualquer violação do princípio constitucional da proporcionalidade.
Improcede, pois, este fundamento de recurso.

2- Ilegalidade das liquidações porque o referido Decreto-Lei n.º 422/89, é inconstitucional na medida em que 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, ficando, assim, ferido o princípio da legalidade, na sua vertente de reserva de lei material

Entende a Recorrente que “o princípio da legalidade, na sua vertente de reserva de lei, é violado através [de uma] deslegalização, ao atribuir-se à autoridade administrativa a competência para fixar um elemento essencial do imposto”, uma vez que nos termos desta reserva “a lei tem de conter a disciplina tão completa quanto possível das matérias indicadas no n.º 2 do art.º 103.º da Constituição – a incidência, as taxas, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.

Para a Recorrente, visto que não há nas máquinas automáticas um capital em giro sendo este fixado pelo Turismo de Portugal, IP, existe uma “delegação do poder ou da faculdade de fixação da base de incidência do imposto em acto administrativo”, em violação dos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição. Não se vislumbra existir qualquer ilegalidade pelo facto de o valor a atender para efeito de imposto, nas máquinas automáticas, ser fixado por acto administrativo (artigo 87.º, al. c) e b) da Lei do Jogo), nos termos do disposto nos artigos 103.º, n.º 2 e 65.º, n.º 1, al. i) da CRP.

Na verdade, 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.

A tributação em sede de imposto especial de jogo relativamente às máquinas automáticas encontra-se definido no art.º 87.º da LJ indicando que as máquinas automáticas ficam sujeitas ao regime dos jogos bancados, sendo-lhes aplicadas as bases fixadas para os jogos praticados em bancas simples, isto é, o capital em giro inicial, tendo em conta o disposto no art.º 85.º, n.º 1, a) da LJ.

Em causa está o seguinte texto do preceito:

«C) Máquinas automáticas - as máquinas automáticas ficam sujeitas ao regime dos jogos bancados, com as seguintes especialidades:

- a) São-lhes aplicadas as bases fixadas para os jogos praticados em bancas simples;
- b) A Inspeção-Geral de Jogos fixa anualmente, de harmonia com as respectivas características e as circunstâncias que se verifiquem nas explorações, o capital que deve considerar-se, para efeitos tributários, como capital em giro inicial;
- c) O capital a qual se refere a alínea anterior é fixado em relação a cada máquina oferecida à exploração ou, a solicitação da concessionária, por grupos de máquinas, sendo, nesta última hipótese, o imposto devido em relação ao referido capital, ainda que não funcionem todas as máquinas do grupo respectivo.».
- Nos jogos bancados o cálculo do imposto suporta-se em duas variáveis: Capital de giro e lucro bruto das bancas (n.º 1, A) e B) do art.º 87.º LJ). As máquinas automáticas não têm um capital de giro, no sentido antes apontado de haver formal e diariamente uma oferta «da casa» relativamente às apostas que podem ser efectuadas em cada máquina. Estas funcionam num continuum, seguindo uma programação informática de que estão dotadas, em que os apostadores verdadeiramente jogam «contra a casa» na medida em que podem fazer as apostas que entenderem e receberão os prémios que lhes forem atribuídos pelo programa informático sendo que quanto mais ganharem mais perde «a casa» e quanto menos ganharem, mais arrecada a «a casa» de receita bruta. Em conformidade com este funcionamento não indica o artigo que a «A Inspeção-Geral de Jogos fixa anualmente, de harmonia com as respectivas características e as circunstâncias que se verifiquem nas explorações, o de giro inicial», como ocorre com os jogos bancados e que corresponde às ofertas «da casa» diariamente anunciadas e registadas – art.º 53.º da LJ – mas apenas «o capital que deve considerar-se, para efeitos tributários, como capital em giro inicial» e que nas máquinas automáticas apenas tem em conta o lucro bruto das bancas registado no mês anterior dado que, como aceita a recorrente não há capital em giro inicial anunciado para as máquinas automáticas ou grupo de máquinas automáticas. O lucro bruto das máquinas automáticas tem, por natureza em consideração as respectivas características e as circunstâncias que se verifiquem nas explorações dado que ele decorre do programa informático instalado em cada uma conjugado com as apostas que nelas forem praticadas.
- Todos os valores indicados, capital em giro inicial e lucro bruto são alvo de registo efectuado pelos serviços da impugnante e fiscalizados pela Inspeção-Geral de Jogos, pelo que o cálculo do imposto é efectuado aplicando as percentagens previstas na lei a estes valores, sem que a impugnante haja indicado que há erro nessa contabilização. Não estamos face a qualquer actuação arbitrária do órgão administrativo que permite que acabe por fixar o

imposto que entender. Estamos perante um acto administrativo estritamente vinculado à lei, assente nos registos contabilizados pela impugnante e com total ausência de discricionariedade por parte da administração quanto à sua determinação.

O princípio da legalidade fiscal – tipicidade dos impostos - desdobra-se no princípio de reserva de lei formal – apenas a Assembleia da República pode criar impostos – e o princípio de reserva material – a lei terá que indicar de forma clara, pormenorizada, e precisa os elementos essenciais dos impostos. De acordo com o mesmo artigo a Inspeção-Geral de Jogos fixa anualmente, em relação a cada máquina oferecida à exploração ou, a solicitação da concessionária, por grupos de máquinas, de harmonia com as respectivas características e as circunstâncias que se verifiquem nas explorações, o capital que deve considerar-se, para efeitos tributários, como capital em giro inicial. Perante este normativo sabe-se como é calculado o imposto relativamente a cada máquina ou conjunto de máquinas pese embora de cálculo complexo e seguindo uma fórmula constante da lei, à semelhança do que ocorre na determinação do valor patrimonial tributário dos imóveis, por exemplo. Que consta da lei, é uma evidência, assim se cumprindo o princípio da legalidade fiscal, na sua vertente de reserva material. A impugnante sabe como será calculado o imposto nada sendo criado arbitrária ou discricionariamente pela Inspeção-Geral de Jogos. Suportado no capital em giro inicial cuja eleição, como já analisamos, visa um sistema de balanços e contrabalanços que impeça o fomento, pelo menos exponencial, da procura que a partir de certo nível acabará, também por penalizar a impugnante, responsabiliza esta pela declaração inicial de qual o capital que disponibiliza para o fomento do jogo. Trata-se de uma base de incidência variável mas cuja variação depende da declaração da impugnante, não de discricionariedade administrativa, em função dos prémios que anuncia, presume irá pagar e a expectativa de receita que configura possível que, como, em todos os negócios, se concretizará, ou não, provavelmente se alcançará nuns dias e noutros não. Os prejuízos de um dia ou época serão compensados por lucros passados ou futuros como em qualquer outra relação negocial em que o empresário prevê obter lucros sem que possa recusar arcar, também com alguns prejuízos. Os serviços de Inspeção de jogos controlam esta base de incidência que é criada exclusivamente pelas expectativas de negócio da impugnante.

Cumprido igualmente se mostra o princípio da legalidade fiscal na vertente de reserva de lei uma vez que estamos 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 da fortuna ou azar – de cujo sentido e extensão destacaremos particularmente o seu n.º 5, a):

5) Definir o sistema fiscal aplicável ao exercício da actividade do jogo, bem como a outras a que as empresas concessionárias das zonas de jogo estejam obrigadas nos contratos de concessão:

a) Fixando a base da incidência do imposto especial de jogo, bem como as taxas aplicáveis quanto aos jogos bancados e não bancados, matéria em que não se pode inovar em resultado de compromissos contratuais existentes;».

Se numa leitura superficial poderíamos dizer estamos perante uma autorização legislativa de contornos abertos que permitiria ao Governo conformar o sistema fiscal como bem entendesse, a última frase da alínea a) referida coloca todos os limites possíveis a qualquer inovação/alteração legislativa governamental ao indicar que o que estava estabelecido e, era do conhecimento da Assembleia da República, do Governo e das empresas concessionárias, bem como do público em geral por os contratos de concessão estarem publicados em Diário da República, no caso da impugnante - contrato celebrado em 29 de Dezembro de 1988, publicado no Diário da República, 3ª Série, n.º 37, de 14 de Fevereiro de 1989, contrato esse objecto de revisão em 14 de Dezembro de 2001, publicado no Diário da República, 3ª Série, n.º 27, de 1 de fevereiro de 2002 – nos compromissos contratuais estabelecidos, não podia sofrer alterações. A técnica legislativa adoptada, cautelosamente fez incorporar na autorização legislativa os compromissos contratuais existentes em matéria de incidência e de taxas, e demais elementos essenciais do imposto com valor equiparado a sua integral transcrição na lei de autorização legislativa, em tudo o que esta não tenha derogado, obviamente. Não se tratou de permitir que o imposto fosse negociado ou passasse a ter uma base contratual, antes, conhecedora das cláusulas contratuais já firmadas entre o Estado e as concessionárias, com aprovação legislativa, a Assembleia da República exercendo o poder legislativo em matéria da sua competência decidiu importar tais cláusulas e indicar que se manteriam e não podiam sofrer alteração.

Além disso, o DL n.º 422/89 não surge “ex novo”, isto é, com este DL o Governo não legislou pela primeira vez sobre esta matéria, fê-lo, tal como definido pelo artigo 1º da Lei n.º 14/89 para proceder à revisão da legislação que disciplina a exploração e prática dos jogos de fortuna ou azar em casinos, ou seja, para adaptar a anterior legislação às novas exigências da sociedade, modernizando-a e tornando-a mais actual, como dá nota, logo no início, o seu preâmbulo quando se refere que “A disciplina actual do jogo consagra algumas soluções que carecem ser adaptadas às

alterações de natureza sócio-económica verificadas nos últimos anos e, fundamentalmente, à função turística que o jogo é chamado a desempenhar, designadamente como factor favorável à criação e ao desenvolvimento de áreas turísticas”, visando, essencialmente, proceder à actualização de uma legislação que se encontrava em vigor e que já contava com cerca de 20 anos.

Tal autorização legislativa, no que toca ao regime fiscal, teve como base legal o disposto nos artigos 106.º, n.º 2 (os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes), 168.º, n.º 1, al. i) e 168.º, n.º 2 (as leis de autorização legislativa devem definir o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização) todos da CRP, na versão em vigor à data da edição da lei de autorização, 30.06.1989. A lei de autorização legislativa «(...) está condicionada a definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização (artigo 165.º, n.º 2, da CRP)... O objeto consiste na enunciação da matéria sobre a qual a autorização vai incidir, podendo ser feita por mera remissão ou de forma indireta ou até implícita, quer por referência a atos legislativos preexistentes, quer por decorrência dos princípios e critérios diretivos aplicados a uma matéria genericamente enunciada ou a matérias conexas; o sentido da autorização legislativa está associado a uma exigência de princípios e critérios orientadores da ação do Governo e deverá permitir compreender a finalidade da concessão dos poderes delegados na perspetiva dinâmica da intenção das transformações a introduzir na ordem jurídica vigente; e a extensão da autorização refere-se a aspetos da disciplina jurídica daquelas matérias que vão ser objeto de modificação...”, cfr. acórdão do TC n.º 137/2017.

A extensão da autorização legislativa especifica quais os aspetos da disciplina jurídica da matéria em causa sobre que vão incidir as alterações a introduzir por força do exercício dos poderes delegados e distingue-se de outros requisitos constitucionais enunciados no n.º 2 do artigo 165.º, como o objeto ou o sentido da autorização. A extensão da autorização refere-se a aspetos da disciplina jurídica daquelas matérias que vão ser objeto de modificação (cfr. o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 358/92)”, cfr. ac. do TC n.º 125/2015 e ainda ac. n.º 414/96.

O sentido da autorização legislativa, como um seu limite interno, está associado a uma exigência de princípios e critérios orientadores da ação do Governo e deverá permitir compreender a finalidade da concessão dos poderes delegados na perspetiva dinâmica da intenção das transformações a introduzir na ordem jurídica vigente.

Por seu turno, o objeto e a extensão da autorização constituem elementos destinados a delimitar as fronteiras dos poderes que vão ser alvo da delegação. O objeto consiste na enunciação da matéria

sobre a qual a autorização vai incidir, podendo ser feita por mera remissão ou de forma indireta ou até implícita, quer por referência a atos legislativos preexistentes, quer por decorrência dos princípios e critérios diretivos aplicados a uma matéria genericamente enunciada ou a matérias conexas.

O objecto e a extensão da autorização, da Lei de autorização, devem ser sempre respeitados e cumpridos, ainda que não se trate de legislar em matéria nova, ainda que apenas se trate de alteração de regime jurídico pré-existente.

Porém, quando não se trate de legislar em matéria nova, "...é de aceitar que – depois da revisão constitucional de 1982 – as leis de autorização legislativa para a criação de impostos devem igualmente autorizar a fixação da incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes explicitando o objecto, o sentido e a extensão da autorização (artigos 103º n.º 2 e 165º n.º 1 alínea i) e n.º 2 CRP). O que se passa é que, quando a autorização legislativa se reporta já não à criação, mas à alteração do regime jurídico de um imposto já existente, parece seguro que bastará que a respectiva lei explicita, com o detalhe exigido pelo n.º 2 do citado artigo 165º da Constituição, apenas as alterações que se pretende introduzir naquele regime, sendo obviamente dispensável que enumere o objecto, o sentido e a extensão da autorização quanto aos aspectos que se mantêm inalterados. Assim se compreende, por exemplo, que se aceite que um diploma não autorizado inclua a regulamentação tributária já em vigor, mesmo a respeitante a matéria incluída na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, sem que, com isso, enferme de incompetência orgânica (cfr., embora quanto a outras matérias, os Acórdãos n.ºs 26/2001, 90/2004 ou 340/2005, in DR, II série, de 5 de Junho de 2001, de 16 de Março de 2004 e de 29 de Julho de 2005, respectivamente).

A circunstância de não ocorrer inovação substantiva do regime, quer na sua totalidade, quer quanto a aspectos específicos, permite que a lei tributária se não submeta às mesmas exigências de competência impostas pela Constituição quanto à criação dos impostos, e à fixação da incidência tributária, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes", cfr. acórdão do TC n.º 608/2006.

Aplicando estas regras e princípios à leitura que se faz da Lei de autorização legislativa em questão, podemos concluir que na mesma foi suficientemente individualizado o objecto, o sentido e a extensão no que toca à autorização legislativa ao Governo, abrangendo as regras fiscais, a revisão da lei anterior actualizando-a, os limites impostos pelos contratos de concessão e bem assim a não possibilidade de criar um regime legal diferente e inovatório. Cumprida está, suficientemente a reserva de lei da Assembleia da

República em matéria de imposto especial de jogo com a «blindagem» da inovação, na medida em que o elemento essencial do imposto - a incidência - aliás, expressamente referido no nº 2 do artº 103º da Constituição - é fixado por lei.

A entidade administrativa a quem são cometidas as tarefas de determinar o capital que servirá de medida para o imposto a pagar, actua segundo regras estritas, sem qualquer margem de escolha nas operações que realiza, tratando-se, por isso, de actividade estritamente vinculada à lei tendo sempre em vista a função extrafiscal inerente à arrecadação da receita. E só assim é que se consegue que o valor a atender para efeitos de aplicação das taxas e cálculo do imposto mantenha alguma correspondência com a realidade e se mantenha actual.

Podemos, portanto, concluir que improcede também o recurso com o analisado fundamento.

3- Ilegalidade das liquidações porque a Lei do Jogo é 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

Insurge-se também a recorrente contra o que considera ser uma frontal violação do princípio da igualdade dado que os artºs 85º, 86º e 87º da Lei do Jogo, fixam diferentes taxas de imposto para as diversas concessões do jogo e, portanto, para os diversos contribuintes que se dedicam a essa actividade pelo que um contribuinte que explora a actividade do jogo numa determinada zona terá, ou poderá ter, uma taxa de tributação superior a um contribuinte que explore a mesma actividade em outra zona, acrescentando que tal diferenciação entre contribuintes e entre impostos a pagar só pode ser feita de acordo com a realidade económica demonstrativa da capacidade contributiva e não pela diferenciação, sem mais, sem critérios, com base nas zonas de exploração da actividade, e com a aplicação de diferentes taxas. Existem de facto diversas taxas aplicáveis a diversas empresas concessionárias de casinos em diversos locais do país. Não repetiremos o que antes dissemos sobre a irrelevância para a tributação do jogo e a sua conformidade constitucional, nas situações sob análise, do princípio da capacidade contributiva, para que remetemos uma vez mais dada, a sua integral aplicação à análise deste princípio constitucional sob o prisma ora delineado. Analisando o espectro geográfico das taxas verificamos que as empresas concessionárias dos casinos da Póvoa de Varzim, Figueira da Foz, Estoril e Espinho pagam as mesmas taxas que são superiores às aplicadas aos casinos do Algarve, por um lado e

aos casinos de Troia, Vidago/Pedras-Salgadas e Porto Santo. São os objectivos extrafiscais do imposto especial de jogo em que grande parte das receitas estão consignadas ao fomento do turismo que justificam o tratamento discriminatório dos casinos tributando mais pesadamente aqueles que são mais antigos e se encontram implantados em áreas com grande desenvolvimento turístico - Póvoa de Varzim, Figueira da Foz, Estoril e Espinho – seguido pelo casino do Algarve que é um foco de atracção do turismo internacional – com grande destaque dos casinos implantados em zonas em que o turismo é ainda uma actividade débil - Troia, em zonas periféricas do país e da EU – Porto Santo, e em zonas do interior - Vidago/Pedras-Salgadas.

Com o princípio da igualdade fiscal ínsito nos artigos 13º e 103º, n.º 2 da CRP pretendeu o legislador que se trate de forma igual o que for igual e de forma diferente o que for diferente. A igualdade prevista em tais incisos legais não conduz a que se trate todos os contribuintes de forma igual, sem atentar nas características concretas em que os mesmos exercem a sua actividade, ou que sejam privilegiados/prejudicados uns contribuintes em relação a outros, exige sim, que cada um contribua de acordo com as suas possibilidades e circunstâncias. Na expressão do Tribunal Constitucional, Acórdão n.º 39/88 disponível em

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos>: “A igualdade não é, porém, igualitarismo. É, antes, igualdade proporcional. Exige que se tratem por igual as situações substancialmente iguais e que, a situações substancialmente desiguais, se dê tratamento desigual, mas proporcionado: a justiça, como princípio objectivo, ‘reconduz-se, na sua essência, a uma ideia de igualdade, no sentido de proporcionalidade’

O princípio constitucional da igualdade é princípio material, com objectivos a atingir no futuro de nivelação do desenvolvimento e da riqueza que percorre estágios de diferenciação para tratar de forma desigual o que é desigual, impulsionando o desenvolvimento das regiões economicamente mais deprimidas com o apoio daquelas que já atingiram níveis mais prósperos num desenho programático concertado de atingir um nível de bem-estar mais elevado para todo o território nacional, neste caso usando o fomento do turismo como factor impulsionador. Tendo em conta os dados disponíveis sobre o desenvolvimento turístico das áreas referidas, e, sem que a impugnante aponte elementos que os anulem, concluímos que se mostra legitimada a diferenciação de tributação apontada por ela se basear 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 promoção da actividade turística.

Improcede, pois o recurso com o analisado fundamento.

4- Ilegalidade das liquidações por não estarem fundamentadas, limitando-se o Turismo de Portugal a indicar o imposto a pagar

A fixação do capital em giro encontra-se completamente determinada na lei, como referimos.

Sobre a fundamentação do acto de liquidação impugnado refere-se a alínea j) da matéria provada indicando que

«Para o mês de Maio de 2013, o Instituto do Turismo, IP, através da “NOTIFICAÇÃO Nº 243/2013”, de 02/05/2013, notificou a impugnante que “(...) o capital em giro inicial para vigorar em todas as máquinas automáticas do Casino da Póvoa de Varzim, durante o mês de maio de 2013 é de €780,00 (...), com início no dia 3 de maio (inclusive)” (cf fls. não numeradas do PA).»

A fundamentação do acto de liquidação é sintética indicando o seu fundamento legal, o mês a que respeita, a forma de pagamento e suporta-se, nos termos legais em dados fornecidos pela impugnante a que se aplica o método de cálculo previsto na lei.

Assim, mostram-se preenchidos os requisitos de fundamentação do acto de liquidação em termos formais, sem prejuízo de ser desejável que o acto de liquidação seja menos hermético e mais descodificado. A impugnante ficou a saber qual o montante que lhe é exigido e que o mesmo se refere a imposto de um determinado mês, suportado nos fundamentos legais indicados e que se repetem todos os meses.

Improcede, pois, o recurso com o analisado fundamento.

5 – Fixação mensal/anual do capital de giro das máquinas de jogo

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.

Nos termos do disposto no art.º 85.º da LJ a fixação do capital em giro das máquinas de jogo é feita anualmente. Porém, o imposto especial do jogo é pago, em relação a cada mês, até ao dia 15 do mês seguinte na tesouraria da Fazenda Pública do município respectivo, mediante guia emitida pela Inspeção-Geral de Jogos, a enviar à repartição de finanças competente, pelo que o montante anual fixado definitivamente sempre tem que ser dividido em 12 parcelas.

Para o cálculo do imposto de jogo é tido em conta o capital em giro inicial, utilizado no mês anterior, constante dos respectivos registos – art.º 87.º, n.º 1 A, a) da LJ. Assim, muito embora a lei, relativamente às máquinas automáticas, fale em fixação anual do capital que deve considerar-se, para efeitos tributários, como capital em giro inicial, de harmonia com as respectivas

características e as circunstâncias que se verifiquem nas explorações, - art.º 87, n.º 1 - C, b) da LJ, esta fixação anual não prescinde de uma prévia fixação mensal provisória que tem em conta o capital em giro inicial utilizado no mês anterior.

As deliberações do Turismo de Portugal referidas na matéria de facto referem-se a uma avaliação do capital em giro inicial, nos primeiros três dias de cada mês e, ao longo do ano, propondo-se promover, sempre que necessário o respectivo ajustamento, fundamentando esta avaliação nas variações acentuadas nos resultados por máquina ou grupo de máquinas, em ganhos de auditoria permanente, de determinação do valor da contrapartida de planeamento financeiro de tesouraria e estabilidade orçamental sem que delas resulte que não sejam apenas uma forma de atingir a fixação anual de modo mais exacto através de uma avaliação mensal. Assim estaremos perante uma avaliação mensal que poderá corresponder a uma fixação mensal provisória que será corrigida, quando for caso disso, pela fixação anual definitiva, que as engloba.

Todos os dados para contabilização do imposto se suportam em registos minuciosos, diários, fáceis de rever, desde que analisados, o que poderá ser efectuado pelas instâncias, mas não pode ser colocado perante este Supremo Tribunal Administrativo que tem apenas poderes cognitivos em matéria de direito.

Neste particular, qualquer concreto erro na determinação do capital em giro depende de produção de prova, não efectuada nestes autos. O mesmo ocorre sobre se nessa determinação foram ou não tomadas em consideração as características das diversas máquinas de jogo e das circunstâncias concretas verificadas na sua utilização, como a lei impõe. Para conhecimento de ambas as questões necessário teria sido evidenciar os concretos erros ou desconformidades praticadas, factos nunca alegados no processo e, por isso, fora do objecto do recurso.

Improcede, pois, o recurso com os analisados fundamentos.

A sentença recorrida não enferma, pois, dos erros de julgamento que lhe vêm apontados pelo que, com a presente fundamentação, se impõe a sua confirmação.”.

*

3.2. Uma vez que este STA apreciou já esta questão no mencionado acórdão dispensa-se o pagamento do remanescente da taxa de justiça.

*

4. Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 20 de Dezembro de 2018. – António Pimpão (relator) –
Francisco Rothes – Aragão Seia.