

Micaela MONTEIRO LOPES

O (incontroverso) imposto especial de jogo

DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(35\)2024.ic-16](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(35)2024.ic-16)

Secção I

Investigação Científica*

* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review* / The articles in this section have undergone a blind peer review process.

O (incontroverso) imposto especial de jogo

The (undisputed) gambling tax

Micaela MONTEIRO LOPES¹

RESUMO: A atividade de jogo tornou-se lícita no final dos anos vinte do século passado por meio do Decreto n.º 14643, de 3 de dezembro de 1927. Com o intuito de sancionar uma atividade que se considerava imoral, aquele diploma criou o imposto de jogo e destinou a receita por si arrecadada ao financiamento de infraestruturas e projetos turísticos, enriquecendo e diversificando, assim, a oferta turística local. Pese embora ainda se encarem os casinos como uma das principais causas da adição e do infortúnio, é impossível deles dissociar um vasto leque de efeitos benéficos já que, como entidades promotoras do entretenimento e do espetáculo, se apresentam como os grandes responsáveis pelo crescimento das regiões nas quais se encontram instalados. Denominado, atualmente, imposto especial de jogo, as metamorfoses jurídico-económicas que desde então tiveram lugar pouco alteraram as suas características essenciais. Porém, apesar de se afigurar como fundamental na estratégia de desenvolvimento da economia nacional, as suas singularidades impõem que seja levada a efeito uma cuidada análise sob a ótica fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: turismo; imposto especial de jogo; extrafiscalidade; consignação de receita.

ABSTRACT: The gambling activity became lawful in the late 1920s through Decree No. 14643, dated December 3, 1927. With the aim of sanctioning an activity considered immoral, that decree created the gambling tax and allocated the revenue collected to the financing of infrastructure and tourist projects, thus enriching and diversifying the local tourism offer. Despite casinos still being viewed as one of the main causes of addiction and misfortune, it is impossible to dissociate them from a wide range of beneficial effects since, as promoters of entertainment and spectacle, they are seen as the main drivers of growth in the regions where they are located. Currently known as the special gambling tax, the legal and economic metamorphoses that have taken place since then have hardly altered its essential characteristics. However, despite being crucial in the national economy's development strategy, its singularities require a careful analysis from a fiscal perspective.

KEYWORDS: tourism; gambling tax; extra-fiscal measures; revenue earmarking.

1. Metodologia da investigação

Ambicionámos realizar uma análise abrangente do regime fiscal incidente sobre a atividade de jogos de fortuna ou azar e, adicionalmente, examinar, de forma detalhada, o impacto da consignação da receita proveniente do imposto

¹ Assistente Convidada do ISCAL - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Doutoranda em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Bolseira de investigação pela Fundação para a Ciência e Tecnologia.

especial sobre o jogo no desenvolvimento do setor turístico das regiões onde se encontram localizados os casinos.

No que concerne à metodologia de investigação, predomina uma abordagem dedutiva levada a efeito não só através de uma minuciosa investigação das fontes legislativas que ao longo do tempo nortearam a atividade de jogo em Portugal, como também do estudo de jurisprudência atinente às problemáticas que têm vindo a ser levadas a juízo. Já as questões atinentes à natureza das contrapartidas anuais, ao carácter extrafiscal do imposto e à legitimidade de este ser um regime que se afasta da tributação pelo rendimento real constitucionalmente consagrada, requereram uma abordagem indutiva. Neste sentido, as observações são meticulosamente examinadas e interpretadas para a formulação de conclusões capazes de responder adequadamente aos quesitos suscitados.

2. O jogo como atração turística

O turismo assume-se como um sector económico de incontornável relevância que tem vindo a impulsionar o Estado a orientar as suas políticas para afirmar Portugal como um destino turístico de qualidade. No que à promoção e ao desenvolvimento turístico diz respeito, é indubitável a importância que a regulamentação do exercício da atividade do jogo de fortuna ou azar – que remonta ao final dos anos vinte do século passado –, assume. É, ainda, responsável por promover, de forma significativa, a criação de postos de trabalho em diversas áreas económicas, tais como a hotelaria, a restauração ou os transportes. Porém, o desenvolvimento económico que as atividades trísticas se mostram capazes de fomentar não é uma conclusão recente. Entre nós, a Sociedade de Propaganda Nacional, fundada em 1906, foi a primeira entidade dedicada à promoção da atividade turística em Portugal. Desde então, diversas e numerosas políticas direcionadas para o turismo se seguiram, chegando mesmo a ser criado, em 2004, na vigência do XVI Governo Constitucional, o efémero Ministério do Turismo que haveria de ser absorvido, no ano seguinte, pelo Ministério da Economia e da Inovação, aquando da entrada em funções do XVII Governo Constitucional. Atualmente encontra-se integrado no Ministério da Economia. O Algarve, como local de veraneio, foi frequentado, primeiramente,

apenas por alguns alentejanos e andaluzes, tendo-se procurado promover a Praia da Rocha como polo de atração através da implementação do casino².

A “Costa do Sol” há muito se assume como um dos principais destinos turísticos do nosso país, mas fora a legalização do jogo – um desejo bastante antigo que se haveria de concretizar em 1927 – e a abertura do casino no Estoril, em muito contribuíram para esse desfecho. A tais fatores acrescentamos a neutralidade de Portugal face à Segunda Guerra Mundial, circunstância que determinou que o número de estrangeiros a entrarem no nosso país, nos anos de 1940 e 1941, aumentasse drasticamente. Ainda que a sua maioria não fossem turistas, mas refugiados que escaparam à ocupação nazi que utilizaram o nosso país como ponte entre a Europa e o mundo, assistimos, nessa altura, à fixação de vários aristocratas e exilados régios no Estoril que passa a ser um incontornável local turístico, com o seu casino a ser frequentado por espões e exilados, incluindo membros de algumas famílias reais depostas. Já o extenso areal da Figueira da Foz e a sua estação ferroviária – que ligava às linhas da Beira Alta, do Oeste e do Norte –, tornou a cidade num destino fortemente desejado. O crescente afluxo de veraneantes, em meados do século XIX, levou à construção do Bairro Novo – um dos primeiros empreendimentos construídos em Portugal com propósitos turísticos –, e que incluía um casino, vários restaurantes, bares noturnos, hotéis e alguns estabelecimentos comerciais³. No último quartel do século XIX realizaram-se investimentos em balneários e termas, como aconteceu em Vidago e Pedras Salgadas. A Companhia das Águas de Pedras Salgadas, criada em 1885, explorava, à época, um casino no complexo de Pedras Salgadas. Como é patente, não poderemos dissociar a promoção turística em Portugal dos jogos de fortuna ou azar, uma vez que estes permitiram o desenvolvimento de zonas nas quais se encontram, ainda hoje, instalados casinos.

3. O imposto especial de jogo

A regulamentação da prática do jogo e a sua tributação são envoltas em particularidades: por um lado, a tributação do rendimento procedente desta

² A abertura de concurso público para a concessão da exploração dos casinos na zona de jogo do Algarve data de 1995 por via do Decreto Regulamentar n.º 1/95, de 19 de janeiro.

³ Figueira da Foz foi elevada à categoria de cidade a 20 de setembro de 1882, sendo o então denominado *Casino Peninsular* inaugurado em 1884.

atividade apenas se encontra sujeito ao imposto de jogo cuja finalidade é essencialmente servir como instrumento dissuasor da prática de uma “atividade imoral”, por outro, a receita encontra-se consignada a entidades específicas que, por sua vez, a deverão destinar ao fomento e ao desenvolvimento turístico. Ainda assim, as especificidades deste imposto não se esgotam nas características enunciadas, mostrando-se necessário fazer menção ao facto de as entidades responsáveis pela exploração da atividade de jogo poderem pagar este imposto por avença⁴.

Efetuando uma breve resenha histórica, verificamos que o imposto de jogo foi instituído nos finais dos anos 20 através do Decreto n.º 14643, de 3 de dezembro de 1927 que viria a determinar que a indústria dos jogos de fortuna ou azar apenas poderia ocorrer nos locais legalmente autorizados e que a sua prática ficaria sujeita ao pagamento de um imposto, não se encontrando submetida a quaisquer outras contribuições ou impostos estabelecidos (ou a estabelecer) quer para o Estado quer para os corpos ou corporações administrativas. Este regime foi sendo reformulado e, hoje, encontra-se regulamentado no Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro⁵, conhecido como a “*Lei do Jogo*”⁶. O artigo 84.º deste diploma, sob a epígrafe “*imposto especial de jogo*”, mostra-nos que, tal como já se verificava em 1927, as empresas concessionárias se encontram obrigadas ao pagamento de um imposto especial

⁴ V. NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 11.ª ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 586. Do mesmo autor, NABAIS, José Casalta. *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)*. Coimbra: Coimbra Editora, p. 105 e NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, pp. 354-356. A este propósito, atente-se, ainda, no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de abril de 2012, processo n.º 077/12. Refira-se que, por não revestir o propósito deste estudo, cuja dimensão se encontra limitada, não trataremos do imposto especial sobre o jogo *online*.

⁵ Reformulado essencialmente por via do Decreto n.º 36.889, de 29 de maio de 1948 e do Decreto n.º 41.562, de 18 de março de 1958, tendo sido, mais tarde, revogado pelo Decreto-Lei n.º 48.912, de 18 de março de 1969. Atualmente, encontra-se em vigor o Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro, que tem sido alvo de diversas intervenções legislativas, das quais se destaca a última ocorrida por via da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

⁶ A este propósito, o artigo 30.º do Decreto-Lei n.º 41562, de 18 de março de 1958 que determinava o seguinte: “[a]s empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial, liquidado e cobrado nos termos dos artigos seguintes, não sendo delas exigível qualquer outro, geral ou local, nem podendo incidir nenhuma outra tributação sobre o facto ou os lucros do jogo”. Repare-se que, de forma bastante semelhante, o artigo 34.º do Decreto-Lei n.º 48912, de 18 de março de 1969: “[a]s empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da atividade do jogo, o qual será liquidado e cobrado nos termos dos artigos seguintes, não sendo delas exigível qualquer outra tributação geral ou local, relativamente ao exercício dessa atividade ou de quaisquer outras a que estejam obrigadas no contrato de concessão”.

pelo exercício da atividade do jogo, não lhes sendo exigível qualquer outra tributação, geral ou local⁷. Atualmente, para efeitos de exploração e prática de jogos de fortuna ou azar, as denominadas “zonas de jogo” situam-se nos seguintes locais: Açores, Algarve, Espinho, Estoril, Figueira da Foz, Porto Santo, Funchal, Póvoa de Varzim, Tróia e Vidago-Pedras Salgadas^{8,9}.

4. O (pequeno) caráter extrafiscal do imposto

O jogo de fortuna ou azar sempre foi considerado uma atividade desviante, originadora de problemas de cariz social motivados pela adição, causadora de

⁷ O direito de explorar jogos de fortuna ou azar é reservado ao Estado, podendo ser concedido a pessoas coletivas privadas que sejam sociedades anónimas, ou equivalentes, sediadas em qualquer Estado-membro da União Europeia ou num Estado signatário do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, desde que vinculado aos deveres de cooperação fiscal e ao combate à fraude e ao branqueamento de capitais. As sociedades comerciais não sediadas em Portugal, deverão ter em território nacional uma sucursal. Para além das obrigações financeiras e fiscais, as empresas concessionárias também têm a responsabilidade de promover e organizar eventos de caráter turístico, cultural e desportivo. Uma parcela significativa das receitas provenientes do imposto especial de jogo é destinada à realização de obras de interesse turístico nos municípios onde estão localizados os casinos.

⁸ Em Portugal, as zonas de jogo são definidas como áreas geográficas nas quais a concessão para a exploração de jogos de fortuna ou azar é adjudicada. Atualmente, existem dez zonas de jogo e, no que toca aos estabelecimentos em funcionamento, Portugal possui um total de doze casinos e uma sala de máquinas de jogo. Cfr. artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro. Todavia, o Decreto-Lei n.º 15/2003, de 30 de janeiro autorizou, na zona de jogo do Estoril, a exploração em dois casinos, um situado no Estoril e outro em Lisboa.

⁹ A abertura de concurso público para a concessão da zona de jogo do Estoril ocorreu em 1984, através do Decreto-Lei n.º 274/84, de 9 de agosto e, para as zonas de jogo da Póvoa de Varzim e Espinho, em 1988, pelo Decreto Regulamentar n.º 29/88, de 3 de agosto, entretanto alterado pelo Decreto-Lei n.º 275/2001, de 17 de outubro. Em 1999, seguiu-se Vidago-Pedras Salgadas por via do Decreto Regulamentar n.º 30/99, de 20 de dezembro e, mais recentemente, no ano 2000, Tróia, por meio do Decreto-Lei n.º 229/2000, de 23 de setembro.

instabilidade e precaridade financeira e familiar^{10,11}. Consequentemente, o imposto especial de jogo começou por ser um instrumento que visava a repressão da prática dessa atividade cuja especificidades do seu exercício reclamavam uma séria e cautelosa intervenção legislativa, apesar de sempre se ter “*baldado o esforço no sentido de reprimir em Portugal o jogo de fortuna ou azar*”¹². Perante o interesse que existia em combater determinados comportamentos sociais, mas reconhecendo a dificuldade em eliminar a sua prática, 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*”¹³. Por tais motivos, o Decreto n.º 14643 assume-se com a primeira medida legislativa capaz de regulamentar e diminuir os abusos existentes até então. Com o intuito de ver coartadas as nefastas consequências da sua prática e, desta forma, acautelados os interesses familiares, o Estado criou o processo de concessão do exclusivo da exploração do jogo de fortuna ou azar em cada zona geográfica do país, estabelecendo não só os direitos e as obrigações das entidades concessionárias – casinos –, como as formas de fiscalização da atividade e respetivas sanções. Estabeleceram-se

¹⁰ A Constituição da República Portuguesa não impede o Estado de criar impostos ou de agravar um tributo já existente com o intuito primordial de evitar determinados comportamentos económicos e sociais por parte do sujeito passivo, uma vez que, desta forma, impede a verificação do respetivo pressuposto de facto ou do facto gerador do imposto. Quando assim é, estes tributos, no qual incluímos o imposto especial de jogo, designam-se “*impostos extrafiscais*”. Falar em extrafiscalidade significa imperativamente distinguir a Constituição Fiscal da Constituição Económica. Sucintamente, e para melhor compreensão do tema em apreço, podemos afirmar que a primeira se caracteriza por uma exigente reserva de lei e pelo princípio da igualdade aferido pela capacidade contributiva e, a segunda, encontra-se alicerçada na flexibilidade do princípio da legalidade e nas exigências dos princípios da proibição do excesso ou da proporcionalidade *lato sensu*. Portanto, face às características dos impostos extrafiscais, estes apenas poderão ser subsumíveis na Constituição Económica. Tais exigências dificultam a criação deste tipo de tributos, pelo que aqueles que se podem qualificar como verdadeiros impostos extrafiscais são raros. Repare-se que os impostos ambientais não se subsumem numa pura extrafiscalidade. Ao invés, integram o domínio da extrafiscalidade corrente, pois visam dois objetivos: a obtenção de receitas (objetivo fiscal); e, a modelação de comportamentos ambientais dos indivíduos e das empresas. Neste sentido, v. NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 11.ª ed. Coimbra: Almedina, 2019, pp. 385-387. Vejam-se, as seguintes obras: LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. *Derecho Financiero*. Madrid: Marcial Pons Libreros, 2004, pp. 58-60 e RAMIS, Maria Lourdes. *Regimen Jurídico del Juego*. Madrid: Marcial Pons Libreros, 1992, pp. 221-222.

¹¹ Mais frequente nesta modalidade de instrumentos fiscais ao serviço de objetivos extrafiscais são os agravamentos extrafiscais de impostos, ou seja, medidas cujo grau de cumprimento variará em função inversa do montante de receitas proporcionadas por tais impostos NABAIS, José Casalta, *Ob. Cit.*, p. 386.

¹² Como é afirmado no preâmbulo do Decreto n.º 14643, de 3 de dezembro de 1927.

¹³ Para mais desenvolvimentos, v. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. O imposto especial sobre o jogo no contexto jurídico-constitucional fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O tributo – reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pp. 9 e ss.

as denominadas zonas de jogo temporário e permanentes, restringindo-se geograficamente a sua prática, já que em mais nenhuma cidade do país, com exceção do Funchal e da Figueira da Foz, seria permitido. No concelho de Cascais, o jogo estava restringido aos casinos construídos a oeste de São João do Estoril¹⁴. Observa-se que, na época em questão, o Código Administrativo de 2 de março de 1895 favorecia a criação de clubes e casas de recreio, enquanto o Código Penal punia a prática de jogos de fortuna ou azar como crime contra a ordem pública e a tranquilidade social. Este cenário denota uma mudança de paradigma, optando-se por substituir a sanção penal por uma penalização de natureza pecuniária, com o objetivo de dissuadir tais práticas.

Em 1948, julgando-se que o regime de fiscalização vigente se encontrava *“inoperante e desprestigiado”*¹⁵, o Decreto-Lei n.º 36889, veio estabelecer um conjunto de *“providências tendentes a disciplinar melhor a exploração, a sanear o regime de fiscalização e a defender com mais eficiência os interesses do Estado”*. A alteração principal consistiu em tornar a tributação independente dos lucros diários, pois o seu apuramento dificilmente seria exato. Também se fixaram as importâncias sobre as quais incidiam os impostos a que está sujeita a exploração, *“libertando-se assim, o Estado da situação desairosa de ser interessado nos rendimentos do jogo ou nas vicissitudes dos jogadores e atribuindo-se-lhe a cobrança de importância muito superior à atual ou à de qualquer época passada”*. Dez anos depois, em 1958, o Decreto-Lei n.º 41562, de 18 de março volta a reconhecer a imoralidade da atividade e reafirma que a proibição absoluta do exercício do jogo seria fonte de constantes infrações, razão pela qual seria sempre preferível a sua regulamentação como forma de acautelar a *“defesa social, através de medidas que tendem a, quanto possível, isolar o jogo e a mantê-lo à margem da vida normal de trabalho”*, afastando-se da adoção de um *“sistema de proibição idêntico àqueles que por toda a parte degeneram na clandestinidade, arrastando, como consequência, o desprestígio da lei”*. Todavia, é de notar uma alteração de perspetiva legislativa. A par da crença do caráter pecaminoso do jogo, verificamos que o legislador lhe começa a reconhecer uma função económica no âmbito turístico: *“[p]revaleceu a noção de que o turismo internacional tem aspetos particulares que não convém desconhecer, sob pena*

¹⁴Cfr. artigos 3.º e 4.º do Decreto n.º 14643, de 3 de dezembro de 1927.

¹⁵Assim definido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 36889.

de vermos prejudicado o seu benéfico desenvolvimento, muito embora cuidemos de velar por que não seja afetada, por uma atitude de transigência que ultrapasse o objetivo, a austeridade do nosso estilo de vida”¹⁶.

Hoje, o diploma que se encontra em vigor – o Decreto-Lei n.º 422/89 – abstêm-se de enunciar os efeitos nefastos do jogo. Aliás, o seu preâmbulo enaltece a função turística que o jogo desempenha como fator favorável à criação e ao desenvolvimento de áreas turísticas, “[d]ai que a presente legislação, de interesse e ordem pública, dadas as respetivas incidências sociais, administrativas, penais e tributárias, haja sido reformulada com vista a instaurar um sistema mais adequado de regulamentação e de controlo da atividade, sem deixar de acautelar a defesa dos direitos constituídos e das legítimas expectativas das atuais concessionárias da exploração de jogos de fortuna ou azar”¹⁷. Parece evidente que a ênfase que havia sido colocada na defesa da moralidade – não se imiscuindo o Estado de expressar as finalidades deste imposto nos respetivos diplomas legais –, foi abandonada para transformar o imposto numa forma de tributação de um tipo específico concessionário, ou seja, os casinos. Assumindo-se o exercício do jogo de fortuna ou azar como um sector dotado de forte potencialidade turística geradora de riqueza, o diploma pretendia forçar estas entidades a efetuarem uma exploração rentável de forma que o turismo das regiões se visse promovido nos mercados interno e externo¹⁸. Presentemente, e como veremos adiante, apenas a consignação da sua receita se poderá mostrar como um laivo dos fins extrafiscais que pretendia cumprir.

¹⁶Desde então, o Estado tem vindo a reconhecer a potencialidade que o setor do turismo tem na criação de receita e emprego. Em 2019, o turismo assumia-se como a maior atividade económica exportadora do país, sendo, nesse ano, responsável por 52,3% das exportações de serviços e por 19,7% das exportações totais, registando as receitas turísticas um contributo de 8,7% para o PIB nacional.

¹⁷Tal como é defendido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro.

¹⁸Pedimos licença para fazer uma breve referência ao Decreto-Lei n.º 293/81, de 16 de outubro que aprovou o Regulamento da exploração de jogos em máquinas elétricas de tipo “flipper”. Também aqui os fins sociais são patentes, já nele se fez constar que a aprovação do Regulamento se deveu não só às “(...) características dos jogos em causa (...)”, mas também aos “(...) custos sociais que a respetiva prática origina junto das camadas mais jovens (...)”. Veja-se, ainda, o Decreto-Lei, n.º 21/85, de 17 de janeiro que estabeleceu o regime de licenciamento da exploração e registo de máquinas automáticas, mecânicas e elétricas ou eletrónicas de diversão, bem como o regime da respetiva exploração e prática de jogos fora dos casinos.

5. A liquidação e a cobrança

Verificámos que o sujeito passivo do imposto especial de jogo é a concessionária, vulgo, casino, mas, o regime de liquidação e cobrança é muito particular, já que o mesmo se concretiza num verdadeiro regime contratual designado por regime de avença.

Repare-se: a possibilidade de criar, modificar ou extinguir uma relação de direito fiscal através de contratos celebrados entre a Administração Pública e o contribuinte encontra-se expressamente admitida no artigo 37.º da Lei Geral Tributária. Estes contratos, designados contratos fiscais, poderão assumir uma de duas formas: contratos fiscais sob a forma de lei ou contratos fiscais de fonte legal (ou leis pactuadas)¹⁹. Os primeiros, reportam-se a matérias de competência reservada à Assembleia da República, necessitando de ser objeto de posterior aprovação através de lei formal (a lei pactuada), como decorre do princípio da legalidade constante no n.º 2 do artigo 103.º da CRP. Por sua vez, os segundos, por se encontrarem expressamente autorizados por lei formal, não colocam entraves relativamente ao princípio da legalidade, uma vez que estes resultam de uma lei prévia que autoriza a Administração contratualizar com o sujeito passivo. Será, então, nos contratos fiscais de fonte legal que incluiremos o contrato de avença²⁰ respeitante ao imposto de jogo e através do qual a matéria coletável é determinada antecipadamente por acordo entre a Administração e as empresas concessionárias da atividade de exploração de jogos de fortuna ou de azar, assumindo estas o papel de sujeitos passivos. Neste sentido, determina o artigo 89.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro que “[a]s concessionárias podem avençar-se para o pagamento do imposto especial de jogo”, sendo que “[a] liquidação do imposto segundo o regime de avença, aceite pela concessionária, terá início no mês seguinte àquele em que se verifique a aceitação”²¹. Denote-se que devido ao carácter de exceção que a avença

¹⁹V. NABAIS, José Casalta. “Investimento estrangeiro e contratos fiscais”. In *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*, Vol. I. Coimbra: Almedina, 2005. E, também, MONCADA, Luís Cabral de. *Direito Económico*. 7.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2018, pp. 495-496.

²⁰V., também, DEUS, José Pereira de; LÉ, António Jorge. *O jogo em Portugal*. Coimbra: Minerva, 2001.

²¹O que se encontra previsto nos artigos 84.º, n.º 2 e 89.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro. As empresas concessionárias deverão requerer, junto da Inspecção-geral de Jogos, o regime de avença que será, depois, aprovado por despacho conjunto dos membros do Governo do sector do turismo e da administração fiscal. Se em causa estiverem zonas de jogo

assume, esta apenas será admissível nos casos em que o legislador expressamente a preveja, como nos afirma o n.º 2, do artigo 37.º da Lei Geral Tributária: “[a] lei pode prever que outros contratos sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa-fé e da indisponibilidade do crédito tributário”. Além disso, a liquidação do imposto é feita tendo em consideração se em causa estão jogos bancados ou jogos não bancados²². Para os jogos bancados, o imposto será liquidado em função de duas parcelas: a primeira, corresponderá a uma percentagem sobre o capital em giro inicial das bancas simples e das bancadas duplas; e, a segunda parcela, será uma percentagem sobre os lucros brutos das bancas. Por sua vez, se em causa se encontrarem jogos não bancados, o imposto será constituído por uma percentagem incidente sobre a receita cobrada dos pontos. A “percentagem” – que poderá ir até aos vinte pontos percentuais –, não será a mesma, variando consoante a zona de jogo concessionada. Ou seja, o valor do imposto a pagar para além de se encontrar dependente do tipo de jogo em causa, está subordinado à localização geográfica dos casinos²³, sendo o seu carácter extrafiscal (ou o que dele resta) que justifica a existência de diferentes alíquotas para distintas zonas de jogo, bem como a afetação da receita à promoção dos locais onde se situam os casinos²⁴.

6. A consignação da receita fiscal a fins turísticos

Tem-se argumentado que a consignação da receita do imposto especial sobre o jogo é uma das últimas medidas remanescentes das intenções legislativas de combate aos excessos do jogo. Portanto, torna-se imperativo investigar se tal desígnio é efetivamente cumprido. A afetação da receita

permanente, a duração deverá ser compreendida entre 6 e 24 meses. Se se tratar de zonas de jogo temporário, a duração não poderá ser superior a 12 meses.

²²Assim, o capital em giro, para efeitos de cálculo de imposto relativo aos jogos bancados, passou a ser a média dos últimos cinco anos constante do registo e os lucros brutos da banca passaram a considerar-se ser 17% do capital em giro. Ou seja, deixou de se ter em conta os lucros brutos efetivos e passou a fazer-se uma tributação do chamado lucro normal”, de acordo com o defendido por CUNHA, Tânia Meireles da. A tributação dos jogos de fortuna ou azar de base territorial em Portugal. In DOMINGOS, Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tathiane. *Direito tributário do turismo: um desafio do século XXI*. Sintra: Rei dos Livros, p. 93 e ss.

²³Cfr. artigo 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro: “[p]ara efeitos de exploração e prática de jogos de fortuna ou azar, haverá zonas de jogo nos Açores, no Algarve, em Espinho, no Estoril, na Figueira da Foz, no Funchal, em Porto Santo, na Póvoa de Varzim, em Tróia e em Vidago-Pedras Salgadas”.

²⁴Para mais desenvolvimentos sobre o tema, v. MARTINS, Guilherme Waldemar Oliveira. Os benefícios fiscais: sistema e regime. *Cadernos IDEFF*, n.º 6. Coimbra: Almedina, 2016.

proveniente do imposto de jogo ao desenvolvimento do turismo é prática corrente no nosso ordenamento jurídico, remontado a primeira consagração legal do destino predeterminado deste imposto ao ano de 1927. Neste sentido, estatua o artigo 50.º do referido Decreto n.º 14643 que 30% da sua receita se encontraria consignada para dotação especial das estradas que mais diretamente dariam acesso aos centros e regiões de turismo. O montante correspondente a 10% seria destinado às Câmaras Municipais do concelho da zona respetiva onde se encontrasse localizada a concessionária e, igual montante, seria atribuído para as restantes Câmaras Municipais das “*regiões de turismo do país*”, classificadas como tais. O Instituto de Socorro a Náufragos teria direito a 20% e os restantes 30% constituíram receita geral do Estado.

Passados cerca de 30 anos, em 1958, o intuito legislativo respeitante à consignação desta receita em nada fora alterado, como é possível verificar no Decreto-Lei n.º 41562, no seu artigo 30.º, § único, consagrava que “*[o] imposto especial sobre o jogo constitui receita do Fundo do Turismo, mas da importância recebida de cada zona de jogo a percentagem de 25 por cento será aplicada na realização do plano de obras aprovado pelo Governo e relativo ao desenvolvimento do turismo e à urbanização dessa zona*”. Posteriormente, corria o ano de 1969, o Decreto-Lei n.º 48912, não se satisfazendo em determinar e aumentar consideravelmente a percentagem do imposto de jogo que seria consignada ao turismo, foi mais longe e tornou ainda mais preciso o seu propósito, estipulando o artigo 34.º § 1.º que “*[d]o imposto especial sobre o jogo, 85 por cento constituem receita do Fundo do Turismo, que, da importância recebida, aplicará a percentagem de 25 por cento da totalidade do imposto arrecadado em cada uma das zonas de jogo, na realização do plano de obras aprovado pelo Governo e relativo ao desenvolvimento do turismo e à urbanização dessa zona*”.

Do mesmo modo, o Decreto-Lei n.º 422/89 – em vigor –, nos números 3, 4 e 5 do artigo 84.º, define que das receitas provenientes do imposto de jogo, 77,5% constituem receita do Fundo de Turismo. Este, por sua vez, da importância recebida, aplicará 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 e um montante igual 2,5% constituem receita do Fundo de Fomento Cultural. Dos 77,5% que constituem

receita do Instituto do Turismo de Portugal, I. P., e dos 20% que constituem receita do Orçamento Geral do Estado, 2,8% são afetos como receita do Fundo Especial de Segurança Social dos Profissionais de Banca dos Casinos. Desta afetação resulta que 75,70% do imposto especial de jogo será receita do Instituto do Turismo de Portugal, I. P., e 19 % como receita do Orçamento Geral do Estado. A receita do Fundo Especial de Segurança Social dos Profissionais de Banca dos Casinos é limitada, tendo como limite anual absoluto o montante de € 3.500.000,00, pelo que, se a 2,8% corresponder um valor superior àquele, o remanescente será do destinado ao Instituto do Turismo de Portugal, I. P. e ao Orçamento Geral do Estado, nas proporções de 80% e 20%, respetivamente ²⁵. No que tange às “*obras de interesse para o turismo*”, é o próprio diploma que nos remete para o Capítulo X, no qual somos, desde logo, elucidados que o estudo, a elaboração e a execução dos planos de obras de cada uma das zonas de jogo será da competência de uma comissão nomeada mediante portaria do membro do Governo da tutela²⁶. Competirá a estas comissões procederem à emissão de pareceres sobre os estudos e projetos das obras e melhoramentos integrados nos planos, como ainda pronunciarem-se sobre os contratos relativos a prestação de serviço para a elaboração de quaisquer estudos ou projetos. Além disso, serão estas comissões que proporão as entidades a quem caberá a responsabilidade de execução das obras a realizar, quando tal não seja assegurada pelo Fundo de Turismo. Os planos de obras e melhoramentos deverão ser aprovados primeiramente pelo Estado que, por despacho, determinará a forma e prazos de utilização das verbas que lhes são consignadas. Todavia, será o Fundo de Turismo que, mediante as verbas consignadas aos planos de obras de cada uma das zonas, procederá ao pagamento às entidades que superintendam na sua realização. Os pagamentos poderão ainda ser efetuados diretamente aos respetivos credores, o que acontecerá mediante os termos preestabelecidos por via de despacho. No caso de as verbas não serem utilizadas nos prazos e nas condições preestabelecidas, considerar-se-ão

²⁵A Portaria n.º 50/2012, 28 fevereiro regulamenta a profissão de profissional de banca dos casinos.

²⁶Cfr. artigo 151.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro que afirma: “[a]os membros da comissão a que alude o número anterior poderá ser abonada, por cada reunião realizada fora das horas normais de serviço, a importância que for determinada por despacho conjunto do membro do Governo da tutela e do Ministro das Finanças, a satisfazer pelo orçamento da Inspeção-geral de Jogos”. Sobre este aspeto, analisem-se os artigos 152.º e 156.º do diploma.

perdidas a favor do Fundo de Turismo, só assim não o sendo quando este incumprimento for aceite como justificado pelo Estado.

7. A natureza das contrapartidas anuais

É indiscutível que a atividade do jogo assume uma importância cada vez maior no desenvolvimento do turismo em Portugal, encontrando-se esta ao serviço de objetivos de interesse público turístico e, não obstante, o direito de explorar jogos de fortuna ou azar ser reservado ao Estado, se atendermos à evolução histórica da intervenção legislativa, constatamos que a regulamentação jurídica desta atividade tem ocorrido essencialmente através do instrumento jurídico da concessão da exploração a pessoas coletivas privadas atribuída mediante concurso público ou concurso limitado por prévia qualificação. Para além da obrigação de pagar o imposto especial de jogo, apurado nos termos que temos vindo a enunciar, as concessionárias têm outras obrigações, nomeadamente obrigações de índole pecuniária e turística.

Quanto às obrigações de índole turística, determina o artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro, que as concessionárias deverão executar, com caráter de regularidade, no casino e nas suas dependências, programas de animação de bom nível artístico. Deverão, ainda, promover e organizar manifestações turísticas, culturais e desportivas, colaborar nas iniciativas oficiais de idêntica natureza que tiverem por objeto fomentar o turismo na respetiva zona de jogo e subsidiar ou realizar, ouvido, através da Inspeção-geral de Jogos, o ICEP - Investimentos, Comércio e Turismo de Portugal, a promoção da zona de jogo no estrangeiro. Para o cumprimento destes deveres, a concessionária afetará uma verba não inferior a 3% das receitas brutas do jogo apuradas no ano anterior ou, no primeiro ano das concessões, no ano em causa, não podendo a verba afeta ao cumprimento destas obrigações ser inferior a 1% de tais receitas.

Relativamente às obrigações de natureza pecuniária, poderemos enunciar as contrapartidas de exploração iniciais e as contrapartidas de exploração anuais que permitem ao Estado arrecadar um montante significativo de receita que será, mais tarde, dirigida à consolidação da estratégia de desenvolvimento do turismo português, possibilitando o financiamento diversas infraestruturas e projetos turísticos, tais como a animação cultural ou eventos de promoção turística,

enriquecendo e diversificando a oferta turística local, regional e nacional. As contrapartidas iniciais serão afetas, exclusivamente, a finalidades de interesse turístico, constituindo receita do Estado que as transferirá para o Instituto de Financiamento e Apoio ao Turismo^{27,28}. A realização da contrapartida anual, cujo valor não poderá ser inferior a um mínimo preestabelecido, correspondente a uma percentagem das receitas brutas dos jogos e será realizada, de entre outras quantias de diferentes proveniências, através do pagamento do imposto de jogo²⁹. Todavia, esta circunstância tem levantado bastante celeuma na jurisprudência³⁰, impondo que os nossos tribunais superiores se pronunciassem sobre a natureza jurídica da compensação anual³¹.

As concessionárias têm vindo a juízo defender que a compensação anual não tem natureza contratual, tratando-se, por tal motivo, de um verdadeiro tributo³². Entendem que os contratos de concessão apenas reproduzem o

²⁷ Cfr. artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 275/2001, de 17 de outubro.

²⁸ Previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro.

²⁹ Note-se que para o apuramento do montante das contrapartidas de exploração anuais será necessário efetuar algumas deduções respeitantes aos encargos com animação e promoção turística, quando verificadas determinadas condições cumulativas. Todavia, também aqui se verificam diferenciações relativamente às áreas de jogo concessionadas. Cfr. artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 275/2001, de 17 de outubro.

³⁰ O Tribunal Constitucional viria a pronunciar-se sobre este tema nas decisões n.ºs 441/21, de 30.06.2021 e 217/21, de 17.03.2021 e, bem assim, nos acórdãos n.ºs 403/21, de 08.06.2021 e 23/21, de 07.01.2021. No que tange à jurisprudência proveniente do Supremo Tribunal Administrativo, merecem destaque os acórdãos n.ºs 0586/18.3BEAVR, de 14.10.2020; 0187/13.2BESNT 01617/15, de 06.05.2020; 01043/17.0BEPRT, de 19.02.2020; 0132/13.5BESNT, de 30.10.2019; 01046/17.5BEPRT0710/18, de 13.03.2019; e, 0368/16, de 24 de maio de 2016. Referimos que o Tribunal Central Administrativo Sul defendeu, no acórdão n.º 50/14.0BESNT, de 08.07.2021, que a compensação de encargos para o serviço de Inspeção de Jogos teria a natureza jurídica de uma contrapartida financeira e, no âmbito supranacional, a questão também fora levada a juízo junto do Tribunal de Justiça da União Europeia no âmbito do processo n.º C-25/11, de 16.02.2012.

³¹ Referidas no Decreto-Lei n.º 275/2001, de 17 de outubro ou no Decreto-Regulamentar n.º 1/95, de 19 de janeiro. O Decreto Regulamentar n.º 1/95, de 19 de janeiro, procedeu à abertura de concursos para adjudicação da concessão do exclusivo da exploração de três casinos no Algarve, o de Vilamoura e outros dois, a instalar no Barlavento e no Sotavento Algarvios. A Resolução do Conselho de Ministros n.º 8/94 (2.ª série), de 28 de abril, determinou a rescisão do contrato de exploração da zona de jogo do Algarve e estabeleceu a obrigação de o Estado assegurar a exploração transitória daquela zona de jogo, nos termos do n.º 3 do artigo 120.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro, através de uma comissão administrativa entretanto nomeada para o efeito.

³² A mesma questão foi uniformemente apreciada pelo Supremo Tribunal Administrativo que decidiu que a contrapartida anual prevista no Decreto-Lei n.º 275/2001, de 17 de outubro se reconduziria a uma prestação de natureza patrimonial e que, tanto este diploma como o Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro, não enfermiariam de inconstitucionalidade orgânica ou material. No mesmo sentido, vejam-se as decisões vertidas nos seguintes processos desse órgão jurisdicional: 0891/17, de 23.01.2019; 01046/17.5BEPRT 0710/18, de 13.03.2019; 0500/18, de 13.03.2019; e, 0351/18, de 30.01.2019.

estipulado nos diplomas legais – essencialmente no Decreto-Regulamentar n.º 29/88, de 3/8 e no Decreto-Lei n.º 275/2001, de 17 de outubro – responsáveis por determinarem a exigência do seu pagamento e a sua fórmula de cálculo. A contrapartida anual será uma prestação definitiva, pecuniária, unilateralmente determinada, coerciva e à qual não corresponde uma contraprestação específica. Alegam, ainda, que, uma vez que a contrapartida anual é completamente alheia ao rendimento real da concessionária, o imposto de jogo – que integra a própria contrapartida – é também ele inconstitucional por violação dos princípios da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real.

Porém, pelas razões que sucintamente enunciaremos, não nos será possível aceitar tais considerandos. No que às obrigações das concessionárias diz respeito, encontramos-nos perante dois níveis:

“(i) o primeiro nível, de âmbito fragmentário e especial, em que um conjunto de obrigações (tributos, obrigações de facere de índole turística, etc.) é cumprido; e (ii) um segundo nível, em que é computado o valor pecuniário do cumprimento das obrigações parcelares para o cumprimento da macro-obrigação de contrapartida, apurando-se um saldo devedor (remanescente) ou um saldo credor (crédito de contrapartida). E no âmbito do primeiro nível estão estipuladas legal e contratualmente variadas formas de realização das contrapartidas anuais, que variam de concessionária para concessionária: (...) um outro modo de cumprimento previsto nos contratos/decretos regulamentares é através da tomada em consideração do valor pago pela compensação de encargos para o Serviço de Inspeção de Jogos e para a Autoridade de Segurança Alimentar e Económica (ASAE)”³³.

Sucedo que o exercício da atividade do jogo é resultado de uma contratualização, vigorando o princípio da autonomia da vontade, apanágio da consensualidade entre as partes. Ao não existir qualquer tipo imposição, a entidade concessionária bem saberá que, após a candidatura ao respetivo concurso público de concessão e posterior seleção, declarará que aceita as condições e obrigações desse contrato, das quais integra a obrigação do pagamento do imposto de jogo, nos quantitativos e com as taxas previstos e determinados nos moldes acordados. A obrigação que é imposta coativamente por lei a todas as entidades concessionárias é o imposto de jogo, e a relação

³³ V. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23.01.2019, referente ao processo n.º 01681/14.3BESNT (01357/17) e, ainda, o parecer de João Taborda da Gama junto ao já mencionado processo n.º 2224/13.1BEPRT (1457/15) desse tribunal. Sobre este tema, V. CAMPOS, Diogo Leite de. *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.

estabelecida entre este e a contrapartida anual (em termos de esta poder ser realizada por aquele), resulta dos próprios contratos de concessão – que poderão ter diferentes configurações – e nos quais se encontra, ou não, regulada esta possibilidade. No entanto, em todos os casos, é aplicado o imposto de jogo, não existindo qualquer isenção ou exclusão tributária. As componentes que constituem a contrapartida anual poderão provir de diferentes fontes e ou até serem impostas coativamente e assumir natureza tributária, mas a sua quantificação sempre se encontrará estabelecida contratualmente. Aliás, o Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro, nem sequer regula a contrapartida anual, pois o seu pagamento não se destina a autorizar a concessionária a explorar a atividade dos jogos de fortuna ou azar. Existe porque ela foi a adjudicatária no concurso público aberto para a concessão da respetiva zona de jogo. Factos que nos denotam a ausência de obrigatoriedade no que a esta diz respeito.

Quanto ao imposto especial de jogo, este é composto por duas parcelas. A primeira "(...) é constituída por uma percentagem, variável com a localização dos casinos e com a antiguidade das concessões, sobre o "capital em giro inicial". A segunda parcela é constituída por uma percentagem, também variável com a localização dos casinos e com a antiguidade das concessões, sobre os lucros das "bancas"³⁴. Mas lembremo-nos que o imposto de jogo é um imposto particular, com finalidades ímpares justificadoras de este se encontrar somente subjugado ao cumprimento do princípio da proporcionalidade, não existindo, por isso, qualquer inconstitucionalidade por violação do princípio da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real. O nascimento desta obrigação tributária ocorre aquando da outorga do contrato de concessão pela entidade concessionária que assume o papel de sujeito passivo. Mesmo que o pagamento do imposto de jogo contribua, simultaneamente com outros pagamentos, para a realização da contrapartida anual, a natureza das contrapartidas assumidas e aceites pela concessionária por efeito da concessão, será sempre patrimonial. Independentemente da finalidade comum de ambas as prestações pecuniárias – desenvolvimento e promoção turística –, ou de estas serem consignadas às mesmas entidades, a natureza jurídica da prestação financeira patrimonial não

³⁴ Defendido por MARTINEZ, Pedro Soares. *Direito Fiscal*. 10.ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, pp. 629-631. Cfr. artigos 85.º, 87.º, 88.º e 89.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro.

poderá ser transmutada em prestação tributária (em taxa ou como a parte integrante no âmbito do próprio imposto de jogo), como têm vindo a defender as concessionárias. Estamos, então, em condições de concluir que a contrapartida anual de cariz patrimonial fixada no contrato de concessão tem natureza administrativa e contratual, refletindo a contraprestação que é devida pela atribuição do direito de exploração, de uma atividade com elevado potencial lucrativo e que é exercida em exclusivo territorial³⁵.

8. Estaremos perante um regime fiscal de substituição?

Quando o regime geral de tributação - aplicável à generalidade dos contribuintes - é substituído por um regime especial de tributação, encontramos perante aquilo a que doutrina italiana designa por “*regime fiscal de substituição*”. É exatamente esta situação que defendemos que se verifica no que ao imposto especial de jogo diz respeito. Este recai sobre a atividade de exploração de jogos de fortuna e azar desenvolvida por entidades concessionárias e exercida dentro de imóveis afetos à respetiva concessão – casinos –, substituindo, relativamente aos rendimentos provenientes dessa atividade, qualquer outra tributação, designadamente a tributação em sede de imposto sobre o rendimento as pessoas singulares ou em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas³⁶. A jurisprudência tem defendido que as singularidades do exercício desta atividade fundamentam que se opte, “(...) *pela substituição dos impostos regulares (hoje, IRC, IVA, Imposto de selo) por um imposto de regime especial, também com receitas consignadas ao desenvolvimento do turismo*”³⁷, coloca-se a questão de saber se o facto tributário é o exercício da exploração desta específica atividade pelas concessionárias

³⁵ Repara-se que a adjudicação implica a transferência temporária para a concessionária da fruição de todos os bens que sejam propriedade do Estado e se encontrem afetos à concessão, implicando que as concessionárias remunerem o Estado como contrapartida desse direito. Cfr. artigos 19.º e 25.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro e o estudo de CORREIA, José Manuel Sérvulo. *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 562 e ss.

³⁶ Cfr. artigo 7.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, doravante CIRC, que determina que “[n]ão estão sujeitos a IRC os rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo”.

³⁷ Neste sentido, defende Vieira de Andrade em parecer junto ao processo n.º 2224/13.1BEPRT (1457/15), de 05.12.2018, do Supremo Tribunal Administrativo,

durante o período de duração da concessão, variando a sua base de incidência consoante o tipo de jogo^{38,39,40}.

O imposto especial de jogo que é, na sua mais pura essência, um imposto extrafiscal que visa prosseguir finalidades socioeconómicas, não se subjugará, por esse motivo, aos normativos e princípios constitucionais vertidos na Constituição Fiscal, designadamente, ao princípio da legalidade tributária⁴¹ e ao princípio da capacidade contributiva. O imposto de jogo encontrando-se sujeito ao princípio da proporcionalidade – de forma que a entidade concessionária

³⁸ Cfr. artigos 4.º e 84.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro.

³⁹ O acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 05.12.2018, processo n.º 2224/13.1BEPRT (1457/15) defende: “[e]ste imposto visa 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 do Jogo, o que nos permite, desde já, afastar que nos encontramos perante uma taxa ou contribuição especial”.

⁴⁰ O artigo 4.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, sobre os pressupostos dos tributos, afirma: “[o]s impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”. Sobre o tema, e para desenvolvimentos mais profundos, v. VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado*. Coimbra: Almedina, 1999, pp. 60-63 e pp. 85-89 e OLLERO, Gabriel Casado. *Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español*. In *Diria e Pratica Tributaria*, 1992, pp. 185-190. Todavia, será suficiente que exista uma “*tendencial progressividade dos impostos*” e não que todos os impostos sejam progressivos. Cit. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Ob. Cit.*, p. 13. A este respeito, também, BASTO, José Xavier de. *O Princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária. Fiscalidade*, janeiro 2001, n.º 5. ISSN: 0874-7326.

⁴¹ Pese embora o desenvolvimento desta questão nos seja limitado pela natureza concisa do próprio estudo, cumpre esclarecer que, neste âmbito, pretendemos assinalar que o imposto especial de jogo não se submete ao princípio da legalidade tributária na sua vertente material de tipicidade fiscal *stricto sensu*, rígida ou fechada. Casalta Nabais – autor com quem concordamos – defende que a extrafiscalidade assume um caráter excecional, devendo ser encarada como um desvio à natureza fiscal dos impostos e, bem assim, às normas jurídicas que a disciplinam, valendo tal designio “(...) tanto para o domínio dos impostos extrafiscais, como para o domínio dos benefícios fiscais”. A extrafiscalidade “(...) porque se integra no direito económico e não no direito fiscal e, por conseguinte, se apresenta dominado por ideias tais como as de flexibilidade e seleção, não é, nem pode ser, objeto dos exigentes limites constitucionais próprios do direito fiscal”. Os impostos extrafiscais – categoria na qual incluímos o imposto especial de jogo por efetivar um agravamento fiscal em virtude de o comportamento adotado pelo contribuinte não ser o pretendido –, ao compreenderem intervenções de índole económica e social operadas por força da fiscalidade, inserem-se no direito económico, resultando que obedeçam à Constituição Económica e não às rígidas imposições que caracterizam a Constituição Fiscal. “*Daí que não sejam subsumíveis na “constituição fiscal”, dominada por uma exigente reserva de lei (...) mas antes na “constituição económica”, ancorada num flexível princípio da legalidade e nas exigências do princípio da proibição do excesso ou da proporcionalidade lato sensu*”. A disciplina do imposto especial de jogo, ao reger-se-á pela Constituição Económica, terá como duas consequências: “(...) a que a mesma escape em larga medida à reserva parlamentar, polarizada que está no Governo, sendo com frequência deixada mesmo à ampla margem de liberdade da administração típica do direito económico e, de outro, a que as medidas de intervenção económico-social, em que a extrafiscalidade se concretiza, tenham por limites materiais os princípios da proibição do excesso, na medida em que afetem posições fundamentais dos particulares (...) e da proibição do arbítrio e não o princípio da igualdade fiscal a aferir pela capacidade contributiva”. Cit. NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 11.ª ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 387.

mantenha o interesse a nível económico em prosseguir a sua atividade –, e ao princípio da legalidade administrativa. Circunstâncias que, em momento algum, afastam a exigência de respeito pelos demais princípios constitucionalmente consagrados, como o princípio da certeza ou o princípio da segurança jurídica. A extrafiscalidade assume-se como um “*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 norteado pela capacidade contributiva*”⁴². É o respeito pelo princípio da proporcionalidade que permite justificar a existência de diferentes taxas para as várias zonas de concessão de jogo, permitindo que as zonas de menor desenvolvimento sejam tributadas com menor agressividade⁴³, impondo que se analise as condicionantes de cada contrato um dos contratos que a regulam.

Deverá, no entanto, dar-se cumprimento a um duplo juízo: a receita proveniente da atividade de jogo deverá ser proporcional ao benefício resultante da regulação dessa atividade quanto à diminuição dos prejuízos causados pelo jogo clandestino; e, receita fiscal exigida para cada zona de jogo concessionada deverá ser proporcional ao progresso turístico que essa mesma receita proporciona na área em questão. Esta particularidade em momento algum afronta a igualdade tributária, dado que o pagamento do imposto de jogo é uma obrigação que recai sobre todas as entidades concessionárias. Ademais, o princípio da igualdade presume uma igualdade de tratamento que se reflete na proibição da discriminação e não na exigência de impostos proporcionais. Dado que a distinção das zonas concessionadas relativamente às taxas assenta em razões de cunho turístico, também este requisito se encontra cumprido. Por isso, a Inspeção-geral de Jogos que fixará anualmente o montante do capital em giro – ou seja, a matéria coletável – que deverá ser considerado para efeitos de tributação, mas não o poderá fazer de forma discricionária. Tal deverá ser sempre efetuado em respeito para com os princípios definidos e em “*harmonia com as respetivas características e as circunstâncias que se verifiquem nas*

⁴² Cit. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Ob. Cit.*, p. 11.

⁴³ O desenvolvimento das zonas de Vidago-Pedras Salgadas, Tróia e Porto Santo contrasta com o das zonas de Espinho, Estoril, Figueira da Foz ou Póvoa de Varzim. A diferenciação e a forma de cálculo do imposto a pagar pelas concessionárias encontra alicerce nos artigos 87.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro.

explorações⁴⁴, salvaguardando-se a confiança das entidades concessionárias e a segurança jurídica. Pretende-se que a intervenção da Inspeção-geral de Jogos garanta, de forma clara, o tratamento discriminado das áreas de jogo concessionadas, pelo que qualquer questão que a sua intervenção possa suscitar, será sempre um *“problema enquadrável no âmbito do princípio da praticabilidade e não de um desvio ao princípio da legalidade fiscal”*⁴⁵.

O n.º 2 do artigo 104.º da CRP determina que *“[a] tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”*, pelo que o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas incidirá sobre os rendimentos obtidos no período de tributação, mesmo quando provenientes de atos ilícitos⁴⁶. Não é isto que se verifica no que à tributação do jogo diz respeito, já que a base de tributação é o capital em giro inicial e os lucros brutos e não o rendimento real da atividade de exploração do jogo⁴⁷. O princípio consagrado neste normativo admite exceções, como nos demonstra o advérbio *“fundamentalmente”*. Foi intenção do legislador abrir uma fenda para a consagração legislativa de soluções que não implicassem a incidência da tributação sobre o rendimento real do sujeito passivo. Como tivemos oportunidade de expor, os desígnios extrafiscais da tributação do jogo são legitimadores do desvio à tributação pelo rendimento real e serão, também, essas finalidades que o imposto de jogo visa atingir que fundamentam tanto a existência de diferentes taxas sobre o capital em giro inicial e sobre o lucro bruto das bancas, como a diferenciação quanto à determinação do próprio lucro tributável⁴⁸. Não se olvide, todavia, que, se estiver em causa o exercício por parte das empresas concessionárias de quaisquer

⁴⁴ Cfr. artigo 85.º, n.º 4 do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro.

⁴⁵ Assim defendido por CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Ob. Cit.*, p. 21.

⁴⁶ Para tal, mostrar-se-á necessário efetuar a distinção entre “entidades residentes” e “entidades não residentes”, como determina o artigo 3.º do CIRC.

⁴⁷ O mesmo se aplicando às máquinas automáticas. Cfr. artigo 53.º, n.º 1: *“[a]ntes da abertura das salas de jogos, a concessionária deve comunicar à Inspeção-geral de Jogos 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, e sempre que pretenda alterar aquele número ou o valor desse capital”*.

⁴⁸ Cfr. artigos 85.º, 86.º e 87.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro. Desta forma, a intervenção da Inspeção-geral de Jogos na determinação da matéria coletável das máquinas automáticas não ocorre de forma discricionária e não viola o princípio constitucional da determinabilidade da lei fiscal.

outras atividades, estas atividades se encontrarão sujeitas ao regime tributário geral⁴⁹.

9. Comentário final

Atendendo ao interesse financeiro que o sector turístico assume, torna-se evidente que a atividade de jogo é capaz de influenciar o produto interno bruto do nosso país. Com a atenção tendencialmente dirigida para os tributos mais populares, a análise do imposto especial sobre o jogo tem sido negligenciada pela doutrina. Porém, o seu complexo e distinto regime fiscal tem procurado obter um equilíbrio entre os interesses do setor turístico, a necessidade de arrecadação de receita e o respeito pelos princípios constitucionais fundamentais.

Todos os tributos são instrumentos capazes de moldar os comportamentos dos indivíduos, afetando as escolhas do sujeito passivo. Ainda que na maioria dos casos a majoração de receita fiscal seja o principal propósito, o cidadão sempre procurará – seja com recurso a artifícios ou a comportamentos que poderão ser, ou não, considerados praticados dentro da legalidade – obter a maior poupança fiscal. Mesmo na eventualidade de o objetivo de determinado tributo não pretender ser uma intervenção económica ou social, os efeitos da sua estatuição sempre transcenderão, em maior ou menor grau, o simples intuito de obtenção de receita. Estamos, por isso, convictos, de que as consequências extrafiscais são parte integrante de qualquer imposto ou modelo de tributação e que estas sempre se encontrarão condicionadas pelo livre-arbítrio daqueles que se assumam como contribuintes.

Decorre que o propósito que esteve na génese do imposto especial de jogo foi tão-só o combate a uma atividade reputada como atentatória dos bons costumes, não tendo o Estado interesse na sua receita ou, pelo menos, não o tendo demonstrado *ab initio*. Podemos até admitir que tal desapeço se reflete na predestinação da receita deste imposto a certas entidades que, por sua vez, se encontram obrigadas a investi-la na promoção turística. É o facto de o imposto especial de jogo possuir especificidades extrafiscais, destinadas a fins

⁴⁹ Cfr. artigo 84.º, n.º 6 do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro. A este propósito, v. NABAIS, José Casalta. "A Constituição fiscal portuguesa e alguns dos seus desafios". In *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Armando Marques Guedes*. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

socioeconómicos únicos, que determina que se submeta à Constituição Económica, não se encontrando, por isso, sujeito aos rigorosos princípios vertidos na Constituição Fiscal, designadamente ao princípio da legalidade na sua vertente material de tipicidade fiscal *stricto sensu* e ao princípio da capacidade contributiva. Um regime tributário arquitetado com semelhantes apanágios é uma exceção à tributação do rendimento das pessoas coletivas, sendo as características específicas deste imposto que legitimam a existência de diferentes níveis de tributação de acordo com a localização geográfica do seu sujeito passivo.

A análise histórica dos diplomas legais permitiu-nos constatar que os valores ético-morais que, há quase um século, influenciaram a regulamentação de uma atividade tida como atentatória dos bons costumes se modificaram e, hoje, a perceção do jogo como uma atividade prejudicial já não é um fator legislativo determinante para a sua tributação. Esta mudança de paradigma teve como consequências que a finalidade extrafiscal deste tributo – ou seja, a capacidade de influenciar comportamentos no sentido de *non facere* – se desvirtuasse.

A matéria coletável é determinada antecipadamente através de um contrato celebrado entre a Administração e as empresas concessionárias da atividade de exploração de jogos de fortuna ou azar. Na relação jurídico-tributária, estas assumem-se como sujeitos passivos aos quais são impostas obrigações de índole pecuniária e de promoção turística. Pese embora a prévia estipulação quanto à determinação da matéria coletável, as concessionárias sustentam que as contrapartidas anuais – cujo regime jurídico foi objeto de pronuncia pelo Supremo Tribunal Administrativo e, bem assim, pelo Tribunal Constitucional – não possuem natureza contratual, sendo, portanto, verdadeiros impostos. Posição não sufragada pela jurisprudência, já que as obrigações que incumbem às partes e o procedimento adotado para determinar o montante sujeito a tributação se encontram previamente definidas nos contratos de concessão.

Contudo, observamos que as decisões jurisprudenciais frequentemente se baseiam em teorias dogmáticas que com este tributo não se encontram diretamente relacionadas e, como forma de colmatar a lacuna jurídica e doutrinal existente, verificamos que os acórdãos se alicerçam em fundamentos que resultaram de uma interpretação extensiva. Por tais motivos, o estudo do imposto

especial sobre o jogo é inovador e contribui para o avanço do conhecimento neste campo científico, fornecendo uma análise atualizada capaz de poder influenciar políticas públicas, decisões jurisprudenciais e incentivar futuros estudos académicos sobre este tema.

O montante que este imposto arrecada para os cofres públicos e que é consignado a fins turísticos – destino presente desde o início da regulamentação desta atividade e que predomina até os dias atuais –, tem permitido a promoção e o crescimento da economia local e, outrossim, o desenvolvimento das atividades conexas à prática do jogo, tais como a hotelaria e a restauração. Não despreciando a capacidade em gerar riqueza, os jogos de fortuna e azar, quando compulsivo, é atentatório ao desenvolvimento social e à realização pessoal do cidadão, características conaturais à sua própria existência. Sem embargo de na ordem moral o carácter indecoroso ainda se encontrar intrinsecamente associado ao jogo, no que à ordem jurídica diz respeito, assistimos a uma estratégica mudança significativa na abordagem legislativa. Enaltecemos o facto de o Estado reconhecer que a punição da prática do jogo era infrutífera, tendo optado por torná-la lícita se praticada em locais por si definidos, sujeitando-a, contudo, a fortes medidas de controlo e fiscalização. Os casinos constituem um elemento essencial do sector turístico, dotados de forte aptidão para desenvolver outros domínios económicos que a ele se encontram, direta ou indiretamente, associados, pelo que as políticas públicas já não se encontram direccionadas ao combate da prática de jogos considerados imorais e contrários aos padrões éticos e sociais estabelecidos, mas orientadas para a atração turística estimuladora de riqueza.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASTO, José Xavier de. O Princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária. *Fiscalidade*, janeiro 2001, n.º 5. ISSN: 0874-7326.

CAMPOS, Diogo Leite de. *O sistema tributário no Estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006. ISBN: 9789724028699.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. O imposto especial sobre o jogo no contexto jurídico-constitucional fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O tributo – reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. ISBN: 9788530924744.

CORREIA, José Manuel Sérvulo. *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*. Coimbra: Almedina, 2020. ISBN: 9789724084879.

CUNHA, Tânia Meireles da. A tributação dos jogos de fortuna ou azar de base territorial em Portugal. In DOMINGOS, Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tathiane. *Direito tributário do turismo: um desafio do século XXI*. Sintra: Rei dos Livros. ISBN: 9789895650361.

DEUS, José Pereira de; LÉ, António Jorge. *O jogo em Portugal*. Coimbra: Minerva, 2001. ISBN: 972-798-009-0.

FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. *Curso de Derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons Libreros, 2006. ISBN: 9788497683449.

MARTINEZ, Pedro Soares. *Direito fiscal*. 10.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003. ISBN: 9789724009612.

MARTINS, Guilherme Waldemar Oliveira. Os benefícios fiscais: sistema e regime. *Cadernos IDEFF*, n.º 6. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN: 9789724029870.

MONCADA, Luís Cabral de. *Direito económico*. 8.^a ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2018. ISBN: 978-972-40-8983-6.

NABAIS, José Casalta. Investimento estrangeiro e contratos fiscais. In NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. ISBN: 9789724025025.

NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994. ISBN: 9789723206500.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 11.^a ed. Coimbra: Almedina, 2019. ISBN: 9789724078755.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN: 978-972-40-1115-8.

CASADO OLLERO, Gabriel. Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1991, vol. 41, n.º 213. ISSN: 0484-6885.

RAMIS REBASSA, Maria Lourdes. *Regimen jurídico del juego*. Madrid: Marcial Pons Libreros, 1992. ISBN: 978-84-7248-132-9.

VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado*. Coimbra: Almedina, 1999. ISBN: 9789724012452.

Data de submissão do artigo: 06/03/2024

Data de aprovação do artigo: 16/05/2024

Edição e propriedade:

Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: upt@upt.pt