

Acórdãos STA**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo:	077/12
Data do Acórdão:	12-04-2012
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	FERNANDA MAÇÃS
Descritores:	IRC IMPOSTO ESPECIAL DE JOGOS EMPRESA CONCESSIONÁRIA JOGOS DE FORTUNA OU AZAR
Sumário:	<p>I- Da leitura conjugada do art. 7º do CIRC com o nº 2 do art. 84º do Decreto-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, resulta que o que o legislador quer tributar em imposto especial de jogo em vez de tributar em IRC são os rendimentos resultantes directamente da actividade de jogo bem como de quaisquer actividades a que as empresas vos ao exercício da actividade do jogo e de outra a actividade a que a empresa concedes</p> <p>II- As tributações autónomas, nas quais se incluem as despesas confidenciais, embora previstas no CIRC e tributadas conjuntamente com o IRC, nada têm que ver com a tributação do rendimento, nem com o exercício de uma actividade, uma vez que incidem sobre certas despesas, que constituem factos tributários autónomos, às quais se aplicam taxas diferentes das do IRC, que o legislador quis tributar de forma autónoma para evitar que pudesse haver rendimentos que escapassem a tributação.</p> <p>III- O legislador criou as taxas de tributação autónoma com vista a penalizar a realização de determinadas despesas uma vez que devem ser tributadas na pessoa/empresa que suporta o respectivo custo, dada a impossibilidades de o serem na pessoa que recebe as importâncias, pois se assim não fosse estaríamos a aceitar que fosse recebido rendimento que não pode ser tributado quer em sede de IRC quer em sede de IRC, por se desconhecer o destinatário.</p> <p>IV- Assim sendo, não são ilegais as liquidações adicionais em IRC relativas aos exercícios de 2001, 2002 e 2003, no que se refere a tributação autónoma por despesas confidenciais ainda que contabilizadas por empresas concessionárias no exercício exclusivo da actividades de jogo.</p>
Nº Convencional:	JSTA000P13978
Nº do Documento:	SA220120412077
Data de Entrada:	26-01-2012

Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	A....., SA
Votação:	UNANIMIDADE
Aditamento:	

▼ Texto Integral

Texto Integral:

I. Relatório

1.A....., identificada nos autos, deduziu impugnação judicial, no TAF de Aveiro, contra a liquidação adicional de IRC de 2001, 2002 e 2003, bem como à liquidação de juros de mora e de juros compensatórios, que foi julgada procedente pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, com a consequente anulação das liquidações impugnadas.

2. Inconformada, a Fazenda Pública veio recorrer para este Supremo Tribunal terminando as alegações com as seguintes conclusões:

“1. De acordo com o preceituado no artigo 1º do CIRC, o Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Colectivas incide sobre todos os rendimentos obtidos por determinadas pessoas colectivas durante um certo período de tempo.

2. A impugnante é uma sociedade comercial, sujeito passivo de IRC, pelo que os seus rendimentos estarão, em princípio, sujeitos à tributação daquele imposto.

3. O artigo 7.º do CIRC determina que não estão sujeitos a IRC os rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita ao Imposto Especial de Jogo, pelo que, todos aqueles que escapam ao campo de incidência deste último imposto já estarão sujeitos a IRC.

4. A douda decisão recorrida, suportada na prova testemunhal produzida, concluiu que a impugnante exerce as actividades de exploração de jogo e hoteleiras.

5. Logo, estando esta última actividade sujeita a IRC, é evidente que tributação nesta sede terá necessariamente que abranger as despesas confidenciais.

6. A douda sentença recorrida, partindo da inexistência de qualquer indício capaz de revelar outra actividade para além das que estão contempladas no contrato de concessão, exclui a possibilidade de tributação em sede de IRC, acabando por eleger, como único critério para

avaliar a conexão de uma actividade com a exploração do jogo, a simples circunstância da dita actividade ser ou não imposta pelas cláusulas do contrato de concessão.

7. Porém, o desenvolvimento da actividade económica do sector hoteleiro, ainda que esteja previsto no contrato de concessão, não se pode confundir com os rendimentos provenientes dos jogos de fortuna e azar, pois está sujeito e não isento de IRC.

8. A exclusão em sede de IRC, bem como a sua sujeição dos rendimentos oriundos do jogo a um regime distinto, prendem-se com a especial acuidade que deve estar subjacente a esta tributação.

9. Nada se sabendo quanto à natureza, origem e finalidade de tais despesas, as mesmas deverão ser tributadas autonomamente, por força do artigo 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, e do artigo 31.º da Lei n.º 87-B, de 31 de Dezembro, uma vez que a Impugnante não logrou provar que os encargos concretamente decorrentes destas despesas confidenciais estão relacionados com a exploração do jogo”.

3. A....., S. A., veio contra-alegar, concluindo nos termos que se seguem:

“A. O presente recurso vem interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que julgou totalmente procedente a impugnação.

B. Para tal decisão, entendeu o tribunal a quo que nos autos foi produzida prova susceptível de permitir a constatação como facto de que “a impugnante exerce actividades de exploração de jogo e actividades hoteleiras” e de que “tais actividades derivam única e exclusivamente do contrato de concessão de exploração de jogo celebrado entre o Estado Português e a impugnante”. Para o referido tribunal ficou claro, pois, que “tendo em atenção o regime estipulado por tais contratos, a impugnante unicamente, mediante contrapartidas, explora a lucrativa actividade de jogo e, sequencialmente, também unicamente, por força de tais contratos, desenrola actividade económica no sector hoteleiro”.

C. Com base nestas aceções, e no disposto no

artigo 84º do Decreto-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, concluiu o tribunal “que apesar da impugnante ser uma sociedade e, como tal, sujeita de IRC, uma vez que nenhum indício resulta de que exerce qualquer actividade económica que não aquelas a que está obrigada pelos já referidos contratos, não pode a mesma ser tributada em sede de IRC”, designadamente ao nível das suas despesas confidenciais.

D. No entanto, entendeu a Fazenda Pública que, contrariamente ao decidido, e “admitindo que a impugnante desenvolvia a actividade de jogo e hoteleira, as despesas confidenciais que não se enquadrassem na primeira hipótese seriam tributadas em sede de IRC, de acordo com o regime geral”.

E. De acordo com a fundamentação respectiva, é imputado à impugnante, ora recorrida, o exercício de duas actividades, uma delas, de jogo, obviamente excluída de tributação em sede de IRC, e outra, de gestão hoteleira, que, não sendo directamente conexa com aquela, embora com dela directamente resultante — porque decorrente do mesmo contrato de concessão —, deve considerar-se sujeita e não isenta deste imposto.

F. Para reforço desta sua argumentação, veio a Administração fiscal colocar em crise o critério que presidiu à avaliação, pelo tribunal recorrido, daquele que considerou ser o elemento essencial à definição do correcto enquadramento fiscal dos encargos confidenciais incorridos pela impugnante. Com efeito, de acordo com a recorrente, o tribunal a quo avaliou mal o elemento “conexão de uma actividade com [a actividade de] exploração de jogo”: em vez de avaliar a conexão de uma actividade com a exploração do jogo com base na “simples circunstância da dita actividade ser ou não imposta pelas cláusulas do contrato de concessão, o tribunal recorrido deveria, na opinião da Administração fiscal, tê-lo feito com base no critério da “confundibilidade” (isto é, o tribunal recorrido deveria ter verificado se “o desenvolvimento da actividade económica do sector hoteleiro, ainda que esteja previsto no contrato de concessão, [se pode ou não] confundir com os rendimentos provenientes dos jogos de

fortuna e azar”).

G. Na sua alegação, a Fazenda Pública invoca, contudo, designadamente no ponto 9 das suas conclusões, matéria de facto que contraria a estabelecida no probatório. Esta circunstância obsta, desde logo, ao conhecimento do mérito do presente recurso por este Supremo Tribunal Administrativo, devendo, pois, este tribunal, a título prévio, ser declarado incompetente em razão da hierarquia.

H. Além disso, a recorrente erra na mobilização dos conceitos legais aplicáveis por força das disposições normativas convocadas na fundamentação jurídica da decisão recorrida.

I. No caso em análise, e ao contrário do que propugna o digníssimo Representante da Fazenda Pública, está em causa, para efeitos da aferição do tratamento fiscal a conferir às despesas confidenciais registadas pela impugnante, o exercício de uma actividade sujeita ao imposto especial de jogo e, bem assim, de uma actividade a que impugnante está obrigada a exercer nos termos dos contratos de concessão que celebrou — e pelo período em que estes se mantêm em vigor — e que, por isso, não pode senão deixar de se considerar uma actividade geradora de rendimentos directamente resultantes do exercício da actividade sujeita ao imposto especial de jogo, na acepção dos normativos legais contidos nos citados artigo 7.º do CIRC e artigo 84.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro.

J. O exercício que se impõe não é, por isso, o de aferir se os rendimentos gerados pelo exercício da actividade hoteleira são ou não “confundíveis” com os rendimentos gerados pelo exercício da actividade de jogo: eles são naturalmente especializáveis e susceptíveis de um apuramento analítico,

K. mas antes o de determinar se os rendimentos gerados pelo exercício da actividade hoteleira são directamente resultantes — se são causa de/gerados em virtude de — do exercício da actividade de jogo, sujeita a imposto especial de jogo.

L. E, naturalmente, esta aferição não pode ser desassociada da verificação in casu da circunstância de o exercício daquela primeira actividade constituir

uma decorrência das obrigações assumidas pela impugnante no âmbito dos contratos de concessão que estão na base do exercício desta última.

M. Uma coisa é saber se as actividades em causa são confundíveis — bem como os respectivos rendimentos — ‘no sentido de que constituem partes de um todo indissociável. Coisa diferente é saber se as actividades em causa são relacionadas, se convivem numa relação de dependência do tipo causa/efeito, meio/resultado.

N. Ora, foi este o critério que o tribunal a quo utilizou na douda sentença que proferiu: o tribunal recorrido cuidou — e bem — da verificação dos factos que tomassem possível a aplicação em concreto do direito com base no qual o legislador fez depender a tributação em sede de IRC dos rendimentos provenientes de uma ou outra actividades (e, concomitantemente, a tributação nesta sede das despesas confidenciais relacionadas com qualquer uma delas).

O. Ao assentar na factualidade descrita nos pontos 1 a 15 do Capítulo III da sentença, o tribunal recorrido orientou a sua decisão no sentido de enquadrar fiscalmente os rendimentos provenientes do exercício das actividades de jogo e hoteleira à luz da configuração legal que lhe teria sido atribuída em termos contratuais (por força dos contratos de concessão que lhes dão causa). Nesta sede, concluiu que, nos termos dos contratos de concessão celebrados com o Estado português, à impugnante é concedida a exploração de jogos em determinadas circunscrições territoriais e, por causa dessa concessão, imposta a actividade de exploração hoteleira, como acessória ou estritamente conexa (relacionada/complementar) com aquela (de exploração de jogos).

P. Assim, o tribunal mais não fez do que ir ao encontro das exigências legais de configuração de ambas as actividades como actividades excluídas de tributação para efeitos de IRC: o tribunal subsume criteriosamente a situação fáctica ao direito mobilizável, concluindo que não estão sujeitos a TRC os rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de logo, entendendo-se estes como os rendimentos

relativos ao exercício da actividade do jogo e de outra actividade a que a empresa concessionária está obrigada nos termos dos contratos de concessão e pelo período em que estes se mantenham em vigor.

Q. E esta é, no fundo, a conclusão que melhor assenta naquela que parece ter sido a racionalidade subjacente à opção do legislador tributário: excluir de tributação os rendimentos decorrentes da exploração da actividade de jogo, sujeitando-os, de forma clara, a outro imposto especial, com diferentes critérios de apuramento (tributa realidades distintas) e com taxas muito mais onerosas, e, bem assim, os rendimentos que decorram de actividade imposta em virtude e no contexto do exercício daquela — em estrita e directa relação com aquela.

R. Assim, bem decidiu o tribunal recorrido, de acordo com o qual, “uma vez que nenhum indício resulta de que exerce qualquer actividade económica que não aquelas a que está obrigada pelos já referidos contratos, não pode a mesma ser tributada em sede de IRC”, designadamente ao nível das suas despesas confidenciais, devendo, por isso, ser considerada “procedente a presente impugnação”.

S. Em consequência, nos termos acima assinalados, e nos mais de direito observados na sentença recorrida, deve o presente recurso ser julgado improcedente, por não provado, e à douda sentença recorrida reconhecida a sua conformidade com as disposições dos artigos 123º e 125º do CPPT e dos artigos 659º e 668º do CPC.

4. O Exmo. Magistrado do Ministério Público, junto deste Tribunal, emitiu parecer pugnando pela remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo Norte, o qual seria o competente para conhecer do recurso.

5. Notificadas as Partes para se pronunciarem sobre o Parecer do Ministério Público, nada disseram.

6. Com dispensa de vistos, por o processo ser urgente, cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

1. De Facto

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. *A Impugnante, “A....., S.A.”, tem como objecto social a exploração de jogos de fortuna e azar.*
2. *A impugnante celebrou com o Estado Português os contratos de concessão de exploração de jogos de fortuna e azar publicados nos DR III Série, nº9 1, de 18/4/74, nº37, de 14/2/89, nº50, de 28/2/96, e nº 48, de 26/2/2002, conforme documentos de fls. 50/61 que se dão por reproduzidos.*
3. *Dá-se por reproduzido o documento de fls. 62/63.*
4. *No decurso da inspecção efectuada ao abrigo da Ordem de Serviço nº01200501262, de 24/5/2005, apurou-se que a impugnante inscreveu na sua contabilidade, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, despesas confidenciais respectivamente no montante de € 1.746.565,78, € 1.976.001,34 e € 2.052.615,00, relacionadas com a angariação de clientes de jogo.*
5. *Dá-se por reproduzida a documentação de fls. 93/95.*
6. *Na sequência das despesas confidenciais contabilizadas pela impugnante, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, foram emitidas as liquidações adicionais de IRC nº2005 8310117521, no montante de €873.282,89, liquidação de juros de mora nº2005 2208710, no montante de € 20.203,69, e liquidação de juros compensatórios nº2005 228709, no montante de € 136.902,04, todas referentes a IRC, relativo a 2001; liquidação adicional nº2005 8310117563, no montante de € 987.069,42, liquidação de juros de mora nº2005 2254357, no montante de € 21.500,26, e liquidação de juros compensatórios nº2005 2254357, no montante de € 87.943,82, todas referentes a IRC, relativo a 2002; liquidação adicional nº2005 8310117599, no montante de € 1.025.658,60, liquidação de juros de mora nº2005 2254357, no montante de € 21.522,53, e liquidação de juros compensatórios nº2005 2254356, no montante de € 50.468,02, todas referentes a IRC, relativo a 2003, que admitiam pagamento voluntário até 26/10/2005 e 2/11/2005, conforme documentos de fls. 20/22 que se dão por reproduzidos.*
7. *Em 26/10/2005, a impugnante deduziu*

reclamação graciosa em relação às liquidações adicionais de IRC identificadas em 6, nos termos e com os fundamentos constantes dos documentos de fls. 23/31, 32/40, 41/49 que se dão por reproduzidos.

8. A Administração Tributária não proferiu qualquer decisão em relação às reclamações graciosas aludidas em 7.

9. A presente impugnação foi apresentada em 21/7/2006”.

2. De Direito

2.1. As questões a apreciar e decidir

A....., SA., que tem como actividade principal a exploração de jogos de fortuna ou azar e como actividade incluída no âmbito da concessão dos jogos de fortuna ou azar e estritamente conexas com esta, a indústria hoteleira, apresentou impugnação judicial contra liquidações adicionais de IRC, apuradas em inspecção, por despesas confidenciais relativas: a) Ao exercício de 2001, no valor de € 1.746.565,78;b) Ao exercício de 2002, no valor de € 1.976.001,34;c) Ao exercício de 2003, no valor de € 2.052.615,00, relacionadas com a angariação de clientes de jogo.

Em defesa da ilegalidade das liquidações adicionais argumentou a reclamante, no essencial, que estando todas as actividades por si exercidas incluídas no âmbito dos contratos de concessão que celebrou com o Estado Português de Concessão de Exploração de Jogos de Fortuna ou Azar, encontram-se as mesmas sujeitas a um imposto especial, o Imposto Especial de Jogo, pelo que, nos termos do art. 7º do CIRC não se encontra sujeita a IRC, o que inclui a tributação das despesas confidenciais, já que a tributação das mesmas se verifica em sede de IRC, ainda que a título de tributação autónoma.

Vem o presente recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela A....., anulando as liquidações adicionais de IRC

de 2001, 2002 e 2003, incluindo juros de mora e compensatórios.

Para tanto, ponderou o Mmº Juiz “a quo”, entre o mais que:

- “(...) a impugnante desenvolve a actividade de exploração de jogos de fortuna e azar, mediante contrato outorgado com o Estado Português, e acessoriamente, estritamente conexcionada com a actividade de jogo, explora a actividade hoteleira;
- Prescreve o artigo 7º do CIRC, «Não estão sujeitos a IRC os rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo»;
- Como ensina o AC. Do STA de 2/12/98, Proc. nº 017440, «As empresas concessionárias dos jogos de fortuna ou azar não estão sujeitas à tributação em sede de IRC pelo exercício dessa actividade, visto que sobre rendimentos dela recai o imposto especial sobre o jogo;
- Aquelas empresas são, contudo, sociedades comerciais e deste modo podem desenvolver outras actividades que não só aquela, ficando os rendimentos destas actividades não relacionadas com a exploração do jogo sujeitos ao IRC;
- As despesas confidenciais estão sujeitas a um tratamento fiscal próprio, o qual inclui a sua tributação em IRC a uma taxa de 10%;
- Se uma empresa concessionária da exploração do jogo desenvolve exclusivamente esta actividade está a mesma excluída da tributação das despesas confidenciais em consequência da sua não sujeição ao IRC»;
- As despesas em causa tiveram como fim a “angariação de clientes de jogo” ficando, por isso excluídas de tributação em IRC, posto que foram suportadas pela impugnante por força do exercício da sua actividade de jogo;
- Por outro lado, nos termos da cláusula 6ª do contrato outorgado com o Estado Português, a impugnante obrigou-se a assegurar a exploração dos estabelecimentos hoteleiros construídos por força do contrato de concessão, durante todo o prazo da concessão;
- E nos termos da cláusula 7ª do mesmo contrato

sujeitou-se o exercício de todas as actividades objecto desse contrato a pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade de jogo, não lhe sendo exigível qualquer outra tributação geral ou local, relativamente ao exercício dessa mesma actividade ou de qualquer outras a que esteja obrigada por esse contrato;

- Destarte, a actividade hoteleira não tem autonomia própria, e encontra-se umbilicalmente ligada à exploração do jogo. Assim sendo, os lucros decorrentes do exercício desta actividade não podem ser tributados de forma autónoma pois estão englobados na base tributável sobre que incide o imposto especial de jogo, nos termos do disposto no artigo 84º, nº2, do DL nº 422/89, de 22/12, na redacção conferida pelo DL nº 10/95, de 19/1. Daí que não haja lugar à liquidação de IRC pelo exercício da actividade de jogo e de actividades conexas por força das cláusulas contratuais referidas, como de resto se decidiu no Acórdão do TCAN, proferido no âmbito do Processo nº 671/2001 TAF, que correu termos neste tribunal, relativamente ao IRC liquidado à impugnante no exercício de 2000. E a sentença recorrida termina considerando que “as liquidações impugnadas, levadas a cabo pela Administração Tributária, violam o normativo citado, e não atenderam ao clausulado constante do contrato outorgado com o Estado Português, tendo de proceder a pretensão da impugnante”. Contra este entendimento se insurge a recorrente Fazenda Pública argumentando, em síntese, o seguinte:

- O artigo 7.º do CIRC determina que não estão sujeitos a IRC os rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita ao Imposto Especial de Jogo, pelo que, todos aqueles que escapam ao campo de incidência deste último imposto já estarão sujeitos a IRC.
- O desenvolvimento da actividade económica do sector hoteleiro, ainda que esteja previsto no contrato de concessão, não se pode confundir com os rendimentos provenientes dos jogos de fortuna e azar, pois está sujeito e não isento de IRC.
- Nada se sabendo quanto à natureza, origem e

finalidade das despesas confidenciais, as mesmas deverão ser tributadas autonomamente, por força do artigo 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, e do artigo 31.º da Lei n.º 87-B, de 31 de Dezembro, uma vez que a Impugnante não logrou provar que os encargos concretamente decorrentes destas despesas confidenciais estão relacionados com a exploração do jogo.

Temos, em síntese, que, segundo a tese da recorrida, acolhida pela sentença “a quo”, se as empresas concessionárias de exploração de jogos de fortuna ou azar desenvolvem exclusivamente a actividade de jogo e actividades conexas, “umbilicalmente ligadas à exploração do jogo”, (no caso, hotelaria) ou seja, a que estejam obrigadas pelos contratos de concessão, estão excluídas da tributação das despesas confidenciais em consequência da sua não sujeição ao IRC, por força do disposto nos arts. 7º do CIRC e 84º, nº 2, do Decreto-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro.

Contra este entendimento se insurge a Fazenda Pública, tendo por base o Acórdão deste Supremo Tribunal, de 2 de Dezembro de 1998, Proc. nº 17440

(Pode ler-se no sumário deste Acórdão, que “Se uma empresa concessionária da exploração do jogo desenvolve exclusivamente esta actividade está a mesma excluída da tributação das despesas confidenciais em consequência da sua não sujeição a IRC”. No caso apreciado no duto Acórdão, a empresa concessionária desenvolvia igualmente a actividade de hotelaria e como se deu como provado que as despesas confidenciais em causa não resultavam do exercício da actividade de jogo, conclui-se que estavam as mesmas sujeitas a tributação, pelo que se julgou no sentido da manutenção na ordem jurídica dos actos de liquidação reclamado. Resulta da doutrina deste Acórdão que desde que demonstrado que as despesas confidenciais resultassem exclusivamente da actividade de jogo estariam excluídas de tributação.), a razão de ser

da tributação das despesas confidenciais e a rejeição de uma interpretação estritamente literal do nº 2 do art. 84º do Decreto-Lei nº 422/89 levada a cabo pela sentença recorrida, argumentando, em síntese, que admitindo que a Impugnante desenvolvia a actividade de jogo e hotelaria, as despesas confidenciais que não se enquadrassem na primeira hipótese teriam de ser tributadas em sede de IRC, de acordo com o regime geral (é o que resulta da análise global das alegações e respectivas conclusões).

Assim sendo, em face das conclusões das alegações da recorrente que, nos termos do

disposto no art. 684º, nº 3, e 685º-A, nº1, do CPC delimitam o objecto do recurso, e considerando que o regime fiscal das despesas confidenciais não depende do tipo de actividade exercido, por isso são tributadas autonomamente, a questão a decidir reconduz-se tão-só ao problema de saber qual o tratamento fiscal a dar às despesas confidenciais ou não documentadas quando feitas por uma sociedade concessionária de jogos de fortuna ou azar.

Por seu turno, o Ministério Público, junto deste Tribunal, veio suscitar a questão da incompetência do STA em razão da hierarquia para apreciar este recurso jurisdicional, tendo em conta o alegado pela recorrente no ponto 9 das conclusões, o que foi reiterado pela recorrida no ponto G das contra-alegações.

Assim sendo, estas são as questões a apreciar e decidir.

2.1.1. A questão prévia da incompetência em razão da hierarquia do STA

Impõe-se, a título prévio, conhecer da questão da incompetência do STA, em razão da hierarquia, suscitada pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, junto deste Tribunal, cujo conhecimento, nos termos do art. 13º do CPTA, deve preceder o de qualquer outra, uma vez que a sua eventual procedência prejudicará, precisamente, a apreciação e o julgamento das demais questões suscitadas no recurso, face ao disposto no nº2 do art. 16º do CPPT e nos arts. 101º e ss. do CPC.

A competência do STA para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários restringe-se, tal como resulta da alínea b) do art. 26º do ETAF, exclusivamente, a matéria de direito, constituindo, assim, uma excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual compete, nos termos da alínea a) do art. 38º do ETAF, conhecer “dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26º”.

Nesta consonância, prescreve o nº 1 do art. 280º do CPPT que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Central

Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

“Reserva-se, portanto, ao Supremo Tribunal Administrativo”, tal como ficou consignado no Acórdão deste Tribunal de 29/09/2010, proc n^o 266/10, “o papel de tribunal de revista, com intervenção reservada para os casos em que a matéria de facto controvertida no processo esteja estabilizada e apenas o direito se mantenha em discussão”.

Considera-se que as conclusões versam matéria exclusivamente de direito se “resumirem a sua divergência com o decido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica” e versam matéria de facto se “manifestarem divergência com a questão factual”

(Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6^a ed., Áreas Editora, 2011, p. 425). No mesmo sentido (cfr., entre outros, os Acórdão do STA de 29/9/2010, procs. n^o 266 e 446/2010).).

Aplicando a jurisprudência referenciada ao caso em apreço, verifica-se que no ponto 4 da matéria dada como provada se pode ler que as despesas confidenciais em causa estão relacionadas com a “angariação de clientes de jogo”, facto que levou o Mm^o Juiz “a quo” a considerar, a fls. 255, que tendo tais despesas “como fim “a angariação de clientes de jogo ficando, por isso excluídas da tributação em IRC, posto que foram suportadas pela impugnante por força do exercício da sua actividade de jogo, e destinam-se a angariar clientes de jogo”.

Veio, por sua vez, a Fazenda Pública, no presente recurso, mais concretamente no ponto 9 das conclusões das suas alegações, argumenta que “nada se sabendo quanto à natureza, origem e finalidade de tais despesas, as mesmas deverão ser tributadas autonomamente, por força do artigo 4^o, n^o 1, do Decreto-Lei n^o 192/90, de 9 de Junho, e do artigo 31^o da Lei n^o 87^o-B, de 31 de Dezembro, “uma vez que a Impugnante não logrou provar que os encargos concretamente decorrentes destas despesas confidenciais estão relacionados com a exploração do jogo”.

Acontece, porém, que, salvo o devido respeito, em

nossa opinião, não vislumbramos que a recorrente pretenda extrair do alegado conclusão jurídica alguma, divergindo apenas da sentença recorrida quanto ao sentido a dar aos preceitos aplicáveis. Note-se que da leitura do relatório de inspecção que esteve na origem da liquidação adicional não se faz qualquer distinção entre despesas de jogo ou despesas de hotelaria (cfr. fls. 2 ss. do processo administrativo).

Na verdade, como deixámos antever, a questão central que constitui objecto deste recurso gira, em rigor, em torno da determinação do sentido e alcance dos preceitos jurídicos pertinentes, a saber, o art 7º do CIRC, que exclui da sujeição a IRC os rendimentos directamente resultantes de actividade sujeita ao imposto especial de jogo e o art. 84º do Decreto-Lei nº 422/84, que estabelece quais as actividades sujeitas a imposto especial de jogo. Será apenas da resposta que se der ao sentido e alcance destes preceitos conjugada com a natureza e o regime das tributações autónomas, que se obterá a solução para a questão *sub judice*, que se traduz em saber se as liquidações adicionais por despesas confidenciais relacionadas com a angariação de clientes são ou não ilegais. Com efeito, foi da simples interpretação e aplicação dos preceitos em causa que o Tribunal recorrido chegou a uma conclusão e a recorrente entende que a resposta terá de ser outra. Por outro lado, se, como já ficou dito, a tributação das despesas confidenciais obedece a um regime próprio, autónomo, não estando ligadas nem conexas com o exercício de uma qualquer actividade, torna-se irrelevante, averiguar, no caso, qual a fonte das despesas, se a actividade de jogo ou actividade hoteleira. Acresce que as despesas confidenciais são, por natureza, como refere o Mmº Juiz “a quo”, “não especificadas, ou identificadas quanto à sua natureza, origem e finalidade”. Assim sendo, sendo indiferente a fonte das despesas, há apenas que aplicar o direito à factualidade que é dada como assente, donde ser de concluir que o recurso se traduz numa análise que é exclusivamente de direito, que gira em torno de saber qual o regime fiscal das despesas confidenciais ou não documentadas quando

suportadas por concessionárias de exploração de jogos sujeitas ao imposto especial de jogo, nos termos das disposições conjugadas constantes do art. 7º do CIRC e 84º, nº 2, do Decreto-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro.

Ora, tal como ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 29/9/2010, proc. nº 0266/2010, “(...) tratando-se de facticidade que é indiferente para o julgamento da causa e não interfere com a pretendida interpretação e aplicação das normas jurídicas questionadas, é de concluir que o recurso tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, sendo, por isso, competente, para o seu conhecimento a Secção do Contencioso Tributário.” Improcede, desta forma a questão prévia suscitada, impondo-se passar à análise da questão de fundo, que exige breve excursão quer pelo regime do imposto do jogo quer pelo regime das tributações autónomas.

2.2. O imposto especial de jogo e o regime fiscal das despesas confidenciais suportadas por concessionárias de exploração de jogos de fortuna ou azar

A tributação do jogo sempre esteve no plano fiscal sujeita a um regime próprio atentos os “sérios inconvenientes morais da exploração dos jogos de fortuna ou azar”, de tal modo que a partir da reforma de 1948 o legislador renunciou ao apuramento do lucro real, libertando-se, nas palavras de SÉRGIO

VASQUES (Cfr. *Os Impostos do Pecado o Alcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, Almedina, 1999, pp. 88-9.), “da situação desairosa de ser interessado nos rendimentos do jogo ou nas vicissitudes dos jogadores”. Ainda segundo o autor, “É portanto, um juízo de censura moral que subjaz à criação de um regime fiscal exclusivo da indústria do jogo, bem como à adopção das suas particulares técnicas tributárias”, passando a tributar-se “capitais de giro, lucros e receitas brutas com taxas elevadas, tratando-se o jogo como um sector de excepção”.

Actualmente as empresas concessionárias das zonas de jogo encontram-se sujeitas ao regime fiscal que consta do Decreto-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, emitido ao abrigo da Lei de Autorização

nº 14/89, de 30 de Junho.

Nos termos do art. 2º, nº 5, daquele diploma, é concedido ao Governo autorização para “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 aos jogos bancados e não bancados...”; d) “Isentando de qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da actividade do jogo ou de quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas no contrato de concessão”; e) “Estabelecendo mais as seguintes isenções:1) De sisa nas aquisições dos prédios indispensáveis ao cumprimento das obrigações contratuais;2) Da contribuição autárquica, desde que os prédios estejam afectos às concessões;3) De quaisquer taxas por alvarás e licenças municipais relativos ao cumprimento de obrigações contratuais”.

No seguimento da lei de autorização, o Decreto-Lei nº 422/89 Por sua vez alterado pelo Decreto-Lei nº 10/95, de 19 de Janeiro. veio no seu art. 84º, sob a epígrafe “ imposto especial de jogo”, estabelecer que:

1-As empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade de 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-(...)

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

O regime do diploma assenta numa técnica excepcional na medida em que em vez de tributar as empresas pelo lucro real, tal como refere o art. 104º da CRP, tomando como base tributária o lucro

apurado a partir da contabilidade (art. 17º do CIRC), o imposto do jogo incide, no caso dos jogos bancados, sobre o capital em giro inicial e sobre os lucros normais das bancas; no caso dos jogos não bancados sobre a receita bruta (cfr. arts. 85º a 87º). Por sua vez, para o que interessa ao caso, o diploma reproduz, no art. 92º, a isenção estabelecida na lei de autorização quanto aos impostos de Sisa e de Contribuição autárquica e, no art. 93º, bem como igualmente o estabelecido na lei de autorização quanto a isenção de taxas por alvarás e licenças municipais.

Expostos em traços breves os aspectos essenciais do imposto sobre o jogo, impõe-se responder à questão posta e que é a de saber se quando o art. 7º do CIRC estabelece “Não estão sujeitos a IRC os rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo”, tal não sujeição abrange igualmente a relativa a despesas confidenciais levadas a efeito pelas mesmas empresas.

Importa começar por atentar na letra do preceito para realçar que o que o legislador tem em vista é o “rendimento” directamente resultante do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo.

Temos assim que a não sujeição a tributação em IRC pressupõe que, em primeiro lugar, estejamos perante tributação de “rendimentos”, pois é o rendimento que estaria sujeito a IRC que o legislador optou por tributar antes em imposto especial de jogo. Em segundo lugar, tais rendimentos têm de resultar directamente do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo. Assim sendo, resulta patente que o que o legislador quis excluir da tributação em IRC e tributar em imposto especial de jogo são os rendimentos ligados a uma dada

actividade (Neste sentido, cfr. MARIA ISABEL CLÍMACO, “Os Jogos de Fortuna e Azar - O Lazer Tolerado ou o Vício legalizado?”, *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra Editora, 2006, p. 488 e o Acórdão do STA, de 25 de Outubro de 1995, Proc. nº19.268.).

O art. 7º do CIRC limita-se a dizer que têm de estar em causa rendimentos resultantes directamente do exercício de actividades sujeitas a imposto especial de jogo, cabendo ao Decreto-Lei nº 422/89 explicitar quais sejam essas actividades, o que o mesmo faz,

repetindo, aliás, o que já dizia a lei de autorização, dizendo que é a actividade de jogo propriamente dita e “quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão e pelo período em que eles se mantenham em vigor”.

Deriva do exposto, com clareza, que o que o legislador quer tributar em imposto especial de jogo em vez de tributar em IRC são os rendimentos resultantes directamente da actividade de jogo bem como de quaisquer outras actividades a que as empresas concessionárias estejam obrigadas no âmbito dos respectivos contratos de concessão. Aqui chegados podemos desde já adiantar que, por mera interpretação declarativa, se conclui que o legislador ao estabelecer, no art. 7º do CIRC, que “Não estão sujeitos a IRC os rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita a imposto especial de jogo”, não está a abranger nessa não sujeição a tributação em despesas confidenciais enquanto tributações autónomas, uma vez que estas, como passamos a demonstrar, nem constituem rendimento nem estão ligadas ao exercício de uma qualquer actividade. Vejamos.

No que diz respeito às tributações autónomas (Sobre a natureza das tributações autónomas, cfr. o Acórdão do STA, de 21 de Março de 2012, proc nº 830/2011), verifica-se que sob esta designação se escondem realidades muito diversas, incluindo, nos termos do nº 1 do art. 81º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas, que são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, que será elevada para 70%, nos casos de despesas efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola (nº 2 do art. 81º), e que não são consideradas como custo na cálculo do rendimento tributável em IRC (Já as despesas de representação e as relacionadas com viaturas ligeiras, nos termos do disposto no art. 81º, nº 3, do CIRC os seus custos são fiscalmente aceites ainda que dentro de certos limites.) .

Segundo RUI MORAIS (Cfr. *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 202/203), trata-se de “uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos,

as quais são havidas como constituindo factos tributários”.

Na verdade, as tributações autónomas, embora formalmente inseridas no CIRC (Foi o Decreto-Lei nº 192/90, de 9 de Junho, que introduziu alterações ao CIRC, entre elas a tributação autónoma em despesas confidenciais (art.4º).) (art. 81º), não visam tributar o rendimento no fim do período tributário, mas sim determinados tipos de despesa, consubstanciando cada despesa um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável no fim do período (Cfr. o Voto de Vencido do Senhor Conselheiro VÍTOR GOMES ao Acórdão do Tribunal Constitucional nº 18/2011.) .

Sobre a razão de ser das tributações autónomas, segundo a doutrina dominante, o legislador criou taxas de tributação autónomas que visam aplicar-se a determinado tipo de despesas com vista a dissuadir as sociedades, no caso de IRC, a apresentá-las com regularidade e de elevado montante, para evitar que os sujeitos passivos de IRC utilizem determinadas despesas para proceder a distribuição camuflada de lucros e para evitar a fraude e a evasão fiscal (Referindo-se à razão de ser da violenta penalização fiscal que incide sobre as despesas de representação, RUI MORAIS pondera que é por se supor que lhes “estão subjacentes pagamentos não declarados pelos respectivos beneficiários, muitas vezes associados a práticas ilegais como a corrupção” (cfr. *Apontamentos.. IRC*, cit., p. 203).).

A este propósito, SALDANHA SANCHES (Cfr. *ob. cit.*, p. 407.) pondera que com as tributações autónomas “o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros”.

No mesmo sentido, para RUI MORAIS (Cfr. *Sobre o IRS*, Almedina, Coimbra, 2006, p. 138.) o objectivo terá sido o de tentar evitar que, através dessas despesas, “o sujeito passivo utilize para fins não empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis (...); ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que seriam devidos por estes (...). A realização de tais despesas implica um encargo fiscal adicional para quem nelas incorre porque a lei supõe que, assim, outra pessoa deixa

de pagar imposto”.

Verifica-se, assim, que o legislador terá criado as taxas de tributação autónomas com vista a penalizar a realização de determinadas despesas, uma vez que não se sabendo quem é o respectivo beneficiário, impõe-se a necessidade de evitar que as mesmas constituam remunerações a pessoas cuja identidade se desconhece. Na óptica do legislador, estas despesas devem ser tributadas na pessoa/empresa que suporta o respectivo custo, dada a impossibilidade de o serem na pessoa que recebe as importâncias. Se assim não fosse, estaríamos a aceitar como custo este tipo de despesas, sem que pudesse haver, dada a sua natureza confidencial, a tributação dos rendimentos auferidos por parte dos seus beneficiários, quer em sede de IRS quer em sede de IRC.

Em face do exposto, resulta que, pese embora as tributações autónomas estejam previstas no CIRC e sejam tributadas conjuntamente com o IRC, nada têm que ver com a tributação do rendimento, uma vez que incidem sobre certas despesas, às quais se aplicam taxas diferentes das de IRC, que o legislador entendeu tributar de forma autónoma para evitar que pudesse haver rendimentos que escapassem à tributação.

Também nada têm que ver com o exercício de uma qualquer actividade, pelo contrário, como refere SALDANHA SANCHES (Cfr. *ob. cit.*, p. 407.), “cria-se aqui, uma espécie de presunção de que estes custos” (em despesas confidenciais) “não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma”.

Aplicando o exposto ao caso em análise, verifica-se que a recorrida é um sujeito passivo de IRC, por preencher os requisitos de incidência subjectiva previstos na alínea a) do nº 1 do art. 2º do CIRC, que pela natureza das actividades que exerce e só por isso, beneficia do regime de não sujeição em IRC, previsto no CIRC, em relação às actividades sujeitas a imposto sobre o jogo, nos termos do disposto no art. 84º, nº 2, do Decreto-Lei nº 422/89, e respectivos contratos de concessão de jogo.

Defende a recorrida que por exercer actividades que estão sujeitas a imposto especial de jogo beneficia

igualmente do regime de não sujeição a despesas confidenciais, nos termos do disposto no art. 7º do CIRC, mas sem razão. Tal tese, seguida pela sentença recorrida, parte do pressuposto erróneo de que o IRC engloba a tributação de despesas confidenciais por estarem nele previstas as tributações autónomas, o que não corresponde nem à letra dos preceitos normativos mencionados nem à natureza e razão deste tipo de tributação. Realce-se, aliás, que a própria recorrida refere nas reclamações gratuitas que nos anos anteriores sempre sujeitou “as despesas confidenciais incorridas às respectivas taxas de tributação sucessivamente aplicáveis”, mas que corrigiu esse procedimento a partir de 1999 (cfr. fls. 28 dos autos).

E nem se argumente, em defesa da tese da recorrida, com o estatuído no nº 2 do art. 84º do Decreto-Lei 422/89, na parte em que diz, recorde-se, que “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”. Também este preceito não pode servir de fundamento à exclusão da tributação das despesas confidenciais. Com efeito, em primeiro lugar, também ele se refere a impostos relativos ao exercício das actividades exercidas pelas empresas concessionárias nos termos do nº1 do mesmo preceito (Neste sentido, cfr. o referido Acórdão do STA de 25 de Outubro de 1995, onde se conclui que “o dito imposto especial, com exclusão de qualquer outro, geral ou local, apenas abrange o próprio exercício da actividade, que não a predita aquisição de bens”, isto para efeitos de tributação em IVA.). Em segundo lugar, o objectivo do preceito, que praticamente reproduz a lei de autorização, é o de isentar as empresas concessionárias da tributação relativa a impostos municipais: sisa e contribuição autárquica, bem como de taxas e de licenças municipais (Neste sentido é esclarecedora a discussão parlamentar no debate sobre a aprovação da proposta de lei nº 79/V, que concede autorização ao governo para definir o regime fiscal aplicável às concessões de zona de jogo, cfr. Reunião Plenária, de 3 de Março de 1989, in *Diário da Assembleia da República*, número 47, de 3 de Março de 1989, pp. 1703 ss.). E, mesmo aqui, em matéria de isenções, o legislador não se bastou com este preceito, tendo de seguida procedido à previsão

expressa das mesmas em preceitos autónomos (cfr. os arts. 92º a 93º). Logo, ainda que as despesas confidenciais não fossem desde logo afastadas do âmbito de aplicação do preceito por não se conexionarem com o exercício de qualquer actividade, ainda assim era preciso que o legislador tivesse consagrado expressamente essa isenção. Para além do que já foi exposto, importa salientar que no imposto especial de jogo não se tomam em consideração custos ou despesas incorridas pelas empresas concessionárias do jogo, uma vez o referido imposto, como vimos, incide apenas sobre as receitas ou sobre o capital em giro nas bancas (art. 85º ss. do Decreto-Lei nº 422/89), pelo que é patente que este diploma não se destina a reger a tributação da despesa.

Em segundo lugar, a ter êxito a orientação defendida pela recorrida, significaria que as importâncias dispendidas em despesas confidenciais ficariam isentas de qualquer tributação porque pela sua própria natureza se desconhece o seu destinatário que recebe por essa via acréscimo rendimento não sujeito a qualquer imposto.

Nesta sequência, a proceder este entendimento que foi sufragado na sentença “a quo” estaria aberta a porta, como se pode ler nas informações de fls. 22 a 34 do processo administrativo, “para estas entidades pagarem”, designadamente, “ordenados aos seus colaboradores na forma de despesas confidenciais que não são tributadas em sede de IRS nem em qualquer outra sede”.

Por outro lado, SÉRGIO VASQUES (Cfr. *ob. cit.*, p. 91.), referindo-se à suspeição de fundo que rodeia esta actividade, sublinha que é o próprio legislador a apontar como actividades especialmente susceptíveis de utilização para o branqueamento de capitais as ligadas ao jogo, sublinhando a “particular vulnerabilidade” dos casinos.

Ora, no contexto apontado, não faria sentido não tributar estas empresas em despesas confidenciais que visam precisamente prevenir a fraude e a evasão fiscal.

Por último, não podemos deixar de recordar que, atenta a sua razão de ser, mesmo as entidades isentas de IRC estão, como já ficou dito, sujeitas a

tributações autónomas (art. 81º, nº 2, do CIRC, redacção à data dos factos tributários), donde se retira, mais uma vez, que tal tributação nada tem que ver com a tributação em IRC.

Em face do exposto, assiste, pois, razão à recorrente, pelo que as liquidações adicionais em IRC relativas aos exercícios de 2001, 2002 e 2003 no que se refere a tributação autónoma de despesas confidenciais ainda que contabilizadas no exercício exclusivo da actividade de jogo não enfermam de qualquer ilegalidade.

Nesta sequência, a sentença que decidiu em sentido contrário deve ser revogada, julgando-se procedente o presente recurso jurisdicional, com a consequente improcedência da impugnação judicial e manutenção dos actos de liquidação adicional impugnados, incluindo juros de mora e compensatórios.

III- DECISÃO

Termos em que, os Juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, dar provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, julgando-se improcedente a impugnação judicial, com a consequente manutenção dos actos de liquidação impugnados.

Custas pela recorrida e procuradoria em 1/6
Lisboa, 12 de Abril de 2012. - *Fernanda Maçãs*
(relatora) - *Casimiro Gonçalves* - *Lino Ribeiro*.