



## Breves Considerações Sobre a Compatibilidade da Tributação Autónoma com o Imposto Especial de Jogo

Carlos Baptista Lobo\*

Tiago Barbosa\*\*

### i- Introdução

O Imposto Especial de Jogo é um tributo público *sui generis* que, embora não seja objeto de um estudo intensivo no domínio académico, apresenta um enorme interesse e complexidade do ponto de vista técnico. Pela sua própria natureza, o Imposto Especial de Jogo cria um regime fiscal substitutivo. Nesse sentido, e tendo em conta o disposto no artigo 84.º, n.º 2 da Lei do Jogo<sup>1</sup>, as entidades concessionárias da exploração do jogo não deviam, à partida, ter de suportar qualquer outro tributo para lá do Imposto Especial de Jogo.

A Lei do Orçamento do Estado para 2012<sup>2</sup> introduziu, contudo, uma importante inovação nesta matéria, ao alterar o então artigo 82.º, n.º 2 do Código do IRC, que corresponde ao atual artigo 88.º,

---

\* Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

\*\* Assistente Convidado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

<sup>1</sup> DL n.º 422/89, de 02 de Dezembro.

<sup>2</sup> Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.



n.º 2 do mesmo diploma. Por força desta alteração legislativa, as despesas não documentadas realizadas por sujeitos passivos de Imposto Especial de Jogo passaram a ser sujeitas a tributação autónoma à taxa de 70%.

Os contornos desta alteração legislativa colocaram algumas dúvidas no plano conceptual que não se dissiparam com a passagem do tempo. Com efeito, considerando esta alteração legislativa há questões que ainda se mantêm em, pelo menos, dois domínios distintos. Por um lado, em relação à verdadeira função da tributação autónoma no quadro do sistema fiscal português e, por outro lado, em relação à extensão do regime fiscal substitutivo associado ao Imposto Especial de Jogo.

Todavia, as potenciais questões no âmbito conceptual decorrentes desta alteração legislativa não se ficam por aqui. De facto, na sequência desta alteração legislativa, foi desenvolvida uma corrente jurisprudencial que sustenta que as despesas não documentadas realizadas antes de 2012 e exclusivamente no âmbito da atividade de exploração de jogo, podem, ainda assim, ser sujeitas a tributação autónoma à taxa de 50%. De acordo com esta corrente jurisprudencial, a Lei do Orçamento do Estado para 2012 limitou-se a agravar a taxa de tributação autónoma das despesas não documentadas realizadas por sujeitos passivos de Imposto Especial de Jogo de 50% para 70%.

Pelas razões que iremos desenvolver, esta corrente jurisprudencial - iniciada com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 077/12 e datado de 12.04.2012 - assenta num entendimento que desconsidera os contornos do princípio da legalidade.



## ii- A Natureza e Função da Tributação Autónoma no Âmbito do Sistema Fiscal Português.

Para a análise da presente questão impõe-se necessariamente uma reflexão em torno do enquadramento e classificação da tributação autónoma no âmbito do sistema fiscal português, tendo particular atenção à tributação autónoma que incide sobre as despesas não documentadas realizadas pelos sujeitos passivos que auferem rendimentos enquadráveis no artigo 7.º do Código do IRC.

Importa desde já alertar, contudo, que não existe um entendimento unânime quanto a esta matéria, circunstância que decorre, naturalmente, das sucessivas mutações que têm caracterizado esta figura e que mais não são do que o reflexo da própria tendência dinâmica e evolutiva do direito fiscal. Com efeito, é possível elencar dois entendimentos totalmente diferentes quanto à natureza da tributação autónoma.

Por um lado, é possível sustentar que a tributação autónoma é uma figura típica dos impostos sobre o rendimento, tendo em conta quer a evolução histórica como a integração sistemática deste instituto no sistema fiscal, pelo que a sua aplicação devia estar limitada apenas ao domínio exclusivo deste tipo de tributos<sup>3</sup>. Por outro lado, é possível defender que a tributação autónoma apresenta contornos que a aproximam de um imposto indireto e que esta figura assume uma natureza transversal a todo o sistema fiscal, pelo que a sua aplicação não pode ser limitada apenas às entidades obrigadas a

---

<sup>3</sup> José Pedro Carvalho, *Tributação autónoma sobre gastos: um olhar histórico*, Cadernos Justiça Tributária, Centro de Estudos Jurídicos do Minho, Abril/Junho 2017, p. 15-52



pagar IRC<sup>4</sup>, ainda que formalmente a sua existência esteja prevista no quadro dos impostos sobre o rendimento<sup>5</sup>.

A este propósito importa ter presente que as despesas confidenciais ou não documentadas foram expressamente proibidas por força do artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de agosto, sendo que a sua sujeição a tributação autónoma ocorreu, pela primeira vez, ainda durante a vigência do Código da Contribuição Industrial, na sequência da Lei do Orçamento do Estado para 1988, aprovado por meio da Lei n.º 2/88, de 26 de janeiro.

No domínio do IRC, cujo código entrou em vigor em 1989, o legislador estabeleceu igualmente que as despesas confidenciais ou não documentadas estavam sujeitas a tributação autónoma, por força do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho.

Com a reforma fiscal de 2000<sup>6</sup>, operada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, o legislador aditou ao código do IRC o artigo 69.º-A e, assim, integrou o instituto da tributação autónoma no âmbito da mecânica deste imposto. Depois da integração – tanto do ponto de vista material como do ponto de vista formal - no âmbito do IRC, o legislador promoveu sucessivas alterações legislativas à tributação autónoma, alargando o âmbito de aplicação desta figura e

---

<sup>4</sup> Gustavo Courinha, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Almedina, 2020, p. 179 e ss; Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2009, p. 202 e ss.

<sup>5</sup> Sobre a tributação autónoma prevista em sede de IRS: Paula Rosado Pereira, *Manual de IRS*, Almedina, 2.ª Edição, p. 293-296

<sup>6</sup> José Casalta Nabais, *Algumas reflexões sobre a recente reforma fiscal*, Revista Fiscalidade, n.º 10, Abril 2002.



beneficiando, conseqüentemente, do aumento da receita fiscal de forma simples e eficaz.

Ora, atualmente e tendo em conta a redação do artigo 88.º do Código do IRC, a tributação autónoma incide sobre um amplo conjunto de realidades que abarcam, entre outras coisas, os encargos com viaturas, indemnizações, bónus ou despesas de representação<sup>7</sup>. O constante alargamento da tributação autónoma pode gerar, porém, uma dificuldade do ponto de vista teórico ao nível da identificação da razão de ser deste instituto.

Em contraposição a uma perspetiva extrema, que sustente a inexistência de uma filosofia própria inerente à tributação autónoma, consideramos que a tributação autónoma assenta hoje num conjunto de justificações que visam satisfazer diferentes objetivos ao nível da política fiscal. Assim, os diferentes tipos de tributações autónomas podem ser justificados por diversas razões, que vão desde o combate à fraude e elisão fiscal como à tentativa de impedir a distribuição disfarçada de lucros, não esquecendo o objetivo de evitar a realização de despesas associadas à interseção entre a esfera empresarial e a esfera pessoal<sup>8</sup>.

Analisando em concreto a tributação autónoma das despesas não documentadas ou confidenciais, parece-nos difícil sustentar que,

---

<sup>7</sup> Sobre a proliferação das tributações autónomas: Clotilde Celorico Palma, *As Tributações Autónomas vistas pelo Tribunal Constitucional - Comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional nº 310/2012, de 20 de Junho de 2012*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Almedina, Ano V, N.º 2, Dezembro de 2012, p. 241-247.

<sup>8</sup> Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2.ª Edição, 2002, p. 289 e ss.



sem prejuízo da sua inserção formal no âmbito do Código do IRC, a tributação das despesas confidenciais obedece a um regime próprio que nada têm que ver com a tributação do rendimento.

Conformada nestes termos, à luz desta posição, a tributação autónoma de despesas não documentadas mais não seria do que – no limite - um simples mecanismo de tributação da despesa que, em linha com aquilo que tipicamente caracteriza os impostos indiretos, vise onerar a capacidade contributiva do contribuinte manifestada pela simples realização de um determinado gasto e no momento em que este é efetuado.

Com efeito, ao tributar as despesas não documentadas o objetivo do legislador é, antes pelo contrário, utilizar a tributação autónoma como uma ferramenta de controlo e como um instrumento de moralização da tributação do rendimento, assegurando que este não é negativamente afetado por comportamentos dos contribuintes e que existe um mecanismo de combate à erosão da base tributária.

Esta perspetiva é reforçada, no caso concreto da tributação autónoma que incide sobre as despesas confidenciais ou não documentadas, pelo entendimento do Tribunal Constitucional, perfilhado no acórdão perfilhado no Acórdão n.º 197/2016 de 13.04.2016, segundo o qual:

*“O objetivo do legislador - como se referiu – é o de desincentivar a realização de despesas que possam repercutir-se negativamente na receita fiscal e reduzir artificialmente a própria capacidade contributiva da empresa.”*

Nesse sentido, do ponto de vista conceptual e de acordo com este



entendimento, a solução que decorre do artigo 88.º, n.º 2 do Código do IRC é incompatível com o tratamento fiscal conferido às entidades concessionárias da atividade de exploração do jogo, considerando que a sua tributação é totalmente alheia ao princípio da capacidade contributiva.

De facto, no âmbito do Imposto Especial de Jogo, a tributação destas entidades está apenas dependente das receitas brutas e não dos lucros obtidos no exercício da atividade de exploração do jogo, pelo que o princípio da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real são totalmente desconsiderados no quadro tributário associado ao Imposto Especial de Jogo e aplicável às empresas concessionárias<sup>9</sup>.

Note-se, a este propósito, que é por força dessa desconsideração que, como corolário do artigo 84.º, n.º 2 da Lei do Jogo, o legislador consagrou no artigo 7.º do Código do IRC que os rendimentos que resultam da exploração da atividade do jogo estão excluídos deste imposto. Com efeito, o objetivo do legislador não é simplesmente isentar as entidades concessionárias autonomamente consideradas, antes introduzir uma verdadeira delimitação negativa de incidência que abranja a própria atividade do jogo.

Deste modo, considerando que para a tributação das entidades concessionárias da exploração do jogo apenas relevam as receitas brutas, não é lógico, nem sequer num raciocínio abstrato, a sua sujeição a tributação autónoma pelas despesas não documentadas, tendo em conta que não há capacidade contributiva que necessite

---

<sup>9</sup> Sérgio Vasques, *Os Impostos do Pecado: o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, Almedina, 1999, p. 88 e 89.



de ser acautelada.

### **iii- As Características e o Regime Substitutivo do Imposto Especial de Jogo.**

Do ponto de vista teórico, a análise da presente questão não se pode limitar à natureza da tributação autónoma, considerando as significativas divergências existentes neste domínio. O ponto central da análise ao artigo 88.º, n.º 2 do Código do IRC está em perceber a compatibilidade desta disposição com o regime decorrente do Imposto Especial de Jogo.

Partindo do artigo 88.º, n.º 2 do Código do IRC, este tema pode ser analisado de forma mais ampla, a fim de se perceber se o Imposto Especial de Jogo pode ser aplicado simultaneamente com outros tributos ou se a sua aplicação impede que as entidades concessionárias sejam objeto de outro tipo de tributação.

Na verdade, o Imposto Especial de Jogo, atualmente previsto no artigo 84.º da Lei do Jogo, é desde a sua criação um verdadeiro imposto com objetivos extrafiscais e com uma natureza quase sancionatória. Ao contrário da maioria dos impostos, que são utilizados essencialmente com a finalidade de arrecadação de receita fiscal utilizada para financiar as despesas gerais da comunidade, este imposto é utilizado enquanto instrumento de regulação de uma atividade económica que, por razões variadas, merece um





tratamento especial por parte do legislador<sup>10</sup>.

Tendo presente este objetivo, o Imposto Especial de Jogo apresenta uma incidência subjetiva e objetiva limitada, sendo exigido unicamente às entidades às quais o Estado adjudique as concessões das zonas de jogo e apenas quanto às atividades impostas por meio dos contratos de concessão.

Para além deste, existem outros aspetos técnicos que caracterizam o Imposto Especial de Jogo, tornando-o um tributo único no sistema fiscal português. Ora, um dos elementos característicos mais relevantes no Imposto Especial de Jogo prende-se com o facto do legislador ter desconsiderado totalmente o princípio da capacidade contributiva.

Enquanto pilar do ordenamento jurídico tributário, o princípio da capacidade contributiva é o corolário do princípio da igualdade e constitui, por excelência, o critério adequado à repartição dos impostos no âmbito da comunidade. Por força deste princípio, o legislador deve configurar as obrigações fiscais tendo em consideração a força económica dos contribuintes e a sua capacidade de suportar o encargo de natureza tributária. Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva tem uma dupla função, na medida em que se apresenta como o fundamento e o limite do poder

---

<sup>10</sup> Sobre as experiências internacionais relativas à tributação do Jogo: Sijbren Cnossen, *Theory and practice of excise taxation smoking, drinking, gambling, polluting and driving*, Oxford University Press, 2005, p.84 e ss.



tributário do Estado<sup>11</sup>.

No âmbito do Imposto Especial de Jogo o princípio da capacidade contributiva não é tido em consideração, uma vez que as entidades concessionárias da atividade de exploração do jogo são tributadas em função das receitas brutas e não do lucro que obtêm. Do ponto de vista histórico, esta opção legislativa é justificada, essencialmente, por razões de ordem moral e social. O legislador tributa as receitas brutas obtidas uma vez que pretendeu criar um claro afastamento face ao lucro gerado pela atividade de exploração do jogo, tendo em conta as especificidades e os riscos associados a esta atividade económica.

O facto de a base de incidência do Imposto Especial de Jogo ser independente do lucro obtido cria uma enorme pressão do ponto financeiro considerando a significativa carga tributária que os sujeitos passivos têm de suportar. Nesse sentido, e a fim de mitigar esta circunstância, o legislador consagrou o princípio da tributação exclusiva em sede de Imposto Especial de Jogo, que se encontra previsto no artigo 84.º, n. 2 da Lei do Jogo, que dispõe 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 em vigor.”*

---

<sup>11</sup> Cardoso da Costa, *O princípio da Capacidade Contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional*, Boletim de Ciências Económicas, Vol. LVII (2014), Tomo I, p. 1159 e ss.



O artigo 84.º, n.º 2 da Lei do Jogo estabelece, por conseguinte, uma regra de delimitação negativa que impede que as entidades concessionárias sejam tributadas pela sua atividade ao abrigo de outros impostos que não o Imposto Especial de Jogo.

A regra geral prevista nesta disposição é posteriormente completada pelos artigos 92.º e 93.º da Lei do Jogo. O artigo 92.º dispõe que: *“Ficam isentas de sisa as aquisições dos prédios indispensáveis ao cumprimento das obrigações contratuais assumidas pelas concessionárias, não sendo devida a contribuição autárquica pelos que estejam afectos às concessões.”* Por seu turno, o artigo 93.º estabelece que: *“Não são devidas pelas concessionárias quaisquer taxas por alvarás e licenças municipais relativas às obrigações contratuais.”*

Com os artigos 92.º e 93.º da Lei do Jogo o legislador introduziu duas normas que visam reforçar o objetivo legislativo subjacente ao artigo 84.º, n.º 2 do mesmo diploma legal. À luz de uma interpretação literal da norma, a sisa e a contribuição autárquica – correspondentes, atualmente, ao IMT e ao IMI – bem como as taxas por alvarás e licenças municipais, poderiam não estar potencialmente abrangidas pelo artigo 84.º, n.º 2 da Lei do Jogo, uma vez que não correspondem a impostos sobre a atividade, estando antes enquadrados no âmbito dos impostos patrimoniais e taxas locais. Nesse sentido, com os artigos 92.º e 93.º da Lei do Jogo, o legislador introduziu duas normas com um carácter instrumental face ao artigo 84.º, n.º 2.

De facto, se o legislador quis assegurar que as entidades



concessionárias não são tributadas sobre a atividade de exploração do jogo é obvio que, por maioria de razão, estas entidades também não podem estar obrigadas ao pagamento de tributos que seriam potencialmente devidos por força, por exemplo, da detenção dos imóveis necessários para o cumprimento das obrigações contratuais assumidas para o desenvolvimento dessa mesma atividade.

Com efeito, tendo em conta as disposições suprarreferidas, a verdade é que o Imposto Especial de Jogo cria um regime fiscal substitutivo<sup>12</sup> que afasta a possibilidade de cumulação de qualquer tipo de tributação com aquela que decorre da sujeição ao Imposto Especial de Jogo. Nesse sentido, ao sujeitar a tributação autónoma as despesas não documentadas realizadas por sujeitos passivos de Imposto Especial de Jogo, o artigo 88.º, n.º 2 do Código do IRC mostra-se incompatível com o artigo 84.º, n.º 2 da Lei do Jogo.

Num contexto em que a instabilidade do enquadramento legal e a falta de precisão normativa são apontadas como os grandes problemas decorrentes da intervenção do legislador no domínio fiscal, o artigo 84.º, n.º 2 da Lei do Jogo configura-se como uma inequívoca exceção a estas adversidades. Para além de existir uma significativa constância na redação desta norma, a verdade é que o teor do artigo 84.º, n.º 2 da Lei do Jogo é totalmente claro e inteligível, não permitindo qualquer dúvida quanto ao sentido e alcance desta disposição.

Com o Imposto Especial de Jogo, o legislador instituiu um verdadeiro regime fiscal substitutivo. De facto, o Imposto Especial de Jogo é um monotributo que substitui quer os impostos sobre o

---

<sup>12</sup> Soares Martinez, *Direito Fiscal*, Almedina, 8ª. Edição, 1996, p.629 e ss.



rendimento como os impostos sobre a despesa potencialmente aplicáveis às entidades concessionárias no exercício da sua atividade.

Nesse sentido é importante destacar, por um lado, o artigo 7.º do Código do IRC, que dispõe que: *“Não estão sujeitos a IRC os rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo.”* Por outro lado, é importante destacar o artigo 9.º, n.º 31 do Código do IVA que, em relação às isenções nas operações internas, estabelece que estão isentas: *“A lotaria da Santa Casa da Misericórdia, as apostas mútuas, o bingo, os sorteios e as lotarias instantâneas devidamente autorizados, bem como as respetivas comissões e todas as atividades sujeitas a impostos especiais sobre o jogo.”*

Para além do artigo 84.º, n.º 2 da Lei do Jogo, a verdade é que, seja através de delimitações negativas de incidência, seja através de isenções, estas normas mostram-nos que a natureza substitutiva do Imposto Especial de Jogo afasta a aplicação às entidades concessionárias de qualquer outro imposto sobre o rendimento ou sobre a despesa.

Com efeito, e tendo em conta o disposto no artigo 7.º do Código do IRC, o certo é que o objetivo do legislador não foi simplesmente isentar as entidades concessionárias autonomamente consideradas. A intenção do legislador foi antes introduzir uma verdadeira delimitação negativa de incidência que abranja a própria atividade do jogo. O artigo 7.º do Código do IRC corresponde, por isso, a um



desagravamento estrutural<sup>13</sup> inerente ao próprio imposto e que mais não é do que um simples corolário do artigo 84.º, n.º 2 da Lei do Jogo.

Assim, e tendo em conta tudo aquilo que dissemos, a sujeição a tributação autónoma das despesas não documentadas realizadas pelas entidades concessionárias da atividade de exploração do jogo não é compatível com o regime fiscal substitutivo decorrente do Imposto Especial de Jogo.

#### **iv- A Ausência de Norma de Incidência e a Violação do Princípio da Legalidade Fiscal.**

A alteração legislativa decorrente da Lei do Orçamento do Estado para 2012 teve como efeito imediato abrir a porta à aplicação de tributação autónoma aos sujeitos passivos de Imposto Especial de Jogo. No entanto, as consequências decorrentes desta inovação legislativa não se ficaram por aqui, tendo-se projetado no surgimento de uma corrente jurisprudencial que foi iniciada com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 077/12 e datado de 12.04.2012.

À luz desta linha jurisprudencial<sup>14</sup>, as despesas não documentadas

---

<sup>13</sup> Sobre a distinção entre benefícios fiscais e desagravamentos estruturais de imposto: Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Rei dos Livros, 9.ª edição, 1998, p.323 e ss

<sup>14</sup> Ver, nesse sentido: Ac. STA, processo 457/15, 11.11.2015; Ac. STA, processo 412/16, 06.06.2016; Ac. STA, processo 494/13.4BEAVR, 14.11.2020.



podem ser sujeitas a tributação autónoma à taxa de 50%, ainda que tenham sido feitas no âmbito exclusivo da atividade de exploração do jogo e antes do exercício fiscal de 2012. Segundo este entendimento, a Lei do Orçamento do Estado para 2012 não introduziu nenhuma novidade substancial no âmbito do enquadramento tributário aplicável às entidades sujeitas ao Imposto Especial de Jogo.

Assim, de acordo com esta posição, a alteração legislativa decorrente da Lei do Orçamento do Estado para 2012 não assume qualquer tipo de carácter inovador, uma vez que o legislador não criou uma norma de incidência que passou a contemplar os sujeitos passivos de Imposto Especial de Jogo, tendo apenas agravado a tributação autónoma às quais as entidades concessionárias da atividade de exploração de jogo já estavam potencialmente sujeitas.

De facto, o raciocínio que sustenta este entendimento jurisprudencial é afetado por um erro inicial por desconsiderar que o atual artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC tem um escopo de aplicação muito preciso e limitado, que não abrange nem poderia abranger os sujeitos passivos que auferiram rendimentos enquadráveis no artigo 7.º do mesmo diploma legal.

A análise da tributação autónoma das despesas não documentadas impõe que se compreendam dois aspetos fundamentais: por um lado, que quanto a esta matéria existe, e sempre existiu, um regime de tributação dual e, por outro lado, a natureza e os contornos do princípio da legalidade fiscal.



Na verdade, o artigo 88.º, n.º 1 do CIRC, sujeita a tributação autónoma, à taxa de 50 %, as despesas confidenciais ou não documentadas que sejam realizadas por sujeitos passivos enquadrados no âmbito do regime regra do IRC, isto é, por sujeitos passivos que são efetivamente tributados em sede de IRC pelos lucros obtidos por força das atividades comerciais, industriais ou agrícolas que desenvolvem a título principal.

Por sua vez, o n.º 2 do referido artigo, sujeita a tributação autónoma, à taxa de 70%, as despesas confidenciais ou não documentadas que sejam efetuadas por sujeitos passivos que não podem, por diversos motivos, ser enquadrados no âmbito deste regime regra.

Deste modo, num primeiro momento, o legislador sujeitava a uma tributação autónoma mais penalizadora as despesas não documentadas realizadas apenas por dois tipos de entidades.

Por um lado, pelas pessoas coletivas que, sem prejuízo de serem sujeitos passivos de imposto, não eram efetivamente tributadas em sede de IRC por beneficiarem de uma isenção. Por outro lado, por entidades que eram tributadas pelo rendimento global e não pelos lucros obtidos, por não exercerem a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Numa segunda fase, e como consequência direta da Lei do Orçamento do Estado para 2012, o leque de entidades sujeitas a uma tributação autónoma mais penalizadora foi alargado, passando a partir desse momento a contemplar também as entidades obrigadas ao pagamento do Imposto Especial de Jogo.

Estas entidades também não se enquadram, naturalmente, no





regime regra do IRC, uma vez que, embora o requisito subjetivo de incidência esteja verificado, o requisito de incidência real de IRC não é preenchido, por beneficiarem da delimitação negativa prevista no artigo 7.º do Código do referido imposto.

Deste modo, com a aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2012, é apenas possível retirar que onde antes existia uma potencial lacuna de regulação passou a existir uma norma de incidência que expressamente autoriza a tributação autónoma das entidades concessionárias da atividade do jogo.

A este propósito é importante ter presente que o exercício de reconstrução do processo legislativo contribui para que se retire a única conclusão lógica quanto ao regime da tributação autónoma das despesas não documentadas: antes do ano de 2012 não existia uma norma de incidência que contemplasse expressamente a possibilidade de sujeitar a tributação autónoma as entidades concessionárias da exploração do jogo, tendo em conta a sua tributação em sede de Imposto Especial de Jogo.

Nesse sentido, este entendimento jurisprudencial, ao sustentar que a aplicação da tributação autónoma decorria da aplicação do n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC, reflete uma interpretação de uma norma de incidência de forma tão extensiva ao ponto de alargar o seu âmbito de aplicação a entidades que – por não estarem integradas no regime geral de IRC - não estão objetivamente abrangidas nem pela letra nem pelo espírito da previsão legal.

De facto, a interpretação neste sentido do atual artigo 88.º, n.º 1 do Código do IRC é potencialmente inconstitucional por violar a dimensão material do princípio da legalidade previsto no artigo 103.º, n.º 2 da CRP, na medida em que subsume a uma norma de



incidência subjetiva a situação de sujeitos passivos que não preenchem os pressupostos exigidos pela hipótese legal.

## v- Conclusão

A tributação autónoma que incide sobre as despesas não documentadas realizadas por sujeitos passivos que auferiram rendimentos enquadráveis no artigo 7.º do Código do IRC encontra-se prevista, desde a Lei do Orçamento do Estado para 2012, no artigo 88.º, n.º 2 do Código do IRC.

Do ponto de vista dogmático, esta norma levanta algumas dúvidas que se verificam em duas dimensões distintas. Num primeiro plano, colocam-se questões em relação à verdadeira natureza da tributação autónoma enquanto mecanismo de tributação. Nesse sentido, e tendo em conta a evolução histórica associada a esta figura, parece-nos que a tributação autónoma das despesas não documentadas tem uma natureza instrumental no quadro dos impostos sobre o rendimento. De facto, neste caso específico, o objetivo do legislador é utilizar a tributação autónoma enquanto mecanismo que visa assegurar a prevenção e o combate à erosão base tributária.

O ponto central da presente análise extravasa, contudo, este domínio circunscrito e relacionado exclusivamente com a natureza e função da tributação autónoma no âmbito do sistema fiscal. De facto, a principal questão em torno desta norma prende-se, em termos genéricos, com a sua compatibilidade com o regime fiscal substitutivo associado ao Imposto Especial de Jogo. Com a aprovação do Imposto Especial de Jogo, o legislador criou um tributo com



contornos únicos que visa substituir o regime geral de tributação – tanto do rendimento como da despesa - que seria potencialmente aplicável às entidades concessionárias da atividade de exploração do jogo.

Para além de decorrer da própria natureza deste tributo, o legislador foi mais longe e consagrou, no artigo 84.º, n.º 2 da Lei do Jogo, o princípio da tributação exclusiva em sede de Imposto Especial de Jogo. Nesse sentido, a tributação autónoma das despesas não documentadas realizadas por sujeitos passivos de Imposto Especial de Jogo mostra-se não só incompatível com as características abstratas deste tributo, como também com o direito constituído.

Paralelamente a estes dois pontos, parece-nos inequívoco que o entendimento jurisprudencial criado na sequência da aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2012 reflete um raciocínio que desconsidera os contornos e as imposições que decorrem de princípios estruturantes do ordenamento jurídico tributário, em especial, do princípio da legalidade fiscal.

Nesse sentido, e sem prejuízo do facto de a passagem do tempo ter permitido uma significativa consolidação desta solução legislativa, o certo é que ainda hoje se mantêm algumas objeções, no plano dogmático, em relação à tributação autónoma das despesas não documentadas realizadas por sujeitos passivos obrigados ao pagamento do Imposto Especial de Jogo.

Carlos Baptista Lobo

Tiago Barbosa



REVISTA DE  
DIREITO COMERCIAL



[www.revistadedireitocomercial.com](http://www.revistadedireitocomercial.com)  
2023-01-27