



CATOLICA  
FACULDADE DE DIREITO

---

ESCOLA DE LISBOA

Os jogos de fortuna ou azar em Portugal:  
O imposto sobre o jogo e os problemas da concentração  
de funções no SRIJ

Mariana Bordón Marquez Rios Peralta

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob orientação do Professor Doutor Sérgio Vasques

Maio, 2023

*À minha família: Pais, Irmãos, Avós e Tio.*  
*Às minhas amigas e a todos aqueles que me ensinaram a nunca desistir.*

## **Lista de Abreviaturas**

**CAAD** – Centro de Arbitragem Administrativa

**CIRC** – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

**CIRS** – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

**CIS** - Código do Imposto do Selo

**CIVA**– Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

**CPPT** – Código de Procedimento e Processo Tributário

**DGAIEC** – Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

**DGI** – Direção-Geral dos Impostos

**IEJ** – Imposto Especial sobre o Jogo

**IEJO** – Imposto Especial sobre o Jogo Online

**IRC** – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

**IRS** – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

**IS** - Imposto do Selo

**IVA** – Imposto sobre o Valor Acrescentado

**RJAT** – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

**RJO** – Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online

**SRIJ** – Serviço de Inspeção e Regulação de Jogos Online

**TJUE** – Tribunal de Justiça da União Europeia

# Índice

1.	INTRODUÇÃO .....	5
2.	BREVE ENQUADRAMENTO HISTÓRICO .....	7
3.	REGIME JURÍDICO ATUAL.....	9
3.1	O ENQUADRAMENTO LEGAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS .....	10
4.	A TRIBUTAÇÃO DO JOGO.....	11
4.1	NA UNIÃO EUROPEIA.....	11
4.2	A RELAÇÃO JURÍDICA ENTRE O JOGADOR E A OPERADORA.....	14
4.3	A TRIBUTAÇÃO DO JOGO EM PORTUGAL.....	14
4.3.1	A EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IEJ.....	15
4.3.3	A EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IRC.....	16
4.3.3	A EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IRS .....	17
4.3.5	A EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IS .....	18
4.3.5	EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IVA.....	20
5.	O REGIME JURÍDICO DOS JOGOS ONLINE .....	22
5.1.	ÂMBITO OBJECTIVO .....	23
5.2.	AS LICENÇAS DE JOGO .....	24
5.3.	A TRIBUTAÇÃO DO JOGO ONLINE.....	25
5.4.	A INSPEÇÃO DO JOGO EM PORTUGAL .....	27
5.5.	A OBRIGAÇÃO DE COOPERAÇÃO.....	28
5.6.	OBRIGAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO .....	28
6.	UMA VISÃO CRÍTICA DA CONCENTRAÇÃO DE PODERES NO SRIJ .....	29
6.1.	Acórdão CAAD, Proc. 255/2017-T .....	31
7.	CONCLUSÕES.....	35
	BIBLIOGRAFIA.....	36

## 1. INTRODUÇÃO

Os jogos de fortuna ou azar que se identificam como “aqueles cujo resultado é contingente por assentar exclusiva ou fundamentalmente na sorte<sup>1</sup>” foram, durante muito tempo, objecto de crítica social por se entender estarem associados a comportamentos aditivos e a práticas condenáveis pela sociedade. Era entendido como uma confusão entre “a vontade divina com a avareza e a cobiça”.<sup>2</sup>

A indústria do jogo era vista como contrária aos ideais de ordem pública e bons costumes suscitando inclusivamente, desconfiança no próprio legislador.

Assim, por questões que se prendem com os problemas sociais que se lhe encontram associados, durante muito tempo, em Portugal, a prática de tais atividades chegou a constituir um ilícito criminal. Atualmente, ainda que legalmente permitido, o jogo é interpretado como uma atividade meramente tolerada pelo legislador.

Falar do jogo nos dias de hoje, não reflete naturalmente a realidade do jogo quando surgiu. Acompanhado pela evolução tecnológica, abriu-se caminho para que os operadores cheguem a uma multiplicidade de jogadores, sem fronteiras geográficas. Assim se compreende a importância de adotar um sistema regulado de jogo em Portugal, não só para efeitos de delimitar e enquadrar a oferta e consumo do jogo, conseguindo assim um maior controlo dos moldes em que opera a sua exploração, como de forma a garantir o cumprimento dos imperativos de segurança e ordem pública.

Caminha-se para a prevenção do jogo excessivo e desregulado que conduz a comportamentos e práticas aditivas. Mais do que isto, o resultado do controlo das práticas de jogo através de regulamentação tem ainda efeitos no combate à economia paralela, permitindo ao Estado arrecadar receitas fiscais que serão posteriormente canalizadas para satisfação das suas necessidades económicas, sociais e culturais.

A presente dissertação comporta assim uma análise do regime atual dos jogos de fortuna ou azar, concretamente procura compreender, em que medida é que a

---

<sup>1</sup> Decreto – Lei n.º 422/89, de 02 de Dezembro que reformula a Lei do Jogo.

<sup>2</sup> VASQUES, Sérgio. 1999. *Os impostos Do Pecado: O Álcool, o Jogo e o Fisco*, Almedina, Coimbra, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, p. 150;

concentração de funções nos Serviços de Regulação e Inspeção do Jogo poderá ser prejudicial ao sistema português.

Numa primeira fase, será feita uma referência à evolução do regime geral do jogo em Portugal, com especial foco no regime jurídico dos jogos e apostas online. Será também analisado o modo como se articula o imposto especial de jogo online no regime português, bem como quais as principais implicações e limitações da concentração de poderes de regulação e gestão pelos Serviços de Regulação e Inspeção do Jogo.

Em suma, a presente dissertação visa apresentar uma abordagem que promova a eficiência do controlo da indústria dos jogos de fortuna ou azar, não só através de uma vertente teórica, mas também teórico-prática procurando espelhar o modo como o nosso ordenamento jurídico controla este setor.

**Palavras-chave:** Jogos de fortuna ou azar; Imposto sobre o Jogo; SRIJ; Autoridade Tributária; cumulação de funções.

## 2. BREVE ENQUADRAMENTO HISTÓRICO

As práticas associadas aos jogos de fortuna ou azar são, desde há muito tempo em Portugal, como aliás à semelhança dos restantes países, dotadas de alguma reprovação e desconfiança. Razões de ordem moral, social e religiosa, geram repúdio social tornando ambígua a posição do legislador português que se limita a tolerar este tipo de atividade.

Durante a Idade Média, a exploração e prática de jogos de fortuna ou azar era expressamente proibida. Durante o reinado de D. Dinis, no ano 1304, as práticas de jogo fraudulentas eram punidas por lei com pena de morte. No reinado de D. Manuel I a repressão da prática de jogos de cartas é extensível não só a quem praticava esta atividade, mas também a quem possuía baralho de cartas e material destinado à prática do jogo ainda que, paralelamente, os jogos de tabuleiro fossem permitidos. Resulta das Ordenações Manuelinas uma proibição e sanção geral das práticas de exploração do jogo<sup>3</sup>. Pese embora se entendesse que havia uma efetiva proibição de práticas de jogo, inúmeros documentos deixam clara a imagem de vários elementos da nobreza, como reis e fidalgos que jogavam às cartas, o que contribuiu para o crescimento das práticas de jogo a dinheiro.

Foi a partir de 1600, que Filipe I instituiu por meio do Contrato das Cartas de Jogar e Solimão, um monopólio sobre o fabrico do baralho de cartas.

Em 1688, no reinado de D. Pedro II ocorre a primeira lotaria em Portugal, motivada pela necessidade de enriquecer os cofres públicos. A partir de 1783, sob exploração da Santa Casa da Misericórdia, surgem as primeiras lotarias nacionais com caráter de continuidade.

Até aqui, a prática de jogos de fortuna ou azar continuava a ser proibida. Era este o entendimento da lei, nomeadamente nas disposições de um dos primeiros códigos a surgir em Portugal, o Código Penal de 1852. Não era permitida a prática de qualquer atividade de jogo de fortuna ou azar, bem como a sua exploração, sendo altamente

---

<sup>3</sup> LAUREANO, Abel, 2014. *Grandes linhas histórico-jurídicas do jogo de fortuna ou azar em Portugal*, Revista Jurídica *Derecho y Cambio Social* - disponível em [https://www.derechoycambiosocial.com/revista038/GRANDES\\_LINHAS\\_HISTORICO\\_JURIDICAS\\_D\\_O\\_JOGO\\_DE\\_FORTUNA\\_OU\\_AZAR\\_EM\\_PORTUGAL.pdf](https://www.derechoycambiosocial.com/revista038/GRANDES_LINHAS_HISTORICO_JURIDICAS_D_O_JOGO_DE_FORTUNA_OU_AZAR_EM_PORTUGAL.pdf)

criminalizado. De igual modo, o Código Penal de 1886 não abriu espaço para a prática deste tipo de jogos, permanecendo a criminalização deste setor.

Foi, por fim, em 1927 com o Decreto-Lei 14.643 de 3 de Dezembro, que se deu a verdadeira mudança de paradigma. Surge a primeira “lei do jogo”, onde se conclui de forma clara a opção de o Estado português autorizar, por fim, a exploração e prática de jogos, ainda que sob a sua apertada regulação e controlo. Surge uma primeira noção legal de jogo de fortuna ou azar, assente na ideia de contingência de resultados. Foi assim permitido estabelecer uma primeira distinção entre jogo lícito e jogo ilícito, abandonando-se então a proibição de forma absoluta.

Em 1928 dão-se as primeiras concessões de exploração de jogos de fortuna ou azar, por um prazo de 30 anos. Com a ascensão de Salazar ao poder, adotou-se uma política repressiva da indústria do jogo, com o principal objetivo de adotar medidas que permitissem a redução drástica da exploração desta atividade. Assim se conclui pelo plasmado no preâmbulo do Diploma de 1948 onde se lê *“Reconhecidos os sérios inconvenientes morais da exploração dos jogos de fortuna ou azar, seria do agrado do Governo, em sequência das medidas repressivas que vêm sendo adotadas, pôr termo ao regime vigente, ou, pelo menos, transformá-lo radicalmente, aumentando as restrições e agravando o respetivo condicionamento.”*<sup>4</sup>

Contudo, fruto da necessidade de desenvolvimento do setor do turismo, surge, em 1958, a segunda geração de concessões. Ainda assim, o acesso a salas de jogo era restrito, com exceção daqueles que não eram cidadãos nacionais.

Por fim em 1989, com o Decreto-Lei 422/89 de 2 de Dezembro, vulgo “Lei do jogo” surge, a liberalização do acesso às salas de jogo.

Assim se compreende o longo caminho na legalização e regulação do setor do jogo em Portugal. Revela-se fundamental abrir espaço a este setor, não só por mostrar ser um instrumento de combate ao jogo clandestino, como por representar um importante meio de angariação de receita para o Estado.

---

<sup>4</sup> Preâmbulo do Decreto-Lei nº36889 - *Diário do Governo*, Iª Série, nº 124, 29 de Maio de 1948, 471 ss;

### 3. REGIME JURÍDICO ATUAL

Com o Código Civil de 1966, o legislador abandonou a noção legal de jogo de fortuna ou azar, sendo apenas feita referência ao contrato de jogo e aposta, nos termos do artigo 1245º, pelo que cumpre analisar detalhadamente em que é que consiste exatamente este contrato.

A distinção entre jogo e aposta não decorre de forma clara da lei sendo vários os entendimentos doutrinários. No entendimento de PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, a distinção reside no facto de o jogo constituir um passatempo, em princípio fora do âmbito do direito, enquanto para a aposta pensa-se numa assunção de uma obrigação de fazer ou prestar algo que recaia sobre uma das partes, consoante um evento que venha futuramente a verificar-se<sup>5</sup>.

Por outro lado, no entendimento de MOTA PINTO, o critério mais idóneo para distinguir jogo e aposta é com base na existência, ou não, de participação das partes no acontecimento de que depende o prémio. É o entendimento de que *“No jogo, são as próprias partes quem, entrando em campo ou sentando-se a urna mesa, criam a possibilidade de um ganho ou de uma perda, dependendo o início e/ou o desenrolar do jogo, da intervenção de todos ou apenas de um jogador. Independentemente de o resultado final não depender da habilidade, mas fundamentalmente, ou tão só, do fator sorte”*<sup>6</sup>.

Podemos ainda assim olhar para esta definição legal de contrato de jogo interpretando-a no sentido amplo, isto é, incluindo não só o contrato de aposta verdadeiro e próprio, mas também o contrato de jogo em sentido estrito.

O contrato de jogo e aposta é um contrato não formal, uma vez que não se encontra sujeito a nenhuma forma legal específica. É um contrato oneroso, por implicar um sacrifício patrimonial, concretamente para a parte que perde. Mais do que isso, é um contrato aleatório, pelo grau de incerteza subjacente à obtenção do resultado, o grau de risco é uma característica essencial do próprio contrato uma vez que as partes se submetem a uma álea, à possibilidade de ganhar ou perder.

---

<sup>5</sup> LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, 2009. *Direito das Obrigações*, Vol. III., 6ª ed., Almedina, Coimbra, p.579.

<sup>6</sup> MOTA PINTO, Carlos Alberto da, 2005. *Teoria geral do direito civil*, por António Pinto Monteiro e Paulo Mota Pinto, 4ª ed. Coimbra Editora, Coimbra, p. 403.

No mais, importa acrescentar que nos termos do artigo 1245.º, os contratos de jogo e aposta não constituem fonte de obrigação civil pelo que, sempre que tenham lugar, originam meramente uma obrigação natural, não dotada de coercibilidade, mas correspondente a um verdadeiro dever de justiça, compreendendo no seu âmbito o cumprimento de deveres de ordem moral e social<sup>7</sup>.

### **3.1 O ENQUADRAMENTO LEGAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS**

O artigo 1245º do Código Civil distingue o jogo lícito do jogo ilícito. Para efeitos da lei, cumpre referir que a relevância do jogo se restringe ao interesse económico que depende dos resultados obtidos. Assim, não será relevante para efeitos da lei civil o jogo no seu sentido mais amplo, como os jogos desportivos que visem meramente prática de exercício físico ou diversão.

Deve assim entender-se que o carácter jurídico do jogo e da aposta apenas surge quando aliado a um interesse económico, ou seja, quando surge a aposta materializada numa perda para uma parte, e um ganho para outra, uma vez que só assim surge como um contrato produtor de efeitos jurídicos, antes da aposta o jogo não se consubstancia como uma figura jurídica relevante<sup>8</sup>.

Os jogos de fortuna ou azar tal como estão definidos no artigo 1º do Decreto-Lei 422/89 de 2 de Dezembro, são considerados ilícitos, apenas sendo permitidos aqueles que sejam praticados em zonas concessionadas, nos termos do artigo 3º da mesma lei. Em certos casos, contudo, poderá ser autorizado o jogo fora destas zonas, sem que tal constitua uma ilicitude, são os casos dos artigos 6º, 7º e 8º.

Fora estas situações, quando haja exploração fora de locais autorizados, estamos perante uma ilicitude, que constituiu crime nos termos dos artigos 108º e seguintes.

Por outro lado, a própria lei ressalva, no artigo 1246º as apostas realizadas em competições desportivas. Nestes casos, os prémios que sejam dados por terceiros a desportistas no âmbito de competições, não constituem uma contraprestação decorrente

---

<sup>7</sup> Acórdão do tribunal da Relação de Coimbra, Proc. N.º 4371/07.0TJCBR.C1, de 12.03.2009.

<sup>8</sup> LIMA, Pires de e VARELA, Antunes, *Código Civil anotado*, Vol. III, 2ª ed. Revista e actualizada Coimbra Editora.

de um contrato de jogo, uma vez que não apresenta uma desvantagem económica para uma das partes, deverá entender-se que as mesmas, quando tenham lugar originam obrigações civis, ou seja, caso haja incumprimento na atribuição do prémio resultante da aposta, este pode ser legalmente exigido.

## **4. A TRIBUTAÇÃO DO JOGO**

### **4.1 NA UNIÃO EUROPEIA**

Quando olhamos para o setor do jogo, torna-se fácil compreender as preocupações que surgem associadas a estas práticas e, mais ainda, com o crescimento do mundo virtual.

Se por um lado, quando falamos de jogo de base territorial existem mecanismos de controle mais apertados, como sistema de vigilância que permitem a verificação da entidade dos jogadores à entrada dos casinos e salas de jogo, o crescimento exponencial da comunidade virtual facilita o encapotamento de certas condutas fraudulentas que fogem ao controlo dos Estados.

Ainda assim, compreende-se que embora com riscos, a realidade virtual tornou-se incontornável nos nossos dias e neste sentido forçou-se as administrações dos países a reverem as suas legislações.

Os registos das primeiras licenças para exploração de jogo online surgem em 1994, concedidas a uma empresa denominada *Microgaming*, que criou um dos primeiros sistemas online de jogos de casino. Entre 1996 e 1997, o número de sites de jogo online cresceu de 15 para 200, e em 1998 surge a primeira sala de Póquer *online*<sup>9</sup>.

Ainda que o jogo online surgisse como uma realidade em crescimento, muitos eram os países que ainda não tinham estas práticas reguladas. Assim, e na tentativa de colmatar o vazio regulamentar, a Comissão Europeia, consciente da necessidade de tomar uma posição sobre este assunto, publica algumas *guidelines* sobre a matéria do jogo sem deixar de honrar o Princípio da Subsidiariedade, permitindo ainda assim aos Estados-Membros dispor de margem de discricionariedade nesta matéria.

---

<sup>9</sup> LILL Dominic, 2019. *The History of Online Gambling: From the 90s to modern day*, Talk Business.

Em 2011, a Comissão Europeia publica o Livro Verde <sup>10</sup> que dá resposta a algumas questões e analisa o modo mais eficiente e justo a adotar na regulação destes serviços. A Comissão conclui pela existência de vários mercados não regulamentados, que trazem consigo operadores não licenciados que fogem ao controlo dos Estados. Com a publicação do Livro Verde, a Comissão Europeia pretende não só a salvaguarda dos princípios europeus plasmados no Tratado de Funcionamento da União Europeia, mas também destacar linhas orientadoras em matéria de proteção dos consumidores, prevenindo práticas de jogo abusivas e aditivas com especial atenção para os grupos mais vulneráveis. Mais ainda, não deixa de referir a preocupação pelos princípios de ordem pública, através da instituição de políticas de prevenção de fraude, branqueamento de capitais e manipulação de resultados.

Assim, para a concretização destes princípios, tornou-se necessário que os Estados-Membros revissem as suas políticas e definissem em conjunto mecanismos de cooperação administrativa.

Com a necessidade de fazer gerar receita acentuada pela crise financeira, a Comissão Europeia foi lançando diretrizes no sentido de persuadir os Estados a adotarem políticas de licenciamento de jogo. Assim, a 23 de outubro de 2013, a Comissão propôs Ações com o objetivo de responder aos desafios que surgem na regulamentação do setor do jogo. Foram cinco os principais desafios apontados:

- i) *Compliance* das disposições de direito nacional e das disposições de direito europeu;
- ii) Cooperação administrativa;
- iii) Proteção dos consumidores, dos menores e dos grupos vulneráveis;
- iv) Prevenção de fraude e de branqueamento de capitais;
- v) Salvaguarda do princípio da integridade desportiva e prevenção de esquemas fraudulentos de viciação de resultados.

---

<sup>10</sup> Comissão Europeia, Bruxelas 24.3.2011 COM (2011) 128 final “*LIVRO VERDE sobre o jogo em linha no mercado interno*”. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0128:FIN:PT:PDF>.

Em 2014 foram emitidas novas recomendações<sup>11</sup> com o principal foco na proteção dos consumidores e jogadores, tendo em vista a proteção dos grupos mais vulneráveis prevenindo dessa forma os comportamentos aditivos que surgem associados ao jogo. A intenção seria conservar meramente o carácter lúdico do jogo, dissociado de quaisquer esquemas fraudulentos.

Com a difusão dos meios de jogo online, torna-se necessário garantir a existência de mecanismos de verificação das contas dos próprios jogadores que permitam conferir a identidade dos mesmos. Mais do que o controlo da identidade, deverá fixar-se mecanismos de controlo dos depósitos, bem como opção de temporizador para controlar as sessões de jogo, a fim de evitar práticas aditivas. Outras são as recomendações previstas pela Comissão para proteção dos consumidores, jogadores e menores.

O jogo online integra uma série de categorias de jogo, desde logo o póquer online, o casino online, as apostas hípcas e desportivas online, o bingo online e a lotaria online. A Comissão Europeia veio também definir que os serviços de jogo online são “*quaisquer serviços que impliquem apostas em dinheiro em jogos de fortuna ou azar, incluindo lotarias e apostas, prestados normalmente mediante remuneração, à distância, por via eletrónica e mediante pedido individual de um destinatário de serviços*”<sup>12</sup>.

Nos termos da definição proposta, torna-se possível delimitar o âmbito dos jogos de fortuna ou azar, nomeadamente excluir a eventual aplicação da Diretiva sobre o comércio eletrónico. Fica assim plasmado na Diretiva 2000/31/CE de 8 de Junho de 2000, do Parlamento Europeu, a não aplicação em matéria de “jogos de azar em que é feita uma aposta em dinheiro em jogos de fortuna, incluindo lotarias e apostas”<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> Recomendação da Comissão, de 14 de Julho de 2014, sobre princípios com vista à proteção dos consumidores e dos utilizadores de serviços de jogo em linha e à prevenção do acesso dos menores aos jogos de azar em linha 2014/478/UE.

<sup>12</sup> Comissão Europeia, Bruxelas 24.3.2011 COM (2011) 128 final “*LIVRO VERDE sobre o jogo em linha no mercado interno*”.

<sup>13</sup> Diretiva 2000/31/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 8 de Junho de 2000 relativa a certos aspectos legais dos serviços da sociedade de informação, em especial do comércio eletrónico, no mercado interno - *Directiva sobre o comércio eletrónico - Jornal Oficial n° L 178 de 17/07/2000 p. 0001 - 0016*, Artigo 1° n.º 5 d).

## 4.2 A RELAÇÃO JURÍDICA ENTRE O JOGADOR E A OPERADORA

Quando falamos de jogo online, surge uma relação triangular entre o jogador, a plataforma que fornece o jogo e a operadora.

Na relação plataforma-operadora, falamos de um serviço Business to Business (B2B), uma vez que decorre entre empresas que prestam serviços digitais em áreas como *e-marketplaces*. Por outro lado, na relação operador-consumidor, temos um serviço Business to Consumer (B2C), é um serviço de venda a retalho do comércio eletrónico, caracterizado pela tecnologia, sofisticação e rapidez, características inerentes ao mundo digital.

## 4.3 A TRIBUTAÇÃO DO JOGO EM PORTUGAL

Como resulta do supra exposto, a história da componente fiscal dos jogos de fortuna ou azar em Portugal percorreu um longo caminho até aos dias de hoje. Com a publicação do Decreto-Lei nº 14643, de 3 Dezembro de 1927 reconheceu-se pela primeira vez que “*o jogo era um facto contra o qual nada podiam já as disposições repressivas*<sup>14</sup>”. Assim, em resultado da “*ponderação e equilíbrio de todos os valores em causa (...), considerou-se preferível estabelecer os termos e condições em que tal atividade podia ser desenvolvida, regulando e, por essa via, protegendo os seus intervenientes, evitando comportamentos marginais e estabelecendo limites à sua exploração e prática*<sup>15</sup>”. Foi então que se deu início ao capítulo da tributação das práticas de jogo em Portugal, com a criação do imposto especial sobre o jogo.

O imposto sobre o jogo incide, em geral, sobre o exercício da actividade do jogo. É uma obrigação tributária dotada de exclusividade, uma vez que a própria lei prevê o afastamento da incidência de qualquer outro imposto <sup>16</sup>.

Quanto à modalidade de jogo virtual, só em 2015 é que o legislador português veio definir os contornos do setor do jogo online, com a publicação do Decreto-lei

---

<sup>14</sup> Preâmbulo do Decreto n.º 14643, de 3 de dezembro de 1927.

<sup>15</sup> Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 66/2015, Diário da República, 1.ª série – N.º 83, 29 de Abril de 2015.

<sup>16</sup> É o entendimento que resulta do Artigo 84º n.º 2 da Lei do Jogo, “*Não será exigível qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da atividade 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>16</sup>.

nº66/2015 de 29 de Abril. Até então, a prática de jogos com recurso a plataformas online, para além de não ser regulada, não era naturalmente tributada, ainda que várias tentativas tenham surgido, no sentido de inserir a tributação do rendimento proveniente deste tipo de jogos em impostos já existentes, como adiante se verá.

#### **4.3.1 A EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IEJ**

Em primeiro lugar, cumpre referir que o IEJ é construído tendo por referência a prática de jogo de base territorial. É, aliás, o entendimento que resulta do preâmbulo da Lei 422/89 de 2 de Dezembro que se destina a liberalizar os *“condicionamentos a que se sujeita os acessos às salas de jogo de fortuna ou azar, mas, por outro lado, ao acentuar-se o princípio da reserva de admissão, visa melhorar o nível de frequência das salas de jogos e das restantes dependências dos casinos”* (sublinhado nosso). Assim, compreende-se que a construção deste regime está pensada numa perspetiva de materialização do jogo, para atividades desenvolvidas em salas próprias.

Para além disto, outro entrave à aplicação desta categoria de imposto a rendimentos que provenham de uma realidade virtual, é a variação da taxa consoante a localização da concessão que se justifica por razões de interesses turísticos, que dependerão naturalmente da localização geográfica em causa.

Há uma distinção na lei entre jogos bancados e não bancados, tal como resulta dos artigos 85º e 86º da Lei do jogo. O IEJ é dividido em duas parcelas sendo que uma primeira é constituída por uma percentagem que incide sobre o “capital em giro inicial” e que varia consoante seja bancas simples ou bancas duplas, e consoante a localização. A segunda parcela resulta de uma percentagem que irá incidir sobre os lucros das bancas que será também variável consoante a localização geográfica.

Por outro lado, também nos jogos não bancados o imposto é constituído por uma percentagem que versa sobre a receita cobrada dos pontos, fixada numa taxa que irá depender da zona.

Assim sendo, compreende-se que o regime previsto para o imposto especial de jogo não abarca realidades como a virtual não sendo por isso possível estender este regime a rendimentos que provenham de jogos online.

### 4.3.3 A EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IRC

No que respeita ao IRC, a principal incompatibilidade resulta, mais uma vez, da exigência do critério da territorialidade. Em primeiro lugar, nos termos do artigo 2º do CIRC, são sujeitos passivos “*as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português*”. Poderão ser ainda considerados sujeitos passivos “*As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português (...)*” bem como “*as entidades com, ou sem personalidade jurídica, que não tenham nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.*”

Ora, muitas das operadoras de jogo não só não têm sede em Portugal como muitas, não chegam sequer a ter sede ou direção efetiva num qualquer território, bastando-se com a ocupação de um sítio na internet.

Não obstante, poder-se-ia ainda equacionar a possibilidade de integrar o sítio da internet onde a entidade exploradora dispõe os seus serviços de jogo e apostas, como um estabelecimento estável. Contudo, se olharmos tanto ao artigo 5º CIRC como ao artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE <sup>17</sup> concluímos que um sítio na internet não pode ser entendido, nem considerado para efeitos fiscais como um estabelecimento estável.

Assim, as empresas de jogo online que não tenham sede nem direção efetiva em território português (que se consubstancia na grande maioria das operadoras), e que por não cumprirem com os requisitos legais não poderão ser considerados como tendo estabelecimento estável, não verificam o âmbito subjetivo da lei, pelo que não poderão estar sujeitas a IRC.

---

<sup>17</sup> A este propósito leia-se o comentário ao Artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE: “123. (...). For instance, an Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a “place of business” as there is no “facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment.”

### 4.3.3 A EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IRS

No que respeita à integração do imposto sobre o jogo no âmbito do IRS, há uma dificuldade, mais do que administrativa, em concretizar mecanismos que permitam saber qual o rendimento destas empresas.

Pese embora, tendencialmente poderíamos pensar na inserção deste tipo de rendimentos em sede de categoria G, nos termos do artigo 9º CIRS, apenas se integram aqui:

- a) Mais valias tipificadas no artigo 10º do CIRS;
- b) As indemnizações por danos não patrimoniais, excepto quando fixadas por decisão judicial ou arbitral, ou quando resulte de acordo homologado judicialmente;
- c) As importâncias auferidas em virtude da obrigação de não concorrência, independentemente da respetiva fonte ou título;
- d) Os acréscimos patrimoniais não justificados; e
- e) As indemnizações devidas por renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis.

Até à entrada em vigor da Lei do Orçamento de Estado para 2010<sup>18</sup>, os prémios provenientes de jogos de fortuna ou azar eram tributados em sede de IRS, como rendimentos da categoria G. Englobava-se como incrementos patrimoniais todos os rendimentos provenientes de prémios de quaisquer rifas, jogos do loto e bingo, bem como as importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, desde que efetivamente pagos ou postos à disposição, excetuando-se os prémios provenientes dos jogos sociais organizados por Estados membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, existisse intercâmbio de informações.

Esta questão gerou alguma controvérsia pelas dificuldades na aplicação deste imposto aos rendimentos que advinham do jogo online. Por um lado, vozes discordantes defendiam que a letra do artigo 9º n.º 2 não era extensível aos jogos online. No entanto, havia quem entendesse que, estando em causa a mesma atividade, não poderia haver

---

<sup>18</sup> Lei n.º 3 -B/2010 de 28 de Abril, Orçamento de Estado para 2010.

exclusão deste tipo de rendimentos do âmbito do artigo, apenas olhando ao meio de obtenção do mesmo rendimento.

Não obstante a dificuldade de tributar em sede de IRS, o problema torna-se maior quando se atende ao processo de tributação deste tipo de rendimentos. Isto porque teria de ser o próprio sujeito passivo a englobar voluntariamente estes rendimentos, ou esperar que as operadoras online prestassem essas informações.

Neste sentido, a disposição do artigo 9º n.º 2 CIRS foi posteriormente revogada, no artigo 86º da LOE/2010, não só pelas dificuldades no controlo da informação, mas também pela ausência de mecanismos eficientes para a tributação destes rendimentos em sede de IRS. Passou então a haver tributação em sede de Imposto do selo, ainda que tal não esteja previsto para os jogos online, como se verá infra.

#### **4.3.5 A EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IS**

O Imposto do Selo incide, em geral, sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos que se encontrem previstos na Tabela Geral, ocorridos em território nacional, excluindo as operações abrangidas pela incidência de IVA e dele não isentas <sup>19</sup>.

Nos termos do artigo 2º o) e p) CIS consideram-se sujeitos passivos “*A Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, relativamente aos contratos de jogo celebrados no âmbito dos jogos sociais do Estado, cuja organização e exploração se lhe encontre atribuída em regime de direito exclusivo, bem como relativamente aos prémios provenientes dos jogos sociais do Estado*” e, também assim “*as entidades que concedem os prémios do bingo, das rifas e do jogo do loto, bem como quaisquer prémios de sorteios ou de concursos.*” Deverá assim considerar-se como titular do interesse económico o apostador, quando em causa estejam apostas, incluindo-se aqui todos os jogos sociais do Estado. Por outro lado, quando em causa estejam prémios do bingo, das rifas, jogos do loto, jogos sociais do Estado bem como quaisquer prémios de sorteios ou concursos, deverá considerar-se como titular o beneficiário dos mesmos. Assim, a tributação do jogo em sede de imposto sobre o selo reflete-se na aplicação da taxa que incide na aposta ou no prémio.

---

<sup>19</sup> Vide Artigos 1º n.º 1 e n.º 2 e artigo 4º n.º 1 Código do Imposto do Selo.

O legislador previu assim no artigo 7º n.º 1 p), uma isenção de imposto do selo para “O jogo do bingo e os jogos organizados por instituições de solidariedade social, pessoas coletivas legalmente equiparadas ou pessoas coletivas de utilidade pública que desempenhem, única e exclusiva ou predominantemente, fins de caridade, de assistência ou de beneficência, quando a receita se destine aos seus fins estatutários ou, nos termos da lei, reverta obrigatoriamente a favor de outras entidades”. Contudo, ressalva a aplicação desta isenção quando o imposto devido constar da verba 11.2, 11.3 e 11.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo. Assim:

<b>11 Jogo:</b>		
<b>11.1</b>	Apostas de jogos não sujeitos ao regime dos impostos especiais sobre o jogo, designadamente, as representadas por bilhetes, boletins, cartões, matrizes, rifas ou tómbolas - sobre o respetivo valor. <i>(Redação do Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril)</i>	
<b>11.1.1</b>	Apostas mútuas	25%
<b>11.1.2</b>	Outras apostas	25%
<b>11.2</b>	Os prémios do bingo, com exceção dos prémios do bingo online, de rifas e do jogo do loto, bem como de quaisquer sorteios ou concursos, com exceção dos prémios dos jogos sociais previstos na verba n.º 11.3 da presente Tabela - sobre o valor ilíquido, acrescendo 10 % quando atribuídos em espécie:*(*) <i>(Redação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro)</i>	
<b>11.2.1</b>	Do bingo	25%
<b>11.2.2</b>	Dos restantes	35%
<b>11.3</b>	Jogos sociais do Estado: incluídos no preço de venda da aposta <i>(Redação dada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)</i>	4,5%.
<b>11.4</b>	Jogos sociais do Estado: sobre a parcela do prémio que exceder € 5.000 <i>(Redação dada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)</i>	20%

*Figura 1- Tabela Geral do Imposto do Selo*

Assim sendo, haverá incidência de impostos do selo, quando em causa estejam apostas de jogos não sujeitas ao IEJ, nomeadamente quando representadas por bilhetes, boletins, cartões, matrizes, rifas ou tómbolas, à taxa de 25%. Quanto aos prémios do bingo, de rifas, do jogo do loto, bem como quaisquer sorteios ou concursos, excetuando os prémios de jogos sociais previstos na verba 11.3, a taxa aplicável é 25% sobre o bingo e 35% sobre os restantes jogos. É ainda acrescentada uma taxa de 10% sobre o valor ilíquido aos prémios que sejam atribuídos em espécie. Quanto os jogos sociais do Estado, na sequência da Lei de Orçamento de Estado para 2013, passou a aplicar-se a taxa de 4,5% para prémios inferiores a 5 000€ e uma taxa de 20% para a parcela do prémio que exceda os 5 000€.

A principal dificuldade em tributar os jogos online no âmbito do imposto do selo continua a ser a exigência de subvenção ao princípio da territorialidade estrita, ou seja,

apenas serão tributáveis os factos geradores de imposto que se verifiquem em Portugal. Assim sendo, questiona-se mais uma vez qual o tratamento legal nas situações em que os prémios sejam atribuídos por entidades que não tenham sede, direção efetiva nem estabelecimento estável em território português. Conclui-se assim pela não tributação dos rendimentos provenientes de jogo online em sede de imposto do selo.

#### **4.3.5 EXCLUSÃO DE TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IVA**

Em sede de imposto sobre o valor acrescentado, a Diretiva IVA<sup>20</sup> estabelece uma isenção no artigo 135º i) quanto a *“apostas, lotaria e outros jogos de azar ou a dinheiro, sob reserva das condições e dos limites estabelecidos por cada Estado-Membro”*. Foi também este o entendimento do legislador nacional, ao determinar no artigo 9º n.º 31 CIVA, que estão isentas deste imposto *“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.”*

A indústria do jogo integra-se nos *hard-to-tax goods*, a par dos serviços financeiros e operações imobiliárias. Resulta daqui a existência de uma isenção, principalmente por razões de ordem técnica. É o que resulta da leitura do Memorando Explicativo da Proposta da Sexta Diretiva<sup>21</sup>, onde se lê que a isenção prevista se explica por razões de praticabilidade, uma vez que se torna difícil isolar a prestação de serviços em causa, fixar o valor tributável ou estabelecer um nexo entre a prestação de serviços e a repercussão do imposto no consumidor.

Esta questão foi abordada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, no acórdão *Glawe Spiel*<sup>22</sup>, de 1994, relativamente a uma sociedade exploradora de *slot-machines* em bares e restaurantes. Na determinação do IVA aplicável pela exploradora *Glawe*, o serviço de finanças alemão tomou por base todas as importâncias introduzidas na máquina, com excepção do IVA, sem qualquer dedução dos prémios que tenham sido

---

<sup>20</sup> Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

<sup>21</sup> Memorando Explicativo da Proposta da Sexta Diretiva, COM (1973), 950,15.

<sup>22</sup> Acórdão Tribunal de Justiça da União Europeia (sexta secção), 05.05.1994 *H.J. Glawe Spiel*, Proc. C-38/93.

posteriormente atribuídos aos jogadores, consumidores da *slot-machine*. Ora, esta questão subiu ao TJUE, uma vez que, segundo o Artigo 2º da Sexta Diretiva, “*Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado: 1. As entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas, a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade*”<sup>23</sup> sendo que, nos termos do artigo 11ª parte A, por matéria colectável deverá entender-se “*a) ... tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações.*” O tribunal nacional alemão veio assim questionar se, nestes termos, deverá ser entendido como matéria colectável a totalidade das importâncias introduzidas na máquina de jogos pelos jogadores.

Quanto a este ponto, entende a Comissão que a matéria colectável compreende o total das importâncias apostadas, ainda que se possa assimilar os prémios distribuídos a despesas, relativamente às quais o IVA pode ser deduzido. Em sentido contrário, leia-se as conclusões do Advogado-geral Jacobs “*O problema subjacente a este caso é que as operações de jogos são dificilmente adequadas a tributação em imposto sobre o valor acrescentado. (...) O IVA está concebido para incidir proporcionalmente ao volume de negócios efectivo de um comerciante nas suas entregas de bens e prestações de serviços, após dedução do imposto que tenha incidido sobre o custo dos seus diversos elementos constitutivos*”<sup>24</sup> (sublinhado nosso). Caso assim não fosse, poderíamos considerar uma situação em que o explorador teria que devolver a maior parte do lucro obtido, pelo volume de negócios, aos seus consumidores.

Mais ainda, outra dificuldade prende-se com a identificação da própria prestação do serviço, uma vez que, ainda que os jogos de fortuna ou azar impliquem uma despesa, não dão necessariamente origem a uma transmissão de bens ou prestação de serviços. Mesmo no caso de prestação de atividades de “jogo comercial” e, portanto, quando haja uma efetiva estrutura de realização de apostas e pagamento de prémios de forma organizada, a contrapartida pela prestação deste serviço não seria unicamente o montante

---

<sup>23</sup> Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme.

<sup>24</sup> Conclusões do Advogado-Geral F.G. JACOBS, apresentadas em 3 de Março de 1994, no caso Glawe Spiel, proc. C-38/93, considerando 20 e seguintes.

das apostas feitas pelos jogadores, uma vez que muitas vezes há lugar a comissões na realização destas operações <sup>25</sup>. Por esta razão se explica a decisão da Comissão na Sexta diretiva de assumir que os jogos de fortuna ou azar são dificilmente adequados a tributação em sede de IVA, sendo melhor adaptados a impostos específicos criados para o efeito.

Em suma, conclui-se pela não harmonização de um imposto sobre o jogo ao nível da União Europeia, dada a natureza específica da economia que surge associada ao jogo sendo necessário garantir uma margem de manobra aos Estados. Ainda assim, não deixa, contudo, de se verificar que existe cooperação administrativa entre as entidades reguladoras que dispõe de um fórum específico no qual trocam ideias e debatem sobre a matéria do jogo.

## **5. O REGIME JURÍDICO DOS JOGOS ONLINE**

A realidade virtual e a evolução tecnológica fortemente sentida a nível mundial, trouxe consigo novas formas de jogo que superou as tipicamente praticadas.

Perante a inevitabilidade do rápido crescimento destas práticas foi necessário tomar consciência desta realidade. Foi assim que o legislador português, motivado pelas recomendações da Comissão Europeia criou o Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online (RJO). Passou assim a regular-se uma atividade que não se encontrava regulada até então, ainda que sob um apertado controlo do Estado, através de um regime de concessões.

Foi com o Decreto-Lei 66/2015 de 29 de Abril, em 2015 que ficou plasmado um conjunto de valores que o Estado português pretende preservar e garantir no momento em que regula, pela primeira vez, o jogo online em Portugal.

Surgem assim algumas diferenças relativamente aos modelos legais de jogo já existentes, nomeadamente na própria natureza contratual. Fala-se então de contratos de concessão para jogo de base territorial e licenças para jogo online. Há uma modernização em termos contratuais daquilo que é a realidade trazida neste diploma legal.

---

<sup>25</sup> VASQUES, Sérgio, 2017. *O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO*, reimpressão 2020, Almedina, p. 325.

## 5.1. ÂMBITO OBJECTIVO

O regime dos jogos de fortuna ou azar é aplicável a jogos e apostas online incluindo-se aqui as apostas desportivas à cota e as apostas hípcas, mútuas e à cota. Quanto aos jogos de fortuna ou azar falamos de: bacará ponto e banca/bacará ponto e banca Macau, a banca francesa, o *blackjack/21*, o bingo, os jogos de máquinas compostos no mínimo por três rolos giratórios, com símbolos ou outras figuras, que se vão progressivamente immobilizando sob a linha ou linhas de jogo, com o objetivo de formar combinações de símbolos, o póquer em modo torneio, o póquer não bancado nas variantes “*Omaha*”, “*hold'em*” e “póquer sintético”, o póquer sem descarte, a roleta americana e a roleta francesa. Para além deste elenco não taxativo, poderá haver ainda exploração de outros jogos que não os supramencionados, desde que devidamente autorizado pela entidade de controlo, inspeção e regulação <sup>26</sup>.

Estes jogos são disponibilizados à distância através de plataformas informáticas resultando naturalmente num menor controlo, desde logo relativamente ao consumidor, pelo que se revela fundamental garantir a adoção de uma política responsável. Neste sentido, um dos princípios basilares do RJO é precisamente a proteção de menores e consumidores mais vulneráveis, procurando prevenir-se o jogo excessivo e comportamentos e práticas aditivas. Há preocupações no sentido de perceber o perfil dos jogadores tentando assim travar quaisquer práticas abusivas de jogo, sendo que no limite existem mecanismos que impedem a prática de jogo a certos indivíduos, como ao mecanismo da auto-proibição. Trata-se de um instrumento de autoexclusão que resulta num pedido de proibição pelo próprio jogador, por tempo limitado ou ilimitado, e que funciona tanto para o jogo de base territorial como jogo online. No caso do jogo online, o jogador pode pedir diretamente a proibição ao operador que vigora até à sua revogação, ou dirigir o pedido à entidade reguladora ficando imediatamente proibido de aceder a todas as plataformas de jogo online.

---

<sup>26</sup> Vide Artigos 12º nº2 a nº4.

## 5.2. AS LICENÇAS DE JOGO

Em Portugal, o legislador optou por seguir um modelo aberto, abrangente e competitivo para o mercado português, de forma a aliciar grandes operadoras a investirem em Portugal, numa tentativa de abolir práticas desta atividade com recurso ao mercado ilegal.

A exploração do jogo online é reservada ao Estado, através de um modelo de licenças, atribuídas pela entidade de controlo, inspeção e regulação da prática e exploração dos jogos, o Serviço de Inspeção e Regulação de Jogos Online (doravante “SRIJ”), que integra o Instituto do Turismo de Portugal.

A licença pode ser atribuída a *“pessoas coletivas privadas, constituídas sob a forma de sociedade anónima ou equivalente, com sede num Estado-Membro da União Europeia, ou num Estado signatário do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu que esteja vinculado à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e do combate à fraude e ao branqueamento de capitais, desde que, no caso de sociedades estrangeiras, tenham sucursal em Portugal”*<sup>27</sup>. A atribuição da licença dependerá da verificação de requisitos de idoneidade, capacidade técnica, capacidade económica e financeira.

Para que se verifique os critérios de idoneidade, as pessoas coletivas e os seus representantes legais não poderão encontrar-se em estado de insolvência declarada por sentença judicial, em fase de liquidação, dissolução ou cessação da atividade. Não podem também ter sido proibidos do exercício do comércio nem ter sido objeto de duas decisões condenatórias definitivas, pela prática dolosa de contraordenações graves ou muito graves previstas no RJO. Não serão ainda idóneas as pessoas coletivas e os seus representantes legais, quando tenham sido condenados, por decisão transitada em julgado, pela prática de um qualquer crime enumerado no n.º 4 do artigo 14º.

Para além da exigência de idoneidade, é necessária capacidade técnica, económica e financeira, nos termos dos artigos 15º e 16º, respetivamente. A atribuição de licença está também dependente da verificação cumulativa de requisitos relativos a regularização da situação contributiva e financeira, quer em Portugal, quer no Estado no qual se situa a sua atividade principal. Deverá ainda apresentar um projeto de sistema técnico de jogo certificado e homologado para explorar o jogo online.

---

<sup>27</sup> Vide artigo 9º nº1 DL 66/2015 de 29 de Abril.

A emissão da licença propriamente dita depende ainda da prestação de cauções destinadas a garantir o cumprimento das suas obrigações, do pagamento de coimas devidas, eventualmente em dívida e do pagamento de taxas devidas.

Emitida a licença, esta será válida por um período de três anos, podendo ser prorrogada a pedido da entidade exploradora, por períodos sucessivos de três anos, desde que se verifiquem as condições supramencionadas. As licenças podem ser requeridas a qualquer momento, não existindo número limite para a sua atribuição.

### 5.3. A TRIBUTAÇÃO DO JOGO ONLINE

Dada a imaterialidade subjacente ao jogo online, e a dificuldade de tributar estes rendimentos em sede de outras categorias de impostos, surgiu a necessidade de criar o Imposto Especial de Jogo Online (doravante “IEJO”) que incide sobre a atividade das entidades exploradoras.

O IEJO foi desenhado de forma a distanciar a própria receita fiscal com a contingência do próprio jogo. Quer isto dizer que o IEJO é comprimido unicamente ao lucro real das entidades, assegurando o distanciamento do Estado relativamente ao interesse do jogo. É a ideia de que “o Estado não joga”, ou seja, o imposto incide sobre a aposta e não está dependente daquilo que será devolvido em prémios.

Por razões já mencionadas anteriormente, este imposto caracteriza-se pelo seu carácter extrafiscal <sup>28</sup>, ou seja, para além do principal objectivo de arrecadar receita, segue um fim predominantemente económico-social, não integrando por esta razão a Constituição fiscal, ao contrário dos restantes impostos fiscais, tipicamente sobre o

---

<sup>28</sup> Neste sentido leia-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Proc. N.º 02224/13.1BEPRT 01457/15, de 05.12.2018 “II- Os jogos de fortuna e azar são uma actividade geradora de riqueza sem comparação com as restantes actividades tradicionais que dependem do esforço físico e da inteligência dos homens, que criam empregos, ajudam ao desenvolvimento social e humano e permitem a realização pessoal, conatural à existência do homem social.

III- Todo o regime fiscal que rege esta actividade não pode ser reconduzido ao regime “normal” da tributação dos rendimentos, IRS ou IRC, precisamente porque, enquanto estes visam simplesmente, como definido no art.º 103 da Constituição da República Portuguesa, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, o Imposto sobre o Jogo tem, também, e, sobretudo, fins diferentes, extrafiscais, de que a arrecadação de receitas está secundarizada relativamente ao desiderato de controlo e contenção de uma actividade socialmente desviante- o jogo de fortuna e azar-.”

rendimento, cuja sujeição aos princípios e preceitos constitucionais se revela fundamental<sup>29</sup>.

O modelo de tributação deste imposto é algo complexo, desde logo na determinação da base e taxa do imposto, uma vez que, para isto, o legislador optou por distinguir consoante o tipo de jogo em causa. Assim, para os jogos de fortuna ou azar o IEJO incide sobre a receita bruta<sup>30</sup> da entidade exploradora, à taxa de 25%. Não obstante, nos casos em que é cobrada ao jogador uma comissão, estas deverão integrar a receita bruta.

Quando em causa estejam apostas desportivas à cota<sup>31</sup>, o imposto irá incidir sobre as receitas resultantes do montante das apostas efetuadas. Também aqui, quando a operadora cobra uma comissão sobre o valor das apostas, o imposto irá incidir sobre esse montante. Caso o único rendimento da entidade exploradora seja a comissão que advenha da exploração das apostas desportivas à cota, o imposto incide diretamente sobre o montante dessas comissões, à taxa de 35%.

Por fim, quando em causa estejam apostas hípicas<sup>32</sup> mútuas, o IEJO incide sobre a receita bruta, à taxa de 25%. Por outro lado, quando em causa estejam apostas hípicas à cota, o imposto incide à taxa de 8% sobre as receitas que resultem do montante das apostas efetuadas. A lei ressalva ainda os casos em que as comissões cobradas pela entidade exploradora são o único rendimento, caso em que incidirá a taxa de 35% sobre o montante dessas mesmas comissões.

O IEJO é liquidado mensalmente pelo SRIJ<sup>33</sup>, organicamente inserido no Turismo de Portugal, IP. O respetivo documento de cobrança deverá ser remetido até ao 5º dia do mês seguinte àquele a que respeita, e deverá ser pago pelas entidades exploradoras até ao 15º dia do mesmo mês. A lei atribui ao SRIJ competência para, perante o não cumprimento da obrigação de liquidação do imposto, emitir certidões de dívida, com força de título executivo, e cuja cobrança coerciva será feita pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos previstos no Código do Procedimento e de Processo Tributário<sup>34</sup>.

---

<sup>29</sup> A este propósito, cfr. A seguinte doutrina: NABAIS, José Casalta, 2009. *DIREITO FISCAL*, 5ª ed. Almedina, Coimbra e AMORIM, Patrícia Anjos, 2016. *Lições de Direito Fiscal*, Primeira Edição.

<sup>30</sup> Por receita bruta entenda-se “o valor que resulta da dedução do quantitativo atribuído em prémios ao montante total das apostas realizadas”, cfr. Artigo 4º u) RJO.

<sup>31</sup> Vide Artigo 90º RJO.

<sup>32</sup> Vide Artigo 91º RJO.

<sup>33</sup> Vide do Artigo 9º da alteração ao Decreto-Lei nº129/2012 de 12 de Junho e artigo 88º nº2 RJO.

<sup>34</sup> Vide Artigo 88º nº3 RJO.

#### 5.4. A INSPEÇÃO DO JOGO EM PORTUGAL

O sistema português assenta numa estrutura de cumulação de funções de controlo, inspeção e regulação da exploração e prática do jogo na comissão de jogos do Instituto de Turismo, IP. Estas funções são desempenhadas pelo SRIJ, entidade pertencente ao Instituto do Turismo de Portugal, IP <sup>35</sup>.

O atual SRIJ veio suceder à antiga Inspeção Geral de Jogos, que, por sua vez, tinha sucedido ao Conselho de Jogos. Esta evolução remonta à reforma do Estado, em 2006, que teve como propósito transformar vários programas da Administração pública, inserindo assim a antiga Inspeção de Jogos no setor do Turismo de Portugal. A razão da inserção dos órgãos relacionados com o jogo no setor do turismo facilmente se compreende dada a forte componente da parte turística no jogo, especialmente quando em causa esteja jogo de base territorial, pelo que faz sentido ter a tutela deste setor ligada ao turismo.

A lei orgânica do Turismo de Portugal, IP., Lei 129/2012 de 22 de Junho, posteriormente alterada pelo diploma do jogo online, o Decreto-Lei n.º 66/2015 e pela Lei n.º 114/2017 de 29 de Dezembro, destaca como uma das principais atribuições do Turismo de Portugal as funções de “*controlo, inspeção e regulação da exploração e prática de jogos de fortuna ou azar de base territorial (jogos de base territorial) e de jogos de fortuna ou azar, de apostas desportivas à cota e de apostas hípcas, mútuas e à cota, quando praticados à distância, através de suportes eletrónicos, informáticos, telemáticos e interativos, ou por quaisquer outros meios (jogos e apostas online).*” São atribuições funcionais “*o) Controlar, inspecionar e regular a exploração e prática dos jogos de base territorial, bem como o funcionamento dos casinos, das salas de jogo do bingo e de outros locais onde a exploração daqueles jogos venha a ser autorizada;*  
*p) Controlar, inspecionar e regular a exploração e prática de jogos e apostas online;*  
*q) Gerir, em nome e representação do Estado, os contratos de concessão dos jogos, bem como acompanhar o seu cumprimento, quando não esteja expressamente prevista a intervenção do membro do Governo responsável pela área do turismo, e sem prejuízo da faculdade de subdelegação*”. Assim, à semelhança de outros países, o controlo do setor do jogo cabe ao turismo, por razões históricas e culturais e sociais.

---

<sup>35</sup> Vide Artigo 45º Decreto-lei nº66/2015 de 29 de abril

## **5.5. A OBRIGAÇÃO DE COOPERAÇÃO**

Nos termos do RJO, dispõe o artigo 47º sobre a obrigação das operadoras cooperarem com a entidade de controlo, inspeção e regulação. Para que uma determinada operadora de jogos online possa operar em Portugal, tem de ser portadora de uma licença que é atribuída pelo SRIJ.

Uma das condições exigidas para atribuição de licenças é a apresentação de um projeto que permita concluir pela existência de um sistema técnico de jogo com arquitetura de software e tecnologia e que contenha os elementos aí presentes. O sistema técnico de jogo é, assim, uma obrigatoriedade para as operadoras, permitindo garantir a existência de mecanismos que garantem a segurança da informação. Deve, assim, permitir-se o acesso da entidade de controlo, inspeção e regulação às informações existentes na infraestrutura de entrada e registo dos jogadores<sup>36</sup>.

Mais do que isso, as operadoras são obrigadas a ter os componentes do sistema técnico localizadas em instalações acessíveis à entidade de controlo, inspeção e fiscalização. É, por isso, necessário que a infraestrutura se encontre instalada em Portugal e que contenha toda a informação relativa aos jogos e apostas online, devendo a mesma ser armazenada por um período de 10 anos<sup>37</sup>.

As entidades exploradoras de jogos e apostas online estão ainda vinculadas ao dever de entregar até ao dia 15 de cada mês, relatórios sobre a atividade desenvolvida<sup>38</sup>. O não cumprimento destas obrigações constitui contraordenação muito grave, punível com coima nos termos do artigo 56º o), p), q) r), s) e t).

## **5.6. OBRIGAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO**

Como já referido supra, cabe ao SRIJ as funções de arrecadar e gerir as receitas provenientes dos jogos territoriais e dos jogos e apostas online, bem como liquidar as contrapartidas devidas pelo exercício desta atividade<sup>39</sup>.

O procedimento tributário compreende uma sucessão de atos dirigida à declaração dos direitos tributários que tipicamente compreende as liquidações dos tributos quando efetuada pela administração tributária<sup>40</sup>. Assim, uma operação de liquidação, ainda que

---

<sup>36</sup> Vide Artigo 32º n.º 2 d) Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>37</sup> Vide Artigo 32 a 34º c) e d) Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>38</sup> Vide Artigo 34º e) Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>39</sup> Vide Artigo 9º n.º 2 f) e g) do DL 129/2012, na redação dada pelo DL 66/2015.

<sup>40</sup> Vide Artigo 54º LGT

administrativa, funda-se sempre num ato tributário, que constitui o ato tributário de liquidação. Este ato constitui uma operação administrativa por se refletir numa operação de cálculo do imposto correspondente a uma necessária contrapartida que será devida pelo sujeito passivo, e que será executada pela Administração tributária<sup>41</sup>.

A liquidação pode ainda ser entendida de forma lata e, neste sentido, integra-se o conjunto das operações que têm como fim apurar o montante de imposto a pagar, operação que passa necessariamente pela determinação do sujeito passivo, a determinação da matéria coletável e, por fim, a eventual taxa aplicável. Por outro lado, se entendermos a operação de liquidação *strictu sensu*, apenas se terá em conta o momento da determinação da colecta pela aplicação da taxa, bem como eventuais deduções à colecta.

Compreendido o processo de liquidação dos impostos, facilmente se compreende que tal procedimento resulta numa transferência das competências fiscais das administrações para os sujeitos passivos. Tal acontece principalmente quanto aos impostos devidos pelas sociedades comerciais e outras entidades que disponham de contabilidade organizada, permitindo que as mesmas assegurem a estrutura necessária para cumprir este mesmo dever de liquidação, fazendo assim funcionar o dever de cooperação, sem prejuízo de tais declarações virem a ser objecto de posterior correção por parte da Administração Tributária.

Concretamente no caso do imposto sobre o jogo, cabe ao SRIJ a função de liquidação e cobrança do IEJ e do IEJO, pelo que podemos concluir que estamos perante uma obrigação tributária verdadeira e própria.

## **6. UMA VISÃO CRÍTICA DA CONCENTRAÇÃO DE PODERES NO SRIJ**

Ainda que a Lei Geral Tributária e o CPPT não o façam, a doutrina tem vindo a adoptar uma distinção entre atos tributários e atos em matéria tributável. Esta distinção é importante para efeitos de determinação das garantias dos contribuintes, uma vez que os meios de defesa são distintos, consoante se trate de um ou de outro acto.

Ainda que as vozes na doutrina não sejam convergentes, partilhamos do entendimento de que os atos tributários em sentido lato se dividem em atos tributários em sentido estrito e atos administrativos em matéria tributária. Por um lado, os primeiros

---

<sup>41</sup> Neste sentido, NABAIS, José Casalta, 2009. *DIREITO FISCAL*, 5ª ed. Almedina.

respeitam aos actos de liquidação, retenção na fonte, pagamentos por conta, que são impugnáveis por reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial e pedido de constituição do tribunal arbitral. Por outro lado, os atos administrativos em matéria tributária respeitam aqueles que se destinam à apreciação da legalidade dos atos tributários e são objecto de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial e pedido de constituição de tribunal arbitral<sup>42</sup>.

Assim sendo, e considerando o supra referido, os atos praticados pelo SRIJ constituem-se como verdadeiros e próprios atos tributários, uma vez que compreende actos de liquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta.

A decisão de concentrar o poder regulador e o poder tributário no SRIJ levanta um conjunto de dificuldades e incompatibilidades, desde logo com os direitos dos contribuintes.

Nos termos do supra exposto, vimos já que os actos tributários são impugnáveis por vários meios jurisdicionais, entre os quais o pedido de constituição do tribunal arbitral.

Ora, nos termos do Regime jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária <sup>43</sup> (doravante “RJAT”), a vinculação aos tribunais arbitrais depende de Portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça. Assim, remetemos para a Portaria n.º 112 – A/2011, de 22 de Março, da qual resulta do Artigo 1º a vinculação à jurisdição dos tribunais arbitrais a Direção-Geral dos Impostos (DGI) e a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC).

Assim sendo e conjugando os dois diplomas, podemos concluir que o tribunal arbitral é apenas competente para decidir das questões que sejam da jurisdição daqueles serviços, e cujo objecto seja declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta, bem como quando em causa esteja a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável, quando tal não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais. Ainda assim, os litígios que se enquadram na supra referida limitação objectiva e subjectiva, para serem susceptíveis de apreciação pelo tribunal arbitral terão ainda de verificar um critério

---

<sup>42</sup> NETO, Serena Cabrita Neto e TRINDADE, Carla Castelo, 2017. *Contencioso Tributário: Procedimento, Princípios e Garantias*, Vol. I, Almedina, Coimbra.

<sup>43</sup> Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

quantitativo. Deste modo, os litígios que possam vir a ser apreciados pelo CAAD, não poderão envolver, como valor máximo, um montante superior a €10.000.000 <sup>44</sup>.

Considerando o entendimento supra exposto podemos concluir que, estando em causa os actos anteriormente mencionados, mas cuja declaração de ilegalidade respeite o imposto especial sobre o jogo, e sendo estes da competência do SRIJ, serviço integrado no Turismo de Portugal, I.P., nos termos da lei, o tribunal arbitral não estará dotado de competência para apreciar tais questões.

### **6.1. Acórdão CAAD, Proc. 255/2017-T**

Neste sentido, proceder-se-á à análise do acórdão arbitral melhor identificado em epígrafe, que corrobora com a tese anteriormente perfilhada.

No presente acórdão, a operadora A. com sede em Malta e sucursal em Portugal apresentou um pedido de pronúncia arbitral em matéria tributária relativamente a diversas questões, sendo que, para o presente caso iremos apenas focar-nos no pedido de anulação das demonstrações de liquidação de IEJO.

Numa primeira fase cumpre referir o entendimento da Requerente, de que o Turismo de Portugal deverá vincular-se à jurisdição do CAAD, uma vez que assume a natureza de administração tributária, concretamente na liquidação do IEJO. No entanto, no entender do Turismo de Portugal, o Tribunal deverá julgar-se materialmente incompetente em razão da matéria, absolvendo assim o réu da instância.

Ora, na defesa por excepção, o Turismo de Portugal vem, em resumo expor o seguinte: *“os litígios suscetíveis de serem submetidos à jurisdição do CAAD são apenas e tão-só os atinentes às questões sobre a ilegalidade dos tipos de atos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e que se encontram abrangidos pela vinculação que foi feita na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março”, pelo que “estando em causa a apreciação de pretensões relativas à legalidade de atos tributários, há ainda que verificar se a entidade demandada é uma das entidades que se encontram obrigatoriamente vinculadas à jurisdição deste Tribunal, bem como se o tipo e o valor máximo dos litígios respeitam o disposto na Portaria para a qual remete o artigo 4.º do RJAT; a Portaria n.º 112-A/2011, no seu artigo 1.º,*

---

<sup>44</sup> Artigo 3º, n.º 1 da Portaria n.º 112-A/2011.

*reporta-se apenas aos serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), pelo que “apenas estes, e só estes serviços, se encontram vinculados à jurisdição deste Tribunal”; dado que “nos presentes autos está em causa uma pretensão relativa a um imposto – o imposto especial de jogo online (IEJO) – que não é administrado pelos serviços e organismos mencionados na referida Portaria (cfr. alínea g) do n.º 2 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 129/2012, de 22 de junho, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril)”, resulta que “nos termos em que a acção é proposta e considerando a forma como a A. estrutura o pedido e os respetivos fundamentos verifica-se uma incompetência absoluta, em razão da matéria, deste Tribunal para apreciar os pedidos de anulação das liquidações do imposto especial de jogo porquanto este imposto, como se referiu, não é administrado por qualquer serviço da Autoridade Tributária (mas pelo R.)”*

Por conseguinte, na apreciação da própria competência, entendeu o Tribunal que *“pedidos que não se enquadrem neste âmbito objectivo, subjectivo e quantitativo [delimitação por nós feita anteriormente], são alheios à competência dos tribunais tributários, cabendo a resolução dos correspondentes litígios aos tribunais da jurisdição fiscal estadual.”* Mais refere ainda o Tribunal no âmbito do mesmo processo que *“o Turismo de Portugal e, especificamente, o respectivo Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos (SRIJ), não constitui, como é óbvio e patente, um serviço da AT, não sendo IEJO um imposto administrado pela AT. O IEJO é administrado pelo SRIJ do TP, que é, deste modo, a entidade pública legalmente competente para proceder à liquidação e cobrança (voluntária) do imposto.”*

Assim, o Tribunal entende ser inquestionável que o IEJO é de facto um imposto administrado tão só pelos serviços do Turismo de Portugal, não sendo desta forma administrado por parte da Autoridade Tributária, tendo aliás, sido esta a intenção expressa do legislador. Desta forma, por não existir uma disposição legal que atribua competência aos tribunais arbitrais para decidir das questões que envolvam actos praticados pelo Turismo de Portugal, e ainda que este exerça verdadeiras e próprias funções tributárias em sede de IEJO, o Tribunal não tem competências para decidir sobre as demonstrações de liquidação de IEJO. Mais entende o Tribunal que não deverá ser extensivamente interpretada a Portaria n.º 112-A/2011, no sentido de permitir que seja discutida a validade da totalidade dos impostos administrados por organismos públicos.

Assim, não resta entendimento que não o de se declarar materialmente incompetente para decidir das questões de liquidação e cobrança do IEJO, por força do disposto nos artigos 2º e 4º nº1 do RJAT e dos artigos 1º e 2º da Portaria 112-A/2011.

Não será de questionar o entendimento do douto Tribunal, uma vez que é exatamente essa a interpretação que deverá ser feita com base na lei. De questionar será a escolha de vedar a possibilidade de recorrer à arbitragem voluntária para resolver questões que envolvam IEJO.

Face ao exposto, cumpre questionar se, à semelhança da competência atribuída aos mesmos tribunais para discutir as questões relativas a actos praticados tanto pela DGI como pela DGAIEC, não deveria a lei abrir a possibilidade de atribuir competência jurisdicional aos tribunais arbitrais para decidir amplamente questões que envolvam matéria de atos tributários, não distinguindo assim as entidades cujos actos poderão ser objecto de pronúncia arbitral.

Caso assim não se entenda, deveria então, estar presente na lei a possibilidade de apreciação deste tipo de actos, também quando sejam praticados pelo Turismo de Portugal, permitindo assim aos contribuintes satisfazer o seu direito a recorrer à arbitragem voluntária.

Conclui-se assim que, a decisão de cumular as funções administrativa e tributária no SRIJ, não permite satisfazer o interesse dos contribuintes, desde logo porque comprime o direito de livre acesso aos tribunais arbitrais, ainda que o âmbito quantitativo e objectivo se encontrem verificados. Ainda que não deixem de estar assegurados meios de defesa por outras vias – assegurando-se assim, ainda que não de forma plena, o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva –, os particulares que queiram aceder a esta via jurisdicional veem o seu direito impedido.

Assim, é de perfilhar o entendimento de que a concentração de poderes no SRIJ não é uma opção totalmente correta e eficaz no nosso ordenamento jurídico, nem é assim aliás a escolha comum nos restantes países. Tome-se por exemplo Espanha, onde a competência de gestão, cobrança e liquidação do Imposto sobre o jogo é da *Agência Estatal de Administración Tributaria*, enquanto que a função de organismo regulador

deste setor encontra-se atribuída à *Comisión Nacional del Juego*<sup>45</sup>, Também se olharmos ao sistema adoptado em Macau, concluímos mais uma vez pela separação de funções dos órgãos. É da competência da Direção dos Serviços de Finanças a liquidação e cobrança do imposto especial sobre o jogo, enquanto que as funções de controlo e regulação pertencem à Direção de Inspeção e Coordenação de jogos<sup>46</sup>.

Neste sentido, deve entender-se que a opção do legislador constitucional de atribuir a tutela dos jogos de fortuna ou azar e apostas desportivas ao setor do turismo não deve ser entendida como algo negativo, é algo que aliás se explica por motivos histórico-culturais, como acima já se referiu. O que não se compreende é que esta opção reflita um impedimento à eficácia do funcionamento da máquina reguladora.

É do nosso entendimento de que deveria haver um controle deste setor de uma forma bipartida, separando assim a competência regulatória da competência tributária. Ainda que este imposto seja dotado de uma enorme especialidade e que o modo de regulação deva ser o mais cauteloso possível, por todas as vulnerabilidades que se lhe encontram associadas não deve haver um controlo tão apertado, que resulte em preterição de princípios como a independência, imparcialidade e até o acesso à jurisdição (arbitral).

---

<sup>45</sup> Vide Ley 13/2011, de 27 de Mayo, de regulación del juego BOE n.º 127, de 28/05/2011.

<sup>46</sup> Vide Lei n.º 7/2022, Alteração à Lei n.º 16/2001 — Regime jurídico da exploração de jogos de fortuna ou azar em casino

## 7. CONCLUSÕES

A regulação do setor do jogo revela-se um passo fundamental no contexto cultural, social e económico, permitindo assim controlar as práticas perigosas e ilegais de jogo, através de mercado não controlado.

Na presente dissertação, pretendemos analisar de uma forma crítica, o caminho que se tomou até à regulação adoptada nos dias de hoje. Ainda que se reconheça o caminho percorrido, é necessário apontar que há questões que se encontram, todavia, por melhorar.

Particularmente pela associação que é feita entre os jogos de fortuna ou azar a condutas ilícitas como o crime de fraude e branqueamento de capitais, ou até mesmo a preocupação que surge com os comportamentos aditivos, leva a que a regulação deste setor tenha um controlo muito apertado, havendo por parte do legislador uma mera “tolerância” deste tipo de práticas.

Ainda assim, e embora se compreenda esta fragilidade, não deve o sistema de imposto permanecer como está construído actualmente, por se revelar limitador para as operadoras que pretendam exercer a sua atividade em Portugal, não só pela elevada carga tributária, mas também pela forma como a estrutura foi desenhada.

Por último, face às várias interpretações explanadas, facilmente se conclui que não é benéfica a decisão de cumular funções no SRIJ. A forma restrita como o regime dos jogos de fortuna ou azar surge no regime jurídico português não está desenhada de forma a permitir a entrada neste setor pelas operadoras, dificultando o seu livre exercício, o que poderá gerar um verdadeiro desincentivo no investimento de grandes operadoras em Portugal, causando uma contínua opção pelo mercado irregular, deixando assim de forma desprotegida os consumidores, e deixando também escapar receita fiscal importante para os cofres do nosso país.

## BIBLIOGRAFIA

- AMORIM, Patrícia Anjos, 2016. *Lições de Direito Fiscal*, Primeira Edição;
- Laureano, Abel, 2014. *Grandes linhas histórico-jurídicas do jogo de fortuna ou azar em Portugal*, Revista Jurídica Derecho y Cambio Social;
- LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, 2009. *Direito das Obrigações*, Vol. III., 6ª ed., Almedina, Coimbra, p.579;
- LILL Dominic, 2019. *The History of Online Gambling: From the 90s to modern day*, Talk Business;
- LIMA, Pires de e VARELA, Antunes, *Código Civil anotado*, Vol. III. 2ª ed., Coimbra Editora;
- MOTA PINTO, Carlos Alberto da, 2005. *Teoria geral do direito civil*, por António Pinto Monteiro e Paulo Mota Pinto, 4ª ed. Coimbra Editora, Coimbra, p. 403;
- NABAIS, José Casalta, 2009. DIREITO FISCAL, 5ª ed. Almedina, Coimbra
- NETO, Serena Cabrita Neto e TRINDADE, Carla Castelo, 2017. *Contencioso Tributário: Procedimento, Princípios e Garantias*, Vol. I, Almedina, Coimbra.
- VASQUES, Sérgio, 2017. *O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO*, reimpressão 2020, Almedina, p. 325.
- VASQUES, Sérgio. 1999. *Os impostos Do Pecado: O Álcool, o Jogo e o Fisco*, Almedina, Coimbra, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, p. 150;

## PUBLICAÇÕES

- Conclusões do Advogado-Geral F.G. JACOBS, apresentadas em 3 de Março de 1994, no caso *Glawe Spiel*, proc. C-38/93;
- Comissão Europeia, Bruxelas 24.3.2011 COM (2011) 128 final “*LIVRO VERDE sobre o jogo em linha no mercado interno*”;
- Diretiva 2000/31/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 8 de Junho de 2000 relativa a certos aspectos legais dos serviços da sociedade de informação, em especial do comércio electrónico, no mercado interno - *Directiva sobre o comércio electrónico -Jornal Oficial n.º L 178 de 17/07/2000 p. 0001 - 0016*;
- Memorando explicativo da proposta da sexta diretiva COM (1973), 950;
- Recomendação da Comissão, de 14 de Julho de 2014, sobre princípios com vista à proteção dos consumidores e dos utilizadores de serviços de jogo em linha e à prevenção do acesso dos menores aos jogos de azar em linha 2014/478/UE.

## JURISPRUDÊNCIA

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 05.12.2018 processo 02224/13.1BEPRT 01457/15
- Acórdão do tribunal da Relação de Coimbra, Proc. N.º 4371/07.0TJCBR.C1, de 12.03.2009.
- Acórdão Tribunal de Justiça da União Europeia (sexta secção), 05.05.1994 *H.J.Glawe Spiel*, Proc. C-38/93.