



Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa

Escola de Lisboa

Mestrado em Direito Fiscal

***O Imposto Especial de Jogo Online:
(des)conformidade com a CRP e o DUE.***

Iolanda Dias Magalhães

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação do Prof. Doutor Bruno da Silva

Abril de 2018

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	5
1. O JOGO	6
1.1. O JOGO ONLINE	6
1.2. REGULAÇÃO DO JOGO ONLINE AO NÍVEL EUROPEU	7
1.3. OS CASOS DE FRANÇA, ESPANHA E DA DINAMARCA	8
1.4. A REGULAÇÃO DO JOGO EM PORTUGAL	9
1.5. IRS, IRC, IVA E IS	11
2. REGIME JURÍDICO DOS JOGOS E APOSTAS ONLINE	11
2.1. A NATUREZA DO IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO ONLINE	13
2.2. O IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO ONLINE	13
3. CONFORMIDADE COM A CRP	14
3.1. IMPOSTO EXTRAFISCAL?	14
3.2. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL	15
3.3. O PRINCÍPIO DA COERÊNCIA SISTEMÁTICA	18
3.4. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE <i>LATO SENSU</i>	19
3.5. O REGIME ESPECIAL PARA O JOGO	20
3.6. O TRATAMENTO DIFERENCIADO DO JOGO TERRITORIAL E DO JOGO ONLINE	21
4. CONFORMIDADE COM O DUE	23
4.1. A LIBERDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	23
4.2. ESFERA DE PROTEÇÃO	24

4.3. INGERÊNCIA	25
4.4. RESTRIÇÃO	26
4.5. JUSTIFICAÇÕES	28
4.6. PROPORCIONALIDADE	30
4.7. DISCRIMINAÇÃO	34
4.8. DESTINATÁRIO/ADQUIRENTE DOS SERVIÇOS	36
5. AUXÍLIO DE ESTADO.....	36
5.1. AUXILIO DE ESTADO À SCML	37
5.2. AUXÍLIO DE ESTADO AOS OPERADORES DE APOSTAS DESPORTIVAS CRUZADAS.....	39
6. DIREITO DE PROPRIEDADE.....	39
CONCLUSÃO	41
REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS.....	44
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	46

SIGLAS E ACRÓNIMOS

CIRC	Código do IRC
CIRS	Código do IRS
CIS	Código do Imposto de Selo
CRP	Constituição da República Portuguesa
DUE	Direito da União Europeia
GGR	<i>Gross Gaming Revenue</i>
IEJ	Imposto Especial de Jogo
IEJO	Imposto Especial de Jogo Online
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	Imposto de Selo
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
RJO	Regime Jurídico do Jogo Online
SCML	Santa Casa da Misericórdia de Lisboa
SICAD	Serviço de Intervenção nos Comportamentos Aditivos e das Dependência
SRIJ	Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos do Turismo de Portugal
TC	Tribunal Constitucional
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia

INTRODUÇÃO

Tal como muitas outras atividades, também a atividade do jogo e aposta evoluiu para a sua forma tecnológica, para o jogo online. Esta evolução permite que um mesmo operador chegue a uma multiplicidade de jogadores, sem limite quantitativo ou geográfico. Claro está que esta expansão de uma atividade económica muito beneficia o Estado que acolhe o operador, não só pelos impostos que consegue arrecadar da atividade, mas também pelo impulso que ela pode dar à economia do País.

O que, até agora, tem vindo a distinguir a transição do físico para o tecnológico, na área do jogo, dessa mesma transição noutras áreas, é a conotação negativa que desde o início lhe é dada e que só muito a custo tem vindo a ser aligeirada.

Assim, se se associa a uma atividade considerada “perigosa”, atentadora dos bons valores da nossa sociedade, uma forma de a exercer que aparentemente não permite controlá-la, a consequência será, à cautela, a tentativa da sua limitação máxima.

Com o Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril surge a regulamentação do jogo e aposta online em Portugal, assumindo o Governo, no seu preâmbulo, a intenção de *"trazer para a legalidade operadores e jogadores que atualmente jogam no mercado ilegal sem qualquer proteção, e [assegurar], simultaneamente, o seu funcionamento do mercado"*.

Neste contexto, analisaremos a forma como o regime do jogo online foi delineado pelo legislador português, em que medida foram conseguidos os objetivos assumidos naquele Decreto-Lei e até que ponto se permitiu a expansão da atividade.

É partindo daquela análise que nos propomos a apurar da conformidade do IEJO com a Constituição da República Portuguesa, por um lado, e do Direito da União Europeia, por outro.

Assim, feita uma abordagem inicial ao regime do jogo em geral, no primeiro capítulo, e do jogo online, no segundo, passaremos, no terceiro capítulo, à análise do IEJO face à CRP, analisando em particular a sua conformidade com o princípio da capacidade contributiva, o princípio da coerência sistemática e o princípio da igualdade.

Posto isto, no quarto e quinto capítulos analisaremos este imposto face ao DUE. No quarto capítulo, enquadraremos IEJO numa das liberdades fundamentais protegidas pelo TJUE, para passar à análise da suscetibilidade da violação da liberdade em causa pelo imposto. Para tal analisaremos até que ponto ele é passível de constituir uma

limitação ao exercício daquela liberdade ou de onerar mais fortemente os operadores de outros Estados-membros, pretendendo com esta análise concluir se estamos, ou não, perante um imposto restritivo ou discriminatório, para daí aferir da existência de razões justificativas dessa restrição ou discriminação, bem como da sua proporcionalidade face ao objetivo que a justifica.

Seguidamente, no quinto capítulo, pretendemos apurar da existência, por meio deste imposto, de um auxílio de Estado à SCML, por um lado, e aos operadores de apostas desportivas cruzadas, por outro.

Por fim, no sexto capítulo examinaremos brevemente a medida em que o IEJO é suscetível de constituir uma ablação ao direito de propriedade daqueles que a ele estão sujeitos, face à CRP e à CDFUE.

1. O JOGO

No âmbito deste trabalho cabe apenas o jogo no seu sentido mais restrito, aquele em que “a ideia de jogo tende a coincidir com a de aposta a dinheiro sobre factos fora do controle dos jogadores”¹, aquele que coincide com a ideia de jogo como uma mistura de atividade lúdica e “intercâmbio patrimonial”².

1.1.O JOGO ONLINE

Adotando a definição da Comissão Europeia, podemos definir os serviços de jogo online como “*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.*”³

O jogo online pode ser dividido em seis categorias: póquer online, casino online, apostas hípcas online, apostas desportivas online, bingo online e lotarias online. Foi a modalidade de jogo de “casino” que primeiro se expandiu para o virtual, em Antigua e Barbuda, que foi pioneira na legalização do jogo online, tendo atribuído a primeira licença para a exploração de um casino online em 1994. Em 1996 aparece o primeiro site de apostas online à cota. Em 1997 verificou-se um crescimento para 200 sites de

¹ RUI PINTO DUARTE, “O Jogo e o Direito”, *Separata Themis Revista da Faculdade de Direito da UNL*, 2001, Ano II, n.º3.

² JÉSUS FÉLIX GARCIA DE PABLOS, “La nueva tributación del juego on line”, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, 2011, Nº 21, Sección Artículos, Mayo-Junio, p. 1.

³ Livro Verde sobre o jogo em linha no mercado interno, 2011, p. 16.

jogo online, face aos 15 existentes em 1996. Em 1998 abre a primeira sala de póquer online. Em 2000 nasce a Betfair, e com ela as apostas mútuas.⁴

1.2. REGULAÇÃO DO JOGO ONLINE AO NÍVEL EUROPEU

Apesar de o jogo online ser uma realidade em crescimento exponencial desde os anos 90, na Europa, em 2005, apenas o Reino Unido havia prosseguido com a sua regulação.

Face à necessidade de contrariar este vazio regulamentar, a Comissão Europeia publica o Livro Verde de 2011, em que, constatando ser o mercado do jogo online o mercado de jogo em maior crescimento, e que 85% dos sites de jogo online na Europa funcionavam sem licença, considerou necessário obter uma panorâmica geral do ponto da situação, bem como recolher informações sobre o grau de risco social e para a ordem pública associado ao jogo online, nomeadamente com o fim de perceber a viabilidade de um intercâmbio das melhores medidas adotadas nalguns Estados-Membros e averiguar até que ponto os dois modelos existentes (operadores licenciados⁵ e monopólio controlado⁶) nos vários Estados-membros poderiam coexistir. A Comissão pretendia ainda apurar da necessidade da adoção de medidas ao nível da União Europeia.

Para além dos operadores licenciados em mercado regulamentado e dos monopólios (estatais ou atribuídos a uma entidade privada), a Comissão verificou que vários dos operadores pertenciam ou ao “mercado negro” (operadores não licenciados, incluindo de Países-Terceiros) ou ao “mercado cinzento” (operadores licenciados num ou mais Estados-Membros, mas a operar noutro(s), no(s) quais não tinham obtido licença para exercer a atividade).

Na Comunicação da Comissão Europeia, de 2012, com vista a um enquadramento do jogo online ao nível dos Estados-Membros, face ao reconhecimento do crescimento acelerado do setor, facilitado pelo desenvolvimento da tecnologia e a expansão do número utilizadores da Internet, sobretudo entre os jovens, a Comissão manifestava preocupações relativas aos perigos sociais do jogo online, referindo a importância da

⁴ JONATHAN LONG, “The History of Online Gambling (Infographic) How betting became a billion-dollar industry”, *Entrepreneur*, 19 de fevereiro de 2017.

⁵ Sistemas em que as empresas podem operar mediante a atribuição de licenças atribuídas pelo Estado aos operadores que preenchem certos requisitos.

⁶ Sistemas em que só podem operar as empresas que tenham celebrado um contrato de concessão com o Estado.

prevenção do jogo compulsivo e da proteção dos menores, bem como a prevenção da criminalidade e da fraude, constatando que a forma mais comum de cibercrime emergente desta atividade era o furto de credenciais bancárias, o branqueamento de capitais, a usurpação de identidade e a manipulação de resultados desportivos, sendo esta última contrária ao princípio da equidade nas competições desportivas patente no artigo 165º, n.º 2 do TFUE.

Nas suas Resoluções de 2011 e 2012, o Parlamento Europeu reconhece que “o jogo não é uma atividade económica normal”⁷, o que justifica a sua exclusão da Diretiva Serviços e da Diretiva sobre o Comércio Electrónico, explicitando ainda a não aplicação do princípio do reconhecimento mútuo de licenças a esta atividade.

É esta “*natureza específica*”⁸ do jogo online, assente fundamentalmente nos perigos sociais que lhe andam associados, que fundamenta a grande margem de liberdade que é reconhecida aos Estados-Membros na conformação dos respetivos regimes.

1.3.OS CASOS DE FRANÇA, ESPANHA E DA DINAMARCA

França iniciou a regulamentação do jogo online em 2010, tendo optado pela tributação das apostas desportivas à cota com base no valor das apostas.⁹ Esta opção causou resultados tão ruinosos, levando um número tal de operadores a abandonar o mercado, que a própria entidade reguladora, a RJEL, veio reconhecer que “*no que respeita a impostos, [...] o modelo de tributação em que é aplicada uma taxa sobre as apostas não funciona*”¹⁰.

Espanha e a Dinamarca, que vieram a regular o jogo online em 2012, optaram por fazer incidir o imposto sobre a receita bruta dos operadores, o que levou a resultados no mercado muito melhores do que os que se verificaram em França.

Ainda assim, com a mesma base tributável, a diferença entre as taxas aplicadas, 25% em Espanha e 20% na Dinamarca, bastou para se verificar um muito maior

⁷ Resolução do Parlamento Europeu de 10 de setembro de 2013 sobre o jogo em linha no mercado interno (2012/2322(INI)), p5

⁸ Resolução do Parlamento Europeu de 15 de novembro de 2011 sobre o jogo em linha no mercado interno (2011/2084(INI))

⁹ As apostas desportivas à cota online são aquelas em que o jogador aposta contra o operador de jogo online, com base numa quota – que em regra representa um determinado prognóstico do resultado de certa competição ou prova desportiva –, correspondendo o valor do prémio à multiplicação do valor da aposta pela quota.

¹⁰ PWC’S GAMING CENTRE OF EXCELLENCE, “Regulamentação das apostas desportivas online em Portugal”, 2014, p. 11.

crescimento do mercado na Dinamarca e, por consequência, da receita tributária arrecadada¹¹.

Em suma, as diferenças verificadas devem-se ao facto de bases tributáveis que consistam no valor das apostas, bem como taxas de imposto demasiado altas, obrigarem os operadores a subir os preços (seja através do aumento do valor das apostas ou da minoração do valor dos prémios), perdendo competitividade, o que leva a um desaceleramento do crescimento no mercado¹².

1.4.A REGULAÇÃO DO JOGO EM PORTUGAL

O jogo em Portugal, tal como na maior parte do mundo, foi quase sempre desincentivado e reprimido, dando-se a sua progressiva tolerabilidade ao longo dos tempos. Data de 1304 uma lei de D. Dinis que condena à morte os que pratiquem “*jogo falso*” (os que façam batota ao jogo), e de 1446 a proibição, por D. Afonso, das “*casas de tavolagem*” (casas de jogo).

Só em 1688, no reinado de D. Pedro II, surge a primeira lotaria em Portugal, motivada pela necessidade de enriquecer os cofres públicos e, em 1783, a primeira lotaria com carácter regular, instituída pela rainha D. Maria I, dando-se a primeira extração da Lotaria Nacional a 1 de setembro de 1784.

O artigo 267º do Código Penal de 1852 punia, com pena de prisão de dois meses a um ano, e multa correspondente, a exploração de jogos de fortuna ou azar, punição preservada no artigo 267º do Código Penal de 1886. No âmbito do Direito Civil, o Código Civil de 1867 dispunha não ser “*o contrato de jogo [...] permitido como meio de adquirir*”.

Foi com o Decreto n.º 14643, de 3 de dezembro de 1927, face ao reconhecimento de que “*o jogo era um facto contra o qual nada podiam já as disposições repressivas*”¹³ que o legislador português abandonou o sistema de proibição penal de qualquer tipo de jogo e regulou pela primeira vez a exploração de jogos de fortuna ou azar, dentro de limites bem definidos, fora dos quais subsistia a proibição.

¹¹ PWC’S GAMING CENTRE OF EXCELLENCE, “Taxation and online sports betting in Germany”, 2011, p. 13.

¹² Idem, pp 10 e 11.

¹³ Preâmbulo do Decreto nº14643, de 3 de dezembro de 1927.

Mantinha-se a repressão penal do jogo privado ao mesmo tempo que se instituíam os jogos públicos e se consignavam as suas receitas¹⁴.

Quanto ao regime fiscal, este Decreto lançou a escolha, até hoje não abandonada, de sujeitar a indústria do jogo de fortuna ou azar a um imposto especial sobre o jogo, afastando a incidência de “*quaisquer [outras] contribuições ou impostos estabelecidos ou a estabelecer*”¹⁵. Procurando “*tirar o máximo de receita do jogo*”¹⁶, fez incidir este imposto excecional, sobre o capital de giro, lucros brutos ou receita bruta, consoante o tipo de jogo.

Aqui se iniciou também a tradição de consignar as receitas do imposto de jogo¹⁷.

Em 1948, com o Decreto n.º 36889, pela dificuldade em “*conhecer com exatidão*” os lucros diários das concessionárias, por um lado, e, por outro, para criar um afastamento do Estado do interesse nesses lucros, o legislador desvincula a tributação dos lucros diários, substituindo o lucro bruto pelo lucro normal¹⁸.

Em 1958, o artigo 30º do Decreto n.º 41562 preserva o tratamento excecional do jogo, justificado pela proteção da “*austeridade do estilo de vida português*”, e vem restringir o acesso a salas de jogo, com exceção do que toca a estrangeiros¹⁹, já que se reconhece a importância da indústria para o turismo internacional²⁰.

É também em parte devido ao reconhecimento dessa “*função turística*”²¹ do jogo que o Decreto-Lei 422/89²² procede a uma liberalização do acesso às salas de jogos. Este Decreto-Lei fornece uma definição de jogos de fortuna ou azar, tendo como estes “*aqueles cujo resultado é contingente por assentar exclusiva ou fundamentalmente na sorte*”^{23, 24}.

Sucedem que, desde 1927 aos dias de hoje, permanece a excecionalidade da tributação do jogo. Se, porém, já nos anos 90 “*o pudor comum dos cidadãos*”²⁵ não

¹⁴ SÉRGIO VASQUES, *Os Impostos do Pecado*, Almedina, 1999, p. 154.

¹⁵ Decreto nº14643, de 3 de dezembro de 1927, art. 44º.

¹⁶ Preâmbulo do Decreto nº14643, de 3 de dezembro de 1927.

¹⁷ Decreto nº14643, de 3 de dezembro de 1927, art. 50º.

¹⁸ Decreto nº36889, de 29 de maio de 1948, art. 18º.

¹⁹ Decreto nº41562, de 18 de março de 1958, art. 24º.

²⁰ Preâmbulo do Decreto nº41562, de 18 de março de 1958.

²¹ Preâmbulo do Decreto-Lei 422/89, de 2 de dezembro.

²² Em 1989, o Decreto-Lei nº422/89, de 2 de dezembro (que hoje vigora, reformulado pelo Decreto-Lei nº 10/95) veio sistematizar a regulação do jogo.

²³ Decreto-Lei 422/89, de 2 de dezembro, art. 1º.

²⁴ O artigo 84º que dispõe sobre o Imposto Especial do Jogo.

²⁵ SÉRGIO VASQUES, *Os Impostos (...) op.cit.*, p. 97.

acompanhava o do legislador na censura ao jogo, e que justificava a penalização que lhe era dada pelas leis fiscais, menos ainda o acompanha agora, sendo de criticar a subsistência dessa penalização.

1.5. IRS, IRC, IVA E IS

O artigo 7º do CIRC retira do âmbito de sujeição do IRC “*os rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo*” e o RJO exclui de IRC e IS os rendimentos diretamente resultantes das atividades sujeitas ao IEJO (artigo 87º do RJO), que ficam sujeitas a este imposto (artigo 88º do RJO).

Até entrada em vigor da Lei n.º 3-B/2010, havia incidência de IRS sobre os prémios dos jogadores. Esta lei veio revogar o artigo 9º, n.º 2 do CIRS, concentrando no CIS a tributação das apostas e dos prémios não sujeitos a IEJ.

No que toca ao IVA, está isenta “*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*”²⁶.

Em sede de IS, quanto aos jogos sociais, há incidência de imposto à taxa de 4,5%, sobre o valor das apostas e no que diz respeito ao bingo, a taxa é de 25% e incide sobre o valor dos prémios recebidos.

2. REGIME JURÍDICO DOS JOGOS E APOSTAS ONLINE

Regulados os jogos sociais, cuja exploração era exclusiva da SCML, e os jogos de fortuna ou azar, concessionados aos casinos e salas de bingo, tornava-se indispensável dar tratamento a uma nova forma de disponibilização do jogo e aposta: o jogo online.

Já em 2003 o legislador havia legalizado uma forma de disponibilização de jogos por via de suporte eletrónico, mas estes limitavam-se ao fornecimento dos jogos sociais do Estado pela internet, com exploração exclusiva pela SCML²⁷.

Face ao reconhecimento da inevitabilidade da difusão do jogo online, bem como ao movimento generalizado de regulação do jogo online na Europa, surgiu a necessidade de regulamentar uma atividade até então proibida.

²⁶ Código do IVA, art. 9º, n.º 31.

²⁷ Decreto-Lei n.º 282/2003, de 8 de novembro

O Imposto Especial de Jogo Online: (des)conformidade com a CRP e o DUE.

Dada a imaterialidade subjacente ao jogo online, considerou-se não ser este enquadrável no quadro regulador do jogo territorial. Apontavam-se como características diferenciadoras, relativamente ao jogo territorial, nomeadamente, a possibilidade de prática a partir de equipamento pessoal, a todo o tempo e em qualquer lugar, e a oferta da atividade a nível global, possibilitando a prática de modo transfronteiriço, características tidas por facilitadoras de fraudes e que dificultam o controlo por parte do Estado.

Face à falta de harmonização da matéria a nível da União Europeia, vale o princípio da subsidiariedade, sendo da competência dos Estados-Membros a sua regulamentação. Assim, o Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril vem instituir o Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online, como forma de controlar o fenómeno mas também devido ao reconhecimento da sua capacidade geradora de receitas.

Os jogos online regulados são três - jogos de sorte ou azar, apostas desportivas e apostas hípcas -, tal como os jogos territoriais - jogos sociais do Estado, jogos de sorte ou azar nos casinos e jogo do bingo.

No caso do jogo online, regulado pelo RJO, os jogos de sorte ou azar e as apostas hípcas mútuas são tributados a taxas de 15% a 30% sobre as receitas brutas, as apostas cruzadas à taxa de 15% sobre as comissões, e as apostas desportivas e hípcas à cota a taxas de 8% a 16% sobre o valor das apostas. Quanto ao jogo territorial, os jogos sociais do Estado estão sujeitos à taxa de 4,5% sobre o valor das apostas e 20% sobre os prémios acima de € 5000, estando os prémios sujeitos a IS, e os jogos de sorte ou azar nos casinos estão sujeitos ao IEJ, sobre as receitas brutas.

Como já se deixou ver, as apostas desportivas dividem-se em dois tipos: apostas desportivas à cota e apostas desportivas cruzadas, sendo que na primeira modalidade o jogador aposta contra a empresa de jogo online. Já nas apostas desportivas cruzadas, os jogadores apostam uns contra os outros, funcionando o operador como intermediário, que recebe uma comissão. Assim, enquanto os operadores de apostas desportivas cruzadas têm sempre lucro, correspondente à comissão, os operadores de apostas desportivas à cota, correspondendo o seu rendimento ao valor das apostas, podem ou não ter lucro, e podem, inclusive, ter perdas.

O RJO contém uma enumeração taxativa dos tipos de jogos e apostas online autorizados (artigo 5º, n.º 1 do RJO) e reserva ao Estado o direito de explorar os jogos e

apostas online (artigo 8º do RJO), cuja entidade de controlo, inspeção e regulação - o SRIJ - atribui licenças de exploração a privados (artigos 9º e 12º do RJO), válidas pelo prazo inicial de três anos, suscetível de prorrogação por igual prazo (artigo 20º, n.ºs 1 e 2 do RJO).

2.1.A NATUREZA DO IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO ONLINE

O IEJO (tal como o IEJ) não se enquadra nas qualificações tradicionais de impostos²⁸, não lhe sendo aplicável, como tal, a distinção entre impostos diretos, associados à tributação do rendimento e o património, que incidem sobre a própria pessoa que se pretende suporte o encargo económico do imposto, e impostos indiretos, associados à tributação do consumo e que pretendem onerar a riqueza de outro, que não aquele sobre quem incide o imposto²⁹, tal como se depreende dos n.ºs 1 e 2 do artigo 6º da LGT. Ora, no caso do IEJO e do IEJ se, por um lado, quem suporta o encargo do imposto é a empresa, o que indicaria a pretensão de tributação da sua capacidade contributiva, por outro, em certos jogos o que se tributa é o valor das apostas, o que leva a uma repercussão do imposto no jogador ou apostador, sendo este a suportar o imposto, característica normal de um imposto sobre o consumo.

2.2.O IMPOSTO ESPECIAL DE JOGO ONLINE

Como vimos, o IEJO, quanto aos jogos de fortuna ou azar e apostas hípcas mútuas, incide sobre a receita bruta (artigos 89º, n.º 1 e 91º, n.º 1 do RJO), com taxas de 15% a 30% (artigos 89º, n.ºs 2 e 3 e 91º, n.ºs 2 e 4 do RJO), no que toca às apostas desportivas cruzadas, o imposto incide sobre as comissões, à taxa de 15% (artigo 91º, n.º 7 do RJO), no caso das apostas desportivas à cota e das apostas hípcas à cota, a base de incidência do imposto é o montante das apostas efetuadas (artigos 90º, n.º1 e 91º, n.º 5 do RJO), com taxas que vão de 8% a 16% (artigos 90º, n.ºs 4 e 5 e 91º, n.ºs 6 e 8 do RJO).

O IEJO é liquidado mensalmente (artigo 88º, n.º 2 do RJO), aplicando-se subsidiariamente as regras do IEJO e da LGT (artigo 88º, n.º 4 do RJO). Prevêem-se, para cada tipo de jogo, regras de consignação do imposto ao Turismo de Portugal, ao Estado, ao Fundo de Fomento Cultural, ao SICAD, a certos Ministérios e às entidades

²⁸ GLÓRIA TEIXEIRA, *Código do IRC 2017 - Anotado e Comentado*, Lexit, 2017, anotação ao artigo 7º.

²⁹ SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2015, p. 188; CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, 9ª Edição, 2016, p 66.

objeto de aposta, no caso das apostas desportivas e ao setor equídeo, no caso das apostas hípcas.

3. CONFORMIDADE COM A CRP

3.1. IMPOSTO EXTRAFISCAL?

A doutrina distingue entre impostos fiscais e impostos extrafiscais³⁰. Enquanto os primeiros se inserem no sistema fiscal, tendo por isso de respeitar os princípios da constituição fiscal – os princípios da legalidade e da igualdade, mais concretamente, na vertente da capacidade contributiva – os segundos, por pretenderem orientar comportamentos, tendo por norma como finalidade a limitação do seu facto gerador, não têm já de obedecer estritamente àqueles princípios, pautando-se antes pelo princípio da proporcionalidade.

O legislador do RJO, na escolha entre um modelo regulatório liberal, ou seja, de atribuição de licenças a operadores privados, e um modelo restrito, de monopólio estatal, optou pelo primeiro.

Se tivesse optado por um modelo restrito, justificar-se-ia um tratamento fiscal no âmbito da extrafiscalidade, motivada pela perigosidade social que o jogo representaria, e que legitimaria um modelo de tributação distinto, com vista, por um lado, a desincentivar a prática do jogo e aposta, e, por outro, a internalizar os custos provocados pela atividade, consignando-se a esse fim as receitas do imposto.

Já a opção por um modelo liberal implicaria o abandono de pretensões de extrafiscalidade, atribuindo-se licenças aos operadores qualificados e permitindo-lhes, a partir desse momento, uma atuação no mercado livre de condicionalismos ou restrições. Na verdade, esta opção imporia ao legislador a inserção da tributação das empresas de jogo online em sede de IRC, nos termos gerais, no respeito pelo princípio da capacidade contributiva³¹.

Por outro lado, a consignação de receitas – que seria justificada pelo princípio “poluidor pagador” (jogador pagador, neste caso) – e que se apoia no princípio de que os que se beneficiam da atividade dos jogos devem custear os seus males, só numa

³⁰ J. J. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3ª Edição, 2007, pp. 59 ss.; CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, pp. 80 e ss e 386 e ss.

³¹ Sendo certo que esta opção teria necessariamente ser acompanhada pela transição da tributação de todos os outros jogos para o regime geral de tributação em sede de IRC, sob pena de violação do Princípio da Igualdade.

ínfima parte cumpre esse fim, já que se atentarmos à fungibilidade das receitas do Orçamento de Estado vemos que “*por cada unidade de valor angariada com consignação há uma unidade do Orçamento Geral que se liberta para outros fins*”³², o que torna o direcionamento de receitas uma ficção que, por tornar o imposto mais aceitável aos olhos do contribuinte, que vê o peso do imposto justificado por uma prática sua, “condenável”, permite tributar mais fortemente uma atividade.

Entendemos por isso, e pela desatualização atual daquele deslucro do jogo face aos parâmetros da sociedade atual e do nível em que é tida a sua prejudicialidade para a comunidade, que não só o imposto deveria estar inserido no regime geral (IRC), como as suas receitas deveriam ser afetadas ao Orçamento Geral.

3.2.O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL

O Princípio da Igualdade, de que é uma particularização o Princípio da Igualdade Tributária³³, obriga a que se trate de modo igual o que é igual e de modo diferente o que é diferente, na exata medida dessa diferença, reclamando uma análise da (des)igualdade das realidades em causa e da (des)igualdade do tratamento que lhes é dado³⁴, pelo que um tratamento diferenciado de duas realidades só será admissível (porque não violador do Princípio da Igualdade) quando a sua consideração como desiguais resulte de um exame feito com base num critério de distinção relevante, no caso de cada situação em concreto³⁵.

No tocante aos impostos, o critério material de igualdade adequado é o da capacidade contributiva – cada um deve contribuir na medida da sua capacidade de pagar. Só assim dois contribuintes serão deixados numa situação comparativamente igual, antes e depois da cobrança do imposto.

Só será admissível uma ablação da capacidade contributiva (e, por consequência, da igualdade tributária) quando ela se justificar pela prossecução de importantes objetivos extrafiscais, que não se conseguiriam alcançar por outro meio, sem aquele sacrifício da capacidade contributiva, e que sejam adequados a alcançar o resultado pretendido, e ainda proporcionados em sentido estrito, ou seja, que os benefícios

³² Sérgio Vasques, *Os Impostos (...) op.cit.*, p. 231.

³³ Sérgio Vasques, *Manual (...), ob. cit.*, p. 247.

³⁴ Idem.

³⁵ Idem, p. 248

advenientes dos objetivos extrafiscais prosseguidos superem os danos causados pela limitação à igualdade tributária que exigiram³⁶.

Corolário do Princípio da Capacidade Contributiva, na tributação das sociedades, é o imperativo de tributação de rendimentos reais – artigo 104º, n.º 2 da CRP -, devendo a tributação assentar fundamentalmente na contabilidade³⁷.

O Princípio da Capacidade Contributiva exige, assim, que sejam deduzidas aos ganhos as despesas específicas para a obtenção do rendimento³⁸, levando a que a não aceitação de custos comprovados como custos fiscais só possa ter lugar se for motivada por uma falta de cumprimento ou diligência no cumprimento das obrigações declarativas do sujeito passivo³⁹: o legislador só se poderá afastar do modelo de tributação das empresas pelo lucro real, quando tiver um forte motivo para o fazer⁴⁰.

A CRP exige que “a tributação das empresas [incida] fundamentalmente sobre o seu rendimento real” – impõe-se saber até que ponto o advérbio “fundamentalmente” permite desvios à regra de princípio. Ora, no limite, o que o n.º 2 do artigo 104º da CRP proíbe, é que o Princípio do Rendimento Real seja substituído pelo seu contrário, tido normalmente como o Princípio do Rendimento Normal⁴¹, sendo este aquele que a empresa poderia ter obtido, em condições normais de exploração⁴².

A tributação das empresas segundo o rendimento real constitui uma opção fundamental da CRP (artigo 104º, n.º 2 da CRP), sendo imperativo constitucional a tributação pelo lucro real das empresas, e que é regra no IRC, não obstante haver exceções. Estas encontram-se, designadamente, nas tributações autónomas (na maioria das vezes em áreas onde o desvio para consumos privados ou utilizações alheias da atividade da empresa são mais fáceis de suceder) e na aplicação de métodos indiretos (quando, por situações anómalas, a contabilidade da empresa não oferece credibilidade).

Não sendo raros os casos em que a tributação não assenta na contabilidade do contribuinte, eles tendem a concentrar-se nas situações em que, por algum motivo, a presunção de veracidade das suas declarações é afastada. E mesmo dentro destes, a

³⁶ Idem, p. 251.

³⁷ Idem, p. 256.

³⁸ CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, p. 154.

³⁹ J. J. SALDANHA SANCHES, *ob. cit.*, p. 369.

⁴⁰ CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, p. 173.

⁴¹ JOSÉ XAVIER DE BASTO, “O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária”, *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 5, janeiro de 2001, p. 9.

⁴² Idem, p. 10.

regra é a da determinação da matéria tributável por avaliação direta, só se admitindo a avaliação indireta em casos mais excepcionais ainda⁴³. Em suma: mesmo nos casos em que o legislador afasta a presunção de confiança nas informações dadas pelo contribuinte, a determinação da sua matéria coletável assenta numa presunção de rendimento real (o que se presume que seria dado pela contabilidade, fosse ela correta e confiável).

Veja-se, nesse sentido, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 753/2014⁴⁴, onde se pode ler: *“A tributação segundo o lucro real pressupõe que a determinação do lucro tributável seja efetuada de acordo com a contabilidade da empresa, com base na documentação e comprovação das receitas e dos custos do sujeito passivo, e, por isso, exige um sistema fiável de informação sobre os resultados empresariais. Não sendo possível determinar o rendimento real da empresa através de métodos contabilísticos, a base da tributação terá de ser definida, não através dos lucros efetivamente auferidos, mas dos lucros presumivelmente realizados, assim se compreendendo que a norma constitucional explicita que a tributação incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”*.

Há, pois, um direito à tributação de acordo com a contabilidade⁴⁵ e, por consequência, essa forma de tributação só deve, em princípio, e fora casos excepcionais, ser afastada, por opção das empresas⁴⁶, já que só a tributação pelo lucro real garante a conformidade ao Princípio da Capacidade Contributiva⁴⁷, manifestação, em matéria de impostos, do Princípio da Igualdade material⁴⁸.

O legislador, tanto na Lei do Jogo, como no RJO, afasta-se da tributação pelo lucro real, por razões de ordem meramente moral: a criação de um distanciamento do Estado do interesse pelo lucro gerado pelo jogo e aposta, atividades tidas por prejudiciais à sociedade e perigosas para os consumidores.

Quanto ao IEJ, há uma primeira parcela de imposto que é constituída por uma percentagem, variável de acordo com a localização dos casinos e com a antiguidade das concessões, sobre o "capital em giro inicial", e uma segunda, constituída por uma

⁴³ Lei Geral Tributária, arts. 81º e 87º.

⁴⁴ TC, Acórdão 753/2014, Processo 247/2014, 12 de novembro de 2014.

⁴⁵ Código do IRC, art.17º, nº1.

⁴⁶ Código do IRC, art. 84º-A, nos termos do qual determinados sujeitos passivos residentes podem optar pelo regime simplificado.

⁴⁷ SALDANHA SANCHES, *ob. cit.* pp. 345 a 368.

⁴⁸ CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, p.151.

percentagem, também variável consoante a localização dos casinos e a antiguidade das concessões, sobre os lucros das "bancas"⁴⁹. Nos jogos "não bancados" e no "jogo do bingo", o imposto incide sobre uma percentagem da "receita cobrada dos pontos"⁵⁰, e tratando-se de máquinas de jogo automáticas, aplica-se o regime dos "jogos bancados", com algumas especialidades⁵¹.

Como vimos, o IEJO, no caso dos jogos de fortuna ou azar e das apostas hípcas mútuas, incide sobre a receita bruta, ou seja, o montante das apostas, deduzidos o valor dos prémios, não havendo consideração de quaisquer outros custos ("gastos ou perdas", na terminologia do artigo 23º do CIRC) e quanto às apostas desportivas cruzadas, o imposto incide sobre o montante das comissões cobradas. No caso das apostas desportivas à cota e das apostas hípcas à cota o imposto "*incide sobre as receitas resultantes do montante das apostas efetuadas*", não havendo consideração sequer dos prémios pagos. Isto leva a que, no limite, quando o valor dos prémios a pagar for superior ao das apostas efetuadas, as empresas poderão não só não ter rendimento, mas ter prejuízos, e ser ainda assim obrigadas a pagar imposto sobre o valor das apostas.

Constatamos, pois que os impostos especiais sobre o jogo, territorial e online, não incidem sobre lucros reais, podendo inclusive, no caso do jogo online, haver casos em que o imposto incide sobre prejuízos, num grave atentado ao Princípio da Capacidade Contributiva.

3.3.O PRINCÍPIO DA COERÊNCIA SISTEMÁTICA

O legislador fiscal, não se encontrando isolado do todo do ordenamento jurídico, encontra-se sujeito a limites intra e extra-sistemáticos decorrentes de um dever de coerência no exercício do poder legislativo – coerência entre medidas fiscais, coerência com os outros ramos do direito e coerência com as políticas governamentais⁵².

O Princípio da Coerência Sistemática” obriga a que as soluções legislativas não se contradigam entre si, que não estejam em contradição com outras medidas legislativas - sejam elas tributárias ou de outros ramos do direito - que não se contradigam na sua

⁴⁹ Decreto-Lei n.º 422/89, de 02 de Dezembro, art. 85º.

⁵⁰ Idem, art. 86º.

⁵¹ Idem, art. 87º.

⁵² CASALTA NABAIS, *ob.cit.*, p. 160.

substância, e a que sigam um rumo comum, na melhor prossecução dos objetivos estaduais estabelecidos⁵³.

Ora, como se pode ler no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 453/97⁵⁴, “o legislador está vinculado a realizar uma ideia de justa medida e a estabelecer uma regulação racional e coerente”.

Note-se que o legislador, podendo optar entre um modelo liberal e um modelo restrito, optou por instituir um regime liberal para o jogo online, permitindo a atribuição de licenças a todos os que cumpram os requisitos, sem limite, e sem concessão de qualquer regime de exclusividade, em que os operadores podem operar mediante atribuição de uma licença – abriu o mercado a operadores privados, quando poderia tê-lo limitado a um monopólio estadual que permitisse o controlo apertado de uma atividade à qual é creditada uma margem de perigosidade social, com vista à mais forte proteção dos consumidores. Ao adotar um regime liberal, o legislador manifestou, não uma grave preocupação com os riscos associados ao jogo, mas uma confiança nos operadores privados para explorarem a sua atividade fora do controlo apertado do Estado.

Dando liberdade aos operadores para exercer a atividade do jogo online, não se percebe que o legislador venha de seguida estabelecer um regime fiscal que impede na prática o exercício dessa atividade, já que, impedido as empresas de obter lucro, o legislador está a afastá-las do mercado. O que o legislador dá nos artigos 9º e seguintes do RJO, logo retira nos artigos 88º e seguintes desse diploma.

Esta falta de coerência, sendo grave por si, é de especial importância na medida em que releva um problema de desigualdade tributária, que analisaremos em seguida.

3.4.O PRINCÍPIO DA IGUALDADE *LATO SENSU*

O preâmbulo do Código do IRC dispõe que “o IRC incide sobre todas as pessoas coletivas de direito público com sede ou direção efetiva em território português ... [bem como] ... [sobre as] entidades que não tenham sede ou direção efetiva em território português mas nele obtenham rendimentos”⁵⁵.

⁵³ Sérgio Vasques, *Manual (...), ob. cit.*, p. 301 e 302.

⁵⁴ TC, Acórdão n.º 453/97, Processo n.º 300/93, 25 de junho de 1997.

⁵⁵ Código do IRC, art. 2º.

O artigo 84º da Lei do Jogo sujeita ao Imposto Especial de Jogo os rendimentos derivados da atividade do jogo, ao mesmo tempo que o seu n.º 2 os isenta de “qualquer outra tributação”. O artigo 7º do IRC exclui da sujeição a IRC “*os rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao Imposto Especial de Jogo*”.

A SCML é, nos termos dos seus estatutos, uma pessoa coletiva de utilidade pública administrativa⁵⁶, estado assim isenta de IRC⁵⁷, o que é justificado pela utilização das suas receitas para fins de carácter social.

O artigo 87º do RJO exclui da incidência de IRC “*os rendimentos diretamente resultantes do exercício das atividades sujeitas a IEJO*”.

Vemos assim que há uma diferença no tratamento fiscal dado aos lucros resultantes de atividades de natureza comercial em geral, e o dado aos lucros decorrentes de atividades de jogo. Para além disso, dentro do jogo, temos um imposto especial para o jogo territorial⁵⁸ e outro para o jogo online⁵⁹, havendo ainda diferenças consoante os jogos, num e noutro.

Cabe analisar, por um lado, se se justifica um regime de exceção para o jogo, e por outro, se há fundamento para o tratamento diferenciado de jogo territorial e jogo online, e das suas várias modalidades.

3.5.O REGIME ESPECIAL PARA O JOGO

O artigo 13º da CRP consagra o Princípio da Igualdade, que obriga o legislador a tratar situações iguais de forma igual e situações diferentes de forma diferente, na exata medida dessa diferença.

As atividades de jogo traduzem-se em “*operações económicas de carácter empresarial*”⁶⁰, prestações de serviços cujos lucros, não havendo norma de não isenção⁶¹, estariam sujeitos a IRC. Impõe-se então que haja uma razão de fundo para o tratamento diferenciado que lhes é dado. E se os riscos de vício e adição, preocupações com a proteção de menores e prevenção de fraudes e branqueamento de capitais justificariam um regime regulatório especial, não se justifica já que nesse regime se

⁵⁶ Estatutos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 235/2008, de 3 de dezembro, art. 1º.

⁵⁷ Código do IRC, art.10º, nº1, al.a).

⁵⁸ Decreto-Lei n.º 422/89, de 02 de Dezembro, art. 84º.

⁵⁹ Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril, art.88º.

⁶⁰ Código do IRC, art. 3º, nº4.

⁶¹ Código do IRC, art.7º.

inclua um tratamento especial da tributação do jogo, territorial e online. Ainda que se pudesse aceitar que as atividades de jogo apresentam riscos diferentes da generalidade das atividades económicas, e sejam nessa medida “situações diferentes”, ao criar impostos especiais, o legislador não tem em consideração a natureza dessa diferença, violando assim o princípio constitucional da igualdade.

Não nos parece que, no caso do jogo, as diferenças sejam de tal ordem e natureza que possam fundamentar uma tributação excecional. Tim Harford conseguiu mesmo encontrar nos seguros um par de comparação para o jogo (no que toca às apostas): tanto o segurado como o apostador concordam numa transação monetária, dependente do modo como decorrerá um acontecimento futuro. Num caso, um acidente, uma doença, até mesmo a morte; noutro, o resultado de uma prova desportiva, por exemplo. O certo é que as empresas seguradoras são, tributadas em IRC, enquanto as empresas de apostas desportivas e hípicas à cota são sujeitas a um imposto especial, de efeito estrangulador.⁶²

3.6.O TRATAMENTO DIFERENCIADO DO JOGO TERRITORIAL E DO JOGO ONLINE

Com o IEJO sobre as apostas desportivas e hípicas à cota online o legislador cria uma tributação que não só é especial face ao IRC, como é prejudicial às restantes modalidades de jogo, já que, como supra referido, incide sobre lucros que a empresa não auferiu. Esta subordinação de uma modalidade de jogo a uma posição de desvantagem face às demais é claramente proibida pela CRP: o artigo 81º, al.f) da CRP dispõe que “*incumbe prioritariamente ao Estado [...] assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas [...]*”, preocupação patente também no artigo 7º da LGT, que consagra a proibição de discriminação entre atividades económicas.

Destas disposições ressalta o Princípio da Neutralidade fiscal, segundo o qual os impostos não devem interferir no mercado, de modo a não influenciarem as escolhas dos operadores económicos, não tributando mais uns do que outros.

Porém, como vimos, não só o jogo está sujeito a um regime excecional, como no caso específico do jogo online nos deparamos com uma tributação exacerbada dos operadores em causa, pondo-os numa situação de desvantagem face, não só face ao

⁶² TIM HARFORD, “What makes gambling wrong but insurance right?”, BBC World Service, *50 Things That Made the Modern Economy*, 2017.

geral dos operadores económicos, como em concreto aos operadores de jogo territorial. E, no caso das apostas, temos as apostas desportivas territoriais sujeitas a uma taxa de imposto de selo de 4,5%, ao mesmo tempo que as apostas desportivas e hípcas à cota online estão sujeitas a taxas de 8% a 16% sobre o valor das apostas, não se encontrando diferenças que justifiquem tamanha disparidade de tratamento, tendo em conta que a prestação de serviços de jogo online é apenas um modo diferente de exercer a mesma atividade, não uma atividade diferente.

Se compararmos a tributação das apostas desportivas e hípcas à cota online (8% a 16% sobre o valor das apostas) com a das restantes formas de jogo online (15% a 30% sobre a receita bruta ou 15% sobre o valor das comissões), encontramos também uma enorme e inexplicável discrepância, sendo que um estudo da PWC, de Agosto de 2014⁶³ indica que, com uma margem de receita bruta⁶⁴ de 18%, uma taxa de 8% sobre o valor das apostas equivale a uma taxa de 44% sobre a receita bruta. Isto significa quando seja aplicada a taxa de 16% sobre o valor das apostas, ela equivalerá a uma taxa de 89% sobre a receita bruta. 23 pontos percentuais, num caso, e 68 no noutro, acima da taxa de 21% de IRC, que é aplicada, não à receita bruta, mas à matéria coletável apurada com base no resultado líquido do exercício (dado pela contabilidade), feitas as variações patrimoniais e correções nos termos do CIRC, e subtraídos os prejuízos e benefícios fiscais.

O artigo 4º do CIRC faz incidir o IRC, no caso dos residentes, sobre a totalidade dos seus rendimentos (n.º 1), no caso dos não residentes, sobre os rendimentos obtidos no território português (n.º 2º), considerando-se como tais, nomeadamente, os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável nele situado.

Nos termos do artigo 5º, n.ºs 1 e 2 do CIRC, considera-se estabelecimento estável uma sucursal através da qual seja exercida uma atividade comercial. Ora, o jogo é uma atividade comercial, cuja natureza, no caso do jogo territorial, exige que seja exercida através de estabelecimento estável, e no caso do jogo online é o n.º 1 do artigo 9º do RJO que exige, como condição de atribuição de licença de exploração, que a empresa estrangeira, com sede num Estado-Membro da UE ou num Estado do Espaço Económico Europeu, tenha sucursal em Portugal. Ou seja, estando em causa sociedades

⁶³ PWC'S GAMING CENTRE OF EXCELLENCE, "Regulamentação (...) em Portugal" *ob. cit.*, p. 17.

⁶⁴ Percentagem do valor de venda ganha com cada aposta.

com sede ou direção efetiva em território português, ou entidades com estabelecimento estável situado em território português, que exercem uma atividade comercial, verificam-se os requisitos subjetivos e objetivos de sujeição dos lucros dos operadores de jogo online ao IRC.

Assim, não fossem os artigos 7.º do CIRC, 84º da Lei do Jogo e 87º do RJO, os rendimentos provenientes das atividades de jogo territorial e jogo online estariam sujeitos a IRC.

E assim deveria ser, já que nada nas “*características específicas da atividade tributada*”⁶⁵ justifica um modelo de tributação excecional.

4. CONFORMIDADE COM O DUE

4.1.A LIBERDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

O presente capítulo é dedicado à análise da conformidade do RJO, particularmente da tributação das apostas desportivas e hípicas à cota online, com o DUE.

Previamente à análise da sua conformidade com o DUE, é necessário verificar se a questão se encontra dentro do âmbito do DUE, porque só assim aquela primeira análise será relevante.

Ora, excluídas do âmbito de aplicação do DUE estão as situações puramente internas, ou seja, aquelas que estão em contacto com um único ordenamento jurídico e que não constituem matérias reguladas pelo DUE.

O RJO aplicar-se-á a qualquer empresa com sede noutro Estado-Membro que esteja licenciada a explorar o jogo online em Portugal e, como tal, estão preenchidos os critérios pessoal, territorial e material, para que se aplique o DUE: nessas situações teremos uma empresa com forma legal de um Estado-Membro, estabelecida num Estado-Membro, e que fornece serviços noutro EM.

Ainda assim, uma análise simplificada das situações abrangidas pelo RJO poderia levar-nos a afastar de imediato a questão de uma eventual discriminação entre empresas residentes e não residentes, já que o regime se aplica a ambas de igual modo, e por consequência a concluir pela não relevância do DUE.

⁶⁵ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril.

Porém, não obstante a legislação em causa se aplicar indistintamente a empresas residentes e não residentes, não se pode excluir que operadores estabelecidos em Estados-Membros diferentes de Portugal estejam ou tenham estado interessados em operar no território português⁶⁶. Assim sendo, se a legislação em causa atingir mais gravemente não residentes, ou se constituir um desincentivo à prossecução dessa atividade em Portugal, e se não for justificada e proporcionada, ela será contrária ao DUE.

Uma vez que os maiores operadores do mercado do jogo online têm sede noutros Estados-Membros, e ainda não operam em Portugal nomeadamente devido ao regime fiscal a que ficariam sujeitos, a indagação do interesse real ou potencial de operadores de outros Estados-Membros em operar em Portugal não é sequer necessária.⁶⁷

Assim, ainda que a legislação em causa seja indistintamente aplicável a empresas com sede em Portugal e a empresas de outros Estados-Membros, este nexos com as trocas comerciais entre Estados-Membros leva a que seja abrangida pelas disposições relativas às liberdades fundamentais garantidas pelo TFUE⁶⁸.

Assente que está a relevância da questão no âmbito do DUE, cabe analisar a sua conformidade com o mesmo.

O TJUE esclareceu já que no âmbito de aplicação do artigo 56º do TFUE, relativo à livre prestação de serviços, cabem os serviços que um prestador estabelecido num Estado-Membro oferece através da Internet⁶⁹ – ou seja, sem se deslocar – a destinatários estabelecidos noutro Estado-Membro, neste caso Portugal, pelo que toda e qualquer restrição a estas atividades constitui uma restrição à livre prestação de serviços por esse prestador, proibida pelos Tratados.

4.2. ESFERA DE PROTEÇÃO

Enquanto a livre prestação de serviços pressupõe um exercício temporário da atividade em causa (n.º 3 do artigo 57º do TFUE), o direito de estabelecimento pressupõe o seu exercício permanente⁷⁰. Porém, no acórdão *Gebhard*, o TJUE

⁶⁶ TJUE, Acórdão *Berlington*, C-98/14, 11 de junho de 2015, par. 27; TJUE, Acórdão *Blanco Pérez e Chao Gómez*, C-570/07 e C-571/07, 1 de junho de 2010, par. 40.

⁶⁷ TJUE, Acórdão *Schindler*, C-275/92, 24 de março de 1994, par. 29.

⁶⁸ TJUE, Acórdão *Garkalns*, C-470/11, 19 de julho de 2012, par. 21.

⁶⁹ TJUE, Acórdão *Gambelli*, C-243/01, 6 de novembro de 2003, par. 54.

⁷⁰ ARMANDO ROCHA, “Livre Prestação de Serviços — Acórdão de 25 de Julho de 1991 — Processo C-76/90 Manfred Säger c. Dennemeyer & Co. Ltd.”, in *Princípios Fundamentais de direito da União Europeia — Uma Abordagem Jurisprudencial*, Coimbra: Almedina, 1.ª edição, 2011, p. 360.

determinou que o facto de o prestador de serviços ter de adotar uma infraestrutura no Estado-Membro de acolhimento não afasta, por si, a atividade do âmbito da liberdade de prestação de serviços⁷¹.

Foi com os acórdãos *Schindler*⁷² (que determinou que o comércio de lotarias constitui um serviço) e *Läärä*⁷³ (segundo o qual as considerações do acórdão *Schindler* são aplicáveis ao jogo em geral) que se tornou ponto assente o enquadramento do jogo na Liberdade de Prestação de Serviços (ainda que prestados pela Internet⁷⁴)⁷⁵.

E com o acórdão *Liga Portuguesa* estabeleceu-se que a legislação de um Estado-Membro que proíbe que prestadores com sede noutros Estados-Membros que ofereçam serviços no território do referido Estado, na Internet, constitui uma restrição à livre prestação de serviços garantida pelo artigo 46º do TFUE⁷⁶.

Encontrada a liberdade fundamental em causa – a livre prestação de serviços –, impõe-se apurar da existência de uma ingerência a essa liberdade.

4.3.INGERÊNCIA

Uma norma tributária constituirá uma ingerência à liberdade de prestação de serviços sempre que se traduza numa limitação, compressão, opressão ou recorte da sua esfera de proteção⁷⁷. Em termos gerais, essa ingerência pode consistir numa discriminação, ou numa restrição. A proibição de discriminação encontra-se expressamente consagrada no artigo 18º do TFUE, que proíbe um tratamento diferenciado de situações substancialmente idênticas, em tudo exceto no fator nacionalidade. No âmbito tributário, dada a relevância acrescida que as leis fiscais dão à residência, em detrimento da nacionalidade, já o TJUE assimilou aquele critério a este.⁷⁸ Assim, um tratamento diferenciado de residentes de outro Estado-Membro, com base apenas na residência constituirá uma ingerência nas liberdades fundamentais.

⁷¹ TJUE, Acórdão *Gebhard*, C-55/94, 30 de novembro de 1995, par. 27.

⁷² TJUE, Acórdão *Schindler*, C-275/92, 24 de março de 1994, par. 25.

⁷³ TJUE, Acórdão *Läärä*, C-124/97, 21 de setembro de 1999, pars. 15 e 18.

⁷⁴ TJUE, Acórdão *Comissão/Grécia*, C-65/05, 26 de outubro de 2006, par. 54.

⁷⁵ Também TJUE, Acórdão *Stoß*, C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 e C-410/07, 8 de setembro de 2010, par. 56; TJUE, Acórdão *Garkalns*, par. 24.

⁷⁶ TJUE, Acórdão *Liga Portuguesa*, C-42/07, 8 de setembro de 2009, par. 52.

⁷⁷ JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, *Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade*, Wolters Kluwer, Coimbra Editora, 2010, p. 215.

⁷⁸ TJUE, Acórdão *Biehl*, C-175/88, 8 de maio de 1990, pars. 13 e 14; TJUE, Acórdão *Commerzbank*, C-330/91, 19 de julho de 1993, pars. 14 e 15.

A proibição de restrições às liberdades fundamentais nasceu no âmbito da livre circulação de mercadorias (o artigo 34º do TFUE proíbe “*as restrições quantitativas à importação, bem como todas as medidas de efeito equivalente*”), de onde se propagou para as restantes liberdades. E será considerada restritiva a medida nacional que afete ou torne menos atrativo o exercício de uma liberdade fundamental.

4.4.RESTRIÇÃO

Uma medida, ainda que não discriminatória, sempre será desconforme ao DUE, se se considerar que constitui um obstáculo à livre prestação de serviços⁷⁹, ou seja, se for suscetível de impedir, colocar entraves ou tornar menos atrativo o exercício da exploração do jogo online em Portugal⁸⁰, designadamente se o prestador estabelecido noutro Estado-Membro prestar aí serviços análogos.⁸¹

A questão de saber se uma medida fiscal não discriminatória pode constituir uma restrição às liberdades fundamentais⁸² foi resolvida no Acórdão *Berlington* onde o TJUE concluiu que um agravamento da carga fiscal da tributação da exploração de *slot machines*, ainda que não discriminatório - igualmente aplicável a residentes e não residentes – pode ser contrário ao DUE se for suscetível de impedir, colocar entraves ou tornar menos atrativa a exploração de *slot machines* fora dos casinos⁸³. O Tribunal refere, a este respeito que “40 - há que observar que, na hipótese de a lei de alteração de 2011 ser efetivamente suscetível de impedir, colocar entraves ou tornar menos atrativo o exercício da livre prestação de serviços de exploração de *slot machines* nas salas de jogos na Hungria, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, esta deve ser considerada um entrave à livre prestação de serviços garantida pelo artigo 56.º TFUE”. “41 - Seria esse o caso se o órgão jurisdicional de reenvio constataste que o aumento de impostos previsto pela lei de alteração de 2011 teve como efeito confinar a atividade de exploração de *slot machines* aos casinos, aos quais não se aplica este aumento. Deste modo, o referido aumento teria produzido um efeito

⁷⁹ TJUE, Acórdão *Läära*, C-124/97, 21 de setembro de 1999, par. 29.

⁸⁰ TJUE, Acórdão *Berlington*, par. 40; TJUE, Acórdão *HIT E HIT LARIX*, C-176/11, 12 de julho de 2012, par. 16; TJUE, Acórdão *Hartlauer*, C-169/07, 10 de março de 2009, pars. 33 e 39.

⁸¹ TJUE, Acórdão *Anomar*, C-6/01, 11 de setembro de 2003, par. 65.

⁸² Esta questão foi suscitada pela AG Kokott, nas suas Conclusões no caso *X AB*, C-686/13, onde manifesta ter “*dúvidas de que, no domínio do direito fiscal, seja possível uma restrição não discriminatória a uma liberdade fundamental*” (par. 40).

⁸³ Cfr. RITA, SZUDOCZKY, “Hungary: *Berlington Hungary* (C-98/14), in *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015 Series on International Tax Law*, Michael Land (Ed), Linde, 2015.

*comparável ao de uma proibição da exploração de slot machines fora dos casinos, que a jurisprudência constante considera um entrave à livre prestação de serviços*⁸⁴.

O que distingue este caso dos casos *Mobister* e *Viacom II*, e que justifica a diferente conclusão alcançada pelo TJUE é o grau de restrição da atividade em causa: nos acórdãos *Mobister* e *Viacom II*⁸⁵, em que as medidas fiscais controvertidas se aplicavam de forma indiscriminada, o TJUE considerou, resumidamente, que o valor da tributação em causa era tão reduzido que não era suscetível de afetar as atividades a ela sujeitas, motivo pelo qual não eram contrárias ao DUE. Diversamente, no caso *Berlington*, bem como no caso do RJO, a tributação é de tal modo elevada que certamente coloca entraves ou torna menos atrativo o exercício da livre prestação de serviços de exploração de *slot machines*, naquele caso, e de exploração de apostas desportivas e hípicas à cota, no presente caso, sendo inclusivamente suscetível constituir um impedimento total de acesso ao mercado.

Ora, o imposto sobre as apostas desportivas e hípicas à cota online não incide sobre lucros mas sim sobre o valor das apostas. Esta tributação sobre o montante das apostas (ao invés de sobre a receita bruta) é suscetível de levar a uma desaceleração do crescimento do mercado regulamentado⁸⁶, já que dificulta a entrada bem-sucedida das empresas no mercado regulamentado⁸⁷ por falta de condições para operarem de forma lucrativa⁸⁸ - com o modelo atual, as empresas são incapazes de ter lucro em Portugal.

Como vimos, com taxas de 8% a 16% sobre o valor das apostas os operadores ficam sujeitos ao equivalente a taxas de 44% a 89% sobre a receita bruta. E mesmo uma taxa inferior sobre o valor das apostas limitaria a capacidade do mercado em captar a atividade de apostas e aumentar a absorção, dada a falta de flexibilidade de um imposto sobre o montante das apostas.

⁸⁴ TJUE, Acórdão *Berlington*, pars. 40 e 41.

⁸⁵ TJUE, Acórdão *Mobistar*, C-544 e C-545/03, 8 de setembro de 2005 (“*Há que acrescentar que nada nos autos deixa transparecer que o efeito cumulativo das taxas locais compromete a livre prestação de serviços de telefonia móvel entre os outros Estados-Membros e o Reino da Bélgica.*” (par. 34)) e TJUE, Acórdão *Viacom*, C-134/03, 17 de fevereiro de 2005 (“*Em seguida, deve constatar-se que (...) o [...] montante [do imposto] é fixado num nível que pode ser considerado modesto relativamente ao valor das prestações de serviços que são tributadas. Nestas condições, em caso algum a cobrança deste imposto é suscetível de impedir, perturbar ou tornar menos atraentes as prestações de serviços publicitários que devam ser realizadas no território dos municípios em causa, mesmo quando essas prestações têm um carácter transfronteiriço devido ao lugar de estabelecimento do prestador ou do destinatário dos serviços*” (par. 38)) (sublinhado nosso).

⁸⁶ PWC’S GAMING CENTRE OF EXCELLENCE, “Regulamentação (...) em Portugal” *ob. cit.*, p. 5.

⁸⁷ *Idem*, p. 7.

⁸⁸ *Idem*, p. 11.

Do regime do jogo online se apura que o montante de imposto devido a final iguala ou ultrapassa o lucro que da atividade é possível retirar, tornando a atividade ruínosa, já que dela não é possível obter proveitos, do que se conclui que o regime de tributação do jogo online, nomeadamente das apostas desportivas e hípcas à cota, restringe o acesso ao mercado.

Este sistema força os operadores do jogo a aumentar as suas margens operacionais, transferindo o peso do imposto diretamente para o jogador, o que leva a uma perda de competitividade dos operadores regulados, encorajando os consumidores a usar os mercados não regulamentados, prejudicando os operadores e jogadores, que ficam suscetíveis aos perigos do mercado não regulamentado.

Assim, o imposto deveria incidir, não sobre o valor das apostas, mas sobre a receita bruta do jogo (montantes das apostas recebidas menos prémios pagos aos jogadores).

4.5.JUSTIFICAÇÕES

Portugal poderia invocar o combate ao vício, à fraude e ao crime, a proteção dos menores e mais vulneráveis, a prevenção da fraude e lavagem de dinheiro, a prevenção de comportamento criminal e a salvaguarda da integridade dos desportos ou o combate à combinação de resultados, para justificar uma restrição desde tipo.

Dadas as considerações de ordem moral, religiosa ou cultural em que estão envoltas estas atividades, a propensão que acarretam para a incitação à despesa, podendo ter consequências individuais e sociais nefastas, as autoridades nacionais dispõem de um poder de apreciação relativamente grande para determinar as exigências que a proteção dos consumidores comporta, tendo margem para as restringir⁸⁹.

Isto porque estes objetivos de interesse geral de proteção do consumidor e da ordem social⁹⁰ constituem razões imperiosas de interesse geral, e como tal suscetíveis de justificar restrições às atividades de jogos de fortuna ou azar⁹¹, nomeadamente na medida em que se possa considerar estas atividades suscetíveis de levar a que lucros

⁸⁹ TJUE, *Schindler*, pars. 60 e 61.

⁹⁰ TJUE, Acórdão *Berlington*, par. 63.

⁹¹ TJUE, Acórdão *Berlington*, par. 58; TJUE, Acórdão *Gambelli*, par. 60; TJUE, Acórdão *Liga Portuguesa*, par. 56; TJUE, Acórdão *Sjöberg*, C-447/08 e C-448/08, 8 de julho de 2010, par. 36; TJUE, Acórdão *Garkalns*, par. 39; TJUE, Acórdão *Sporting Exchange*, C-203/08, 3 de junho de 2010, par. 25; TJUE, Acórdão *HIT E HIT LARIX*, par. 21.

privados resultem da exploração de um flagelo social ou da fraqueza dos jogadores e do seu infortúnio⁹².

Todas estas são justificações amplamente aceites pelo TJUE, que não raro faz referência à ampla margem de apreciação das autoridades nacionais para adaptar o regime do jogo da forma que melhor se coadune com os princípios e a moral de cada Estado-Membro⁹³, até porque essas considerações podem divergir bastante entre os Estados-Membros⁹⁴.

E por isso o facto de um operador de um Estado-Membro cumprir os requisitos impostos por esse Estado, não torna automaticamente contrária ao DUE a necessidade de cumprir outros ou mais requisitos num Estado-Membro diferente, ou seja, no que toca ao jogo e aposta, não há lugar à aplicação do princípio do reconhecimento mútuo⁹⁵.

Aquela margem de livre apreciação por parte das autoridades nacionais pode considerar-se mais alargada ainda no caso específico do jogo online, dadas as preocupações com os riscos acrescidos que este pode consubstanciar, nomeadamente no que toca a fraudes cometidas pelos operadores contra os consumidores, propiciadas pela falta de contacto direto entre consumidor e operador⁹⁶.

Porém, o Tribunal não deixa de referir que, não obstante essa margem de livre apreciação, e a liberdade de conformação do regime, que advém da falta de uniformização dos impostos diretos ao nível da União, deixando a competência para a sua regulação aos Estados-Membros, estes devem exercer as competências que detêm no respeito pelo DUE⁹⁷, nomeadamente, das Liberdades Fundamentais garantidas pelo

⁹² TJUE, Acórdão *Sjöberg*, par. 43.

⁹³ TJUE, Acórdão *Schindler*, par. 61; TJUE, Acórdão *Gambelli*, par. 63; TJUE, Acórdão *Liga Portuguesa*, par. 57; TJUE, Acórdão *Stoß*, par. 81; TJUE, Acórdão *Anomar*, pars. 79 e 88; TJUE, Acórdão *Sporting Exchange*, par. 27; TJUE, Acórdão *HIT E HIT LARIX*, par. 24; TJUE, Acórdão *Comissão/Grécia*, par. 47.

⁹⁴ TJUE, Acórdão *Berlington*, pars. 56 e 62; TJUE, Acórdão *Garkalns*, par. 36.

⁹⁵ À luz deste princípio, qualquer produto ou serviço legalmente comercializado num Estado-Membro da União Europeia pode ser comercializado noutro Estado-Membro, mesmo que não cumpra todos os requisitos nele aplicáveis, salvo em circunstâncias rigorosamente definidas.

⁹⁶ TJUE, Acórdão *Liga Portuguesa*, par. 70; TJUE, Acórdão *Sporting Exchange*, par. 34.

⁹⁷ TJUE, Acórdão *Schumacker*, par. 21; TJUE, Acórdão *Gielen*, par. 36; TJUE, Acórdão *Talotta*, par. 16.

TFUE⁹⁸, e devem preencher as condições que resultam da jurisprudência do TJUE⁹⁹, entre as quais a proporcionalidade¹⁰⁰.

4.6. PROPORCIONALIDADE

Mesmo que certa medida se admita justificada por uma razão imperiosa de interesse geral, é ainda necessário que seja necessária, que seja adequada a garantir a realização do objetivo em causa e que não ultrapasse o necessário para o atingir¹⁰¹, isto é, que seja proporcional.

Tradicionalmente, o requisito da proporcionalidade decompõe-se noutros três: adequação, necessidade, e proporcionalidade estrito senso.

A medida será adequada, se for apta a atingir o resultado pretendido. Necessária, se não houver medidas alternativas menos lesivas da liberdade em causa e que permitam alcançar o mesmo fim. Proporcionada, se os benefícios conseguidos pelo fim pretendido superarem os malefícios da ablação a essa liberdade fundamental.

Paralelamente a estes, o TJUE tem vindo a exigir um outro requisito para que se considere adequada a garantir a realização dos objetivos prosseguidos¹⁰²: é necessário que os objetivos visados sejam prosseguidos de maneira coerente e sistemática¹⁰³, correspondendo verdadeiramente à intenção de os alcançar¹⁰⁴. A medida tem de refletir uma preocupação genuína em atingir o objetivo alegadamente prosseguido, de um modo consistente e sistemático.

A exigência de que a medida prossiga o objetivo visado de modo coerente e sistemático constitui um requisito para que se possa considerá-la adequada à prossecução desse objetivo: se à medida em causa se contrapuserem outras medidas legislativas ou políticas de sentido oposto, ela não alcançará o seu objetivo, não sendo adequada a atingi-lo. Exige-se um mínimo de consistência na aplicação das medidas propostas pelo Estado, para atingir os objetivos pretendidos.

⁹⁸ TJUE, Acórdão *Berlington*, par. 34; TJUE, Acórdão *Comissão/Grécia*, par. 47.

⁹⁹ TJUE, Acórdão *Gambelli*, par. 64.

¹⁰⁰ TJUE, Acórdão *Liga Portuguesa*, par. 59; TJUE, Acórdão *Anomar*, par. 74; TJUE, Acórdão *Garkalns*, par. 37; TJUE, Acórdão *Sporting Exchange*, par. 28; TJUE, Acórdão *HIT E HIT LARIX*, par. 22.

¹⁰¹ TJUE, Acórdão *Hervis*, C-385/12, 5 de fevereiro de 2014, par. 42.

¹⁰² TJUE, Acórdão *Gambelli*, par. 67; TJUE, Acórdão *Sjöberg*, par. 40; TJUE, Acórdão *Garkalns*, par. 44; TJUE, Acórdão *Blanco Pérez e Chao Gómez*, par. 94; TJUE, Acórdão *HIT E HIT LARIX*, par. 22.

¹⁰³ TJUE, Acórdão *Berlington*, par. 64.

¹⁰⁴ TJUE, Acórdão *Liga Portuguesa*, par. 61.

A exigência de coerência leva a que não seja permitido contrariar a prossecução de um interesse público (alegadamente) prosseguido por determinada medida – exige-se uma ausência de contradições na prossecução desse objetivo¹⁰⁵. Só assim a medida fará sentido, sendo apta a alcançar o resultado pretendido.¹⁰⁶

O requisito da adequação pressupõe uma coerência entre a medida e o objetivo prosseguido, bem como uma consistência na prossecução desse objetivo.¹⁰⁷ Essa consistência traduz-se na sistematização, que não se limita àquela medida em si, mas ao todo da política estadual de prossecução do objetivo em causa – não basta que não haja incoerências “internas”, exigindo-se também que não as haja na forma como coexistem a legislação restritiva objeto de análise e outras regras nacionais, práticas ou medidas relacionadas com os objetivos da legislação em causa.¹⁰⁸ Na ausência de tais incoerências, haverá alguma garantia de que as medidas nacionais restritivas não são, na realidade, uma forma disfarçada de protecionismo.¹⁰⁹

O legislador português introduziu em 2015 um regime que abre o mercado do jogo online a operadores privados que preencham determinados requisitos, nomeadamente de idoneidade e capacidade técnica, económica e financeira¹¹⁰. Não tendo optado por um monopólio estadual que permitisse um controlo o mais apertado possível da atividade, um controlo uniforme e permanente das cautelas necessárias para assegurar a proteção dos consumidores – optou por um regime de expansão controlada do jogo online. Ao mesmo tempo, porém, fez incidir sobre os operadores uma carga tributária que retira toda a atratividade à atividade, por a tornar insuscetível de gerar lucro. Ou seja, o legislador português, se por um lado, abriu o mercado a operadores licenciados, veio por outro introduzir impostos que ultrapassam o valor dos proveitos auferidos, desvirtuando de valor as licenças que atribui – o que deu com uma mão logo veio tirar com a outra.

Ainda que essa restrição da atividade seja justificada pela prossecução dos objetivos referidos no capítulo supra, será ela feita de forma coerente e sistemática? Não será contraditório abrir o mercado aos operadores privados, mas criar depois

¹⁰⁵ GJERMUND MATHISEN, “Consistency and coherence as conditions for justification of Member State measures restricting free movement” in *Common Market Law Review* 47, Kluwer Law International, 2010, p. 1022.

¹⁰⁶ *Idem*, p. 1024.

¹⁰⁷ *Idem*, p. 1037.

¹⁰⁸ *Idem*, p. 1038.

¹⁰⁹ *Idem*, p. 1047.

¹¹⁰ Arts. 9º, 13º, 14º, 15º e 16º

condições que tornam esse acesso, na prática, inviável? A resposta não poderá deixar de ser afirmativa.

Assumindo que um operador regulamentado passará aos seus clientes parte dos seus custos fiscais (através de redução nas promoções, *odds* piores, ou uma comissão mais elevada)¹¹¹, um regime fiscal com impostos elevados, como o português, que restringe o mercado regulamentado, contribui tendencialmente para desencorajar os operadores a tornarem-se entidades exploradoras licenciadas¹¹², não levando a uma diminuição do mercado ilegal, expondo assim os seus consumidores aos operadores ilegais, que podem não ter medidas de proteção dos jogadores/apostadores¹¹³.

Nesta senda, declarou o TJUE, no Acórdão *Sporting Odds*¹¹⁴, que “*Assim, para atingir esse objetivo de canalização para circuitos controlados, os operadores autorizados devem constituir uma alternativa fiável, mas simultaneamente atrativa, a uma atividade proibida, o que pode implicar, nomeadamente, o recurso a novas técnicas de distribuição*”.

Acresce que é incoerente restringir quase absolutamente o jogo online, e não o jogo territorial, quando protagonizam os mesmos riscos. A esta mesma conclusão chegou a Comissão Europeia, na sua Decisão de 20.09.2011¹¹⁵ relativa à medida C 35/10 em que, subsequentemente a uma consulta da Dinamarca quanto a uma medida que esta visava implementar e que previa taxas de tributação diferentes para o jogo territorial e o jogo online, a Comissão conclui que “(87) *Apesar das várias diferenças objetivas que existem entre os operadores de jogos em linha e em casinos físicos (tais como a presença física, em comparação com a presença à distância), a Comissão considera que as diferenças referidas acima entre os casinos em linha e os casinos físicos não são suficientes para estabelecer uma distinção substancial e decisiva, em termos de direito e de facto, entre os dois tipos de empresas. (88) Neste contexto, a Comissão observa que os jogos explorados pelos operadores de jogos em linha e em casinos físicos são equivalentes. Estes jogos (...) integram a mesma atividade de jogo, independentemente do seu contexto, em linha ou em casino físico. Além disso, os jogos*

¹¹¹ PWC’S GAMING CENTRE OF EXCELLENCE, “Regulamentação (...) em Portugal” *ob. cit.*, p. 17.

¹¹² *Idem*, p. 10.

¹¹³ *Idem*, p. 12.

¹¹⁴ TJUE, Acórdão *Sporting Odds*, C-3/17, 28 de fevereiro de 2018, par. 30.

¹¹⁵ Decisão da Comissão, de 20 de setembro de 2011, relativa à medida C 35/10 (ex N 302/10) que a Dinamarca tenciona executar sob a forma de taxas de imposição aplicáveis aos jogos de azar em linha no âmbito da Lei relativa à tributação dos jogos de azar da Dinamarca, pars. 87 a 89.

de casino explorados em linha ou em casino físico parecem ser comparáveis do ponto de vista técnico, em termos das plataformas tecnológicas, formatos e parâmetros. (89) Neste contexto, a Comissão considera que, no que se refere à tributação das atividades de jogo, os jogos de azar em linha podem ser considerados como um outro canal de distribuição de atividades de jogo de tipo semelhante. Em apoio desta posição, a Comissão chama a atenção para os esforços substanciais desenvolvidos pelos casinos em linha para simular a experiência de jogo em casinos físicos, a fim de que os jogadores em linha tenham a sensação de que estão a jogar num ambiente de casino”.

E ainda que se considerasse que os riscos do jogo online são mais difíceis de contornar, a restrição de um e outro não assenta numa análise comparativa do potencial de risco e dependência de cada um, não sendo, também por aí, coerente.¹¹⁶

Comparando as apostas territoriais, sujeitas ao monopólio da SCML, com as apostas online, relativamente às quais o legislador abriu o mercado a todos os operadores licenciados, é clara e incoerência dos regimes adotados com a muito agravada tributação dos operadores de apostas online.

Nesse sentido, no Acórdão *Sporting Odds*, o TJUE afirmou que “*um sistema dual de organização do mercado dos jogos de fortuna e azar poderá revelar-se contrário ao artigo 56.º TFUE se se verificar que as autoridades competentes levam a cabo políticas de encorajamento da participação em jogos de fortuna e azar diferentes dos compreendidos no monopólio estatal, em vez de reduzirem as ocasiões de jogo e de limitarem as atividades nesse domínio, de maneira coerente e sistemática de modo que o objetivo de prevenção da incitação a despesas excessivas ligadas ao jogo e de luta contra a dependência do jogo que estava na base da instituição desse monopólio deixa de poder ser eficazmente prosseguido por ele”.*

Ora, esta “expansão controlada”¹¹⁷ a que procedeu o legislador português, acompanhada de uma carga tributária suscetível de impedir o acesso ao mercado, torna incoerente e não sistemática esta prossecução dos objetivos de proteção dos jogadores e da sociedade.

Para além disso, uma medida que introduz diferentes níveis de tributação para diferentes categorias, equivalentes para o que

¹¹⁶ TJUE, Acórdão *Stoß*, par. 36.

¹¹⁷ TJUE, Acórdão *Berlington*, pars. 68 e 72; TJUE, Acórdão *Stoß*, par. 101.

à tributação diz respeito, não pode ser considerada consistente e sistemática. Não se encontra uma maior perigosidade para os consumidores nas apostas desportivas e hípcas à cota do que nas apostas desportivas cruzadas, nas apostas hípcas mútuas ou nas restantes formas de jogo online. O mesmo se diga para o jogo online, comparativamente com o jogo territorial. Certamente não se encontra um risco tão acrescido do primeiro relativamente ao segundo, que justifique uma agravação tão maior da tributação de um face ao outro.

Na falta de proporcionalidade da medida, por desadequação da forma como os objetivos de proteção do consumidor e da ordem social são prosseguidos, resta o objetivo de aumentar as receitas fiscais, que o Tribunal tem reiteradamente declarado não ser suscetível de permitir uma restrição à livre prestação de serviços.¹¹⁸

Objetivos não fiscais, mesmo os aceites por considerados razões de interesse geral, originam um efeito distorcivo no mercado, que não pode ser aceite quando o objetivo não constitui sequer uma razão imperiosa de interesse geral, como é o caso do objetivo de angariação de receita.

4.7.DISCRIMINAÇÃO

O IEJO é indistintamente aplicável aos operadores que exerçam a sua atividade ou estejam interessados em operar em Portugal, estabelecidos em Portugal ou noutro Estado-Membro, pelo que, olhando à superfície não se enxerga um tratamento diferenciado de uns e outros, ou seja, a medida não encerra uma discriminação formal. Porém, se se apurar que, na prática, ela é mais prejudicial a residentes de outros Estados-Membros do que a residentes em Portugal, por atingir maioritariamente aqueles, estaremos perante uma discriminação indireta.

A discriminação indireta é definida como a diferenciação baseada num critério diferente do proibido, levando, no entanto, de facto, ao mesmo resultado. É jurisprudência constante do TJUE que as regras da igualdade de tratamento proibem não apenas as discriminações ostensivas, baseadas na sede das sociedades, mas também todas as formas dissimuladas de discriminação que, através da aplicação de outros critérios de diferenciação, ponham as empresas não residentes numa situação de desvantagem face às empresas residentes.

¹¹⁸ TJUE, Acórdão *Berlington*, par. 60; TJUE, Acórdão *Stoß*, par. 105.

Se se apurar que as empresas que exploram ou estão interessadas em explorar o jogo online no mercado português estão maioritariamente estabelecidas noutros Estados-Membros, e que os operadores de jogo territorial são maioritariamente residentes, estando o jogo territorial em geral sujeito a uma tributação mais favorável face ao jogo online, especialmente no que às apostas desportivas mútuas online diz respeito, a legislação em causa será suscetível de constituir uma discriminação indireta contra os prestadores de serviços estabelecidos noutros Estados-Membros.

Nesse sentido, pode ler-se no Acórdão do TJUE *Van de Weegen*¹¹⁹: *"No entanto, mesmo uma legislação nacional que seja aplicável indistintamente a todos os serviços, independentemente do lugar da sede do prestador, pode constituir uma restrição à livre prestação de serviços, uma vez que reserva o benefício de uma vantagem apenas aos utilizadores de serviços que preencham determinadas condições que são, de facto, próprias do mercado nacional, privando os utilizadores de outros serviços essencialmente similares, mas que não preenchem as condições especiais previstas nesta legislação, do benefício desta vantagem. Com efeito, tal legislação afeta os utilizadores dos serviços e é, portanto, suscetível de os dissuadir de utilizar os serviços de alguns prestadores, sempre que os serviços oferecidos por estes não cumpram as condições estabelecidas pela referida legislação, condicionando o acesso ao mercado"*.

Os operadores do jogo online são, de facto, na sua maioria, operadores de outros Estados-Membros. Assim, a tributação do jogo territorial, onde operam maioritariamente empresas nacionais, e a do jogo online, foco de operadores estrangeiros, é discriminatória quando comparado o tributo apurado a final, num caso e no outro uma vez que, com base numa circunstância de facto (maior abundância de operadores de outros Estados-Membros no mercado do jogo online), estes últimos são predominantemente atingidos. Temos um imposto economicamente distorcivo do mercado e prejudicial aos operadores do jogo online, maioritariamente residentes de outros Estados-Membros.

Ou seja, tendo em conta que as empresas que estão interessadas em operar no mercado do jogo online em Portugal são maioritariamente de outros Estados-Membros, a legislação em causa é suscetível de afetar mais fortemente as empresas de outros Estados-Membros, implicando, por consequência, o risco de desfavorecer sobretudo estes últimos. Um imposto mais elevado sobre o jogo online vai certamente afetar mais

¹¹⁹ TJUE, Acórdão *Van der Weegen*, C-580/15, de 8 de junho de 2017, par. 29.

não-residentes do que residentes, constituindo uma desvantagem de facto sobre os primeiros, contrária ao DUE (artigo 18º do TFUE).

4.8. DESTINATÁRIO/ADQUIRENTE DOS SERVIÇOS

Tendo em consideração que a livre prestação de serviços não protege apenas a liberdade de o prestador oferecer e prestar serviços a destinatários estabelecidos num Estado-Membro diferente daquele em cujo território se encontra esse prestador, mas também a liberdade de receber ou de beneficiar, como destinatário dos serviços oferecidos por um prestador estabelecido noutro Estado-Membro¹²⁰, sem ser perturbado por restrições¹²¹, se se considerar que a legislação em causa impede os residentes em Portugal de beneficiarem, pela Internet, dos serviços oferecidos por prestadores de outros Estados-Membros¹²², ela será, também sob esta perspetiva, considerada contrária ao DUE, por restringir a livre prestação de serviços.

5. AUXÍLIO DE ESTADO

Considerando que tanto as normas do TFUE que regulam as Liberdades Fundamentais como as que regulam os auxílios de Estado implicam a análise das medidas Estatais quanto ao seu objeto e fim, bem como a conclusão de que a medida em causa é contrária ao DUE quando puder ser fonte de distorção das escolhas dos operadores no mercado interno, não causa surpresa a verificação de uma violação de uma liberdade fundamental protegida pelo TFUE em paralelo com um auxílio de Estado por ele proibido¹²³.

Ora, nos termos do artigo 107º, n.º 1 do TFUE, auxílios de Estado são «*os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções*»¹²⁴. Ou seja, os auxílios de Estado, isto é, as vantagens atribuídas pelo Estado a certas entidades, serão incompatíveis com o DUE

¹²⁰ TJUE, Acórdão *HIT E HIT LARIX*, par.16.

¹²¹ TJUE, Acórdão *Gambelli*, par. 55.

¹²² TJUE, Acórdão *Liga Portuguesa*, par. 53.

¹²³ PETER J. WATTEL, “Some Fringe Areas of EU State Aid Law in Direct Tax Matters” *in EU income tax law: issues for the years ahead*, IBFD, 2013.

¹²⁴ TJEU, Acórdão *SFEI e outros*, C-39/94, 11 de julho de 1996, par. 60; TJUE, Acórdão *Espanha/Comissão*, C-342/96, 29 de abril de 1999, par. 41.

quando forem suscetíveis de afetar a concorrência e o comércio entre Estados-Membros¹²⁵.

Assim, uma medida será contrária ao DUE quando (i) atribuir uma vantagem ao seu beneficiário, (ii) for seletiva, por ser atribuída apenas a certas empresas, vedando outras de aceder ao benefício concedido, (iii) for financiada pelo Estado ou através de recursos estatais e (iv) influenciar o comércio entre Estados-Membros, distorcendo ou ameaçando distorcer a concorrência¹²⁶.

5.1.AUXILIO DE ESTADO À SCML

As apostas desportivas promovidas pela SCML são tributadas em sede de imposto de selo, à taxa de 4,5%, estando o imposto incluído no preço de venda da aposta. Ora, estando as apostas desportivas e hípcas à cota operadas pelas empresas de jogo online sujeitas a taxas de 8% a 16% sobre o valor das apostas e as apostas desportivas cruzadas online à taxa de 15% sobre as comissões, é impressionante a diferença (de 3,5 a 11,5 pontos percentuais no primeiro caso e 10,5 pontos no segundo) entre a carga fiscal que incide sobre as apostas desportivas territoriais comparativamente àquela a que estão sujeitas as apostas desportivas online. O Estado português favorece de sobremaneira as apostas da SCML, face às apostas online e fá-lo à custa de recursos estatais, uma vez que é plenamente aceite que este requisito – de que o auxílio seja se dê à custa de recursos do Estado - se encontra preenchido não só quando se identifica uma vantagem económica positiva, mas também quando se subsume numa isenção de encargos económicos¹²⁷, originando a perda desses recursos.

E se, num mercado fechado, em que a SCML detinha o monopólio das apostas desportivas, a tributação dessas apostas não constituía um problema transfronteiriço uma vez que o regime de monopólio aplicável ao jogo e aposta é aceite pelo TJUE na medida em que atribui aos Estados a liberdade para regular essas atividades (atendendo às diferentes conceções morais e sociais a que estão sujeitas em cada Estado-Membro), a partir do momento em que o Estado procede à abertura do mercado, implicitamente rejeitando a conceção do jogo e aposta como atividades imorais e socialmente perigosas, a tributação muito mais ligeira das apostas desportivas da SCML face àquela

¹²⁵ ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS | MARIA EDUARDA GONÇALVES | MARIA MANUEL LEITÃO MARQUES, *Direito Económico*, Coimbra: Almedina, 7ª edição, 2014, p. 374.

¹²⁶ SULLIVAN & CROMWELL LLP, “The European Commission’s Application of the State Aid Rules to Tax – Where Are We Now?”, 17 de janeiro de 2017.

¹²⁷ Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, C/2016/2946, par. 68.

a que ficam sujeitos os operadores para os quais o mercado foi aberto, deixa de ser admissível, por contrária ao artigo 107º do TFUE, por diminuir de sobremaneira a competitividade desses operadores, desencorajando-os de operar em Portugal, afetando subsequentemente as trocas comerciais entre Estados-Membros. Acresce que o facto de o mercado das apostas desportivas territoriais não estar aberto a operadores de outros Estados-Membros não afasta a existência de um auxílio estatal proibido se a atividade ou empresa objeto do auxílio estiver em concorrência com outras que a ele não podem aceder¹²⁸.

Assim, estabelecida que está a existência de uma vantagem concedida pelo Estado português à SCML, cabe verificar se essa vantagem é seletiva, o que ocorrerá se se considerarem comparáveis as apostas desportivas operadas pelas empresas de jogo online e as operadas pela SCML.

Sobre este tema é elucidativa a Comunicação da Comissão Europeia de 2016 sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107º, nº1 do TFUE, que determinou que uma medida será seletiva se “favorecer certas empresas ou produções que se encontram numa situação jurídica e fatural comparável”¹²⁹. E na sua Decisão de 20 de setembro de 2011, relativa à já referida medida que a Dinamarca tencionava implementar¹³⁰, que sujeitava os operadores de jogo online a uma taxa de imposto de 20%, tributando os operadores físicos à taxa de 45%, concluiu a Comissão que “no que se refere à tributação das atividades de jogo, os jogos de azar em linha podem ser considerados como um outro canal de distribuição de atividades de jogo de tipo semelhante”, pelo que concluiu que “os casinos em linha e os casinos físicos devem ser considerados comparáveis, em termos de direito e de facto”.

Estabelecendo-se que as atividades de jogo online e jogo territorial se encontram numa situação comparável, não será admissível uma diferenciação entre formas de jogo

¹²⁸ PHEDON NICOLAIDES, *State Aid Uncovered - Critical Analysis of Developments in State Aid*, Lexxion, 2016, p. 166 e 167: “If there is no cross border reach, the Commission goes on to consider whether the aided undertaking is in competition with other local undertakings that may have cross-border reach.”.

¹²⁹ *Cit.* Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal (...), par. 137.

¹³⁰ Esta medida, que a Comissão Europeia considerou ser compatível com o Direito da União Europeia, tinha como resultado a tributação do jogo online à taxa de 20% sobre a receita bruta (“GGR” – valor das apostas subtraído dos prémios pagos), tributando-se o jogo territorial à taxa de 75%. Esta situação, que constitui o inverso da Portuguesa, foi considerada um auxílio admissível face ao Direito da União por a Comissão considerar que os seus efeitos positivos (nomeadamente a redução do mercado negro do jogo online) compensavam os efeitos negativos da possível afetação das trocas comerciais entre Estados-membros.

online, havendo que concluir pela seletividade da medida em causa. Verifica-se, assim, a existência de um auxílio de Estado incompatível com o DUE, a favor da SCML.

5.2.AUXÍLIO DE ESTADO AOS OPERADORES DE APOSTAS DESPORTIVAS CRUZADAS

O legislador, ao determinar a taxa de 15% sobre as comissões cobradas pelos operadores de apostas cruzadas, ao mesmo tempo que sujeita as apostas desportivas à cota a taxas de 8% a 16% sobre a receita bruta, está claramente a favorecer os primeiros, na medida em que lhes garante, no mínimo, que só são tributados sobre receita que efetivamente auferem, enquanto os operadores de apostas à cota são sujeitos a IEJO sobre valores que, muitas vezes, não correspondem a receita auferida. Por maioria de razão, face ao reconhecimento pela Comissão da semelhança entre apostas territoriais e apostas online, é indiscutível a verificação dessa semelhança entre apostas à cota e apostas cruzadas.

Acresce que a Comissão esclarece que “*nem um grande número de empresas elegíveis (que pode até incluir todas as empresas de um dado setor (...) constitu[i] fundamentação para concluir que uma medida estatal constitui uma medida geral de política económica, se dela não puderem beneficiar todos os setores*”¹³¹, pelo que ainda que venham a ser em grande número os operadores de apostas desportivas à cota online licenciados, enquanto o sistema fiscal fizer tender a escolha entre fornecer apostas cruzadas ou à cota para a primeira opção, influenciando gravemente a concorrência entre elas, não deixaria de se verificar um auxílio de Estado inadmissível, a favor dos operadores de apostas desportivas cruzadas online.

6. DIREITO DE PROPRIEDADE

A proibição do confisco constitui o limite máximo de ablação do direito de propriedade pela tributação¹³², sendo violadora do direito de propriedade uma medida fiscal que impõe uma carga “*especial e exorbitante*”¹³³. Ora, o direito de propriedade encontra-se consagrado quer no artigo 62º CRP, que no artigo 17º da CDFUE.

Tendo presente que os operadores de apostas desportivas e hípicas à cota tanto podem ter lucro, se o valor das apostas for superior ao dos prémios pagos, como

¹³¹ *Cit.* Comunicação da comissão sobre a noção de auxílio estatal (...), par. 68 e 118.

¹³² DIOGO LEITE DE CAMPOS, “As Garantias Constitucionais dos Contribuintes”, in *Lições de Fiscalidade*, Almedina, 5ª Edição, 2017, p. 128.

¹³³ DIOGO LEITE DE CAMPOS, “Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos e Impostos” in *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 1, nº 3, 2015, p. 4.

prejuízo, no caso inverso, mas que num e noutro caso ficam sujeitos ao pagamento de imposto sobre o valor das apostas (não lhes sendo possível deduzir os prémios pagos), resulta claro que no segundo caso há tributação sobre uma ausência de receita, ou seja, uma total ablação do património destes operadores de apostas, que não encontra o mínimo de amparo no princípio da capacidade contributiva. E, não sendo a capacidade contributiva o objeto da tributação, o que se estará a tributar será a propriedade privada. Uma tributação como esta constitui um caso notório de confisco, que quer a CRP quer a CDFUE só permitem em caso de previsão legal e mediante o pagamento de justa indemnização.

Este entendimento corresponde à jurisprudência do TJUE, segundo o qual as restrições ao direito de propriedade só serão admissíveis quando *“correspondam efetivamente a objetivos de interesse geral e não constituam, à luz do objetivo prosseguido, uma intervenção desproporcionada e intolerável suscetível de afetar a própria essência do direito desse modo garantido”*¹³⁴. Mais concretamente, no acórdão *Berlington*, o TJUE explicitou que *“(…) há que recordar que uma legislação nacional restritiva nos termos do artigo 56.º TFUE é igualmente suscetível de restringir o direito de propriedade consagrado no artigo 17.º da Carta. Da mesma forma, o Tribunal de Justiça já declarou que uma restrição não justificada ou desproporcionada à livre prestação de serviços nos termos do artigo 56.º TFUE também não é admissível ao abrigo do artigo 52.º, n.º 1, da Carta, relativamente ao respetivo artigo 17.º (acórdão *Pfleger e o., C-390/12, EU:C:2014:281, n.os 57 e 59*). Daqui decorre que, no caso em apreço, a análise, efetuada nos n.ºs 56 a 73 do presente acórdão, da restrição representada pelas legislações em causa no processo principal nos termos do artigo 56.º TFUE abrange igualmente as eventuais restrições ao exercício do direito de propriedade garantido pelo artigo 17.º da Carta, de modo que uma análise separada a este título não é necessária (v., neste sentido, acórdão *Pfleger e o., C-390/12, EU:C:2014:281, n.º 60*).”*¹³⁵

Também o Tribunal Constitucional, no Acórdão 187/2013¹³⁶ se pronunciou sobre esta matéria, tendo considerado que *“implicando o imposto uma restrição ao direito de propriedade, o tributo não pode assumir uma tal dimensão quantitativa que absorva «a*

¹³⁴ TJUE, Acórdão *Krizan e outros*, C-416/10, 15 de janeiro de 2013, par. 113.

¹³⁵ TJUE, Acórdão *Berlington*, pars. 90 e 91.

¹³⁶ TC, Acórdão 187/2013, Processo 2/13, 5 de abril 2013.

*totalidade ou a maior parte da matéria coletável», (...) (DIOGO LEITE DE CAMPOS/MÓNICA LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, Coimbra, 1996, pág. 148, e DIOGO LEITE DE CAMPOS, *As três fases de princípios fundamentantes do Direito Tributário*, in *O Direito*, ano 139º, 2007, pág. 29)» (sublinhado nosso).*

Ora no caso da tributação das apostas desportivas cruzadas online é precisamente isto que sucede: a absorção “[d]a totalidade” – o que sucederá nos casos em que o valor dos prémios pagos ultrapassa o valor das apostas - “ou [d]a maior parte da matéria coletável”. Isto, e não só. No caso em análise, está sujeita a tributação a totalidade da matéria coletável e algo mais: nos casos em que o valor dos prémios supera o das apostas, o imposto incide sobre prejuízo, constituindo o IEJO um verdadeiro confisco ao património dos operadores a ele sujeitos.

Nestes termos, será forçoso concluir que o IEJO é potencialmente violador do direito de propriedade dos operadores de apostas desportivas e hípcas à cota e, como tal, violador da CRP e do DUE.

CONCLUSÃO

No terceiro capítulo concluímos que (i) face à desatualização da conotação do jogo como uma atividade económica especialmente perigosa deveria estar sujeita a IRC (não a imposto especial) e as suas receitas deveriam ser afetas ao Orçamento Geral; (ii) o IEJ e o IEJO, por não serem aferidos com base na contabilidade das empresas e não permitirem a dedução dos gastos necessários à atividade, violam o Princípio da Capacidade Contributiva e o seu corolário da tributação pelo lucro real, sendo essa violação especialmente evidente no caso do IEJO sobre as apostas desportivas e hípcas à cota online, em que o imposto é suscetível de tributar uma ausência de lucro ou mesmo prejuízo; (iii) o RJO viola o Princípio da Coerência Sistemática por com ele se ter procedido à liberalização do jogo e aposta online ao mesmo tempo que se introduz um imposto especial configurado de tal forma que diminui fortemente a possibilidade de os operadores obterem lucro com a atividade, eliminando-a quase na totalidade, no caso das apostas desportivas mútuas online; (iv) o IEJO viola o Princípio da Igualdade por consubstanciar uma tributação agravada do jogo online face ao jogo territorial, por um lado, e das apostas desportivas e hípcas à cota online face às restantes formas de jogo e aposta online, por outro. Concluímos, em suma, pela inconstitucionalidade do IEJO.

No quarto capítulo concluímos que (i) na análise da conformidade do IEJO com o DUE a liberdade fundamental em causa é a Liberdade de Prestação de Serviços; (ii) o IEJO constitui uma restrição à Liberdade de Prestação de Serviços por ser suscetível de igualar ou ultrapassar o lucro que da atividade é possível retirar, tornando-a ruínosa, dificultando a entrada bem-sucedida das empresas no mercado regulamentado; (iii) Portugal poderia invocar o combate ao vício, à fraude e ao crime, a proteção dos menores e mais vulneráveis, a prevenção da fraude e lavagem de dinheiro, a prevenção de comportamento criminal e a salvaguarda da integridade dos desportos ou o combate à combinação de resultados, para justificar uma restrição deste tipo, (iv) no entanto esta “expansão controlada”, do jogo online, acompanhada de uma carga tributária suscetível de impedir o acesso ao mercado, torna incoerente e não sistemática (logo, não proporcionada) a prossecução dos objetivos de proteção dos jogadores e da sociedade; (v) uma vez que as empresas que estão interessadas em operar no mercado do jogo online em Portugal são maioritariamente de outros Estados-Membros, a legislação em causa é suscetível de afetar mais fortemente as empresas de outros Estados-Membros, implicando, por consequência, o risco de desfavorecer sobretudo estes últimos e como tal é discriminatória. Concluímos em suma, pela desconformidade do IEJO com o DUE, por violação da Liberdade de Prestação de Serviços.

No quinto capítulo concluímos que o IEJO é seletivo, constituindo um auxílio de Estado incompatível com o DUE (i) a favor da SCML, uma vez que as apostas online e as apostas territoriais se encontram numa situação comparável, não sendo admissível uma diferenciação entre aquelas formas de jogo; (ii) e a favor dos operadores de apostas desportivas à cota online, dado vez que as apostas desportivas à cota online e as apostas desportivas cruzadas online se encontram numa situação comparável, não sendo admissível uma diferenciação entre elas.

No sexto capítulo concluímos que, por incidir sobre a totalidade da matéria coletável dos operadores de apostas desportivas cruzadas online, podendo inclusivamente incidir sobre prejuízo (nos casos em que o valor dos prémios supera o das apostas), constituindo um verdadeiro confisco ao património dos operadores a ele sujeitos, o IEJO é potencialmente violador do direito de propriedade dos operadores de apostas desportivas e hípcas à cota online e, como tal, violador da CRP e do DUE.

Assim, chegados ao fim desta análise, somos levados a concluir que o medo do desconhecido, inerente ao jogo online, levou o legislador a tomar opções duvidosas do

ponto de vista da técnica legislativa, já que cria uma multiplicidade de regimes contrária ao sentido de Direito como conformador da ordem social, e claramente violadora das CRP, bem como do DUE. Acresce que esta opção legislativa tem consequências nefastas no mercado do jogo online em Portugal, restringindo-o e retirando-lhe qualquer pretensão de competitividade face aos demais mercados europeus e mundiais, impelindo operadores e jogadores não só para outros mercados regulados, como para o mercado negro.

Tomando como exemplo a medida C35/10 que a Dinamarca quis implementar, com o objetivo de atrair operadores de jogo e aposta online para o mercado Dinamarquês, contribuindo para o aumento da receita fiscal, não se compreende, e é manifestamente contrário aos interesses Estatais, uma posição como a assumida pelo Estado Português, de supressão do jogo online, em particular das apostas desportivas à cota online, e subsequente negação das substanciais receitas estatais que dessa atividade proviriam, estivesse o mercado português aberto a acolher os grandes operadores, dando-lhes condições de competitividade para desenvolver esta atividade.

Deste modo, seria de louvar uma alteração do regime, que uniformizasse a tributação das várias formas de jogo, que retirasse o caráter confiscatório das apostas desportivas e hípcas à cota online, permitindo, num momento posterior, uma passagem da visão do jogo como uma atividade de tal modo distinta que exige uma tributação diferente de todas as demais, para o reconhecimento de que, nos dias de hoje, essa associação negativa perdeu o seu sentido, sendo a tributação do jogo perfeitamente enquadrável no IRC, e deixando-se eventuais medidas de proteção dos jogadores de fora do âmbito da fiscalidade.

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

TC, Acórdão 187/2013, Processo 2/13, 5 de abril 2013

TC, Acórdão 453/97, Processo 300/93, 25 de junho de 1997

TC, Acórdão 753/2014, Processo 247/2014, 12 de novembro de 2014

TJUE, Acórdão *Anomar*, C-6/01, 11 de setembro de 2003

TJUE, Acórdão *Berlington*, C-98/14, 11 de junho de 2015

TJUE, Acórdão *Biehl*, C-175/88, 8 de maio de 1990

TJUE, Acórdão *Blanco Pérez e Chao Gómez*, C-570/07 e C-571/07, 1 de junho de 2010

TJUE, Acórdão *Comissão/Grécia*, C-65/05, 26 de outubro de 2006

TJUE, Acórdão *Commerzbank*, C-330/91, 19 de julho de 1993

TJUE, Acórdão *Espanha/Comissão*, C-342/96, 29 de abril de 1999

TJUE, Acórdão *Gambelli*, C-243/01, 6 de novembro de 2003

TJUE, Acórdão *Garkalns*, C-470/11, 19 de julho de 2012

TJUE, Acórdão *Gebhard*, C-55/94, 30 de novembro de 1995

TJUE, Acórdão *Hartlauer*, C-169/07, 10 de março de 2009

TJUE, Acórdão *Hervis*, C-385/12, 5 de fevereiro de 2014

TJUE, Acórdão *HIT E HIT LARIX*, C-176/11, 12 de julho de 2012

TJUE, Acórdão *Krizan* e outros, C-416/10, 15 de janeiro de 2013

TJUE, Acórdão *Läärä*, C-124/97, 21 de setembro de 1999

TJUE, Acórdão *Liga Portuguesa*, C-42/07, 8 de setembro de 2009

TJUE, Acórdão *Mobistar*, C-544 e C-545/03, 8 de setembro de 2005

O Imposto Especial de Jogo Online: (des)conformidade com a CRP e o DUE.

TJUE, Acórdão *Schindler*, C-275/92, 24 de março de 1994

TJUE, Acórdão *SFEI* e outros, C-39/94, 11 de julho de 1996

TJUE, Acórdão *Sjöberg*, C-447/08 e C-448/08, 8 de julho de 2010

TJUE, Acórdão *Sporting Exchange*, C-203/08, 3 de junho de 2010

TJUE, Acórdão *Stoß*, C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 e C-410/07, 8 de setembro de 2010

TJUE, Acórdão *Van der Weegen*, C-580/15, 8 de junho de 2017

TJUE, Acórdão *Viacom*, C-134/03, 17 de fevereiro de 2005

TJUE, Acórdão *X AB*, C-686/13, 10 de junho de 2015

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

DE BASTO, JOSÉ XAVIER, “O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária”, in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 5, janeiro de 2001

DE CAMPOS, DIOGO LEITE, “As Garantias Constitucionais dos Contribuintes”, in *Lições de Fiscalidade*, Almedina, 5ª Edição, 2017

DE CAMPOS, DIOGO LEITE, “Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos e Impostos” in *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 1, nº 3, 2015

DE PABLOS, JÉSUS FÉLIX GARCIA, “La nueva tributación del juego on line”, in *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, 2011, Nº 21, Sección Artículos, Mayo-Junio

DOS SANTOS, ANTÓNIO CARLOS | GONÇALVES, MARIA EDUARDA | MARQUES, MARIA MANUEL LEITÃO, “Direito Económico”, Coimbra: Almedina, 7ª edição, 2014

DUARTE, RUI PINTO, “O Jogo e o Direito”, *Separata Themis Revista da Faculdade de Direito da UNL*, 2001, Ano II, n.º3

HARFORD, TIM, “What makes gambling wrong but insurance right?”, in *BBC World Service, 50 Things That Made the Modern Economy*, 2017

LONG, JONATHAN, “The History of Online Gambling (Infographic) How betting became a billion-dollar industry”, in *Entrepreneur*, 19 de fevereiro de 2017

MATHISEN, GJERMUND, “Consistency and coherence as conditions for justification of Member State measures restricting free movement” in *Common Market Law Review* 47, Kluwer Law International, 2010

NABAIS, CASALTA, “Direito Fiscal”, Almedina, 9ª Edição, 2016

NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, “Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade”, Wolters Kluwer, Coimbra Editora, 2010

O Imposto Especial de Jogo Online: (des)conformidade com a CRP e o DUE.

PETER J. WATTEL, “Some Fringe Areas of EU State Aid Law in Direct Tax Matters” in *EU income tax law: issues for the years ahead*, IBFD, 2013

PHEDON NICOLAIDES, “State Aid Uncovered - Critical Analysis of Developments in State Aid”, Lexxion, 2016

PWC’S GAMING CENTRE OF EXCELLENCE, “Regulamentação das apostas desportivas online em Portugal”, 2014

PWC’S GAMING CENTRE OF EXCELLENCE, “Taxation and online sports betting in Germany”, 2011

ROCHA, ARMANDO, “Livre Prestação de Serviços — Acórdão de 25 de Julho de 1991 — Processo C-76/90 Manfred Säger c. Dennemeyer & Co. Ltd.”, in *Princípios Fundamentais de direito da União Europeia — Uma Abordagem Jurisprudencial*, Coimbra: Almedina, 1.ª edição, 2011

SANCHES, J. J. SALDANHA, “Manual de Direito Fiscal”, Coimbra Editora, 3ª Edição, 2007

SULLIVAN & CROMWELL LLP, “The European Commission’s Application of the State Aid Rules to Tax – Where Are We Now?”, 17 January 2017

SZUDOCZKY, RITA, “Hungary: Berlington Hungary (C-98/14)”, in *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015 Series on International Tax Law*, Michael Land (Ed), Linde, 2015

TEIXEIRA, GLÓRIA “Código do IRC 2017 - Anotado e Comentado”, Lexit, 2017

VASQUES, SÉRGIO, “Os Impostos do Pecado”, Almedina, 1999