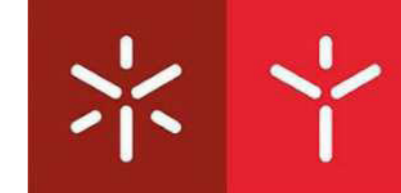




OS NOVOS DESAFIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO  
- EM PARTICULAR, A TRIBUTAÇÃO DO JOGO ONLINE

Diogo Afonso Pereira

Julho de 2015



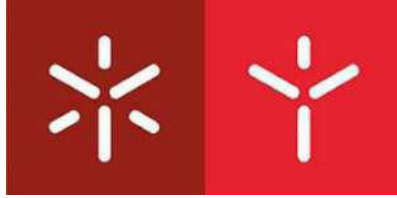
**Universidade do Minho**  
Escola de Direito

Diogo Afonso Pereira

**OS NOVOS DESAFIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO  
- EM PARTICULAR, A TRIBUTAÇÃO DO JOGO ONLINE**

Julho de 2015





**Universidade do Minho**  
Escola de Direito

Diogo Afonso Pereira

**OS NOVOS DESAFIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO  
- EM PARTICULAR, A TRIBUTAÇÃO DO JOGO ONLINE**

Dissertação de Mestrado  
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

**Trabalho realizado sob a orientação do**  
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Julho de 2015

## **DECLARAÇÃO**

**Nome:** Diogo Afonso Pereira

**Endereço Eletrónico:** dafonso.pereira@gmail.com

**Título da Dissertação:** Os Novos Desafios do Direito Tributário – Em particular, a Tributação do Jogo Online

**Orientador:** Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

**Ano de Conclusão:** 2015

**Designação do Mestrado:** Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA TESE APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Aos meus pais e irmão,  
aos meus amigos,  
ao meu orientador,  
a todos que inspiraram  
e ajudaram nesta  
caminhada.

Obrigado.



# **Os NOVOS DESAFIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO – EM PARTICULAR, A TRIBUTAÇÃO DO JOGO ONLINE**

## **RESUMO**

A presente dissertação tem por objeto a análise ao atual paradigma que envolve o Direito Tributário, face às recentes e inovadoras evoluções tecnológicas no âmbito da prestação de serviços por via digital. Para tal, em muito contribuiu a crescente utilização de redes abertas para potencializar os casos de injustiça social em Portugal, em grande parte devido à crise financeira e desenvolvimento dos mecanismos tecnológicos, pelo seu impacto e contributo para a criação de espaços favoráveis à fraude fiscal será aqui analisado.

O setor do Jogo Online em Portugal, apesar de se conhecer da sua existência e fluxo de capitais que tem vindo a registar, e adotando as recomendações da União Europeia e as iniciativas de alguns Estados-membros, só a 29 de abril de 2015 se efetivou a aprovação do quadro normativo que visa a regulação da atividade.

Como iremos estudar ao longo desta dissertação, as alterações e inovações legislativas, aplicadas no âmbito do jogo online, visam adaptar o nosso ordenamento jurídico a esta nova realidade, o que passará pela análise da tricotomia Direito da União Europeia, Administração Pública e Consumidor, ou, por outras palavras, jurisprudência europeia, adequabilidade da política nacional ao setor do jogo e, finalmente, proteção e controlo do consumidor no seio desta atividade.





# **THE NEW CHALLENGES OF TAX LAW – IN PARTICULAR, THE TAXATION OF ONLINE GAMBLING**

## **ABSTRACT**

The present Master thesis has as main purpose the analysis of the tax law current paradigm, essentially taking into account the recent and innovative technological evolution in the field of service delivery through the digital system. The emergent use of open networks has a crucial role in the increase utilization of the electronic trade. During the last years in Portugal, cases of social injustice, mainly due to the financial crisis and to the development of technological mechanisms, have increased dramatically. These mechanisms, which highly contribute to the development of favorable spaces for tax fraud, will be further analyzed.

In Portugal, the online gambling industry, despite knowing of its existence and capital flow that has been experiencing, and adopting the recommendations of the European Union and the initiatives of some Member States, only in the April 29th, 2015, was approved its regulatory framework.

As observable throughout this thesis, the changes and legislative advances applied to the online gambling sector, aims to adapt our legal framework to this new reality. Our study will include the analysis of the trichotomy European Union Law, Public Administration and Consumer, or in other words, European case law, suitability of the national policy for the gambling industry and consumer protection within this activity.



## ÍNDICE

Introdução.....	15
-----------------	----

### PARTE I – REGIME JURÍDICO DO JOGO E APOSTAS ONLINE

#### Capítulo I – Comércio Eletrónico e Tributação Internacional

1. Breve Enquadramento Histórico.....	21
2. A Nova Realidade Tributária.....	23
2.1. A Concorrência Fiscal Prejudicial.....	24
2.2. A Tributação do Comércio Eletrónico.....	26
2.2.1. Introdução.....	26
2.2.2. Princípios Orientadores.....	28
2.2.3. Conceito de Comércio Eletrónico.....	29
2.2.4. Elementos Estruturantes da Transação.....	32
2.2.5. Modalidades de Comércio Eletrónico.....	34
2.2.5.1. Critério Subjetivo – o tipo de intervenientes envolvidos nas operações eletrónicas.....	34
2.2.5.2. Critério Sistemático – o tipo de aplicação utilizada.....	35
2.2.5.3. Critério Formal – comércio eletrónico online e offline.....	35
2.2.6. Comparação com o Comércio Tradicional.....	36
2.2.7. A Dinâmica da Localização Geográfica.....	40
2.2.8. Benefícios Fiscais por conta da Utilização do Comércio Eletrónico e das Novas Tecnologias.....	43
2.2.9. Fraquezas e Ameaças dos Agentes Económicos.....	44
3. As Particularidades do Jogo Online.....	45

#### Capítulo II – A Jurisprudência Europeia em Matéria de Jogo Online

1. O Mercado do Jogo Online nos Estados-membros.....	49
2. A Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia e do Tribunal da EFTA.....	51
2.1. A Organização de Jogos de Fortuna e Azar como uma Atividade Económica.....	52
2.2. Restrições à Livre Prestação de Serviços e Liberdade de Estabelecimento.....	52

2.3. Restrições à Atividade do Jogo em Defesa do Interesse Público.....	55
3. O Caso Liga Portuguesa de Futebol Profissional contra Bwin.....	57
3.1. Jurisprudência Aplicada.....	58
3.1.1. Acórdão Läärä.....	59
3.1.2. Acórdão Anomar.....	60
3.2. Fundamentação do Acórdão.....	61
3.3. Considerações Finais.....	64

### **Capítulo III – A Prestação de Serviços de Jogo Através da Internet**

1. Especificidades do Jogo Online.....	67
2. O Reconhecimento Mútuo de Licenças entre Estados-membros.....	68
3. Critério Geral para Aferir da Proporcionalidade das Restrições Aplicáveis.....	70
3.1. A Proibição dos Jogos de Fortuna e Azar.....	70
3.2. O Sistema Monopolista.....	70
3.3. Controlo por parte do Estado.....	71
3.4. Da Proteção do Consumidor.....	72
3.5. O Leque de Políticas Nacionais em Matéria de Jogo.....	57
3.6. A Estratégia de Mercado do Titular do Monopólio.....	73
3.7. A Política dos Estados-membros no Âmbito do Jogo.....	77
4. O Sistema de Licenças.....	78
4.1. Conceito de Licença.....	78
4.2. Os Princípios da Transparência, Igualdade e Legalidade.....	80
4.3. Licença Exclusiva para Entidades Sem Fins Lucrativos.....	81
4.4. Limite ao Número Máximo de Licenças.....	82
4.5. Restrições à Publicidade por Operadoras Estabelecidas noutro Estado-membro.....	83
4.6. A Proporcionalidade dos Requisitos Exigidos às Operadoras.....	83
4.6.1. A Obrigatoriedade de Estabelecimento Permanente.....	83
4.6.2. A Forma Comercial das Operadoras.....	85
5. Proteção dos Consumidores e Cidadãos em Geral.....	85
5.1. Da Oferta Segura e Regulada.....	86
5.2. Identificação Eletrónica.....	87
5.3. Menores e Grupos Vulneráveis.....	87

6. Da Publicidade.....	88
6.1. Conceito de Publicidade.....	88
6.2. Atividade Publicitária e os seus Sujeitos.....	89
6.3. Princípios Reguladores da Atividade Publicitária.....	91
6.3.1. Princípio da Licidade.....	92
6.3.2. Princípio da Identificabilidade.....	92
6.3.3. Princípio da Veracidade.....	92
6.3.4. Princípio do Respeito pelos Direitos do Consumidor.....	93
6.4. Restrições ao Conteúdo e Objeto da Publicidade.....	93
6.5. Autodisciplina na Atividade Publicitária.....	94
6.6. A Relevância Jurídica da Publicidade na Formação dos Contratos de Consumo.....	94
6.7. Publicidade Responsável.....	95

#### **Capítulo IV – Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online**

1. A Promoção do Jogo em Portugal.....	97
1.1. Introdução.....	97
1.2. Enquadramento Histórico.....	98
1.3. O Sistema Norte-americano.....	102
1.3.1. Rendimentos do Jogo.....	102
1.3.2. Dedução das Perdas.....	103
1.4. O Sistema do Reino Unido.....	104
2. O Decreto-Lei n.º 66/2015: O Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.....	105
2.1. A Opção pelo Sistema de Licenças.....	109
2.2. Condições para Atribuição de Licença.....	110
2.3. A Entidade Reguladora.....	111
2.3.1. Proteção da Informação Recolhida.....	112
2.3.2. Cooperação entre a Operadora e a Entidade de Controlo, Inspeção e Regulação.....	112
3. Os Tributos Sobre o Jogo Online.....	113
3.1. Conceito de Imposto.....	113
3.1.1. Algumas Finalidades do Imposto.....	119
3.1.2. Contribuições, Tarifas e Receitas Parafiscais.....	120

3.1.3. O Princípio da Capacidade Contributiva.....	123
3.1.4. O Princípio da Igualdade Fiscal.....	124
3.2. Regime Fiscal e Afetação de Receitas.....	127
3.2.1. Lucro Contabilístico.....	127
3.2.2. Proveitos e Ganhos; Custos e Perdas.....	128
3.3. Imposto Especial Sobre o Jogo Online.....	129
3.3.1. Princípios da Contabilidade.....	129
3.3.2. Obrigação de Imposto.....	130
3.3.2. Natureza da Prestação.....	133

## **PARTE II – A PERSPETIVA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**

### **Capítulo I – A Cooperação entre Administrações**

1. Introdução.....	137
2. Assistência na Troca de Informações.....	145
2.1. As Convenções contra a Dupla Tributação.....	146
2.2. Regime Aplicado na União Europeia.....	148
3. Cooperação para Notificação e Execução de Créditos Tributários Estrangeiros.....	149
4. Cooperação entre Administrações no do Desenvolvimento do Mercado do Jogo.....	150
4.1. A Entidade Reguladora.....	151
4.1.1. Função e Competência das Entidades Reguladoras.....	151
4.1.2. Acordos entre Administrações.....	152
4.2. Cooperação Administrativa Internacional.....	152
4.2.1. Os Acordos de Cooperação Existentes.....	153
4.2.2. Âmbito da Cooperação.....	154
4.2.3. Instrumentos Relativos à Cooperação Administrativa.....	155
4.2.4. Cooperação com Estados Terceiros.....	156
5. Os Problemas para as Administrações Tributárias.....	158

### **Capítulo II – Os Mecanismos para Controlo dos Rendimentos Provenientes do Jogo Online**

1. O Procedimento de Inspeção Tributária.....	161
---	-----

2. O Acesso a Informações Bancárias.....	165
2.1. O Sigilo Bancário.....	165
2.2. Dever de Fundamentação da Decisão de Derrogação do Sigilo Bancário.....	166
2.3. Processo Especial de Derrogação do Dever de Sigilo Bancário.....	168
2.3.1. Admissibilidade do Acesso a Informações e Documentos Bancários.....	168
2.3.2. Informação Bancária Relativa a Entidades com uma Relação de Domínio com o Contribuinte.....	170
2.3.3. Documentação Bancária Relativa a Pessoas com uma Relação Especial com o Contribuinte.....	171
2.4. O Controlo de Contas Bancárias.....	172
3. O Procedimento de Avaliação Indireta.....	175
4. As Medidas para Aplicação e Execução das Normas.....	176
4.1. Medidas Preventivas da Eficácia da Lei.....	177
4.1.1. Informação sobre as Ofertas de Mercado Regulado.....	177
4.1.2. Compreender o Comportamento dos Consumidores.....	177
4.1.3. Condutas Comerciais Responsáveis.....	177
4.1.4. Obrigações e Controlo no Procedimento de Licenciamento.....	178
4.2. Mecanismos Sancionatórios.....	179
4.2.1. Bloqueio do Acesso a <i>Websites</i> .....	180
4.2.2. Bloqueio de Transações entre Jogadores e Operadoras.....	182
4.2.3. Outros Mecanismos.....	184

### **Capítulo III – Fraude e Evasão Fiscal**

1. O Direito Tributário e o Impacto da Globalização.....	187
1.1. O Desajustamento dos Sistemas Fiscais.....	188
1.2. Combate à Fraude e Evasão Fiscal.....	188
1.3. Intervenção do Estado na Luta Antifraude.....	190
2. Os Conceitos de Fraude e Evasão Fiscal.....	190
2.1. Introdução.....	190
2.2. Origem e Formação no Contexto Social.....	193
2.3. Tipos de Fraude Fiscal.....	194
3. Situações Especiais no Combate à Evasão Fiscal.....	196

3.1. Os Preços Transferência.....	196
3.2. Pagamento e Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado: As regras dos artigos 65.º e 66.º do CIRC.....	197
3.3. Outras Situações Especiais.....	199
4. Fraude Fiscal Qualificada.....	202
5. O Crime de Branqueamento de Capitais.....	203
<b>Conclusões.....</b>	<b>207</b>
<b>Índice Bibliográfico.....</b>	<b>211</b>
<b>Índice Jurisprudencial.....</b>	<b>215</b>



## **ABREVIATURAS UTILIZADAS**

Ac – Acórdão

ADT – Android Development Tools

AGI – Adjusted Gross Income

AMT – Alternative Minimum Tax

ASAE – Autoridade de Segurança Alimentar e Económica

AT – Administração Tributária e Aduaneira

ATI – Acordo sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal

B2A – *Business to Administration* – Comércio eletrónico entre a Administração Pública e empresas

B2B – *Business to Business* – Comércio eletrónico entre empresas

B2C – *Business to Consumer* – Comércio eletrónico entre empresas e consumidores

CC – Código Civil Português

CEDH – Convenção Europeia dos Direitos do Homem

CDT – Convenções para Evitar a Dupla Tributação

CIS – Código do Imposto de Selo

CP – Código Penal

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPP – Código de Processo Penal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

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

DGCI – Direção-Geral dos Impostos

DGITA – Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros

DIBIC – Divisão de Inspeção a Bancos e outras Instituições de Crédito

DIEF – Divisão de Inspeção e Empresas não Financeiras

EASA – European Advertising Standards Alliance

EEA – European Economic Area

EFTA – Associação Europeia de Livre Comércio

GATT – Acordo Geral sobre as Tarifas e o Comércio  
ICAP – Instituto Civil de Autodisciplina da Publicidade  
ICC – International Chamber of Commerce  
I&D – Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e ao Desenvolvimento  
IEJO – Imposto Especial Sobre o Jogo Online  
IMI – Internal Market Information System  
IPTV – Internet Protocol Television  
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas  
IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares  
IS – Imposto do Selo  
ISSO – Information System Security Officer  
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado  
LGT – Lei Geral Tributária  
MCC – Merchant Category Code  
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico  
PNAIT – Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária  
PSD – Diretiva sobre o Pagamento de Serviços  
RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária  
RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias  
RGICSF – Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras  
RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias  
RJO – Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online  
STA – Supremo Tribunal Administrativo  
STJ – Supremo Tribunal de Justiça  
TC – Tribunal Constitucional  
TEDH – Tribunal Europeu dos Direitos Humanos  
TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia  
TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia  
UE – União Europeia  
VIES – VAT Information Exchange System

## **INTRODUÇÃO**

Os jogos online comportam uma atividade que foi objeto recente de regulamentação em Portugal, apesar de, nos termos da Lei do Jogo<sup>1)</sup>, o direito de exploração de jogos de fortuna ou azar continuar a ser exclusivo do Estado, apenas podendo ser exercido através de uma concessão (mediante contrato administrativo ou licença).

Assim, era necessário um quadro normativo que acautelasse a tributação dos rendimentos gerados pelo jogo e apostas online, pois estávamos a ignorar uma realidade que tem vindo a ganhar grandes dimensões nos últimos anos.

As novas tecnologias de informação, bem como a crescente utilização de redes abertas, têm vindo a contribuir para um aumento da utilização do comércio eletrónico, sendo de prever que, nos próximos anos, grande parte do comércio mundial se faça por via eletrónica.

Só porque até aqui as regras funcionaram, não significa que não surja um panorama que as coloque em causa. Nos sistemas fiscais, as regras funcionam até ao momento em que a realidade social e económica se modifica, a um ponto tal que as metodologias de criação das regras já não são idóneas, o que sucede, nomeadamente, entre o comércio eletrónico e as tradicionais regras do Direito Internacional Fiscal.

Neste sentido, o XIX Governo Constitucional assumiu como prioritário o combate à economia informal e à fraude e evasão fiscal, procurando desta forma assegurar um ambiente favorável ao desenvolvimento económico, social e cultural.

Desta feita, foi criado um quadro jurídico que regula, de forma abrangente e sistematizada, as várias modalidades de exploração de jogos e apostas, que não se encontravam reguladas, designadamente via Internet, aproveitando para adequar o quadro legal existente às melhores práticas europeias.

As alterações a aplicar são determinantes no combate ao jogo ilegal, propiciador de condutas fraudulentas e, em grande medida, associadas a atividades de branqueamento de capitais. Deste modo, um dos grandes objetivos passa pela redução das desigualdades sociais através de uma equilibrada distribuição das receitas do jogo, de modo a compensar os custos sociais que lhe são inerentes.

Até à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril, o diploma base que regulava a exploração e prática dos jogos de fortuna ou azar em Portugal remonta a 1989 – DL

---

<sup>1</sup> Vide DL n.º 114/2011, de 30 de novembro.

n.º 422/89, de 2 de dezembro -, e apresenta um âmbito de aplicação limitado à exploração do jogo de base territorial. No que respeita ao enquadramento legal vigente, podemos referir, adicionalmente, o DL n.º 31/2011, de 4 de março, o qual se aplica exclusivamente à regulação do exercício da atividade de exploração do jogo do bingo, bem como o DL n.º 268/92, de 28 de novembro, que veio estabelecer o regime de exploração das apostas mútuas hípicas, que, todavia, não chegou a ter uma aplicação efetiva, designadamente, devido às características do seu quadro regulatório e concursal.

Ora, ao longo dos últimos 25 anos, a exploração e prática do jogo sofreu, inevitavelmente, e tal como outras atividades económicas, grandes modificações, sendo que o quadro normativo que a rege não acompanhou esta evolução. Além disso, não só a própria exploração e prática do jogo sofreu alterações, muitas delas decorrentes do desenvolvimento tecnológico dos sistemas de equipamentos de jogo, como surgiram, ainda, novas formas de atividade que não se encontram abrangidas por aquela regulamentação, que assumiram nos últimos anos uma preponderância crescente e incontornável: os jogos praticados à distância, através de suportes eletrónicos, informáticos, telemáticos e interativos (o jogo online).

Dada a proliferação da exploração ilegal de vários tipos de jogo, assume, pois, especial acuidade a regulação do jogo online em Portugal. Ora, e na medida em que se trata de uma realidade que estava, na sua totalidade, fora do quadro normativo em vigor, impôs-se produzir a sua regulamentação, promovendo a legalidade dos operadores e a proteção dos consumidores que atualmente se movem num mercado ilegal, com um elevado grau de risco, e com consequências nefastas para o Estado e ordem pública.

Para assegurar uma aplicação eficaz deste novo quadro regulatório do jogo em Portugal, torna-se necessário conferir, a par das competências de controlo e inspeção, um eficaz arsenal regulatório à entidade pública incumbida da fiscalização do jogo, neste caso o Instituto do Turismo de Portugal, I.P., através do seu Serviço de Inspeção de Jogos, dotando-a de mecanismos que lhe permitam prosseguir as suas funções e atuar eficazmente em face dos desafios que este novo mercado comporta.

Neste sentido, podemos ainda apontar a existência de valores morais, religiosos ou culturais que podem entrar em conflito com determinados tipos de jogo, ou até mesmo contra a sua prática, valores estes que diferem de Estado-membro para Estado-membro. Para além disso, a atividade de jogo encontra-se muitas vezes associada a um alto risco de fraude ou manipulação

dos resultados desportivos, bem como comporta um potencial espaço para a prática de branqueamento de capitais.

O facto da indústria do jogo, quer de base territorial, quer online, contribuir de forma significativa para aumentar as receitas estaduais, leva a que os governos criem monopólios em vários campos deste setor, utilizando os valores arrecadados para diversas finalidades. Ora, apesar de, na base da regulação do mercado do jogo, podermos encontrar toda uma variedade de objetivos de interesse público, mormente a proteção dos jogadores, na verdade, as grandes motivações centram-se em questões orçamentais.

O modelo de exploração do jogo em Portugal carecia, pois, de ser repensado e, tratando-se de uma atividade reservada ao Estado, esse exercício teria de envolver, desde logo, uma alteração do quadro normativo existente, que se adapte aos desenvolvimentos e à evolução verificada nos últimos anos.

Perante o cenário aqui descrito, a presente dissertação, numa primeira parte, começa por abordar o Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online, descrevendo as recentes e problemáticas realidades tributárias, como a concorrência prejudicial, o comércio eletrónico e o mercado jogo online. Este último setor, sendo o tema aqui em foco, será por nós explorado nos capítulos seguintes, onde iremos analisar a regulação do mercado do jogo a nível europeu, com a respetiva jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia neste âmbito, a qual, maioritariamente, se centra na abordagem ao critério da livre prestação de serviços e, por isso, optamos por dissecar esta questão em capítulo autónomo. Por fim, a primeira parte termina com uma contextualização do quadro normativo do jogo em Portugal, com especial relevo para o Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril, que aprovou o Regime Jurídico do Jogo e Apostas Online

Por seu turno, na segunda parte, iremos atender à perspetiva da Administração, quando confrontada com este novo conjunto de desafios tributários. Em primeiro lugar, serão relevados os mecanismos atinentes à cooperação administrativa, sendo que, dada a temática que aqui nos propomos, iremos centrar a nossa análise na cooperação entre Entidades Reguladoras. Depois, e em segundo lugar, serão escrutinados os mecanismos ao alcance da Administração para proceder ao controlo dos rendimentos gerados pelo setor do jogo online, desde os tradicionais procedimentos de inspeção tributária e acesso a informações bancárias para o apuramento de factos desconhecidos/ou não declarados, como ainda pelas formas de monitorização e sancionamento, que têm vindo a ser criadas para fazer face às dificuldades deste novo campo social e económico. Finalmente, no último capítulo iremos desenvolver a temática da fraude e

evasão fiscal, na medida em que, com a aprovação do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online, é clara a posição do Estado no combate a este tipo de criminalidade.

**PARTE I**

**O REGIME JURÍDICO DO JOGO E APOSTAS ONLINE**





## **CAPÍTULO I**

### **COMÉRCIO ELETRÓNICO E TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL**

O mercado do setor do Jogo Online configura uma troca de bens e serviços, sempre dependentes, a final, de um determinado resultado. Como veremos, a emissão de Licença, nos termos do Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril, afigura-se como a autorização administrativa para explorar aquela atividade, sendo que no presente capítulo, para além da análise aos novos desafios internos e externos do Direito Tributário, iremos abordar o conceito de Comércio Eletrónico como transação de bens e serviços e de que forma podemos integrar no seu âmbito, enquanto forma de comercializar, o Jogo Online.

#### **1. Breve Enquadramento Histórico**

Historicamente, podemos enunciar, desde já, dois tipos de sistemas económicos distintos: (i) o sistema capitalista e (ii) o sistema socialista.

(i) O primeiro, caracterizado pela propriedade privada dos fatores de produção, rege-se pelas forças de mercado, apresentando-se estruturado, no século XIX, por industriais e banqueiros.

A crise de 1929, e os problemas económicos e sociais por ela provocados, levaram a que o economista JOHN KEYNES colocasse em crise, nos anos 30, a tese de que o sistema capitalista se podia autorregular. O Autor defendia o intervencionismo estatal, devendo o Estado intervir na economia, regulamentando a relação entre o consumo e o investimento, de maneira a minorar os efeitos das crises cíclicas e a resolver o problema do desemprego. No sistema capitalista as crises financeiras e sociais são frequentes, provocando falências, aumento do desemprego e inflação. Desta forma, a crescente intervenção do Estado na economia permitiu uma amenização dos efeitos destas crises.

Em relação ao segundo sistema (socialista ou de economia centralizada), as questões são resolvidas por um órgão central de planeamento, predominando a propriedade pública dos fatores de produção, englobando os bens de capital, terra, prédios, bancos, etc.

No capitalismo, o planeamento e a centralização são consequência da ação do Estado e dos monopólios, enquanto do lado socialista se acentua a tendência de recorrer a determinados mecanismos, próprios da economia de mercado, fomentando a concorrência entre as empresas de propriedade estadual.

Na primeira metade do século XIX, os liberais defendiam a economia de mercado de comércio internacional e a redução do Estado à sua expressão mínima, limitando-se este a assegurar as condições para o desenvolvimento da economia privada. Já na segunda metade do século, eles passaram a exigir que o Estado garantisse a proteção do mercado interno, face à concorrência internacional.

O século passado conduziu as sociedades europeias liberais para a guerra. A crise de 1929 abalou a confiança no mercado e, como reação aos excessos do liberalismo, emergiram regimes totalitários em nome da defesa dos interesses coletivos. No final dos anos 70, o liberalismo volta a ganhar força, apelando-se à liberdade de comércio internacional, em nome da globalização, com o objetivo de tornar os países mais atrativos, quer para investidores nacionais e estrangeiros.

Atualmente, podemos afirmar, ainda que com alguma trivialidade, que a maior parte dos países contemporâneos são estados fiscais.

Num Estado fiscal, «as necessidades financeiras são, essencialmente, cobertas por impostos, facilmente se compreendendo que este tipo de estado tem sido (e é) a regra do estado moderno».<sup>(2)</sup> Contudo, a realidade económica atual consubstancia necessariamente um estado financeiro, cujas necessidades materiais são colmatadas pelos pagamentos obtidos, que ele administra e aplica.

Segundo JOSEPH SCHUMPETER, «*não se deve identificar o Estado fiscal como um estado liberal, uma vez que aquele, no entendimento que temos, conheceu duas modalidades ou dois tipos ao longo da sua evolução*».<sup>(3)</sup>

Neste contexto, podemos distinguir entre o estado fiscal liberal, centrado na preocupação de neutralidade económica e social, e o estado social, socialmente conformador. Enquanto o

---

<sup>2</sup> NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal*, Reimpressão da 7ª Edição de 2012, Coimbra, Almedina, 2014, p. 192.

<sup>3</sup> SCHUMPETER, Joseph, *Capitalismo, Socialismo e Democracia*, 1961, 121.

primeiro assenta na tributação necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do estado, o segundo, movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem por base uma tributação alargada.

No entendimento de CASALTA NABAIS, «*a estadualidade fiscal significa uma separação fundamental entre o estado e economia, com a sua conseqüente sustentação financeira, através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. Só esta separação permite que o estado e a economia atuem segundo critérios próprios ou autónomos*».<sup>(4)</sup>

No século XIX começaram a verificar-se infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras de natureza administrativa e criminal, sendo que o próprio Código Penal de 1886 contemplava crimes aduaneiros (o descaminho, contrabando de mercadorias, atos fraudulentos destinados a evitar o pagamento de impostos alfandegários, falsificação de cunhos e selos, etc.).

A conjuntura económica de um país é outro fator que condiciona e fomenta a prática desta situação, verificando-se um sentimento quase unânime e socialmente penalizador de admiração dos cidadãos, quando tem conhecimento que alguém conseguiu “iludir” a Administração Tributária e Aduaneira com sucesso, sentimento este que se encontra enraizado no espírito de muitos cidadãos.

Na opinião de ALEXANDRE PEREIRA, é evidente que «*o contribuinte pode reagir através da fuga a impostos que lhe suscitam uma reação psicológica especialmente adversa, designadamente por serem percecionados como especialmente injustos*».<sup>(5)</sup>

O sentimento de incumprimento por parte dos contribuintes é provocado pelo despesismo dos gastos públicos sem rigor e mal utilizados, o que pode incutir um espírito de não pagamento de impostos, na medida em que sentem que a Administração Pública é uma máquina nem sempre justa e com falhas a vários níveis.

## **2. A Nova Realidade Tributária**

O Estado fiscal tem vindo a confrontar-se com um leque alargado de questões problemáticas, em particular os duros desafios para determinar a tributação de determinados rendimentos, sem perspectivas de serem solucionadas. Na verdade, por um lado temos aqueles que se configuram como desafios internos, constituindo assunto de cada Estado e, por outro,

<sup>4</sup> NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal*, Reimpressão da 7ª Edição de 2012, Coimbra, Almedina, 2014, p. 196.

<sup>5</sup> Cfr PEREIRA, Alexandre, *Comércio eletrónico na sociedade de informação: da segurança à técnica*, 2ª edição, Almedina, 2009, p. 14.

temos os que se afiguram como desafios externos, estando relacionados com os atuais fenómenos de internacionalização, integração e globalização económicas.

Nos primeiros, podemos, desde já, identificar os fenómenos da extrafiscalidade, da “privatização” da administração dos impostos, do crescente declínio do poder fiscal parlamentar e da necessidade de harmonização entre o imposto sobre o rendimento e as contribuições para a segurança social.

A extrafiscalidade significa que os impostos desempenham também funções ditas não fiscais, ou seja, funções que têm na sua base preocupações distintas da arrecadação de receita. Assim, e seguindo CASALTA NABAIS, «*a compreensão constitucional adequada do imposto no estado fiscal social passa por uma divisão entre impostos fiscais – prioritariamente orientados, a nível dos objetivos ou dos efeitos, para a obtenção de receitas – e impostos extrafiscais – prioritariamente orientados, a nível de objetivos ou dos efeitos, para a prossecução de interesses públicos secundários finais*».<sup>6)</sup>

Por seu turno, nos segundos, somos confrontados com a exigência de uma maior dinâmica política fiscal externa, em consequência da internacionalização das situações tributárias, com a integração fiscal europeia, que impõe uma homogeneidade fiscal para limitação da soberania fiscal dos Estados-membros, bem como com a necessidade de um mínimo de consenso a nível mundial, com vista a limitar e combater as consequências fiscais nefastas da globalização económica.

Ora, entre estes últimos problemas apontados encontramos a concorrência fiscal internacional prejudicial e a tributação do comércio eletrónico, os quais, justamente, levantam a problemática do surgimento de um direito fiscal supranacional (senão mesmo regional ou universal).

## **2.1 A Concorrência Fiscal Prejudicial**

Em relação à concorrência fiscal prejudicial tem de relevar-se, desde já, que, durante um período considerável, a concorrência fiscal internacional foi tida pela maioria da doutrina como benéfica, sendo que, para tal, em muito contribuiu o modelo elaborado por CHARLES TIBÉOUT em 1956.<sup>7)</sup>

---

<sup>6</sup> Cfr. NABAIS, Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 3.<sup>a</sup> Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2012, p. 247.

<sup>7</sup> Cfr. TIBÉOUT, Charles, *A pure theory of local expenditures*, in *Journal of Political Economy*, Vol. 64, 1956, p. 416.

Segundo o Autor, a concorrência entre sistemas fiscais, tendo em conta o espaço de movimentação dos fatores de produção, conduz a resultados eficientes, isto porque aos diferentes níveis de fiscalidade correspondem, obrigatoriamente, distintos níveis de fornecimento de bens e serviços públicos financiados pelos graus de fiscalidade. Deste modo, as pessoas e as empresas seriam livres de se fixar e/ou estabelecer nos territórios em que conseguissem maximizar a relação entre a receita fiscal e a despesa pública correspondente às suas preferências.

Estas ideias, defendidas efusivamente no quadro da ideologia neoliberal por diversos autores, que viam nelas um suporte adequado para fazer face ao aumento da eficiência da despesa pública e para a limitação da sua dimensão, não tardaram a ser alvo de críticas acentuadas.

Foi neste contexto que se teceram críticas ao modelo de CHARLES TIBÉOUT. Primeiro, por se tratar de um modelo que, colocando de parte a função redistributiva dos impostos, parte do princípio que as pessoas e as empresas obtenham benefícios da atividade do Estado iguais aos impostos pagos. Em segundo lugar, o modelo tende para um equilíbrio de *subtributação*, na medida em que os Estados, preocupados com as possibilidades de investimento externo, são forçados a determinar níveis de despesa e de imposto abaixo do que seria desejável. Finalmente, o modelo ignora por completo as variações de mobilidade dos fatores de produção, o que culmina, sobretudo, na deslocação do capital para o trabalho.

Neste sentido, facilmente se compreende que, atualmente, a concorrência fiscal seja considerada prejudicial. Logo, não admira que constitua um foco de problemas que preocupa a generalidade dos países, nomeadamente os mais industrializados e desenvolvidos, e tenha originado várias tomadas de posição a nível internacional, sobretudo em sede da OCDE e da União Europeia. Por tal razão, os organismos especificamente encarregados das matérias fiscais – o Comité dos Assuntos Fiscais na OCDE e a XXI Direção Geral na União Europeia – têm vindo a acompanhar evolução dessa problemática.

O Código de Conduta da União Europeia, no domínio das empresas, visa regular o impacto das diferentes práticas de taxas de imposto, benefícios e incentivos concedidos de forma distinta pelos vários ordenamentos jurídicos, apresentando um conjunto de medidas fiscais aos Estados-membros, consideradas potencialmente prejudiciais.

Também a OCDE enaltece a necessidade de contrariar a concorrência fiscal prejudicial, procurando atingir um acordo com os países infratores, tendo em vista remover as medidas causadoras das distorções concorrenciais.<sup>(8)</sup>

Todo este cenário traduziu-se, em sede da OCDE, na aprovação em 1998 do Relatório «Concorrência fiscal prejudicial: um problema mundial» e, em sede da União Europeia, na redação do aludido Código de Conduta relativo à fiscalidade das empresas.

Muito embora os resultados alcançados, até ao momento, estejam longe daqueles que seriam expectáveis e que o crescimento exponencial da referida concorrência reclama, certo é que as medidas que têm vindo a ser adotadas têm um importante significado. Na verdade, elas são o culminar de toda uma disciplina internacional, e tendencialmente global, que visa atenuar os efeitos nefastos provocados pelos regimes fiscais claramente mais favoráveis, quer se tratem de regimes fiscais preferenciais, quer de zonas de tributação privilegiada. Esta distinção, ao contrário do que se poderia pensar, não assenta num menor ou maior grau de favorecimento desses regimes, mas sim no facto de os mesmos serem regimes dos Estados-membros da OCDE ou regimes de Estados não membros desta Organização.<sup>(9)</sup>

## **2.2. A Tributação do Comércio Eletrónico**

### **2.2.1. Introdução**

A tributação do comércio eletrónico afigura-se como um dos principais problemas desta nova realidade comercial, em crescimento exponencial e vertiginoso.

Na realidade, esta problemática tem estado no centro de discussão da comunidade internacional, o que motivou a elaboração de um relatório destinado a estabelecer as condições gerais da tributação do comércio eletrónico, apresentado pelo Comité de Assuntos Fiscais da OCDE, na conferência interministerial de 8 de outubro de 1998, em Ottawa<sup>(10)</sup>, bem como a diretiva sobre a tributação do comércio eletrónico da União Europeia.<sup>(11)</sup>

Este relatório da OCDE conclui, em síntese e *inter alia*, que (i) os princípios reguladores do comércio convencional devem aplicar-se ao comércio eletrónico, sendo que (ii) podem ser

---

<sup>8</sup> OCDE “Project on harmful tax practices: The 2004 progress report”, p. 4.

<sup>9</sup> Cfr. SANTOS, Carlos, *A posição portuguesa face à regulação da concorrência fiscal*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, 406, abril-junho de 2002, p. 155 e ss, bem como o Preâmbulo da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, que contém a lista dos países, territórios e regiões com regimes fiscais claramente mais favoráveis.

<sup>10</sup> Dedicada ao tema “A Borderless World – Realising the Potential of Electronic Commerce”.

<sup>11</sup> Diretiva 2000/31/CE do Parlamento e do Conselho, de 8 de Junho de 2000, relativa a certos aspetos legais dos serviços da sociedade de informação, em especial do comércio eletrónico, no mercado interno.

aplicados a partir das normas fiscais existentes, não obstante (iii) os processos da sua aplicação pressuporem um diálogo intenso e, para além disso, (iv) as tecnologias em que assenta o comércio eletrónico oferecem todo um conjunto de possibilidades para melhorar os serviços junto do contribuinte.

A este respeito, temos de relevar a ideia de que os princípios que regulam o comércio tradicional se devem aplicar, em igual modo e medida, ao comércio eletrónico.<sup>(12)</sup>

Por sua vez, a Diretiva 2002/3/CE do Conselho sobre a Tributação do Comércio Eletrónico da União Europeia, com o objetivo de melhorar o funcionamento e regulação do IVA no mercado interno, alterou o quadro da tributação da prestação de serviços, tal como decorre das disposições da Sexta Diretiva.<sup>(13)</sup>

Ora, a tributação com base na Sexta Diretiva assentava, então, em duas regras. A primeira, proibia a tributação incidente sobre os fornecimentos de serviços a consumidores estabelecidos na União Europeia por empresas estabelecidas em países terceiros. A segunda, por seu turno, implicava que os fornecimentos de serviços a países terceiros, por operadores estabelecidos na União Europeia, fossem objeto de tributação no Estado-membro onde o prestador se encontre estabelecido, em respeito pela regra do lugar da execução material dos serviços.

A Diretiva 2002/3/CE alterou profundamente estas regras, pois que a prestação de serviços por via eletrónica passou a considerar-se localizada e, deste modo, sujeita a tributação, no lugar onde o adquirente tem a sede da sua atividade económica, um estabelecimento estável, o domicílio ou a sua residência habitual. Não obstante, mais significativas foram as alterações atinentes à prestação de serviços eletrónicos, por empresas estabelecidas fora da União Europeia a adquirentes nesta estabelecidas, cuja solução diverge, consoante se trate de adquirentes particulares ou empresas. No caso de se tratar de serviços adquiridos por empresas estabelecidas na União, e aplicando-se o sistema de autoliquidação (*reverse charge*), cabe ao adquirente dos bens ou serviços o pagamento do imposto, sem direito a dedução. Porém, caso se trate de adquirentes particulares e residentes na União, os fornecedores estabelecidos em países terceiros terão de registar-se e cumprir as obrigações correspondentes no respetivo Estado-membro da União Europeia.

---

<sup>12</sup> Trata-se dos princípios (a) da neutralidade - entre estas duas modalidades de atividade comercial, (b) da eficiência - minimizando os custos administrativos relativos à liquidação e cobrança, (c) da certeza e simplicidade, já que as normas fiscais devem ser claras e simples de compreender de modo a que os contribuintes saibam a que ater-se, (d) da eficácia e equidade, pois a tributação deve proporcionar uma receita normal e na data desejada, minimizando a evasão e a fraude fiscais e (e) da flexibilidade, sendo que os sistemas de tributação devem ser flexíveis e dinâmicos de modo a acompanhar o ritmo dos desenvolvimentos tecnológicos e comerciais – Cfr. PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio eletrónico – Desvendar mitos e construir realidades*, Teses de Doutoramento, Lisboa, Almedina, 2011, p. 96

<sup>13</sup> V.g. Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977.

Não obstante, esta Diretiva levanta problemas, sobretudo ao nível da tributação dos serviços adquiridos por particulares estabelecidos na União a empresas de terceiros países. Isto, porque a Diretiva faculta às empresas estabelecidas fora da União Europeia a possibilidade de escolher o Estado-membro onde querem fazer o registo e cumprir com as respetivas obrigações fiscais.

Dito isto, podemos concluir que a tributação do comércio eletrónico coloca diversos problemas em sede da tributação do rendimento e do consumo. No primeiro, levantam-se questões relacionadas, sobretudo, com a crise dos conceitos tradicionais de contornos concretos, como os de “residência” e de “estabelecimento estável”, bem como em relação às regras tradicionais sobre o tratamento fiscal a dar aos preços das transferências. Quanto à tributação do consumo, os problemas centram-se, fundamentalmente, em determinar a localização das operações sujeitas a IVA na Internet e à exequibilidade das atuais e eventuais novas regras, perspetivadas, tanto do ponto de vista dos seus destinatários, como do ponto de vista das administrações tributárias.

### **2.2.2. Princípios Orientadores**

Antes de atendermos à atratividade fiscal do comércio eletrónico, e ao vasto leque de possibilidades de fraude e evasão fiscais, devemos proceder a um breve enquadramento do comércio eletrónico e as características que o revestem.

Neste sentido, o Conselho Europeu adotou três princípios fundamentais, em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, nas transações eletrónicas em linha, como medida dirigida a evitar situações de dupla tributação ou de não tributação involuntária e assegurar a segurança técnica e certeza jurídica por parte das empresas e dos consumidores.

Ora, em primeiro lugar, o princípio da mera adaptação ou da suficiência das figuras tributárias existentes estatui que não devem ser previstos impostos novos ou suplementares ao comércio eletrónico, mas antes adaptar os regimes existentes por forma a serem aplicados a esta nova forma de comercialização.

Um segundo, designado por princípio da recondução das entregas de produtos por via eletrónica à categoria de prestações de serviços, afasta a criação da categoria de *bens virtuais*, qualificando tais transações como entregas de bens para efeitos de imposto sobre o consumo.<sup>(14)</sup>

---

<sup>14</sup> V.g. artigos 5º e 6º da Sexta Diretiva - 77/388/CEE - do Conselho, de 17 de Maio de 1977.



Finalmente, o Conselho Europeu adotou o princípio da tributação no local de consumo, consagrando que apenas as prestações de serviços consumidas na Europa deverão ali ser tributadas.

### 2.2.3. Conceito de Comércio Eletrónico

Na busca da construção de uma definição para comércio eletrónico, a OCDE<sup>(15)</sup> identifica as diferenças entre as várias definições apresentadas, as quais surgem da diferente integração de três elementos tecnológicos, a saber: (1) atividades/transações, (2) aplicações e (3) rede de comunicações eletrónicas (*communication network*). Na aplicação destes três elementos, conforme os interesses que estiverem em causa, a extensão da sua integração e a articulação entre eles diverge, alterando o alcance da definição de comércio eletrónico.

No relatório do referido grupo de trabalho, podemos encontrar a ideia de que uma definição de comércio eletrónico é algo, necessariamente, dinâmico e ajustável aos objetivos de medição desta realidade, ou seja, faz-se coincidir a definição de comércio eletrónico com a necessidade de o medir estatisticamente. Em conformidade, a OCDE defende que, para identificar as definições de comércio eletrónico, devemos, primeiramente, responder a três perguntas:<sup>(16)</sup>

- O que se quer medir?
- Porque se quer medir?
- O que pode ser medido?

Em 2005, num relatório daquele grupo de trabalho, a definição de comércio eletrónico apresentada veio implementar o conceito de transações eletrónicas, fazendo-se referência a uma definição mais restrita ou lata, conforme estejamos perante operações eletrónicas desenvolvidas na Internet ou através de outros meios eletrónicos.

Um primeiro tipo de aproximação, que poderemos considerar como a que apresenta o conceito mais extenso, engloba no âmbito de comércio eletrónico qualquer transação comercial feita por via eletrónica. Podemos apontar, como exemplo desta tomada de posição, a definição apresentada por ALEXANDRE PEREIRA, onde o comércio eletrónico surge como a «*negociação realizada por via eletrónica, isto é, através do processamento e transmissão eletrónica de dados, incluindo texto, som e imagem*»<sup>(17)</sup>, capaz de abranger toda uma panóplia extensa de atividades,

<sup>15</sup> OCDE *Working Party on indicators for the information society*, p. 9.

<sup>16</sup> Cfr. PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio eletrónico – Desvendar mitos e construir realidades*, Teses de Doutoramento, Lisboa, Almedina, 2011, p. 135.

<sup>17</sup> Cfr. PEREIRA, Alexandre, *Comércio eletrónico na sociedade de informação: da segurança à técnica*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 14.

desde o comércio de bens e serviços, às transferências financeiras eletrônicas, leilões comerciais, contratos públicos e serviços de pós-venda.

Em termos de posição oficial a nível nacional, podemos aqui enquadrar a definição apresentada no Documento Orientador da Iniciativa Nacional para o Comércio Eletrónico.<sup>(18)</sup> Segundo este, o comércio eletrónico é entendido «como todas as formas de transações comerciais que envolvam quer organizações, quer indivíduos e que são baseadas no processamento e transmissão de dados por via eletrónica, incluindo texto, som e imagem». Esta primeira via de aproximação poderá ser tida como ponto de partida, delimitando as operações em questão e distinguindo-as do comércio tradicional.

Por outro lado, estudos australianos<sup>(19)</sup> centraram a sua análise e definição do conceito do comércio eletrónico, na ideia de que estamos perante comércio eletrónico caso exista um contrato de compra e venda de bens e serviços pela Internet. Trata-se de uma segunda visão possível, mas geradora, contudo, de um conceito excessivamente restritivo, já que apenas abrange o contrato de compra e venda, olvidando que o comércio eletrónico poderá existir para lá da Internet. Além disso, não se aproxima nem atenta às restantes etapas envolvidas numa transação eletrónica. De acordo com os elementos apresentados pela OCDE, esta opção limitaria a extensão das atividades/transações tidas em consideração, pois apenas o comércio a retalho (atividade empresarial que consiste na venda de bens e serviços aos consumidores para uso pessoal e familiar) estaria admitido, assim como teria somente a Internet como a aplicação envolvida.

Deste modo, exige-se uma terceira via, que aposte numa maior focagem à realidade. DALE PINTO defende que seja integrado, no conceito de comércio eletrónico, a venda e entrega de bens e serviços que envolvam a produção e distribuição através de redes abertas como a Internet.<sup>(20)</sup> Esta terceira abordagem ao conceito do comércio eletrónico parece ser a mais realista e completa, afigurando-se, contudo, ser necessário desenvolvê-la de modo a não a tornar demasiado rígida. A aplicação desta terceira via deve ser feita com recurso ao quadro apresentado pela Autoridade Nacional de Comunicações (ANACOM), que defende uma definição de comércio eletrónico o mais clara e exaustiva possível, sendo que, para tal, recorre aos dados fornecidos pela *International Data Corporation* e pelo Eurostat. Segundo a primeira entidade, o comércio eletrónico é «*todo o processo pelo qual uma encomenda é colocada ou aceite através da Internet, ou qualquer outro meio eletrónico, representando, conseqüentemente, um compromisso de futura transferência de*

---

<sup>18</sup> Resolução do Conselho de Ministros, n.º 94/99 de 25 de Agosto.

<sup>19</sup> *Australian Taxation Office*, vol. 1, 1997, p. 2.

<sup>20</sup> Cfr. PINTO, Dale, *E-commerce and Source-Based Income Taxation*, Doctoral Series – Academic Council, Amsterdam, 2003, p. 2.

*fundos em troca de produtos ou serviços*». Em relação à configuração dada pelo Eurostat, o comércio eletrónico assume-se como “a transação de bens e serviços entre computadores mediados por redes informáticas, onde o pagamento ou entrega dos produtos transacionados não terá de ser, necessariamente, feito através dessas redes”.<sup>(21)</sup> Das definições apresentadas pela ANACOM, ressalta uma conclusão fundamental que permite a aproximação ao núcleo do conceito de comércio eletrónico, na medida em que a característica deste tipo de comércio assenta no facto de o compromisso comercial ser efetuado por via eletrónica.

Do ponto de vista do consumidor, e observando as várias etapas do comércio eletrónico envolvido, podemos identificar-se seis fases: (1) recolha de informação, (2) contacto, (3) negociação, (4) compromisso, (5) pagamento e (6) entrega.

Por um lado, caso não haja a utilização de meios eletrónicos, estamos perante o tradicional modo de comerciar, onde o consumidor, normalmente, se desloca fisicamente ao local, de modo a adquirir o bem ou o serviço pretendido e que lhe é oferecido.

Todavia, caso exista recurso a meios eletrónicos, seja em maior ou menor grau, em qualquer uma das três primeiras fases do processo comercial, estaremos perante aquilo a que podemos designar de comércio assistido eletronicamente, onde as novas tecnologias são utilizadas como impulsionadoras do processo comercial, o que acaba por aproximar o vendedor do consumidor, maximizando as potencialidades do mercado.

Finalmente, se além das três primeiras fases, o compromisso negocial for igualmente assumido por via eletrónica, então estaremos perante o comércio eletrónico.

Podemos apontar, como grande fator de distinção entre o comércio eletrónico e o comércio assistido eletronicamente, a forma como a informação é trocada e processada pelos intervenientes, uma vez que é utilizada uma rede digital ou um qualquer outro canal eletrónico. De relevar, ainda, que o pagamento eletrónico e a entrega eletrónica não são requisitos essenciais para se estar perante o comércio eletrónico. Apesar das transações operadas por mecanismos eletrónicos comporem uma determinada cadeia de produção (tal como no comércio tradicional), apresentam, todavia, a especificidade da virtualidade, da comunicação intangível e, em muitos casos, da ausência de utilização de canais físicos de distribuição.

Uma vez que o comércio internacional se baseia, cada vez mais, em transações envolvendo bens e serviços intangíveis, incorpóreos e que não necessitam dos canais de distribuição tradicionais para chegarem ao seu destino, as transações eletrónicas têm assumido

---

<sup>21</sup> ANACOM – *O Comércio eletrónico em Portugal – o quadro legal e o negócio*, p. 15.

uma crescente importância no quadro mundial. Neste contexto, as transações realizadas num sistema de novas tecnologias envolvem uma rede própria, construída de forma a ser utilizada livremente e derrubando as barreiras de espaço, anteriormente tidas como obstáculos para as operações comerciais tradicionais. Ao utilizar o comércio eletrónico estamos a recorrer a uma nova forma de comercializar, assente na liberdade dos sistemas, na intangibilidade, na ausência de “fiscalidade”, na digitalização e na virtualidade. Assim, o comércio eletrónico deve ser definido como uma (nova) forma de transacionar, comerciando com base em redes virtuais de oferta e procura. No que toca à transmissão de bens e serviços, de igual modo, essa transmissão pode estar associada à rede virtual, porém, tal não deverá ser assumido como elemento essencial para se determinar se estamos perante comércio eletrónico.<sup>(22)</sup>

#### **2.2.4. Elementos Estruturantes da Transação**

Algumas indústrias e áreas desta atividade, como os serviços financeiros ou as telecomunicações, requerem a determinação das regras específicas. O mesmo sucede no fenómeno das transações eletrónicas, que implicam um enorme esforço de reflexão, atento os diversos interesses em causa e o facto de não se tratar de uma área específica da vida económica, mas sim de um novo meio de comercialização que abrange conteúdos díspares.

Neste sentido, alguns elementos marcam sempre presença em qualquer transação comercial, seja qual for o meio através do qual ele se efetua – algo a que poderíamos designar por elementos estruturantes da transação, como são o (a) espaço, (b) objeto, (c) sujeitos e (d) tempo. No comércio eletrónico, estes conceitos sofrem alterações significativas no conteúdo que tradicionalmente lhes está associado.

##### **a) Espaço**

O espaço, como localização geográfica, tem sido entendido como uma barreira para a entrada nos mercados internacionais. Na realidade, uma empresa que, antes, procurasse clientes num outro país tinha de despender esforços e recursos mais avultados, acrescidos de custos exorbitantes derivados da própria transação.

No campo do comércio eletrónico, assume particular relevância a noção de *estabelecimento estável*, uma vez que, se toda a atividade é efetuada por meios virtuais, teremos de averiguar se e quais atividades são necessárias para se verificar a sua existência.

---

<sup>22</sup> Ver diferenciação entre comércio eletrónico direto e indireto, ponto 2.2.5.3. do presente capítulo.

De acordo com a Jurisprudência do TJUE<sup>(23)</sup>, o conceito de estabelecimento é indissociável da prossecução efetiva de uma atividade económica. Através de um estabelecimento fixo por um período indefinido, quando num dado território apenas existam máquinas ou equipamentos ligados a uma atividade, não podemos afirmar a existência de um *estabelecimento estável*. Isto, porque o termo em causa implica a presença de meios técnicos e humanos, determinando-se a localização do estabelecimento a partir destes.

Assim, parece não poder considerar-se a presença e manutenção de um servidor (ou conjunto de servidores) como um estabelecimento estável, enquanto não forem suficientes para assegurar um completo ciclo negocial.

## **b) Objeto**

A natureza global desta nova forma de comercialização repercute-se ainda no leque de potenciais objetos, passíveis de serem transacionados eletronicamente. Na verdade, estas transações podem ter por objeto serviços (v.g. de informação, financeiros, jurídicos), produtos (v.g. bens de consumo), atividades tradicionais (v.g. cuidados de saúde, educação) ou novas atividades (v.g. áreas comerciais *virtuais*).

Neste contexto, a União Europeia repudia a autonomização do conceito de *bens virtuais*, antes considerando a transmissão eletrónica de bens como uma prestação de serviços, já que, embora os bens corpóreos e os virtuais possam ter a mesma utilidade económica, não são bens idênticos e, por isso, não beneficiam de um tratamento fiscal idêntico.<sup>(24)</sup>

## **c) Sujeitos**

Numa transação eletrónica não existe qualquer contacto ou conhecimento personalizado entre os sujeitos participantes.

Esta confidencialidade das partes acarreta dois tipos de obstáculos. Por um lado, a troca de informações entre os operadores económicos e os clientes é de uma complexidade tal que dificulta, não só a determinação do lugar de tributação, como também o cumprimento das obrigações fiscais, nomeadamente quanto aos documentos que devem ser elaborados e apresentados pelo sujeito passivo do imposto (faturas e declarações fiscais). Por outro lado, alguns operadores económicos poderão utilizar o anonimato dos consumidores e o pagamento por meios

<sup>23</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito processo n.º C-168/84 (Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt) de 4 de julho de 1985.

<sup>24</sup> Cfr. ALEXANDRE, Mário, “Aspetos Fiscais do IVA relacionados com o Comércio Eletrónico on-line”, in Boletim da APECA, n.º 82/1998, p. 42.

digitais, como forma de iludir o cumprimento das suas obrigações fiscais, resultando na erosão das matérias coletáveis nos Estados-membros em causa.

#### **d) Tempo**

Ao contrário do que acontece no comércio tradicional, através da Internet, o tempo de conclusão do ato negocial é mais reduzido. Consequentemente, a necessidade de informação tem um carácter mais urgente e, caso não se assegurem os mecanismos de troca de informações em tempo útil, toda a previsão e regulamentação legal se afigura inútil.

### **2.2.5. Modalidades de Comércio Eletrónico**

#### **2.2.5.1. Critério Subjetivo – o tipo de intervenientes envolvidos nas operações eletrónicas**

Segundo este critério, o comércio eletrónico classifica-se atendendo aos intervenientes envolvidos na transação eletrónica. Neste contexto, podemos apontar o comércio eletrónico (i) entre empresas, (ii) entre empresas e consumidores, (iii) entre consumidores e (iv) entre empresas e a Administração Pública.<sup>(25)</sup>

Em primeiro lugar, (i) o comércio eletrónico entre empresas, apelidado de *Business-to-Business* (B2B) é aquele que, tal como o próprio nome indica, decorre entre empresas, correspondendo, pelos dados fornecidos pela ANACOM, a 90% do comércio eletrónico português, concentrando-se em áreas como o *e-marketplaces* (mercados digitais), o *e-procurements* (plataformas de suporte ao aprovisionamento) e o *e-distributions* (distribuição eletrónica).

Podemos associar a este tipo de comércio eletrónico relações preestabelecidas, formais e duradouras, que envolvem quantidades avultadas de capital.

No que refere ao (ii) comércio eletrónico estabelecido entre empresas e consumidores – *Business to Consumers* (B2C) –, podemos afirmar que este se insere na secção de venda a retalho do comércio eletrónico, sendo que, em comparação com o comércio tradicional, é caracterizado por uma maior informação, conforto, personalização e rapidez, tidos como os elementos base para o seu crescimento e implementação no mercado comercial global. Está associado, em regra, às transações ocasionais com diminuto valor económico, devendo constituir grande tónica para os envolvidos neste tipo de comércio eletrónico a personalização e a diferenciação. Trata-se de um tipo de comércio eletrónico que começa a assumir um lugar de destaque no quotidiano dos

---

<sup>25</sup> Cfr. LAUDON, Kenneth e TRAYER, Carol, *E-commerce, Business, Technology, Society*, 10.ª Ed., 2014, p. 19.

consumidores, esperando-se um crescimento exponencial com o decorrer do tempo, em que as novas tecnologias, os seus benefícios, assim como a adaptação a esta nova realidade, intensificam a sua interiorização no espaço comercial do consumidor individual.

De igual modo, (iii) na esfera do comércio eletrónico, existe aquele que se processa entre consumidores: o *Consumer-to-Consumer* (C2C). Este abrange as transações eletrónicas efetuadas entre consumidores, e depende, em grande medida, de os agentes económicos empresariais oferecerem o espaço eletrónico para que as transações entre consumidores possam acontecer. Neste contexto, uns dos exemplos mais conhecidos que podemos apontar são os leilões virtuais e espaços virtuais semelhantes, como o *eBay*, onde, além de existir o típico comércio eletrónico B2C, a troca e venda de bens entre consumidores é extremamente facilitada, criando espaços no mundo virtual semelhantes aos “classificados” nos meios de comunicação. (iv) Além das relações enunciadas, surgem ainda as relações comerciais com entidades públicas, ou seja, o comércio eletrónico entre as empresas e a própria Administração Pública – *Business-to-Administration* (B2A).<sup>(26)</sup> Trata-se de um tipo de comércio que começa a ocupar um lugar de destaque no plano governativo.<sup>(27)</sup>

#### **2.2.5.2. Critério Sistemático – o tipo de aplicação utilizado**

Quando nos referimos ao tipo de aplicação utilizado, podemos distinguir entre comércio tradicional e comércio eletrónico via Internet. No primeiro, o comércio virtual realiza-se através da utilização de outras aplicações que não a Internet, a qual está reservada ao segundo tipo.

Contrariamente ao que podemos pensar, na evolução do comércio eletrónico, a Internet não foi o primeiro *veículo* dinamizador do comércio eletrónico, pois outras aplicações existiram e continuam a existir, capazes de desenvolver e projetar esta forma de comerciar.

#### **2.2.5.3. Critério Formal – comércio eletrónico online e offline**

O comércio eletrónico direto ou online caracteriza-se pelas transações comerciais eletrónicas, baseadas na transmissão de bens ou serviços por via digital. Além do compromisso negocial ser efetuado por via eletrónica, a entrega/distribuição é, também ela, feita pelos canais de distribuição virtuais, uma vez que os bens ou os serviços podem assumir a forma eletrónica (digital).

---

<sup>26</sup> Cfr. PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio eletrónico – Desvendar mitos e construir realidades*, Teses de Doutoramento, Lisboa, Almedina, 2011, p.145.

<sup>27</sup> Estão aqui incluídas as transações eletrónicas online que ocorram entre o setor empresarial e o setor público.

Com esta forma de comércio eletrónico abdica-se de um suporte físico, na medida em que o espaço para adquirir, transmitir e receber os bens ou serviços transacionados é exclusivamente digital e eletrónico. Assim, e sendo a forma do bem ou do serviço eletrónica, não se recorre, no seio da troca comercial, a qualquer elemento físico para a sua concretização. Os bens transacionados terão sempre um suporte digital (por exemplo, a aquisição de *software* ou de música com descarga automática para o computador do comprador), assim como os serviços prestados (veja-se o exemplo de serviços bancários prestados pelos canais seguros da rede). Neste sentido, o comércio eletrónico online representa um novo canal para os bens e serviços transmitidos dos produtores para os consumidores.<sup>(28)</sup>

Ao contrário do comércio eletrónico direto, que não requer a forma física tradicional de comércio, o comércio eletrónico indireto ou offline apresenta uma natureza híbrida, pois utiliza as novas tecnologias para facilitar a procura e aquisição de bens e serviços, os quais são posteriormente entregues ou prestados pelos canais comerciais tradicionais. Temos, então, uma utilização dos meios tradicionais de entrega, embora com recurso às novas tecnologias para efeitos de apresentação publicitária e formulação dos pedidos, podendo assemelhar-se, à primeira vista, à venda por catálogo de bens móveis corpóreos.

Por utilizar os meios clássicos de distribuição, podíamos pensar que não divergiria muito do comércio tradicional, na medida em que não se enquadra no conceito de comércio eletrónico. Todavia, tal não é aceitável, pois o comércio eletrónico indireto constitui um tipo de comércio eletrónico autónomo, não devendo ser afastado apenas porque se socorre dos meios tradicionais para entregar os bens ou prestar os serviços, que resultaram do compromisso eletronicamente firmado. Mesmo que os canais de distribuição sejam os tradicionais, não podemos negar a sua inclusão nesta nova forma de comerciar, pois somente a finalização da transação ocorre através dos mesmos canais que o comércio tradicional, sendo que o restante processo se encontra imiscuído na virtualidade.<sup>(29)</sup>

### **2.2.6. Comparação com o Comércio Tradicional**

O comércio, como parte da vida social, tem vindo a experimentar modificações, que geraram novas formas de efetuar trocas de bens e serviços.

---

<sup>28</sup> Cfr. PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio eletrónico – Desvendar mitos e construir realidades*, Teses de Doutoramento, Lisboa, Almedina, 2011, p. 149.

<sup>29</sup> Aliás, a definição do Eurostat, apresentada pela ANACOM, suporta este entendimento, segundo a qual não releva para a qualificação de uma operação, como uma operação de comércio eletrónico, o facto de o método de distribuição do bem ou serviço ser o canal de distribuição do comércio tradicional, mas antes, como conclui a entidade reguladora portuguesa, releva o facto de o compromisso negocial ser feito por via eletrónica.



Atualmente, o nível de sofisticação na forma de comerciar é muitíssimo elevado e a introdução de novas tecnologias, em especial da Internet e de todo o universo envolvente, trouxe o surgimento de um novo tipo de comércio: o comércio eletrónico. Este afasta-se das bases tradicionais do comércio que se conhecia, estabelecendo novos parâmetros na forma de comerciar.

Como características nucleares do comércio eletrónico podemos apontar (1) a desmaterialização, (2) desintermediação, (3) o anonimato e (4) a extrema mobilidade.

### **(1) Desmaterialização**

Trata-se de uma consequência natural da digitalização e intangibilidade do comércio eletrónico, bem como da reduzida necessidade de um suporte físico.

A digitalização proporciona a possibilidade de efetuar uma transmissão integrada da informação por via eletrónica, permitindo a ocorrência de transações eletrónicas. Para além disso, comporta o caráter intangível do comércio eletrónico, uma vez que tudo se passa no universo digital, em nada semelhante ao mundo físico e palpável.

Com a utilização da Internet e do próprio mercado de comércio eletrónico, os elementos geográficos assumem uma crescente irrelevância. Não existe a preocupação com a localização dos intervenientes (em regra, desconhecida), na medida em que tal é irrelevante para a efetivação da transação eletrónica. As novas tecnologias, que envolvem o comércio eletrónico, proporcionam uma desnecessidade de deslocamento físico do negócio para se efetivar a transação comercial.

Esta afirmação surge ainda mais reforçada quando estamos perante uma transação de bens e serviços digitalizados, pois, neste caso, a transmissão do bem ou a prestação do serviço é feita de forma totalmente intangível, de modo incorpóreo, não sendo necessário recorrer aos circuitos tradicionais de distribuição e prestação.

Com exceção do comércio eletrónico indireto, que ainda se reveste de alguma “fiscalidade” e tangibilidade no processo – pois utiliza os canais tradicionais de transmissão de bens e serviços para os fazer chegar aos consumidores –, o comércio eletrónico direto surge com um espectro comercial, essencialmente intangível, não sendo possível observar, avaliar e controlar com a mesma exatidão que na malha comercial tradicional.

## (2) Desintermediação

Configurando-se como uma forma de comerciar desmaterializada, onde a intangibilidade é pilar fundamental e a presença física surge como elemento irrelevante para a concretização da operação, compreende-se o aparecimento de um processo de desintermediação dos intermediários tradicionais no comércio eletrónico.

O comércio eletrónico, ao contrário da generalidade do comércio tradicional, permite um contacto direto entre a fonte dos bens/serviços e o seu recetor, o que potencia o desaparecimento dos múltiplos intermediários existentes (e necessário) na cadeia comercial tradicional.

Neste contexto, podemos apontar como possível resultado o afastamento de intermediários com papel relevante no comércio tradicional, provocado pelo facto de as novas tecnologias permitirem ao produtor/vendedor agregar, nas suas funções, aquelas que são normalmente deixadas para os intermediários, o que oferece vantagens competitivas essenciais aos negócios digitais.<sup>(30)</sup>

Todavia, mesmo que este processo de desintermediação dos intermediários tradicionais seja uma característica essencial, geralmente associada a esta nova realidade tecnológica, não podemos olvidar o facto de o comércio eletrónico, pela sua natureza tecnológica e forma de funcionamento, gerar um novo fenómeno: a reformulação do papel de alguns intermediários tradicionais e o aparecimento de novos intermediários – os intermediários tecnológicos ou *cybermediaries*.<sup>(31)</sup>

Pelas próprias características do comércio eletrónico e das tecnologias a ele associadas, aos intermediários passa a estar adstrito um importante papel de confiança e atuação no mercado. Não obstante, defende-se, de igual modo, a necessidade de reformular a sua atuação, conferindo-lhe dinamismo e adaptabilidade às novas tecnologias e necessidades digitais. Ainda assim, esta reformulação comporta vantagens, assentes no facto de as funções dos intermediários trazerem benefícios para os produtores, como a criação e disseminação de informação do produto e serviço, a capacidade de influenciar as compras, a promoção de informação para o cliente, a criação de espaço de destaque para o produto ou serviço, a redução do risco de exposição do produtor e do consumidor, bem como a redução dos custos de distribuição através de economias de escala. Ao

---

<sup>30</sup> Cfr. WIGAND, Rolf; ROBERT, Benjamin, “Electronic commerce: effects on electronic markets”, in *Journal of Computer-Mediated Communication*, 1995.

<sup>31</sup> Cfr. PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio eletrónico – Desvendar mitos e construir realidades*, Teses de Doutoramento, Lisboa, Almedina, 2011, p. 158.

intermediário caberia, ainda, a possibilidade de atuar como apaziguador dos interesses conflitantes entre o consumidor e o produtor.

Um dos casos de reformulação dos intermediários tradicionais, surge com as instituições financeiras, responsáveis pelos sistemas de pagamento que sustentam o comércio eletrónico. Estas entidades financeiras, que medeiam as transferências financeiras nas transações eletrónicas, surgem com um papel reforçado, na medida em que a facilidade e a segurança dos sistemas de pagamentos eletrónicos assumem extrema importância no desenvolvimento do comércio eletrónico. As instituições financeiras tradicionais renovam-se e criam espaço para a proliferação de novas entidades, sectorialmente especializadas, aumentando a oferta de serviços disponíveis e a garantia de segurança e confidencialidade dos dados financeiros envolvidos na transação do comércio eletrónico. Neste contexto, devemos ainda relevar que, a par da renovada importância das instituições financeiras e a necessidade de utilizar canais de distribuição físicos (no comércio eletrónico indireto), foi criado um novo espaço para os negócios do transporte.

### **(3) Anonimato**

Da desmaterialização, no sentido *supra* indicado, e da ausência de presença física no local da transação, resulta o desconhecimento da identidade concreta das partes envolvidas. Se não é necessário que as partes se encontrem fisicamente para que seja alcançada uma transação, os ditos intermediários tradicionais, entre produtor e consumidor final, podem não existir e, mesmo que continuem a existir, reformulam a sua presença ao ponto de, também eles, não conhecerem as respetivas identidades, explicando-se assim o anonimato, inerente a esta forma de comercializar.

O anonimato surge, ainda, como consequência da impossibilidade de controlar a globalidade da Internet, bem como se auxilia no processo de encriptação, dado esta técnica de codificação de dados permitir apenas a quem disponha de chave eletrónica, especificamente criada para o caso, o conhecimento da identidade e do conteúdo transmitido.

### **(4) Extrema mobilidade**

Como meio de comercialização imediato, ilimitado no tempo e no espaço e acessível a qualquer pessoa, não releva o ponto do globo em que se tenha a possibilidade de utilizar os mecanismos de acesso à rede: as possibilidades de vender e comprar, tudo e em qualquer parte do mundo, são infinitas. O comércio eletrónico permite a deslocalização das atividades, dos intervenientes e dos bens e serviços e, porque se caracteriza por uma extrema mobilidade, o

comercio eletrônico acelera e difunde as mudanças já em curso, assumindo um exponencial efeito de propagação, aumentando a interatividade da economia, bem como gera uma nova temporalidade, onde o tempo é reajustado, o que permite um aumento da velocidade dos ciclos de produção e a satisfação das necessidades dos consumidores.

As características do comércio eletrônico, tal como foram apresentadas, encontram-se em profunda relação com os atributos da Internet, e em oposição com as características do comercio tradicional.

Pelo contrário, o comércio tradicional apresenta-se como um tipo de comércio onde a fisicalidade é o traço dominante, relevando a localização geográfica, bem como a dependência extrema de intermediários, o que conduz ao conhecimento dos intervenientes das transações. Assente na presença física e geograficamente determinada, a atividade desenvolvida pelo comércio tradicional é tangível e de conhecimento facilitado.

Em oposição às já mencionadas para o comércio tradicional, as características do comércio eletrônico apontam para uma metodologia distinta. Contudo, a atual realidade comercial já não é tão linear. Apesar de o comércio tradicional e o comércio eletrônico apresentarem *modus operandi* distintos, centrados nas características específicas de cada um, uma das tendências que tem surgido no universo comercial passa pela incorporação de algumas tecnologias utilizadas pelo comércio eletrônico no comércio tradicional. Este modo tradicional de comerciar apreendeu as potencialidades do comércio pela via digital e compreendeu que, para aumentar a conveniência da atividade para o consumidor, de forma a aumentar o sucesso do negócio, teria de se modernizar e socorrer das tecnologias que potenciam o comércio eletrônico. Daqui resulta a conclusão da existência de uma tendencial preocupação do comércio a retalho em se aproximar do comércio eletrônico, relativamente aos benefícios oferecidos ao consumidor através das novas tecnologias.

### **2.2.7. A Dinâmica Localização Geográfica**

Devido à sua extrema mobilidade e proteção da identidade dos intervenientes, o comércio eletrônico permite o aproveitamento das lacunas produzidas pela legislação fiscal. Os elementos de conexão podem ser manipulados, de modo a situar a residência e a fonte no espaço geográfico fiscal mais apropriado. Recorrendo ao comércio eletrônico, o contribuinte é titular de um certo poder decisório quanto à sujeição a imposto e à quantia a ser tributada.<sup>[32]</sup>

---

<sup>32</sup> Cfr. PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio eletrônico – Desvendar mitos e construir realidades*, Teses de Doutoramento, Lisboa, Almedina, 2011, p. 181.

A residência do contribuinte pode ser realocada, ou até mesmo ser ele próprio a criar entraves ao conhecimento da sua verdadeira localização. Atualmente, as sociedades comerciais já não necessitam de apresentar uma verdadeira estrutura hierárquica, nem a sua administração carece, necessariamente, de reuniões presenciais entre os vários administradores. Estas podem ocorrer, alternadamente, em variados locais do globo, o que permite uma múltipla polarização das sociedades, não existindo, à partida, um local específico para situar respetiva residência ou direção efetiva. Deste modo, as regras tradicionais para a determinação da residência encontram-se ultrapassadas, sendo que o impacto das novas formas de gestão empresarial e dos novos modelos de negócios para a organização da empresa, permitem que o contribuinte não se envolva nas teias das regras sobre a residência. Como consequência da possibilidade de separação das várias funções empresariais em múltiplas parcelas, com poderes de autoadministração, localizadas em diferentes jurisdições fiscais, permite-se, igualmente, que as regras clássicas de determinação da residência não sejam aplicadas.<sup>(33)</sup>

O contribuinte, não se inserindo nos ditames para a determinação da residência, pode conseguir não ser, efetivamente, alvo de tributação no Estado da sua residência habitual. Aproveitando as regras de determinação da residência, ele pode utilizar a sua mobilidade e as técnicas da comunicação eletrónica, e, desse modo, mover a sua localização para onde fiscalmente mais lhe convém.

Um outro fator de aproveitamento por parte do contribuinte, para reduzir o imposto a suportar, passa pela utilização da figura do estabelecimento estável para dificultar a tributação na fonte. Em regra, o Estado da fonte do lucro apenas tem competência para tributar os rendimentos empresariais, produzidos no seu território por um não residente, se os mesmos foram imputáveis ao estabelecimento estável. Todavia, se inexistir ali um estabelecimento estável, o critério da fonte não estará apto a tributar por esta se considerar inexistente. Através do comércio eletrónico, o contribuinte tem a possibilidade de aproveitar o facto de as regras atuais não fazerem frente à realidade digital, evitando, assim, o pressuposto da tributação na fonte e a respetiva tributação. Neste contexto, podemos apontar várias formas ao dispor do contribuinte para conseguir escapar à obrigação de criar um estabelecimento estável, a saber:<sup>(34)</sup>

- a) Alteração constante da localização do seu servidor e da sua *webpage*;

<sup>33</sup> HINNEKENS, Luc, in "Technological and Commercial Background", in *International Tax Planning and Electronic Commerce*, 1999 p. 7.

<sup>34</sup> HINNEKENS, Luc, in "Technological and Commercial Background", in *International Tax Planning and Electronic Commerce*, 1999 p. 1

b) Não utilizar um servidor próprio, antes utilizando um servidor do ISP local que é o anfitrião da *webpage*;

c) Desempenho no seu próprio servidor de funções que apenas permitem uma atribuição mínima de lucros ao hipotético estabelecimento estável;

d) Restringir-se a atividades preparatórias e/ou funcionais no próprio servidor, deixando as funções essenciais – como a aceitação da encomenda, o seu processamento e o pagamento – para um *mirror server*, situado numa zona de tributação privilegiada ou numa zona de tributação privilegiada.

A partir desta visão, conseguimos compreender que o comércio eletrónico incentiva os empresários a não recorrerem à criação de sociedades subsidiárias, antes minimizando a sua presença no exterior que, mesmo que ocorra, camufla-se nos subterfúgios oferecidos pelas regras do estabelecimento estável. Este facto denota uma imediata distorção do princípio da neutralidade: a escolha dos meios de organização empresariais.

O contribuinte, além das regras de tributação na residência e na fonte, e com o auxílio do comércio eletrónico, tenta aproveitar-se das oportunidades concedidas pelas *intranets* para obstruir a aplicação das regras dos preços de transferência<sup>(95)</sup> e, assim, dificultar a atribuição de lucros, nomeadamente, pela integração que possibilita ou facilita, criando produtos cujos preços não são suscetíveis de comparação.

O conjunto destas ações tem como consequência a não sujeição a tributação ou, pelo menos, a diminuição do imposto a pagar. Através do comércio eletrónico e das novas tecnologias a ele associadas, o contribuinte, ao efetuar um planeamento fiscal, consegue, designadamente, melhorar o resultado pós-imposto e, portanto, a rentabilidade empresarial.

Este aproveitamento das regras tradicionais, por parte dos contribuintes, e com o auxílio do comércio eletrónico, foi igualmente identificada pela OCDE, assumindo-a como uma zona de risco para os Estados, demonstrando o forte potencial do comércio eletrónico para auxiliar o planeamento, ou mesmo a prática de evasão e fraude fiscais.

Os ADT (*Android Development Tools*) apresentam-se, também eles, associados ao comércio eletrónico como arena profícua na conquista de espaço para a fuga ao imposto. Por terem uma extrema mobilidade, os contribuintes acentuam a prática do *treaty shopping*, optando pelas jurisdições fiscais mais favoráveis. As diferenças, por vezes significativas, no conteúdo de

---

<sup>95</sup> Para um maior desenvolvimento, ver Parte II, Capítulo III, ponto 2.

ADT em alguns Estados, ou a ausência de ADT em determinados países, abre portas à estratégia fiscal. Com o comércio eletrónico, o contribuinte, aproveitando-se da atual configuração da fiscalidade internacional, diminui efetivamente o valor a tributar ou, até mesmo, conseguindo, inclusive, evitá-la.

### **2.2.8. Benefícios Fiscais por conta da Utilização do Comércio Eletrónico e das Novas Tecnologias**

A existência de benefícios fiscais pela utilização do comércio eletrónico e das novas tecnologias, bem como a forma como eles se encontram estruturados, não prejudica a tese de que os rendimentos gerados através do comércio eletrónico devem ser tributados. É imperioso que fique assente, desde já, que o comércio eletrónico necessita de ser efetivamente tributado, não havendo espaço para a não tributação desta forma de comerciar. Mesmo defendendo-se a sujeição, poderia cair-se na tentação de exigir um tratamento fiscal privilegiado, através de isenções fiscais, somente pelo facto de estarmos perante rendimentos provenientes de comércio eletrónico. A menção aos benefícios fiscais pretende, sim, alertar para a necessidade de a fiscalidade contribuir, dentro dos possíveis, para a criação de um espaço tecnológico adequado ao funcionamento, crescimento e desenvolvimento do comércio eletrónico.

Se temos, por um lado, o facto de a Internet surgir como um meio adequado, e cada vez mais importante, para a promoção e alcance de melhores performances económicas e sociais, por outro, o comércio eletrónico só funciona caso exista um contexto tecnológico evoluído, alargado e culturalmente aceite. É neste âmbito de favorecimento da criação, manutenção e desenvolvimento de um contexto tecnológico, do qual depende o bom funcionamento do comércio eletrónico, que o Estado pode e deve intervir. Por esta razão, a temática da regulação do espaço digital é tão nuclear, cabendo ao Estado o seu impulso e construção, mesmo que isso implique a defesa da autorregulação em certos domínios.

No âmbito do Direito Tributário, aquilo que se pode efetivamente fazer, como contributo para assegurar um espaço tecnológico vital, passará por atuar através de benefícios fiscais, em zonas que contribuam diretamente para esse objetivo. O Estado pode atuar fiscalmente, através de benefícios fiscais, garantindo e facilitando a construção técnica de um universo digital operacional, disponível para a maioria dos consumidores e empresários. Que benefícios fiscais podemos, então, enunciar?

Do prisma dos consumidores, temos o exemplo flagrante do favorecimento da aquisição de computadores e outros equipamentos informáticos, necessários para assegurar a ligação em rede e a utilização do comércio eletrónico.

Do ponto de vista dos empresários, poder-se-ia manter aquele benefício fiscal, acrescentando-se um forte sistema de incentivos fiscais à investigação e ao desenvolvimento (I&D). Privilegiando-se o I&D, para além de se dinamizar os setores industrial e comercial, também se irá permitir a criação de um espaço imprescindível ao comércio eletrónico. Por um lado, as empresas tecnológicas ganham incentivos para o seu percurso de inovação e de avanço tecnológico, o que certamente iria beneficiar a forma como o comércio eletrónico se desenvolverá. Por outro, as empresas produtoras de bens e serviços, presentes no comércio eletrónico, podem aumentar o seu espaço para a personalização do produto e do serviço, o que teria um profundo impacto positivo no universo comercial digital.

### **2.2.9. Fraquezas e Ameaças dos Agentes Económicos**

Como primeiro exemplo de um risco para os agentes económicos, podemos apontar a possibilidade de dupla tributação. Quando o contribuinte se aproveita do enquadramento legal de tributação internacional na residência, dificultando a sua localização, pode ser gerada uma dupla residência. Se os Estados envolvidos tomarem decisões unilaterais, quanto às regras de preferência (*tie-breaker rules*) e não terem ADT com os países em causa, pode o contribuinte ficar preso num emaranhado de jurisdições fiscalmente competentes. Neste caso, o contribuinte pode, eventualmente, ser prejudicado e, para obter a vantagem desejada, pode terá de assumir alguns riscos.

A possível transformação ou consideração das ações de planeamento fiscal, em causas de evasão fiscal, configura outro caso de risco para o contribuinte. Partindo de uma análise dos conceitos de planeamento e evasão fiscais verificamos que, em alguns casos, resulta ser muito ténue a diferença entre o planeamento e a evasão, dando azo, por isso, a uma separação turva das ações correspondentes a cada uma delas, o que fica agora agravado com a figura do planeamento fiscal abusivo. Se a fraude fiscal se diferencia intrinsecamente das outras duas figuras, por se tratar de uma violação ostensiva da lei, já que, na esfera do contribuinte, o pressuposto de tributação é criado, sendo, todavia, ocultado quanto à diferença entre a evasão e o planeamento fiscais, o que configura uma questão complexa). Em comum têm o facto de evitarem o pressuposto da tributação, mas a diferença assenta na existência ou não de um



contorno à lei: caso a resposta seja afirmativa, estamos perante uma atividade de evasão fiscal; caso a resposta seja negativa, configura-se uma situação de planeamento fiscal. Não obstante, na prática, a questão de saber se estamos perante evasão ou planeamento pode ser assaz difícil. No quadro do comércio eletrónico e das novas tecnologias, aquilo que, à partida, se apresenta como atividade lícita de planeamento, pode configurar-se, efetivamente, em evasão fiscal, com as consequências a ela inerentes.

Finalmente, podemos mencionar um terceiro risco: a (des)localização das atividades de comércio eletrónico para zonas de tributação privilegiada. Apesar de serem fiscalmente atrativos, estes ordenamentos jurídicos, atendendo às exigências tecnológicas do comércio eletrónico, podem apresentar obstáculos de grande relevo. Um grande problema prende-se com a qualidade e a segurança dos sistemas de pagamento oferecidos pelos bancos locais, pois nem sempre é garantido que os bancos e instituições financeiras das zonas de tributação privilegiada ofereçam toda a gama de serviços financeiros necessários, com a qualidade e segurança exigidas, quer pelo vendedor quer, e cada vez mais, pelo comprador. Se essa qualidade e segurança não se verificarem, não pode deixar de se notar que o recurso a outros ordenamentos jurídicos, contribuindo para o funcionamento dos sistemas de pagamento, pode permitir a existência de ligações favoráveis à criação de pressupostos de tributação, os quais se pretenderam evitar.

### **3. As Particularidades do Jogo Online**

No que diz respeito às apostas online, em Portugal, a sua promoção é reservada à Santa Casa da Misericórdia, *«incluindo o espaço radioelétrico, o espectro hertziano terrestre analógico e digital, a Internet, bem como quaisquer outras redes públicas de telecomunicações, nos termos dos diplomas que regulam cada um dos jogos e o Decreto-Lei n.º 322/91, de 26 de Agosto»*.<sup>[36]</sup>

O principal problema do universo das apostas online, prende-se com a dificuldade em identificar o apostador que retire rendimentos provenientes das apostas efetuadas, pois, pese embora a obrigatoriedade de registo por parte do apostador, a Administração Tributária poderá ter dificuldades em aceder a essa informação. Seria ainda necessário que as casas de apostas, muitas vezes sediadas em zonas de tributação privilegiada, prestassem aquelas informações à Administração Tributária. Neste contexto, uma outra problemática que podemos apontar, prende-se com o facto de não poder afirmar-se que um *sítio* da Internet se possa inserir no conceito de

---

\* V.g. artigo 2.º do DL n.º 282/2003.

estabelecimento estável. Deste modo, as empresas de jogo online que não possuam sede, direção efetiva ou estabelecimento estável, não estão sujeitos, por exemplo, a IRC. Além disso, em sede de IRS, as declarações não estão formatadas para este tipo de rendimentos e, mesmo que estivessem, o sujeito passivo poderia nem os declarar, pois a Administração Tributária não consegue aceder às informações acima referenciadas de modo direto (sem prejuízo, designadamente, de um procedimento de avaliação indireta, com fundamento em verificação de manifestações de fortuna). Por estas razões, a ausência de concretização de mecanismos necessários para que a tributação se efetive, e as dificuldades de fiscalização inerentes à natureza da atividade, torna praticamente impossível a tributação do jogo online em sede de IRS.

O TJUE concluiu, como adiante veremos, que as restrições dos Estados-membros às atividades de jogo não são contrárias às liberdades económicas fundamentais, desde que tenham por objetivo restringir o jogo de forma constante e sistemática para fins de proteção ao consumidor, de prevenção de fraude ou de criminalidade, de questões de saúde pública, e outros que possam integrar o conceito de ordem pública.

Voltando ao conceito de comércio eletrónico, como já referimos, ele insere-se num universo virtual, em que as transações operadas no ambiente eletrónico compõem uma complexa cadeia de produção, a qual envolve, maioritariamente, bens e serviços intangíveis e incorpóreos.

Do ponto de vista do consumidor, o processo comercial envolve as seguintes etapas: 1) Recolha de informação, 2) Contacto, 3) Negociação, 4) Compromisso, 5) Pagamento, 6) Entrega.

Atendendo, mais uma vez, ao confronto entre comércio eletrónico e comércio tradicional, temos que a forma como a informação é trocada e processada pelos intervenientes se revela distinta.

Ora, também o jogo e apostas online apresenta algumas diferenças no ciclo negocial. Por um lado, é na fase de recolha de informação que o Estado deve intervir, assegurando que o consumidor, em face a uma determinada operadora, fique informado se a mesma se encontra autorizada para a exploração da atividade, o que implica que esteja sob supervisão da entidade de regulação, controlo e inspeção. Todavia, ainda numa primeira fase, o consumidor irá aferir da popularidade, idoneidade e mecanismos de pagamento disponibilizados pela operadora.

Em relação à segunda fase – *contacto* –, ela mais não é do que o registo eletrónico efetuado pelo jogador, sendo que após a respetiva verificação dos elementos declarados, ele estará apto a iniciar jogar/apostar.

Contudo, verifica-se uma antecipação do pagamento, na medida em que o jogador só poderá “negociar” (quota da aposta ou valor de entrada) e “comprometer-se” (fecho da aposta ou inscrição no jogo) com a devida creditação do valor na conta e em que a entrega dos ganhos fica, naturalmente, dependente do resultado obtido, independentemente do tipo de jogo ou aposta em questão.



## **CAPÍTULO II**

### **A JURISPRUDÊNCIA EUROPEIA EM MATÉRIA DE JOGO ONLINE**

Os desenvolvimentos tecnológicos verificados desde o início do século motivaram reações estaduais um pouco por toda a Europa, sendo que o setor do Jogo Online não ficou excluído dessas alterações. Ora, naturalmente, o TJUE e o Tribunal da EFTA foram confrontados com um grande número de litígios, em consequência das revisões legislativas operadas naquele campo. Questões como a natureza económica da atividade do jogo e a proibição ou restrições à prestação do serviço foram remetidas àqueles órgãos, pelo que nos compete contextualizar e abordar as decisões por eles proferidas no âmbito do jogo e apostas online.

#### **1. O Mercado do Jogo Online nos Estados-membros**

Desde 2011 que um grande número de Estados-membros decidiu rever as suas políticas e legislação em relação ao jogo online.

Ora, o termo *jogo online* abrange toda uma série de diferentes tipos de serviços de jogo, sendo que, no conceito de *jogos da sorte*, se inserem as apostas hípcas, os jogos de casino, o bingo e a lotaria.

Podemos encontrar uma definição para *jogo e apostas* na Diretiva 2000/31/CE do Parlamento Europeu, de 8 de junho de 2000, em que se estabelece que «o jogo envolve a aposta de um jogo de fortuna ou azar, em troca de uma quantidade monetária», sendo que, com esta noção, se pretendeu afastar tais serviços da Diretiva do Comércio Eletrónico.<sup>(37)</sup> Todavia, mais tarde, tal definição sofreu algumas alterações, sendo que passou a abranger *toda e qualquer* forma de aposta num resultado em troco de um prémio monetário.<sup>(38)</sup>

Não obstante, os Estados-membros ainda não encontraram uma definição consensual para *jogo online*, mas concluíram que é obrigatória a inclusão, nesse conceito, de todas as formas

---

<sup>37</sup> Diretiva 2000/31/CE de 8 Junho de 2000.

<sup>38</sup> Diretiva 2006/123/CE de 12 de dezembro de 2006 e Diretiva 2010/13/CE de 10 de março de 2010.

de jogo e de comunicação eletrónica ou à distância, como a Internet, redes móveis ou a televisão digital.<sup>(39)</sup>

O setor do jogo sofreu um crescimento exponencial, quer ele seja territorial, quer online. Em 2011, esta atividade gerou receitas no valor de 84.9 biliões de euros, com um crescimento anual previsto na ordem dos 2.8%. Estima-se que, para o ano de 2015, o jogo online apresente resultados positivos no valor de 13 biliões de euros, o que representa 14.2% do valor geral do mercado de jogo.

Este aumento, que abrange não só o número de operadores a explorar a atividade, mas também a quantidade de consumidores, tem colocado os Estados em alvoroço, levando-os a conduzir vários estudos de mercado, numa tentativa de tentar compreender o que está na base de todo este fluxo de capitais.<sup>(40)</sup>

A operadora que oferece os serviços de jogo online não é, necessariamente, quem se encontra em contacto direto com o jogador. Isto, porque o operador da plataforma oferece um serviço B2B<sup>(41)</sup> à operadora do jogo, que lida diretamente com o consumidor, o que leva a que, não raras vezes, a plataforma esteja localizada e autorizada por um Estado-membro da União Europeia, ou num Estado signatário do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, diferente daquele em que se encontra a operadora de jogo.

Alguns Estados-membros optaram por proibir a atividade do jogo dentro do seu território, salvo autorização legal para prosseguir essa atividade. Esta política restritiva visa salvaguardar os interesses do consumidor, prevenir a fraude, o jogo ilegal e os vícios do jogo. Além disso, tem como objetivo assegurar que os ganhos derivados do mercado do jogo sejam canalizados para os serviços que prossigam finalidades de interesse público. Em determinados Estados-membros, é considerada prática abusiva participar num jogo de fortuna ou azar fornecido por uma operadora, que não se encontre autorizado pela respetiva entidade nacional onde o participante se encontra.

Para atingir os referidos objetivos, vários Estados-membros adotaram uma série de medidas. Em primeiro lugar, Estados-membros como a Alemanha ou a Holanda proibiram a oferta, total ou parcial, de jogos da sorte via Internet. Segundo, alguns ordenamentos jurídicos europeus, como era o caso de Portugal, criaram um regime monopolista no mercado do jogo online. Estes serviços são oferecidos por uma entidade do Estado ou por uma pessoa coletiva de direito privado com o direito exclusivo (em Portugal, a Santa Casa da Misericórdia). Por fim, nos últimos anos,

---

<sup>39</sup> Por tal razão, vários ordenamentos jurídicos preferem optar pelo termo “jogo à distância” em detrimento de “jogo online”.

<sup>40</sup> Tal como refere as conclusões dos trabalhos levados a cabo pela Comissão encarregue do jogo online no mercado interno, de 23 de outubro de 2012, p. 12.

<sup>41</sup> Vide Capítulo I, ponto 2.5.1.

verificou-se que um grande número de Países optaram por implementar um regime de licenças para a atividade do jogo online, autorizando a operadora a oferecer serviços no mercado interno desse Estado-membro (Dinamarca, Estónia, França, Itália e Espanha).

Em regra, as licenças não abrangem apenas o jogo online, mas sim todo o jogo à distância, o que inclui as aplicações para telemóvel, *tablets* e *Internet Protocol Television* (IPTV).

Apesar de a maioria dos Estados-membros emitirem licenças para serviços *business-to-consumer* (B2C), em alguns casos eles emitem, ainda, licenças B2B. As primeiras, abrangem as ofertas de diferentes tipos de jogo (lotaria, apostas, poker e jogos de casino) e a publicidade de serviços de jogo, ao passo que as segundas, as licenças B2B, autorizam a hospedagem e gestão de operadores de casas de apostas.

## **2. A Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia e do Tribunal da EFTA**

Desde os casos mais marcantes – *Schindler* (1994) e *Gambelli* (2003) –, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) julgou vinte casos sobre jogos de fortuna ou azar, no âmbito da livre prestação de serviços (*free movement of services*) e da liberdade de estabelecimento.

Essas decisões tiveram por base o artigo 267.º TFUE, sendo que o Tribunal forneceu os critérios a aplicar na interpretação dos artigos 49.º e 56.º TFUE, na área dos jogos da sorte.

Também o Tribunal da EFTA estabeleceu uma série de decisões em matéria de liberdades fundamentais no setor do jogo da Internet, proferindo duas decisões em 2007. Neste sentido, podemos apontar um resumo das decisões mais importantes desenvolvidas pelo TJUE e o Tribunal da EFTA sobre os regulamentos do jogo:

a) Qualificação das organizações de jogos da sorte como uma *atividade económica* e, assim, no âmbito das liberdades fundamentais do Tratado;

b) Limites à livre prestação de serviços e liberdade de estabelecimento;

c) Reconhecimento de interesses públicos que justifiquem determinadas restrições;

d) Características específicas dos jogos de sorte e azar fornecidos via Internet;

e) Critério para aferir da proporcionalidade das restrições nacionais à prossecução desta atividade: proibição de jogos da sorte, monopólio e sistema de licenças, bem como, em determinados casos, requisitos para o desenvolvimento dessa atividade.

## 2.1. A Organização de Jogos de Fortuna e Azar como uma Atividade Económica

O TJUE concluiu pela primeira vez, no caso *Schindler*, que uma organização de jogos de fortuna ou azar, como a lotaria, pode ser considerada como uma atividade económica, na medida em que comporta uma prestação específica de um serviço, com o intuito de obter um lucro.<sup>(42)</sup> Assim, tais organizações estão abrangidas pelas liberdades fundamentais do Tratado, ou seja, a livre prestação de serviços (artigos 56.º a 62.º TFUE) e a liberdade de estabelecimento (artigos 49.º a 55.º TFUE).<sup>(43)</sup>

O conceito de *serviços*, dentro do espectro dos artigos 56.º e 57.º TFUE aplica-se, não só a atividades que permitem ao usuário participar no jogo em si, mas também quando a atividade se desenvolve pela mera promoção do jogo.<sup>(44)</sup>

## 2.2. Restrições à Livre Prestação de Serviços e Liberdade de Estabelecimento

Os artigos 49.º e 56.º TFUE excluem qualquer restrição às liberdades de estabelecimento e prestação de serviços – mesmo que essas restrições se apliquem igualmente a serviços nacionais e comunitários –, caso proibam, impeçam ou tornem menos atrativas, as atividades de um serviço fornecido através de outro Estado-membro em que tal prestação é legal.<sup>(45)</sup>

As regras nacionais na área do jogo constituem, assim, um obstáculo às liberdades garantidas pelo Direito da União Europeia, caso:

- 1) Proibam o exercício de uma atividade económica na área do jogo;<sup>(46)</sup>
- 2) Seja atribuído a uma única entidade o direito de organização de jogos da sorte;<sup>(47)</sup>
- 3) Obriguem a entidade promotora a requerer uma licença para o exercício da atividade.<sup>(48)</sup>

---

<sup>42</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito proc. n.º C-275/92 (Her Majesty's Customs and Excise v. Gerhart Schindler e Joerg Schindler) de 24 de março de 1994 - par. 19 e ss, *in* <http://curia.europa.eu>, par. 19 ss; e Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-6/01 (Associação Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas Anomar v. Estado Português) de 11 de setembro de 2003 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 47 e 48.

<sup>43</sup> No caso *Gambelli* o TJUE manteve esta posição, aplicando o mesmo raciocínio aos jogos oferecidos através de mecanismos eletrónicos.

<sup>44</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito proc. n.º C-275/92 (Her Majesty's Customs and Excise v. Gerhart Schindler e Joerg Schindler) de 24 de março de 1994 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 22; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-409/06 (Winner Wetten GmbH v. Bürgermeisterin der Stadt Bergheim) de 8 de setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 43 e Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos apensos n.ºs C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 e C-410/07 ("Stoß and others") de 8 de Setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 56.

<sup>45</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos n.º C-72/10 e C-77/10 (processo penal contra Marcello Costa e Ugo Cifone) de 16 de fevereiro de 2012 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 69; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-42/07 (Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International Ltd v. Departamento de Jogos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa) de 8 de Setembro de 2009 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 51.

<sup>46</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito proc. n.º C-275/92 (Her Majesty's Customs and Excise v. Gerhart Schindler e Joerg Schindler) de 24 de março de 1994 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 43-44.

<sup>47</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 41

<sup>48</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos n.º C-72/10 e C-77/10 (processo penal contra Marcello Costa e Ugo Cifone) de 16 de fevereiro de 2012 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 70.



A *liberdade de prestação de serviços* determina a liberdade da operadora em oferecer serviços a consumidores sediados num Estado-membro, diferente daquele em que ele se encontra estabelecido, bem como a liberdade de receber ou beneficiar, como consumidor, de serviços oferecidos por uma operadora que se encontre em outro Estado-membro. Deste modo, a liberdade de fornecer serviços é em benefício da operadora e do consumidor.<sup>(49)</sup>

As restrições à *liberdade de estabelecimento*, para nacionais de um Estado-membro, num território de outro Estado, estão proibidas pelo artigo 49.º TFUE, o que inclui restrições à criação de filiais ou sucursais.

Em termos de delimitação do escopo do artigo, respetivamente, em relação aos princípios de livre prestação de serviços e liberdade de estabelecimento, devemos determinar se a operadora económico se encontra ou não no Estado-membro onde oferece esses serviços.

Segundo o TJUE, para estarmos perante um “estabelecimento” no âmbito do Tratado, a relação comercial introduzida por uma operadora estabelecida num Estado-membro, com operadores/intermediários estabelecidos no Estado “hospedeiro”, tem de possibilitar à operadora a participação, de forma contínua, na vida económica do Estado-membro hospedeiro, permitindo aos consumidores retirar benefícios dos serviços oferecidos através desta presença permanente, o que pode ser alcançado, simplesmente, pela existência de um “escritório”, gerido pela pessoa, que, apesar de independente, tenha autorização para agir em nome da operadora, como será o caso das agências.<sup>(50)</sup>

Por outro lado, os serviços oferecidos, que não tenham por base uma atividade contínua pela operadora, a partir do Estado-membro de destino, constitui uma “prestação de serviços” nos termos do artigo 56.º do TFUE. Neste contexto, o TJUE decidiu que o Tratado não oferece meios de determinar, de forma abstrata, a duração ou frequência que a operadora deve respeitar para se inserir naquela qualificação. Assim, “serviços”, para os propósitos do Tratado, pode abranger serviços que variem consoante a natureza, incluindo serviços oferecidos por um período extenso.<sup>(51)</sup>

O TJUE reconheceu que, “*qualquer restrição aos fornecimentos de serviços de jogos de fortuna ou azar, através da Internet, configura um obstáculo aos operadores estabelecidos fora do Estado-membro, no qual os consumidores beneficiem do serviço, e esses operadores, quando*

---

<sup>49</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-176/11 (HIT e HIT LARIX v. Bundesminister für Finanzen) de 12 de julho de 2012 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 16.

<sup>50</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 41, par. 35; Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos apensos n.ºs C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 e C-410/07 (“Stoß and others”) de 8 de Setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 59-60.

<sup>51</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-470/11 (Garkalns v. Rīgas dome) de 19 de julho de 2012 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 28.

*comparados com outros estabelecidos no Estado-membro, vêm negados os mecanismos de acesso direto ao mercado".*<sup>(52)</sup>

No caso *Dickinger and Ömer*, o Tribunal definiu as liberdades fundamentais que devem ser aplicadas nas situações em que os serviços de jogo são fornecidos através da Internet no território do Estado-membro, por uma operadora estabelecida noutro, mas que apresente uma qualquer infraestrutura no primeiro. Neste sentido, decidiu que o mero facto de a operadora de jogo fornecer os serviços pela Internet, recorrendo a meios fornecidos por um estabelecimento no Estado hospedeiro, não é, por si, capaz de levar à conclusão de que a operadora, naquele Estado-membro, tem um estabelecimento fixo, semelhante a uma agência, o que teria por consequência a aplicação do Tratado sobre as liberdades de estabelecimento.<sup>(53)</sup> Enfim, o Tribunal fundamentou a sua decisão, tendo por base o artigo 56.º do TFUE, em matéria de livre prestação de serviços.

Podemos apontar, desde já, alguns casos em que as decisões de tribunais nacionais consideraram determinadas medidas como restritivas à liberdade de prestação de serviços e/ou à liberdade de estabelecimento:

- i) Proibição de importação de material relacionado com o jogo de lotaria para um Estado-membro, tendo em vista a participação dos ali residentes, numa lotaria operada noutros Estados-membros;<sup>(54)</sup>
- ii) Proibição de promoção do jogo, não autorizado no Estado-membro e organizado de forma legal noutro Estado-membro;<sup>(55)</sup>
- iii) Proibição de uma operadora, estabelecida no Estado-membro, prosseguir a atividade de recolher apostas através de um intermediário situado noutro Estado-membro;<sup>(56)</sup>
- iv) Atribuir a uma única operadora ou entidade o direito exclusivo de prosseguir a atividade de promoção dos jogos de fortuna e azar;<sup>(57)</sup>

---

<sup>52</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-212/08 (*Zeturf Ltd v. Premier Ministre*) de 30 de junho de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 74.

<sup>53</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 33-38.

<sup>54</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-275/92 (*Her Majesty's Customs and Excise v. Gerhart Schindler e Joerg Schindler*) de 24 de março de 1994 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 37.

<sup>55</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-447/08 (*Sjoberg and Gerdin*) de 8 de julho de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 33 e 34.

<sup>56</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-243/01 (processo penal contra Piergiorgio Gambelli) de 6 de Novembro de 2003 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 45-46 e Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-46/08 (*Carmen Media Group Ltd v. Land Schleswig-Holstein and Innenminister des Landes Schleswig-Holstein*) de 8 de setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 41.

<sup>57</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 41; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º 46/08 (*Sporting Exchange Ltd. v. Minister van Justitie*) de 16 de maio de 2008 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 24 e Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-42/07 (*Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International Ltd v. Departamento de Jogos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa*) de 8 de Setembro de 2009 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 52-53.

- v) Limite ao número de licenças emitidas ou operadores legalizados;<sup>(68)</sup>
- vi) Proibição de atividades de apostas e jogo sem autorização prévia das autoridades administrativas;<sup>(59)</sup>
- vii) Atribuição apenas aos casinos, do direito de explorar os jogos de fortuna e azar;<sup>(60)</sup>
- viii) Distinção, para efeitos fiscais, entre lotarias estrangeiras das nacionais;<sup>(61)</sup>
- ix) Obrigar as operadoras a possuir, em território nacional, um estabelecimento estável ou sede;<sup>(62)</sup>

De relevar, ainda, que o TJUE determinou que as restrições incompatíveis com a liberdade de estabelecimento e de prestação de serviços, por não comportarem um mecanismo de restrição permanente, não se devem aplicar, ainda que por um período de transição.<sup>(63)</sup>

### 2.3. Restrições à Atividade do Jogo em Defesa do Interesse Público

Os Estados-membros têm justificado a aplicação de restrições à atividade do jogo para defender o interesse geral da comunidade.<sup>(64)</sup> Uma restrição à liberdade de prestação de serviços ou liberdade de estabelecimento pode ter na sua base (i) razões políticas, de segurança pública ou de saúde pública, tal como preveem os artigos 51.º e 52.º do TFUE, por aplicação do artigo 62.º TFUE, ou (ii) podem ser baseadas em razões de interesse público sem, todavia, recorrer a fatores discriminatórios.

Neste âmbito, o TJUE observou que, neste âmbito, os objetivos a prosseguir pelos ordenamentos nacionais, estão, em regra, relacionadas com (a) a proteção dos consumidores e (b) a proteção da sociedade.

Não obstante, dentro destas duas categorias de objetivos, os tribunais identificaram interesses mais concretos e específicos, como o combate ao vício do jogo, à fraude e evasão fiscal e o interesse geral em garantir a segurança pública. De acrescentar, por outro lado, que estes interesses gerais a prosseguir devem sempre comportar uma natureza não económica.

<sup>68</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-338/04 (processo crime contra Massimiliano Placanica) de 6 de março de 2007 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 42 e 51.

<sup>59</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-470/11 (Garkalns v. Rīgas dome) de 19 de julho de 2012 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 34.

<sup>60</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-6/01 (Associação Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas Anomar v. Estado Português) de 11 de setembro de 2003 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 66.

<sup>61</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-42/02 de 13 de novembro de 2003 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 21.

<sup>62</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-64/08 (processo penal contra Ernst Engelmann) de 9 de setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 32.

<sup>63</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-409/06 (Winner Wetten GmbH v. Bürgermeisterin der Stadt Bergheim) de 8 de setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 69.

<sup>64</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-470/11 (Garkalns v. Rīgas dome) de 19 de julho de 2012 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 35.

Também é jurisprudência assente do TJUE, que uma natureza económica, como o financiamento de atividades de interesse público, constitui apenas um “benefício colateral” e não a verdadeira justificação para restringir liberdades de prestação de serviços e estabelecimento.<sup>(65)</sup> Assim, um Estado-membro não tem legitimidade para se basear em razões de segurança pública para reduzir oportunidades de jogo e, ao mesmo tempo, incitar a prática do jogo pelos consumidores, por razões de interesse público.<sup>(66)</sup>

Logo, o Estado-membro deve determinar, *in casu*, os objetivos a ser prosseguidos e que legitimem aquelas restrições, para além de os fundamentos e respetivas medidas deverem ser analisados como um todo.<sup>(67)</sup>

O TJUE, ao analisar o setor do jogo e apostas, reconheceu que não é possível desassociar fatores “morais, religiosos e culturais”, das consequências morais e financeiras para o indivíduo e sociedade.<sup>(68)</sup>

Segundo a jurisprudência do Tribunal, na ausência de harmonização dos jogos de fortuna ou azar, “todos aqueles fatores justificam que as autoridades nacionais tenham uma margem de poder discricionário, que determine um leque amplo de medidas a adotar, em ordem a proteger o consumidor e a sociedade”.<sup>(69)</sup> Assim, os Estados-membros estão, em princípio, “livres de determinar os objetivos e políticas a aplicar ao setor do jogo”.<sup>(70)</sup>

O Tribunal acabou por concluir que, no contexto das legislações internas compatíveis com o Tratado, a escolha dos mecanismos para regular e controlar o setor do jogo insere-se na margem discricionária das autoridades nacionais.<sup>(71)</sup> Todavia, as medidas restritivas impostas pelos Estados-membros devem ser aplicadas em respeito pelos princípios da proporcionalidade e igualdade.

---

<sup>65</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-67/98 (Questore di Verona v. Diego Zenatti) de 21 de outubro de 1999 *in* <http://curia.europa.eu,par.36>; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-243/01 (processo penal contra Piergiorgio Gambelli) de 6 de Novembro de 2003 *in* <http://curia.europa.eu,par.62> e Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu, par. 61>.

<sup>66</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu, par. 62>.

<sup>67</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito proc. n.º C- 275/92 (Her Majesty's Customs and Excise v. Gerhart Schindler e Joerg Schindler) de 24 de março de 1994 *in* <http://curia.europa.eu, par. 58>; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-67/98 (Questore di Verona v. Diego Zenatti) de 21 de outubro de 1999 *in* <http://curia.europa.eu, par. 31>; Ac. do Tribunal da EFTA proferido no âmbito do processo n.º E-1/06 (EFTA Surveillance Authority v. Noruega) de 14 de março de 2007 *in* <http://uni-hohenheim.de, par. 34>; Ac. do Tribunal da EFTA proferido no âmbito do processo n.º E-3/06 (Ladbroke's Ltd v. The Government of Norway) de 30 de maio de 2005 *in* <http://www.eftacourt.int, par. 44>.

<sup>68</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito proc. n.º C- 275/92 (Her Majesty's Customs and Excise v. Gerhart Schindler e Joerg Schindler) de 24 de março de 1994 *in* <http://curia.europa.eu, par. 60> e Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu, par. 45>.

<sup>69</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu, par. 45>; Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos apensos n.ºs C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 e C-410/07 (“Stoß and others”) de 8 de Setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu, par. 76>.

<sup>70</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-42/07 (Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International Ltd v. Departamento de Jogos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa) de 8 de Setembro de 2009 *in* <http://curia.europa.eu, par. 59> e Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu, par. 47>.

<sup>71</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos apensos n.ºs C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 e C-410/07 (“Stoß and others”) de 8 de Setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu, par. 92>.

Deste modo, aquelas medidas devem ser adequadas aos objetivos a prosseguir, sem nunca exceder o estritamente necessário.<sup>(72)</sup>

### **3. O Caso Liga Portuguesa de Futebol Profissional contra a Bwin**

A Liga Portuguesa de Futebol Profissional (LPFP) e a Bwin pediram a anulação das coimas que lhes foram aplicadas pela Direção do Departamento de Jogos da Santa Casa, ao abrigo do DL n.º 282/2003, de 8 de novembro. Perante este conflito, o Tribunal de Pequena Instância Criminal do Porto optou por interrogar prejudicialmente o TJUE sobre duas questões e suspender o processo.

Em primeiro lugar, começou por questionar se o regime de exclusividade concedido à Santa Casa, quando aplicado a um prestador de serviços estabelecido noutra Estado-membro (neste caso a Bwin), sem que em Portugal tenha qualquer estabelecimento físico, constituiria um entrave à livre prestação de serviços, violando os princípios das liberdades de prestação de serviços, de estabelecimento e de pagamentos.<sup>(73)</sup>

Em segundo lugar, interrogou aquele tribunal se poderia o Direito da União Europeia e, em particular, os respetivos princípios, obstar a um regime nacional, como o que está em causa no processo principal que, por um lado, consagra um regime de exclusivo a favor de uma única entidade, quanto à exploração de lotarias e apostas mútuas e, por outro lado, estender tal regime de exclusividade a todo o território nacional, incluindo a Internet.

Mesmo com uma aparente insuficiência da redação das questões prejudiciais, o TJUE acabou por se pronunciar pela admissibilidade do pedido, mesmo reconhecendo que a maioria dos acórdãos prejudiciais configuram um mero comentário sobre a compatibilidade das normas de direito interno com disposições comunitárias.

O órgão jurisdicional de reenvio convidou o Tribunal de Justiça a pronunciar-se, não sobre a compatibilidade da legislação portuguesa com o Direito da União Europeia, relativa aos jogos de fortuna ou azar, mas apenas sobre determinados aspetos dessa legislação: a proibição, aplicável a todos os prestadores de serviços diferentes da Santa Casa, incluindo os que têm sede noutros Estados-membros, de oferecerem através da Internet, e em território português, jogos de fortuna ou azar, exclusivamente concebidos àquela entidade.

---

<sup>72</sup> Neste sentido, as autoridades nacionais devem fundamentar a adequação daquelas medidas aos objetivos a atingir. V.g. Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-470/11 (Garkalns v. Rīgas dome) de 19 de julho de 2012 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 37.

<sup>73</sup> Cfr. artigos 56º, 49º e 63º TFUE.

Nestes termos, o TJUE reformulou as questões prejudiciais remetidas pelo tribunal português. No fundo, é o conteúdo efetivo da maior parte dos acórdãos prejudiciais de interpretação a explicar a jurisprudência constante, e nos termos da qual é necessário que o juiz nacional (i) defina o quadro jurídico e factual, onde se inserem as questões que coloca e (ii) forneça um mínimo de explicações sobre os motivos da escolha das disposições de Direito da União Europeia, cuja interpretação se peticiona, bem como sobre o nexo que se estabelece entre estas disposições e a legislação nacional aplicável ao litígio no processo principal.<sup>(74)</sup>

Aqueles pressupostos para a admissibilidade do reenvio prejudicial são, com alguma frequência, ignorados pelos tribunais portugueses, mesmo tendo em conta a nota informativa, relativa à apresentação de pedidos de decisão prejudicial pelos órgãos jurisdicionais nacional. O TJUE, embora sabendo que os objetivos da legislação portuguesa em matéria de jogos de fortuna ou azar não vinham indicados no pedido prejudicial, acabou por declará-lo admissível.

### **3.1. Jurisprudência Aplicada**

O acórdão começou por recordar a jurisprudência invocada pelo TJUE na interpretação do artigo 56.º do TFUE, afigurando-se como ponto de partida da sua fundamentação. Tal aplicação de jurisprudência permitiu ao TJUE responder à questão prejudicial, colocando exclusivamente como parâmetro o artigo 56.º do TFUE, segundo o qual “as restrições à livre prestação de serviços na União serão proibidas em relação aos nacionais dos Estados-membros estabelecidos num Estado-membro, que não o do destinatário da prestação”.

Daquela jurisprudência enunciada resulta que, quando um operador como a Bwin exerce a sua atividade num Estado-membro, exclusivamente através da Internet, sem recorrer a intermediários situados no seu território, nem possuindo ali um estabelecimento principal ou secundário, o artigo 49.º do TFUE, relativo à liberdade de estabelecimento, afigura-se como irrelevante. Ainda na senda da mesma jurisprudência, a irrelevância do artigo 63.º do TFUE, relativo à liberdade de circulação de capitais e pagamentos, decorre da circunstância de, no caso em concreto, esta liberdade ser totalmente secundária e subordinada à liberdade de prestação de serviços.

---

<sup>74</sup> Neste sentido, Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-338/04 (processo crime contra Massimiliano Placanica) de 6 de março de 2007 *in* <http://curia.europa.eu>.

Do acórdão saiu ainda reforçada a amplitude do sentido e alcance do artigo 56.º do TFUE, sendo que o preceito exige a eliminação de qualquer restrição à livre prestação de serviços, ainda que aplicada indistintamente aos prestadores nacionais e de outros Estados-membros, sempre que seja suscetível de impedir, ou tornar menos atrativas, as atividades do prestador estabelecido noutro Estado-membro onde presta serviços análogos (beneficiando tanto o prestador como o destinatário dos serviços).

Assim, à luz desta interpretação do artigo 56.º, era imperioso concluir que a legislação em causa no processo principal constitui uma dupla restrição à liberdade de prestação de serviços. Tal como referiu o Acórdão, “a legislação de um Estado-membro que proíbe que prestadores como a Bwin, com sede noutros Estados-membros, ofereçam serviços no território do referido Estado, constitui uma restrição à livre prestação de serviços garantida pelo artigo 56.º, restrição essa que também tem por efeito impedir os residentes do Estado-membro em que tal legislação vigora, de beneficiarem, através da Internet, dos serviços oferecidos noutros Estados-membros”.<sup>(75)</sup>

### 3.1.1. Acórdão Läärä

Tratando-se de condições em que um regime de exclusivo, como o aplicável à Santa Casa, seria considerado compatível com o TFUE, podemos apontar como precedente o acórdão *Läärä*, de 21 de setembro de 1999, no qual estava em causa um idêntico regime, mas para a modalidade de jogos de fortuna ou azar de base territorial.<sup>(76)</sup>

O TJUE declarou que a determinação do alcance da proteção que cada Estado-membro pretende garantir no seu território, em matéria de lotarias e outros jogos a dinheiro, faz parte dos poderes de apreciação, devidamente reconhecidos às autoridades nacionais pelo acórdão *Schindler* “cabe-lhes, com efeito, apreciar se, no contexto do objetivo prosseguido, é necessário proibir total ou parcialmente atividades desta natureza ou apenas restringi-las e prever, para o efeito, modalidades de fiscalização mais ou menos restritas”. Deste modo, segundo o TJUE, o facto de os jogos em causa não serem totalmente proibidos não é suficiente para demonstrar que a legislação nacional não prossegue realmente um interesse geral. Para além do mais, a mera circunstância de um Estado-membro ter escolhido uma solução diferente da adotada por outro Estado-membro, não pode ter qualquer consequência na apreciação da necessidade e

<sup>75</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-42/07 (Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International Ltd v. Departamento de Jogos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa) de 8 de Setembro de 2009 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 51-53.

<sup>76</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-124/97 (Markku Juhani Läärä, Cotswold Microsystems Ltd e Oy Transatlantic Software Ltd v. Estado finlandês) de 21 de Setembro de 1999 *in* <http://curia.europa.eu>.

proporcionalidade da legislação em causa. Assim, uma autorização limitada destes jogos num quadro de exclusividade, que tem as vantagens de canalizar o desejo de jogar e a exploração dos jogos para um circuito controlado, evitando riscos de tal exploração se tornar fraudulenta ou até mesmo criminal, também se insere na prossecução daqueles objetivos.

Em relação ao problema de saber se, na tentativa de alcançar tais objetivos em respeito pelo princípio da proporcionalidade, seria preferível, ao invés de conceder um direito exclusivo de exploração a um único organismo público autorizado, adotar uma legislação ao abrigo da qual todos os operadores privados, que reunissem os requisitos por ela estabelecidos, poderiam ser autorizados a prestar o serviço em causa – instituindo, deste modo, uma espécie de sistema de licenciamento ou concessão –, o TJUE entendeu que a solução faz parte do poder de apreciação dos Estados-membros, desde que, para tal, a escolha feita não fosse desproporcional face à finalidade a prosseguir.

Em suma, o TJUE entendeu que aquela legislação finlandesa, à luz dos objetivos a prosseguir, não se afigurava como desproporcional. Isto, porque a obrigação por ela imposta ao organismo público autorizado, de entregar ao Estado o produto da sua exploração, “constitui uma medida certamente mais eficaz para garantir, em razão dos riscos de delito e fraude, uma estrita limitação do carácter lucrativo de tais atividades, do que a tributação das atividades dos diferentes operadores que poderiam exercê-las no quadro de uma regulamentação de carácter não exclusivo”.<sup>(77)</sup>

### **3.1.2. Acórdão Anomar**

O TJUE, no acórdão *Anomar*, de 11 de setembro de 2003, colocou em causa o regime português de exclusividade, desta feita em matéria de máquinas de jogo. O Tribunal esclareceu que a eventual existência, noutros Estados-membros, de legislações que estabelecem condições de exploração e de prática dos jogos de fortuna ou azar, menos restritivas do que as previstas por uma determinada legislação nacional, não têm efeitos sobre a compatibilidade desta última com o Direito da União Europeia.<sup>(78)</sup> Foi reconhecida, ainda, a compatibilidade do artigo 56.º do TFUE com uma legislação nacional, que limitasse a exploração e a prática de determinados jogos de fortuna ou azar às salas de casinos existentes em zonas de jogo, permanente ou temporariamente criadas por ato legislativo.

---

<sup>77</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-124/97 (Markku Juhani Läära, Cotswold Microsystems Ltd e Oy Transatlantic Software Ltd v. Estado finlandês) de 21 de Setembro de 1999 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 39-42.

<sup>78</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-6/01 (Associação Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas Anomar v. Estado Português) de 11 de setembro de 2003 *in* <http://curia.europa.eu> par. 81.



Segundo o TJUE, é da exclusiva responsabilidade das autoridades nacionais, no âmbito do seu poder de apreciação, além da definição dos objetivos que pretendem salvaguardar, e dos meios que se lhes afiguram mais adequados para os concretizar, a escolha das modalidades de organização e controlo das atividades de exploração e prática dos jogos de fortuna ou azar.<sup>(79)</sup>

Estes dois acórdãos representavam, até ao acórdão Santa Casa, a posição do TJUE sobre a compatibilidade com o TFUE de regimes de exclusividade em matéria de jogos de fortuna ou azar. Todavia, em acórdãos subsequentes, proferidos a propósito de um regime de concessão de serviço público, envolvendo múltiplos operadores privados em matéria de apostas desportivas, o TJUE explicitou as (quatro) regras necessárias e intransponíveis para os regimes de exclusivo.

Em primeiro lugar, as restrições às liberdades económicas fundamentais, provocadas pelas legislações nacionais, apenas são admissíveis se corresponderem efetivamente à vontade de reduzir as ocasiões de jogo, e se o financiamento de atividades sociais, através da tributação das receitas provenientes dos jogos autorizados, constituir uma consequência acessória benéfica e não a justificação real da política restritiva adotada.

Por outro lado, a redução de receitas fiscais não pode constituir uma razão de interesse geral, suscetível de ser invocada por uma legislação nacional para legitimar tais restrições.

Depois, aquelas restrições devem ter um concreto contributo para a limitação das atividades de jogo, sempre de um modo coerente e sistemática.

Por fim, uma política de expansão controlada do setor dos jogos de fortuna ou azar, pode ser coerente com o objetivo de atrair os jogadores que exercem atividades de jogos de apostas clandestinas e, como tal, proibidas, para atividades autorizadas a prosseguir esse objetivo, sendo que os operadores autorizados devem configurar uma alternativa fiável, mas, simultaneamente, atraente, o que pode, em si mesmo, implicar a oferta de uma extensa gama de jogos, com vasta publicidade e novas técnicas de distribuição.

### **3.2. Fundamentação do Acórdão**

A fundamentação do acórdão Santa Casa não contém nenhuma análise autónoma a partir de determinadas disposições, qualificadas pelo próprio TJUE como critérios de decisão aplicáveis

<sup>79</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-6/01 (Associação Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas Anomar v. Estado Português) de 11 de setembro de 2003 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 75 e 87-88.

ao caso concreto. Além disso, podemos apontar como principais lacunas, uma certa falta de espírito crítico a determinadas observações feitas no decurso do processo, bem como um patente preconceito, presente em algumas apreciações, relativas ao mercado dos jogos de fortuna ou azar e aos operadores privados que nele atuam.

Mesmo concluindo neste aresto que a legislação em causa “não implica qualquer discriminação em razão da nacionalidade, e que os obstáculos à livre prestação de serviços resultantes de medidas nacionais, indistintamente aplicáveis, só podem ser aceites se estas medidas forem justificadas por razões imperiosas de interesse geral”, o TJUE declarou ser de averiguar, de igual modo, se a violação da livre prestação de serviços em questão poderia ser admitida enquanto medida derogatória, expressamente prevista pelos artigos 51.º e 52.º do TFUE. Todavia, tal averiguação acabou por ser simplesmente omitida. Ora, se no acórdão em análise, o TJUE vem, e mais uma vez na esteira do acórdão *Läära*, entender que, afinal, se tais razões também podem legitimar medidas restritivas não discriminatórias, como as do caso concreto, elas deveriam ter sido analisadas à luz do artigo 52.º do TFUE e, só depois, se fosse esse o caso, passasse à apreciação de tais medidas à luz da noção de exigências imperativas de interesse geral.

No que refere ao exame das restrições à livre prestação de serviços, impostas pela legislação portuguesa, à luz da noção de exigências imperativas de interesse geral, os n.ºs 56 a 61 do acórdão Santa Casa limitam-se a recordar que (i) na falta de medidas de harmonização aprovadas pela UE, e tendo em conta as divergências de ordem moral, cultural e religiosa entre os Estados-membros, em matéria de jogos de fortuna ou azar, compete a cada um deles apreciar o que é exigido, de modo a assegurar a proteção dos consumidores, a prevenção da fraude e da incitação a uma despesa excessiva; (ii) a proporcionalidade de tais restrições deve ser determinada à luz dos objetivos prosseguidos e do nível de proteção fixado pela legislação em causa, sendo certo que esta só deverá considerar-se como apta a garantir a realização de tais objetivos, se corresponder verdadeiramente à intenção de os alcançar de forma coerente e sistemática; (iii) em todo o caso, as restrições devem ser aplicadas de uma forma não discriminatória.

Em relação ao juízo de aptidão das restrições, impostas pela legislação portuguesa para alcançar o objetivo proclamado, o TJUE foi, no essencial, confrontado com o argumento do governo português, no sentido de que a concessão de direitos exclusivos para a organização de jogos de fortuna ou azar à Santa Casa, permite garantir o funcionamento de um sistema controlado e seguro. Assim, o TJUE reforçou a tese de que tal solução pode, em circunstâncias como as do

processo em causa, permitir canalizar a exploração desses jogos para um circuito controlado e ser considerada apta a proteger os consumidores contra condutas fraudulentas por parte das operadoras.<sup>(80)</sup>

De relevar ainda que, a propósito do exame respeitante à necessidade do regime legal em causa, surgiu a fundamentação mais controversa do acórdão. O governo português limitou-se a basear a sua argumentação no facto de as autoridades de um Estado-membro não terem as mesmas possibilidades de controlo dos operadores estabelecidos fora do território nacional (os quais utilizam a Internet para oferecer os seus serviços), que aquelas de que dispõem em relação a uma operadora nacional, neste caso a Santa Casa.

Foi neste contexto que o TJUE, sem qualquer aparente nexo de pertinência, extrapolou para as *prováveis dificuldades* encontradas pelas próprias autoridades do Estado-membro “hospedeiro” – responsável pela atribuição de licenças para o exercício da atividade –, tratando-se de “avaliar as qualidades e a integridade profissionais dos operadores (privados)”, destinatários dessas licenças.

Desta forma, fica excluída, à partida, qualquer obrigação de reconhecimento mútuo, tornando-se mesmo equívoco o sentido que o TJUE confere ao correspondente princípio. Ora, o princípio do reconhecimento mútuo foi estabelecido pelo próprio TJUE, precisamente num contexto de inexistência de harmonização comunitária e de ausência de qualquer regra organizadora do reconhecimento, como meio de as ultrapassar, em prol das liberdades fundamentais garantidas pelo ordenamento da União e limitando, consideravelmente, “a margem de apreciação de cada Estado-membro”. Com a argumentação patente no seu n.º 69, o acórdão Santa Casa afasta, decididamente, a jurisprudência inspirada em tal princípio<sup>(81)</sup>, a qual foi transposta pelo acórdão *Gambelli* para o setor dos jogos de fortuna ou azar.<sup>(82)</sup>

Ainda assim, podemos compreender que o TJUE considere adequado derrogar o princípio do reconhecimento mútuo, enquanto princípio geral de Direito da União Europeia (de natureza funcional), no contexto específico de uma legislação nacional, que sujeita a exploração dos jogos de fortuna ou azar a um regime de exclusivo, limitado a uma única operadora nacional. Contudo, já não é aceitável que, para esse efeito, altere o sentido originário e essencial de tal princípio, fazendo depender a sua aplicabilidade da existência de legislação harmonizadora da UE. Na

---

<sup>80</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-42/07 (Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International Ltd v. Departamento de Jogos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa) de 8 de Setembro de 2009 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 65-67.

<sup>81</sup> Nos termos da qual o prestador de serviços só poderá ser submetido a restrições nacionais impostas pelo interesse geral, caso tal interesse não seja salvaguardado pelas regras às quais o prestador está submetido no Estado-membro de estabelecimento.

<sup>82</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-243/01 (processo penal contra Piergiorgio Gambelli) de 6 de Novembro de 2003 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 73.

realidade, existindo uma harmonização a nível da UE, o reconhecimento deixa de ser “mútuo”, no preciso sentido de que o seu objeto não é a regulamentação do outro Estado-membro, mas sim aquela que foi estabelecida em comum”.

De realçar, ainda, que o TJUE faz decorrer da falta de contacto direto entre o consumidor e a operadora – fatores caracterizadores dos jogos de fortuna ou azar acessíveis na Internet – riscos de natureza diferente e importância acrescida, em relação aos mercados tradicionais desses jogos, no que se refere a eventuais fraudes cometidas pelos operadores contra consumidores”. Como se isso não bastasse, o TJUE acrescenta, sem ter em conta o caráter de mera conjectura que o argumento indicia, que não se pode excluir a possibilidade de operadores, que patrocinam certas competições desportivas sobre as quais aceitam apostas e equipas que participam nessas competições, se encontrarem em situações que lhes “permita influenciar, direta ou indiretamente, o resultado e, assim, aumentar os seus lucros”.<sup>(83)</sup>

### **3.3. Considerações Finais**

O acórdão em análise era aguardado com bastante expectativa, não só para colocar um ponto final na batalha jurídica que se arrastava há mais de cinco anos, mas também porque se tratava da primeira vez que aquela entidade iria abordar os jogos de fortuna ou azar online. Neste sentido, aquele aresto poderia tornar-se um marco importante para as legislações dos Estados-membros nesta matéria, caso se decidisse que a liberdade de prestação de serviços, garantida pelo artigo 56.º do TFUE, se opõe a uma legislação como a portuguesa – a qual, como sabemos, reserva a exploração dos mesmos jogos à Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, proibindo operadores como a Bwin de prestarem serviços análogos em Portugal.

Não obstante ter sido proferido pela Grande Secção do TJUE, o acórdão em análise não consubstancia uma jurisprudência inovadora, limitando-se a confirmar, no essencial, a jurisprudência constante, tornando-a extensiva aos jogos de fortuna ou azar online em regime de exclusivo. Contudo, a aplicação dessa jurisprudência ao caso concreto acabou por ficar associada a uma desconfiança surpreendente, e sobretudo pouco fundada, em relação aos operadores privados que já atuam legalmente no setor económico em causa.

---

<sup>83</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-42/07 (Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International Ltd v. Departamento de Jogos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa) de 8 de Setembro de 2009 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 69-71.

Como já foi referido, as questões prejudiciais remetidas ao TJUE não foram formuladas nos melhores termos. Para reconhecer tal afirmação, basta observar que, por um lado, tratando-se de saber se estamos perante um entrave à livre prestação de serviços, por parte de quem nem tem um estabelecimento físico em Portugal, não se justificará invocar o princípio da liberdade de estabelecimento. Por outro lado, e independentemente daquele facto, afigura-se bastante claro que o regime nacional descrito constitui um entrave à livre prestação de serviços e, como tal, contrário ao artigo 56.º do TFUE. O que realmente importava saber era se, ainda assim, tal regime poderia legitimar-se perante o ordenamento jurídico da União Europeia.

O TJUE, decidindo no sentido da incompatibilidade da legislação nacional com o Direito da União Europeia, baseando-se nas particularidades relacionadas com a oferta de jogos de fortuna ou azar na Internet, o que iria levar a que o legislador da União, cada vez mais confrontado com a oportunidade e a conveniência de adotar medidas tendentes à harmonização das legislações dos Estados-membros na matéria, passasse a ter que tomar em conta tal jurisprudência para efeitos da sua intervenção, à semelhança do sucedido no passado.

À parte de tal opção, o TJUE decidiu inequivocamente que o artigo 56º do TFUE não coloca em causa a legislação de um Estado-membro, que proíba que operadores como a Bwin, com sede noutros Estados-membros, ofereçam jogos de fortuna ou azar na Internet no território do referido Estado-membro.

De relevar, ainda, que a fundamentação do acórdão Santa Casa não apresenta qualquer análise autónoma à luz de determinadas disposições, as quais são qualificadas pelo próprio TJUE como critérios de decisão aplicáveis ao caso concreto. Podemos apontar como principais lacunas a patente falta de crítica quando confrontado com determinadas observações feitas no decurso do processo, bem como uma certa ambiguidade, presente em determinadas apreciações relativas ao mercado dos jogos de fortuna ou azar e aos operadores privados que nele atuam.

O Direito da União Europeia continua, deste modo, a não impor qualquer reconhecimento mútuo dos operadores no setor dos jogos de fortuna ou azar, legalmente instalados num Estado-membro da UE, com todos os efeitos restritivos que isso produz sobre a liberdade de prestação de serviços (garantida pelo artigo 56.º do TFUE).

Em suma, o Tribunal admitiu restrições à livre prestação de serviços, mantendo a jurisprudência existente, por razões de segurança pública, proteção dos consumidores, prevenção da fraude e incitamento aos cidadãos a uma despesa excessiva ligada ao jogo. Acabou por confirmar que, se o Estado Português controla o exercício desta atividade através de uma entidade

como a Santa Casa da Misericórdia, essa medida acaba por configurar um meio idóneo para proteger os consumidores contra possíveis fraudes cometidas pelos operadores.

### **CAPÍTULO III**

#### **A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE JOGO ATRAVÉS DA INTERNET**

De uma forma genérica, podemos afirmar que a Internet é a rede das redes, caracterizada por ser aberta a todos aqueles que possuam equipamento tecnológico preparado para lhe aceder. Devido às suas especificidades, pela qualidade e natureza de todos os seus intervenientes, o Jogo Online deverá ser objeto de um controlo distinto daquele que é operado, designadamente, em matéria de Comércio Eletrónico.

Esse controlo será feito, desde logo, pelo pressuposto de que a entidade exploradora é titular de uma Licença Administrativa para prosseguir essa atividade, sendo que a sua emissão, como veremos, depende da verificação de determinados requisitos. Para além da figura da licença, iremos analisar a atividade publicitária no setor do jogo online e as medidas atinentes à proteção dos consumidores e grupos mais vulneráveis

#### **1. Especificidades do Jogo Online**

A Internet constitui “um meio através do qual os jogos de fortuna e azar podem ser oferecidos”<sup>(84)</sup>. No que diz respeito a determinar se a opção por um monopólio público na oferta desta atividade comporta um mecanismo adequado, o TJUE reconheceu que os serviços de jogo oferecidos pela Internet têm determinadas características, que legitimam os Estados-membros a adotar medidas restritivas ou regulatórias para a oferta desses serviços, de modo a combater o vício do jogo e proteger os consumidores contra os riscos de fraude ou burla, a saber:<sup>(85)</sup>

a) No setor do jogo online, os Estados-membros têm dificuldades em identificar as características dos operadores;<sup>(86)</sup>

---

<sup>84</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-46/08 (Carmen Media Group Ltd v. Land Schleswig-Holstein and Innenminister des Landes Schleswig-Holstein) de 8 de setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 100.

<sup>85</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-212/08 (Zeturf Ltd v. Premier Ministre) de 30 de junho de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 78-80; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.ºs C-258/08 (Ladbrokes Betting & Gaming Ltd e Ladbrokes International v. Stichting de Nationale Sporttotalisator) de 3 de junho de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 54-55.

<sup>86</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-42/07 (Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International Ltd v. Departamento de Jogos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa) de 8 de Setembro de 2009 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 69.

b) A ausência de contacto direto entre consumidor e operadora fomenta a prática de fraude, quando comparado com o jogo tradicional;<sup>(87)</sup>

c) A possibilidade de acesso permanente aos serviços de jogo online, bem como o potencial volume elevado de oferta internacional, num ambiente caracterizado pelo isolamento do consumidor, anonimato e ausência de controlo social, são fatores que facilitam o desenvolvimento do vício do jogo. O Tribunal reconheceu que a Internet é um meio que comporta riscos para os consumidores, em particular no que diz respeito às pessoas mais jovens, com uma maior propensão a desenvolver o vício de jogo.<sup>(88)</sup>

Segundo o Tribunal, quando se adotem medidas para oferta de jogo, deve ter-se em conta outros mecanismos, exceto se pela Internet se oferecem tipos de jogos que não se enquadram no mercado de jogo tradicional.<sup>(89)</sup>

## **2. O Reconhecimento Mútuo de Licenças entre Estados-membros**

Neste âmbito, os tribunais decidiram que não existe qualquer dever de reconhecimento mútuo de licenças emitidas pelos Estados-membros.<sup>(90)</sup>

O Tribunal da EFTA reconheceu, em *Ladbrokes*<sup>(91)</sup>, que um Estado pertencente à *European Economic Area* (EEA) tem o direito de exigir um novo procedimento de licenciamento, mesmo que a operadora já se encontre autorizado noutra Estado.

Posição semelhante foi assumida no caso *Stoß and Others*<sup>(92)</sup>, em que o dever de reconhecimento mútuo de autorizações não pode existir, dada a margem de poder discricionário de que cada Estado é titular.

Na falta de harmonização de legislações, o mero facto de uma operadora oferecer serviços, de forma legal, num Estado-membro, no qual se encontra estabelecido e, em princípio,

---

<sup>87</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-42/07 (Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International Ltd v. Departamento de Jogos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa) de 8 de Setembro de 2009 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 70.

<sup>88</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-46/08 (Carmen Media Group Ltd v. Land Schleswig-Holstein and Innenminister des Landes Schleswig-Holstein) de 8 de setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 103.

<sup>89</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-212/08 (Zeturf Ltd v. Premier Ministre) de 30 de junho de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 81 e 82.

<sup>90</sup> Ac. do Tribunal da EFTA proferido no âmbito do processo n.º E-3/06 (Ladbrokes Ltd V. The Government of Norway) de 30 de maio de 2005 *in* <http://www.eftacourt.int>, par. 84-86; Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos apensos n.ºs C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 e C-410/07 (“Stoß and others”) de 8 de Setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 112; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 96; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º 46/08 (Sporting Exchange Ltd. v. Minister van Justitie) de 16 de maio de 2008 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 33-35.

<sup>91</sup> Ac. do Tribunal da EFTA proferido no âmbito do processo n.º E-3/06 (Ladbrokes Ltd V. The Government of Norway) de 30 de maio de 2005 *in* <http://www.eftacourt.int>, par. 86

<sup>92</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos apensos n.ºs C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 e C-410/07 (“Stoß and others”) de 8 de Setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 112.



sujeito às condições e controlo daquele Estado, não pode ser tomada como garantia de que os consumidores de outro Estado-membro vão estar protegidos contra, por exemplo, a burla e fraude. O Tribunal fundamentou esta posição, tendo por base o pressuposto que existem diferenças entre os objetivos e os níveis de proteção assumidos por cada Estado-membro, o que torna mais difícil garantir a integridade, profissionalismo e idoneidade de cada operadora.<sup>(93)</sup>

Para além disso, o facto de um Estado ter optado por um sistema diferente daquele que foi adotado por outro Estado-membro, leva a concluir que, na sua base, podem não estar as mesmas razões de ordem e segurança pública, as quais devem ser aferidas, individualmente por cada Estado-membro.<sup>(94)</sup>

O Tribunal concluiu, ainda, que os Estados-membros podem não ter os mesmos mecanismos técnicos para controlar o jogo online e os seus operadores. O facto de o nível de proteção dos consumidores, num dado Estado-membro, ser alcançado com recurso aos mais recentes mecanismos de controlo, não permite concluir que um igual nível de proteção pode ser alcançado noutra Estado-membro, que não tenha os mesmos mecanismos técnicos. Um Estado-membro tem legitimidade para controlar uma atividade económica, que seja prosseguida no seu território, o que seria impossível se tivesse de “confiar” no controlo feito pelas autoridades de outro Estado-membro e que use sistemas que o primeiro não pode controlar ou gerir.

Consequentemente, a tese de que não é compatível com o artigo 56.º do TFUE a sujeição de uma operadora a um conjunto de restrições, em salvaguarda pelo interesse público, por aquele interesse já estar protegido pelo Estado-membro onde aquele se encontra estabelecido, não se pode aplicar.<sup>(95)</sup>

Bem assim entendeu o Legislador, ao determinar, no artigo 9.º, n.º 3, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online, que a exploração de jogos e apostas online por operadores reconhecidos por outros Estados-membros depende da atribuição de licença pela comissão de jogos e pelo Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, do Instituto do Turismo de Portugal, I.P., não sendo válidas em Portugal as licenças ou quaisquer outros títulos habilitantes atribuídos por outros Estados.

---

<sup>93</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-42/07 (Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International Ltd v. Departamento de Jogos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa) de 8 de Setembro de 2009 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 69; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 41, par. 96.

<sup>94</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 97.

<sup>95</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 99.

### **3. Critério Geral para Aferir da Proporcionalidade das Restrições Aplicáveis**

#### **3.1. A Proibição dos Jogos de Fortuna e Azar**

O caso *Schindler* permanece como a única decisão do TJUE em que se aceitou a proibição de um certo tipo de jogos de fortuna ou azar, neste caso a lotaria. O Tribunal decidiu que, em determinadas circunstâncias, a legislação nacional pode atentar contra a liberdade de prestação de serviços, e tal não seria incompatível com o Tratado, dada a política social que esteve na sua base.

A conclusão daquele órgão baseou-se num leque de considerações, em particular de ordem moral, religiosa e cultural, bem como no elevado risco de crime ou fraude que as lotarias poderiam envolver. Mais, a proibição das lotarias, neste caso, não podia ser considerada discriminatória, no que respeita à nacionalidade dos operadores.<sup>(96)</sup>

A legislação nacional sobre o jogo pode ainda prever a proibição de determinada atividade de jogo a partir de certos meios, em particular a Internet. No caso *Sporting Exchange e Ladbrokes Betting & Gaming and Ladbrokes International*, o Tribunal decidiu que, atendendo aos circunstancialismos que envolvem a prestação de serviços de jogo através da Internet, uma proibição geral pode ser justificada, desde que tenha por base objetivos de combate à fraude e à criminalidade.<sup>(97)</sup>

#### **3.2. O Sistema Monopolista**

A maioria dos casos apresentados ao TJUE e ao Tribunal da EFTA assentam numa legislação nacional que:

a) Criou uma entidade de direito público que tem o direito exclusivo de prestação de serviços relacionados com o mercado do jogo e que não presta tais serviços, mas, que gere toda uma rede de *concessões* – ou seja, entidades a quem é permitido, através de um ato administrativo, prosseguirem aquela atividade em nome da entidade a quem é conferido aquele direito;<sup>(98)</sup>

b) Atribuiu o monopólio a uma entidade estadual;<sup>(99)</sup> ou

---

<sup>96</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito proc. n.º C-275/92 (*Her Majesty's Customs and Excise v. Gerhart Schindler e Joerg Schindler*) de 24 de março de 1994 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 60

<sup>97</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º 46/08 (*Sporting Exchange Ltd. v. Minister van Justitie*) de 16 de maio de 2008 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 36; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.ºs C-258/08 (*Ladbrokes Betting & Gaming Ltd e Ladbrokes International v. Stichting de Nationale Sporttotalisator*) de 3 de junho de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 57.

<sup>98</sup> As decisões dos tribunais Italianos optaram por este sentido nos casos *Zenatti, Gambelli e Placanica*.

<sup>99</sup> V.g. Tribunal da EFTA no caso *Gaming machines* e o TJUE nos casos *Laara* e *Dickinger and Ömer*.

c) Determinou limites à exploração desta atividade mediante a atribuição de licenças.<sup>(100)</sup>

Estes dois tribunais desenvolveram toda uma série de requisitos, que deveriam ser cumpridos pelas legislações que estabeleceram a opção do monopólio, de modo a ser considerada uma medida proporcional, em respeito aos princípios da livre prestação de serviços e de estabelecimento. Tal incluía a necessidade de um controlo intenso pelo Estado, bem como um elevado nível de proteção aos consumidores, tendo por base uma análise detalhada da política relativa ao jogo, em particular no que concerne à estratégia de comércio adotada pela entidade a quem incumbe a gestão do monopólio.

### 3.3. Controlo por parte do Estado

O TJUE decidiu que o Estado-membro, que opte pelo monopólio para assegurar a proteção dos consumidores ou da sociedade, deverá adotar um sistema de controlo intenso através de autoridades públicas, de modo a assegurar os objetivos de prevenção da fraude e crime, bem como o combate ao vício do jogo, de forma efetiva.<sup>(101)</sup>

Às autoridades do Estado-membro que implemente tal regime, deve ser conferido todo um arsenal de mecanismos, capaz de influenciar as condutas a adotar pela autoridade titular do direito exclusivo de exploração, de forma a assegurar que as suas políticas e objetivos sejam implementadas na gestão dos jogos de fortuna e azar. A escolha entre atribuir o direito exclusivo de exploração a uma entidade pública, sob a supervisão do Estado, ou a uma entidade de direito privado, sob controlo do Estado, insere-se no âmbito de poderes discricionários dos Estados.

Em respeito pelo objetivo de combate ao vício do jogo, o Tribunal da EFTA admitiu, no caso *Gaming Machines*, que “é razoável assumir que a operadora monopolista, sujeita à supervisão do Estado, poderia assumir uma clara posição de combate ao vício do jogo, de uma forma mais eficaz que uma operadora ou organização comercial, cuja maior preocupação acabaria por ser a maximização do respetivo benefício económico. Além disso, é plausível concluir que, em regra, o Estado pode controlar e dirigir uma entidade estadual mais eficazmente que uma operadora privada, na medida em que tem outras formas de influenciar o comportamento daquele”.<sup>(102)</sup>

<sup>100</sup> V.g. *Sporting Exchange, Stoß and Others*.

<sup>101</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 48.

<sup>102</sup> Ac. do Tribunal da EFTA proferido no âmbito do processo n.º E-1/06 (*EFTA Surveillance Authority v. Noruega*) de 14 de março de 2007 *in* <http://uni-hohenheim.de>, par. 51.

A condição de *controle estrito pelo Estado* foi levantada, como vimos, no caso *Liga Portuguesa*.<sup>(103)</sup> Este atendia à atribuição de direitos exclusivos para organização de lotarias online e apostas desportivas à Santa Casa da Misericórdia. Foi alegado que o grande objetivo a prosseguir pela legislação nacional era o combate ao crime, em concreto a proteção dos consumidores.

O Governo Português alegou que a atribuição de um direito exclusivo à Santa Casa iria assegurar que o sistema funcionasse de uma forma segura e controlada. O TJUE reconheceu que a Santa Casa operava sob o controlo de entidades públicas, concluindo que, naquelas circunstâncias, a atribuição do direito exclusivo para explorar esta atividade afigurava-se como apropriado aos objetivos de proteção dos consumidores e combate à fraude por parte dos operadores, considerando tais medidas como necessárias.<sup>(104)</sup>

Em sentido idêntico, no caso *Zeturf*, o TJUE aceitou a atribuição da exploração exclusiva do jogo, neste caso de apostas hípcas, concluindo que tal assegurava os objetivos de combate a condutas fraudulentas ligadas ao jogo, bem como as respetivas necessidades políticas e sociais. Isto, porque “o Estado exerce um controlo direto sobre o funcionamento do exercício exclusivo pela operadora e sobre a organização dos eventos, o que abrange as apostas, os seus tipos e os respetivos canais de distribuição”.<sup>(105)</sup>

### 3.4. Da Proteção do Consumidor

Por o sistema de monopólio se configurar como extremamente restritivo, as autoridades nacionais devem assegurar um alto nível de proteção ao jogador, em respeito pelos objetivos traçados, indagando se, realmente, aquele sistema será o mais adequado para tais efeitos.<sup>(106)</sup>

Neste contexto, cabe ao Estado-membro apresentar perante o tribunal a devida fundamentação para as medidas restritivas que aplicou, de modo a comprovar que estas não ultrapassem os limites estabelecidos pelo princípio da proporcionalidade.<sup>(107)</sup>

---

<sup>103</sup> Vide Ponto 3, Capítulo II, Parte I.

<sup>104</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-42/07 (Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International Ltd v. Departamento de Jogos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa) de 8 de Setembro de 2009 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 62-72.

<sup>105</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-212/08 (Zeturf Ltd v. Premier Ministre) de 30 de junho de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 56.

<sup>106</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen DICKINGER e Franz ÖMER) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 71; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-212/08 (Zeturf Ltd v. Premier Ministre) de 30 de junho de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 47.

<sup>107</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos apensos n.ºs C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 e C-410/07 (“Stoß and others”) de 8 de Setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 71; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen DICKINGER e Franz ÖMER) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 54.

No caso *Gaming Machines*, o Tribunal da EFTA examinou a aplicação de um sistema de exclusiva exploração de jogos de máquina através de uma entidade pública, sob supervisão do Governo Norueguês. Considerou o Tribunal que a legislação nacional não optou por uma proibição total, mas sim por um sistema de monopólio, que visava a redução do risco do vício do jogo para um nível aceitável. Neste caso, o raciocínio a levar a cabo prendia-se com o facto de, ou o monopólio é realmente necessário à resolução daqueles problemas, ou se seria alcançável uma solução através de outro mecanismo, menos restritivo, designadamente, utilizando um sistema de licenciamento. Aqui, o Tribunal concluiu que a Noruega “não demonstrou que um sistema de licenciamento não seria eficaz na prevenção do crime, quando comparado com o sistema do monopólio. Não obstante, dados os objetivos inerentes à medida adotada, o sistema de monopólio afigura-se como o mais eficaz.”<sup>(108)</sup>

Em contrapartida, no caso *Ladbroke*, o Tribunal da EFTA decidiu que, se o Estado optar por um baixo nível de proteção do consumidor, o sistema de monopólio não será o mais eficaz, sendo que existem outras opções menos restritivas, em particular, o sistema de licenças.<sup>(109)</sup>

Com efeito, as autoridades nacionais facilmente conseguem justificar a aplicação do sistema de monopólio, caso este se baseie na prossecução de um elevado nível de proteção dos direitos dos particulares.

### **3.5. O Leque de Políticas Nacionais em Matéria de Jogo**

Os Estados-membros não podem adotar medidas que impeçam o cumprimento dos objetivos traçados por uma determinada política nacional. Aliás, as medidas relativas ao setor do jogo apenas podem alcançar os interesses públicos previstos se forem aplicadas de uma forma consistente e sistemática, o que pressupõe a criação de toda uma política relativa ao jogo, em respeito pela proteção dos jogadores. O requisito *consistente* será aplicado, em primeiro lugar, em termos da aplicação de um sistema monopolista aos jogos de fortuna ou azar e às políticas de mercado da respetiva entidade e, em segundo lugar, à forma como as autoridades públicas regularem outros setores do mercado do jogo.<sup>(110)</sup>

---

<sup>108</sup> Ac. do Tribunal da EFTA proferido no âmbito do processo n.º E-1/06 (*Gaming machines*) de 14 de março de 2007, in <http://www.eftacourt.int>, par. 49-52.

<sup>109</sup> Ac. do Tribunal da EFTA proferido no âmbito do processo n.º E-3/06 (*Ladbrokes Ltd V. The Government of Norway*) de 30 de maio de 2005 in <http://www.eftacourt.int>, par. 59.

<sup>110</sup> Em particular, os casos *Gaming machines*, *Ladbrokes*, *Gambelli e Dickinger*.

Em relação à estratégia comercial da entidade monopolista, o Tribunal relevou que existe um certo conflito de interesses para todos operadores públicos, que compreende a necessidade de obter receitas, por um lado, e a redução da atividade de jogo, por outro. Uma operadora pública ou uma entidade sem fins lucrativos pode, como qualquer operador privado, cair na tentação de maximizar o lucro e desenvolver o mercado do jogo e, assim, desconsiderar os objetivos sociais a que se comprometeu.<sup>(111)</sup> Tal sucede nos casos de uma única operadora, titular dos direitos exclusivos de exploração do jogo, aperceber-se que a sua posição é extremamente favorável, caso o deseje, à maximização da atividade do jogo.<sup>(112)</sup>

Neste contexto, o TJUE sublinhou que “a aplicação de uma medida tão restritiva como o monopólio, deve fazer-se acompanhar de um regime, que assegure que o titular do mesmo respeite, de forma consistente e sistemática, os objetivos de carácter público que lhe foram conferidos, tanto em termos de quantidade, como qualidade da exploração daquela atividade, sempre sob controlo das autoridades estaduais”.<sup>(113)</sup>

Por outro lado, a política de um Estado-membro deve, ainda, ser adequada aos interesses públicos, que justificaram a restrição da liberdade de prestação de serviços e de estabelecimento.

Caso a legislação de um dado Estado se baseie em mais do que um objetivo, a *consistência*, que deverá caracterizar a política do jogo, deverá ser adaptada a cada um daqueles objetivos. Além disso, caso os objetivos a prosseguir não se verifiquem, ao abrigo da legislação nacional, para todos os tipos de jogo, deverá ser ainda feita uma distinção entre as diferentes categorias de jogo.<sup>(114)</sup>

### **3.6. A Estratégia de Mercado do Titular do Monopólio**

Neste ponto iremos fornecer mais detalhes sobre o requisito da *consistência* no contexto dos interesses/objetivos gerais, tendo em vista a redução de oportunidades de acesso ao jogo e de combate à fraude e evasão fiscais.

---

<sup>111</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-212/08 (Zeturf Ltd v. Premier Ministre) de 30 de junho de 2011 in <http://curia.europa.eu>, par. 59-60.

<sup>112</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-212/08 (Zeturf Ltd v. Premier Ministre) de 30 de junho de 2011 in <http://curia.europa.eu>, par. 61.

<sup>113</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-212/08 (Zeturf Ltd v. Premier Ministre) de 30 de junho de 2011 in <http://curia.europa.eu>, par. 58.

<sup>114</sup> Ac. do Tribunal da EFTA proferido no âmbito do processo n.º E-3/06 (Ladbrokes Ltd V. The Government of Norway) de 30 de maio de 2005 in <http://www.eftacourt.int>, par. 52.

O TJUE aceitou, em vários casos<sup>(115)</sup>, que os Estados-membros encontram-se legitimados a proceder a uma redução do número de operadores que podem oferecer serviços de jogo e apostas, desde que, para tal, invoquem o objetivo da “prevenção do uso da atividade do jogo e aposta para fins criminais ou fraudulentos”. O Tribunal considerou, ainda, que “uma política de desenvolvimento controlado no mercado do jogo é consentânea com o objetivo de afastar os consumidores de mercados clandestinos, que configuram uma atividade proibida, canalizando-os para mercados legais e regulamentados”<sup>(116)</sup>.

Tendo em vista o combate ao crime e à redução do acesso ao setor do jogo, as legislações nacionais, que estabeleçam o regime de monopólio do jogo, permitindo ao titular do mesmo prosseguir uma política expansionista do jogo, devem comprovar que o vício do jogo e o crime de fraude configuram-se como problemáticos no seu ordenamento jurídico.<sup>(117)</sup>

Segundo o Tribunal, “dado que o objetivo de proteção dos consumidores do vício do jogo é, em princípio, difícil de conciliar com uma política de desenvolvimento do mercado, a qual se caracteriza pela criação de novos jogos e respetiva publicidade, tal política não pode ser tida como *consistente*, exceto para assegurar ao consumidor o acesso a um mercado legal.”<sup>(118)</sup>

O Tribunal sublinhou que os Estados devem alegar e comprovar todas as necessidades que fundamentaram a aplicação destas medidas. Por exemplo, no caso *Placanica*, o Tribunal considerou como matéria dada como provada, alegada pelo Governo Italiano, o facto de as atividades de jogo e apostas clandestinas se afigurarem como um problema grave em Itália, concluindo que metade do fluxo de capitais que envolvia o jogo, naquele país, provinha de atividades ilegais.<sup>(119)</sup>

De modo a afastar os consumidores do jogo clandestino, as operadoras autorizadas devem representar uma alternativa fiável, mas, ao mesmo tempo, atrativa em relação às atividades consideradas ilícitas.

---

<sup>115</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-338/04 (processo crime contra Massimiliano Placanica) de 6 de março de 2007 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 55; Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos apensos n.ºs C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 e C-410/07 (“Stoß and others”) de 8 de Setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 101-102; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 63 e Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.ºs C-258/08 (Ladbrokes Betting & Gaming Ltd e Ladbrokes International v. Stichting de Nationale Sporttotalisator) de 3 de junho de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 25.

<sup>116</sup> Ac. do Tribunal da EFTA proferido no âmbito do processo n.º E-3/06 (Ladbrokes Ltd V. The Government of Norway) de 30 de maio de 2005 *in* <http://www.eftacourt.int>, par. 54.

<sup>117</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.ºs C-258/08 (Ladbrokes Betting & Gaming Ltd e Ladbrokes International v. Stichting de Nationale Sporttotalisator) de 3 de junho de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 29 e Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 66.

<sup>118</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.ºs C-258/08 (Ladbrokes Betting & Gaming Ltd e Ladbrokes International v. Stichting de Nationale Sporttotalisator) de 3 de junho de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 30 e Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 67.

<sup>119</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-338/04 (processo crime contra MAAssimiliano Placanica) de 6 de março de 2007 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 56-57.

Os Tribunais reconheceram<sup>(120)</sup> que uma política expansionista apresenta as seguintes características, caso:

- (i) O monopólio abranja a lotaria e o seu titular promova, de forma intensiva, campanhas publicitárias para aquele tipo de jogo, tendo por base o financiamento de atividades sociais, culturais ou desportivas, o que implica que exteriorize que o objetivo principal da sua política de mercado é a maximização do lucro, a ser distribuído por cada atividade;
- (ii) O titular do monopólio desenvolva e comercialize atividades de jogo com uma grande probabilidade de viciar os seus consumidores;
- (iii) As autoridades públicas adotem uma política que promova os jogos de casino, apesar do facto de estes apresentarem um maior risco de vício, quando comparados às apostas desportivas;
- (iv) As autoridades públicas tolerem a oferta de jogos de casino via Internet;
- (v) A publicidade em torno do jogo apresente um carácter mais apelativo do que informativo;

No que concerne ao objetivo de afastar os consumidores de atividades de jogo ilegais, o TJUE<sup>(121)</sup> enunciou um conjunto de características<sup>(121)</sup> relativas à publicidade, relevantes em termos de política comercial do titular do monopólio.

Em primeiro lugar, qualquer publicidade levada a efeito, por aquela entidade, deve limitar-se ao estritamente necessário para canalizar os jogadores para o mercado controlado – o que não será possível se a publicidade *estimular* os consumidores à natural propensão para o jogo.<sup>(122)</sup>

Em segundo lugar, deve ser feita uma distinção entre a estratégia de mercado do titular do monopólio, que informe os potenciais consumidores dos produtos que oferece, e a estratégia que vise estimular a participação nesta atividade, ou seja, trata-se de uma distinção entre uma política estritamente comercial e uma política fundamentalmente expansionista.

---

<sup>120</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos apensos n.ºs C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 e C-410/07 (“Stoß and others”) de 8 de Setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 100; Ac. do Tribunal da EFTA proferido no âmbito do processo n.º E-1/06 (EFTA Surveillance Authority v. Noruega) de 14 de março de 2007 *in* <http://uni-hohenheim.de>, par. 43-45; Ladbrokes, par. 52-54 e 59-62; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-46/08 (Carmen Media Group Ltd v. Land Schleswig-Holstein and Innenminister des Landes Schleswig-Holstein) de 8 de setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 67; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-212/08 (Zeturf Ltd v. Premier Ministre) de 30 de junho de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 65.

<sup>121</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 69.

No mesmo sentido, ver as conclusões do Advogado-Geral no caso Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos apensos n.º C-186/11 e C-209/11 (Stanleybet International Ltd, William Hill Organization Ltd, William Hill plc e Sportingbet plc v. Ypourgos Oikonomias kai Oikonomikon e Ypourgos Politismou) de 24 de janeiro de 2013 *in* <http://curia.europa.eu>

<sup>122</sup> Por exemplo, dar uma imagem positiva desta atividade, já que os lucros que sejam gerados serão canalizados para financiar atividades de interesse público.



### 3.7. A Política dos Estados-membros no Âmbito do Jogo Online

A *consistência* das políticas nacionais deve ainda ser aferida tendo em conta o setor do jogo no seu global, em particular, no que se refere aos tipos de jogo de fortuna e azar, que não se encontrem inseridos no respetivo monopólio. Assim, devemos atentar às diferenças entre as várias categorias de jogo, onde se incluem os vários níveis de vício.

O Tribunal reconheceu que os vários tipos de jogo podem apresentar diferenças significativas, em particular na forma como eles se encontram estruturados, os limites de apostas e ganhos, o número de jogadores, o intervalo de tempo entre aposta/resultado ou, ainda, se é requerida uma presença física do jogador no local onde se encontra a operadora (*v.g.* casinos).

Nestas circunstâncias, o facto de alguns tipos de jogo estarem sujeitos a um monopólio público, enquanto outros estão abrangidos por um sistema de licenças, não afeta, em si, a adequabilidade do sistema de monopólio.

Todavia, o Tribunal entendeu que o contraste entre os jogos fornecidos pela entidade titular do monopólio e aqueles que são oferecidos por operadoras privadas, leva a concluir que, em relação a estes últimos, verifica-se um maior aliciamento para a atividade do jogo, ao invés de uma redução de oportunidades de acesso. Logo, as limitações que podem ser aplicadas nesta atividade, terão como efeito, desde logo, a prevenção do incitamento ao aumento de lucros e o combate à fraude, os quais, como já se referiu, apresentam-se como os principais objetivos do sistema de monopólio.<sup>(123)</sup>

Atender ao nível de vício do jogo é outro fator a ter em conta nas medidas a adotar. Por exemplo, no caso *Gaming Machines*, a Noruega optou por combater o vício do jogo através da redução das oportunidades de acesso a este mercado, sujeitando os operadores de máquinas de jogo a um *monopólio estadual*. O Tribunal da EFTA considerou que ocorreu um aumento simultâneo entre o vício do jogo e a entrada no mercado da *Gaming Machines*, na medida em que 81% das chamadas, que deram entrada nas linhas de apoio, comportavam problemas de vício de jogo naqueles serviços, configurando-se como o tipo de jogo mais viciante, dadas as suas características (duração dos eventos, luz, sons, etc.). Neste sentido, o Tribunal concluiu que as *gaming machines* apresentava-se como a categoria de jogo no mercado Norueguês que reclamava um nível de vício mais elevado e, por conseguinte, uma proteção mais elevada.<sup>(124)</sup>

<sup>123</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos apensos n.ºs C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 e C-410/07 (“Stoß and others”) de 8 de Setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 96.

<sup>124</sup> Ac. do Tribunal da EFTA proferido no âmbito do processo n.º E-1/06 (EFTA Surveillance Authority v. Noruega) de 14 de março de 2007 *in* <http://uni-hohenheim.de>, par. 43.

No caso em apreço, o Tribunal esclareceu que “ao atentarmos à *consistência* de um ordenamento jurídico, é essencial termos em atenção os diferentes níveis de vício nas categorias de jogo, focando a nossa análise na forma como o jogo é apresentado, as suas regras, a reação dos consumidores e o âmbito social em que se encontra inserido”.<sup>(125)</sup>

## **4. O Sistema de Licenças**

### **4.1. Conceito de Licença**

Os países que têm vindo a adotar o sistema de licenciamento para o jogo online, como Portugal, aumentaram significativamente nos últimos anos. As licenças baseiam-se em determinados requisitos de idoneidade das operadoras e, após a respetiva emissão, o seu titular fica sujeito às leis nacionais que regulam o jogo, bem como sob respetiva supervisão da sua atividade.

A opção por um sistema de licenças, com base em critérios e requisitos objetivos, previamente estabelecidos, apesar de também ele configurar uma derrogação às liberdades fundamentais, tem como função impedir a emissão de licenças com base em poderes discricionários da entidade administrativa. Aliás, qualquer indeferimento da pretensão de licenciamento deve ser devidamente fundamentado pela entidade decidente.<sup>(126)</sup>

De relevar, neste âmbito, o facto de que os princípios da transparência, igualdade e legalidade devem ser aplicados, tanto nas situações em que o Estado-membro adote um sistema *aberto* de licenças – em que qualquer operadora que preencha os requisitos estabelecidos tem acesso à licença –, como nas situações de um sistema *fechado*, em que as autoridades nacionais emitem apenas uma licença para cada tipo de jogo.

Caso sejam cumpridas as exigências impostas, a Administração, perante o respetivo requerente, é obrigada a outorgar o benefício pleiteado, sem o qual o exercício de determinada atividade seria vedado.

Trata-se de um ato unilateral, vinculado e definitivo, ao contrário da figura da autorização, que apresenta um carácter discricionário e precário.

Por ser um ato unilateral, podemos distinguir, ainda, o ato administrativo do contrato. Apesar de o carácter unilateral do ato administrativo não suscitar, à partida, dificuldades de maior,

---

<sup>125</sup> Ac. do Tribunal da EFTA proferido no âmbito do processo n.º E-1/06 (Gaming machines) de 14 de março de 2007, in <http://www.eftacourt.int>, par. 44.

<sup>126</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-470/11 (Garkalns v. Rīgas dome) de 19 de julho de 2012 in <http://curia.europa.eu>, par. 43.

devemos aqui relevar que os critérios a ter em conta para classificar um ato jurídico como unilateral ou bilateral são distintos para o direito administrativo e para o direito privado.

Se atentarmos aos critérios privatistas, os atos administrativos praticados mediante requerimento do particular, designadamente as autorizações ou licenças, e os atos administrativos pendentes de aceitação dos destinatários (como são os atos de nomeação) seriam, em princípio, considerados contratos, na medida em que os binómios requerimento/deferimento e decisão/aceitação seriam reconduzidos ao binómio proposta/aceitação, os quais definem a estrutura da figura do contrato. Todavia, no direito administrativo, a circunstância de um ato administrativo necessitar de prévia solicitação do interessado, não obsta ao seu carácter unilateral, dado que tal solicitação apenas se configura com um pressuposto do ato e não uma parte da sua estrutura. De igual modo, os atos administrativos que careçam de aceitação pelos seus destinatários, já se encontram em estado perfeito num momento anterior àquela aceitação, a qual é vista como um aspeto extrínseco dos atos em causa.

Logo, tanto o requerimento para a emissão de um ato administrativo, como a aceitação de um ato administrativo, não são constitutivos desses atos, não obstante, e respetivamente, serem requisitos da sua validade e eficácia.

Por outro lado, os atos autorizados permitem aos seus destinatários o exercício de posições jurídicas que até então lhes estavam vedadas. A autorização *stricto sensu* é um ato administrativo, através do qual a Administração Pública permite ao seu destinatário o exercício de determinada competência ou atividade preexistente. Por outro lado, a *licença* configura um ato administrativo, mediante o qual a administração pública atribui ao seu destinatário o direito de exercer uma atividade, apenas permitida sob reserva de permissão administrativa. Ambas as figuras distinguem-se pela circunstância de, a primeira, se limitar a descondicionar o exercício de uma posição jurídica da qual o destinatário já era titular, enquanto a licença cria *ex novo* essa competência e capacidade na esfera jurídica do destinatário.

As diferenças concetuais entre a autorização e a licença têm vindo a ser crescentemente superadas. Desde logo, porque o critério legal de distinção afasta-se, com frequência, do critério doutrinal e, quer a autorização, quer a licença, assumem um carácter programático e planeador crescente, típico da administração infraestrutural, ultrapassando o efeito permissivo. Por outro lado, a distinção doutrinal, entre direito subjetivo e interesse legalmente protegido, perdeu a

clareza de outrora, não sendo tarefa fácil descortinar se estamos perante uma posição jurídica de um ou de outro tipo.<sup>(127)</sup>

Neste sentido, devemos, ainda, atentar à classificação de atos permissivos<sup>(128)</sup>, os quais possibilitam a alguém a adoção de uma conduta ou omissão de um comportamento que, em contrário, lhe estaria vedado. Os atos permissivos podem ser subcategorizados em dois grandes grupos: (1) os atos que conferem ou ampliam vantagens e (2) os atos que eliminam ou reduzem encargos. É dentro da primeira categoria que se insere a licença administrativa.

#### **4.2. Os Princípios da Transparência, Igualdade e Legalidade**

É jurisprudência assente do TJUE que o Estado, que opte por um sistema de licenças, deve adequar a sua conduta às disposições estabelecidas nos Tratados e, em particular, ao previsto nos artigos 49.º e 56.º do TFUE, em concreto, no que se refere ao respeito pelos princípios da igualdade e obrigação de transparência.<sup>(129)</sup>

A *obrigação de transparência* aplica-se aos casos em que o requerente da licença se encontra num Estado-membro, distinto daquele a quem incumbe a sua emissão, o qual deve assegurar um nível de publicidade da sua decisão, que permita a outros potenciais requerentes/operadores autorizados ter conhecimento do conteúdo e respetiva decisão do procedimento de licenciamento.<sup>(130)</sup>

O objetivo na base do princípio da transparência é, no essencial, assegurar a qualquer operadora interessada, que não existe qualquer parcialidade ou arbitrariedade nas decisões da autoridade a quem incumbe a emissão da licença. Se atentarmos, ainda, ao princípio da segurança jurídica, tal implica que as fases do procedimento, bem como os requisitos para o seu deferimento, se encontrem claras, objetivas e explícitas, possibilitando que os potenciais requerentes compreendam o seu conteúdo de forma mais correta, de modo a decidir se optam ou não por investir no mercado do jogo daquele Estado.<sup>(131)</sup>

---

<sup>127</sup> Cfr. REBELO DE SOUSA, Marcelo; MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral, Tomo III*, Reimpressão da 2.ª Ed., Dom Quixote, Lisboa, 2010 p. 106.

<sup>128</sup> Cfr. FREITAS DO AMARAL, Diogo, *Curso de Direito Administrativo*, 2.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2013, p. 187.

<sup>129</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos n.º C-72/10 e C-77/10 (processo penal contra Marcello Costa e Ugo Cifone) de 16 de fevereiro de 2012 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 54.

<sup>130</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º 46/08 (Sporting Exchange Ltd. v. Minister van Justitie) de 16 de maio de 2008 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 40-41; Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-64/08 (processo penal contra Ernst Engelmann) de 9 de setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 50 e 55.

<sup>131</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos n.º C-72/10 e C-77/10 (processo penal contra Marcello Costa e Ugo Cifone) de 16 de fevereiro de 2012 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 74.

O princípio da igualdade obriga a que a todos os potenciais operadores sejam oferecidas as mesmas oportunidades, o que implica que todos se encontrem sujeitos aos mesmos requisitos para o licenciamento.<sup>(132)</sup>

No caso *Costa and Cifone*, o TJUE concluiu que o indeferimento de um pedido de licença, por o estabelecimento não respeitar a distância mínima entre estabelecimentos, obrigando o novo titular da licença a abrir atividade numa área com menos mercado, configura uma violação do princípio da igualdade, sendo que esta limitação ao direito fundamental, por seu turno, já não pode ter legitimada pela existência de um interesse público. Isto, porque, tal como o Tribunal concluiu, apenas os novos operadores seriam prejudicados pela existência de uma distância mínima entre estabelecimentos.<sup>(133)</sup>

Em relação aos *sistemas fechados* de licenças, no caso *Sporting Exchange* colocou-se em causa a questão da renovação de uma licença conferida a uma operadora, sem que, para tal, tenha existido um concurso público.

O Tribunal determinou que, também nos sistemas fechados, devem ser respeitados os princípios da igualdade e transparência. Todavia, aceitou como exceção o caso de a operadora que viu renovada a sua licença, ser uma entidade pública sujeita a controlo direto pelo Estado, dado que tal medida restritiva tem em vista assegurar a proteção dos consumidores e prevenir a fraude e o vício do jogo.<sup>(134)</sup>

### **4.3. Licença Exclusiva para Entidades Sem Fins Lucrativos**

No caso *Sjoberg and Gerdin* levantou-se a questão da compatibilidade, com o Direito da União Europeia, da norma que estipule, como requisito para a emissão da licença, o carácter público ou não lucrativo da entidade requerente.

O Tribunal sublinhou que a legislação nacional tinha como propósito “assegurar que os consumidores tivessem acesso apenas ao mercado de jogo, que não seja explorado por empresas com fins lucrativos”, sendo que esta medida viola o princípio da liberdade de prestação de serviços.<sup>(135)</sup> Contudo, acabou por concluir que, tal medida do Estado-membro, pode ser legitimada

---

<sup>132</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos n.º C-72/10 e C-77/10 (processo penal contra Marcello Costa e Ugo Cifone) de 16 de fevereiro de 2012 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 57.

<sup>133</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos n.º C-72/10 e C-77/10 (processo penal contra Marcello Costa e Ugo Cifone) de 16 de fevereiro de 2012 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 58, 63-64.

<sup>134</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º 46/08 (*Sporting Exchange Ltd. v. Minister van Justitie*) de 16 de maio de 2008 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 59, 60 e 62.

<sup>135</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito proc. n.º C-447/08 (*Sjoberg and Gerdin*) de 8 de julho de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 33.

pelo facto de não ser aceitável a uma operadora privada “aproveitar-se das fraquezas e do azar dos jogadores” e, assim, tendo em conta os interesses em questão, aquele pode reservar a exploração deste mercado a entidades que prossigam finalidades de interesse público.<sup>(136)</sup>

Tal como em *Ladbroke*, o Tribunal da EFTA lembrou que o objetivo de prevenir que o jogo se torne numa fonte de lucro privado, justifica, em princípio, as restrições à liberdade de estabelecimento e prestação de serviços. Ainda assim, tais restrições devem limitar-se a determinados tipos de jogo, não podendo o mercado ser regulado totalmente por entidades sem fins lucrativos.

#### **4.4. Limite ao Número Máximo de Licenças**

Alguns Estados-membros optaram por estipular um limite máximo de licenças em determinada categoria de jogo. No caso *Placanica*, a lei italiana limitou o número de licenças a atribuir, no âmbito de apostas desportivas (exceto hípcas) e, na senda do que havia decidido em relação aos monopólios, o TJUE esclareceu que, apesar de configurarem uma restrição às liberdades fundamentais, tal pode, em princípio, ser justificável.<sup>(137)</sup>

Nas circunstâncias do caso *Placanica*, o Tribunal começou por analisar o interesse público da redução de oportunidades de acesso ao jogo, decidindo que uma restrição ao número de operadores alcança, realmente, aquele objetivo. Neste caso, contudo, conclui-se que o Governo Italiano estava a implementar uma política de desenvolvimento do mercado do jogo e apostas, tendo em vista aumentar as receitas fiscais que resultavam desta atividade, não se tendo averiguado qualquer medida atinente à redução ou controlo da propensão dos consumidores em aceder ao mercado.<sup>(138)</sup>

Frustrado aquele objetivo, o TJUE voltou-se para o interesse em combater a criminalidade, que acabou por identificar como o verdadeiro objetivo da lei Italiana. Assim, sublinhou que é possível adotar uma política de desenvolvimento do mercado e, ao mesmo tempo, afastar os jogadores de mercados clandestinos, canalizando-os para o jogo regulamentado. Nestas

---

<sup>136</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito proc. n.º C-447/08 (Sjoberg and Gerdin) de 8 de julho de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 43.

<sup>137</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-338/04 (processo crime contra Massimiliano Placanica) de 6 de março de 2007 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 52 e ss.

<sup>138</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-338/04 (processo crime contra Massimiliano Placanica) de 6 de março de 2007 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 53-54.

circunstâncias, o sistema de licenças pode constituir um mecanismo eficiente no controlo aos operadores, evitando, assim, a proliferação de práticas criminais e fraudulentas.<sup>(139)</sup>

#### **4.5. Restrições à Publicidade por Operadoras Estabelecidas noutro Estado-membro**

Nos casos *Hit* e *Hit Larix*, o TJUE apreciou o indeferimento de um pedido, que visava a publicitação na Áustria de um serviço de jogo, em que a operadora se encontrava estabelecida na Eslovénia. Aqui, o governo Austriaco obrigava a que o nível de proteção dos consumidores no Estado-membro *de origem* deveria ser semelhante ao que eles estipulavam, o que não era o caso.

O TJUE fundamentou a sua decisão, no sentido de que tal deve respeitar o princípio da proporcionalidade, afigurando-se como limite à propaganda publicitária de operadores estabelecidos em outros Estados-membros, na medida em que esta restrição não constitui um fardo insuportável para os operadores, dado o objetivo de proteger a população contra os riscos do jogo. Por outro lado, tal norma devia ser considerada desproporcional, caso obrigasse os outros Estados-membros a adotar as mesmas medidas que existem no seu ordenamento jurídico.

#### **4.6. A Proporcionalidade dos Requisitos Exigidos às Operadoras**

##### **4.6.1. A Obrigatoriedade de Estabelecimento Permanente**

O TJUE tem entendido que, obrigar o requerente a ter um estabelecimento permanente ou uma sucursal no Estado-membro onde os serviços são prestados, viola os princípios da liberdade de prestação de serviços e de estabelecimento.<sup>(140)</sup> Para além disso, o TJUE sublinhou que “se um requerimento para atribuição de licença constitui, deste modo, uma restrição à liberdade de prestação de serviços, deve demonstrar-se que tal se apresenta como indispensável para atingir um determinado objetivo de política, segurança ou saúde públicas”.<sup>(141)</sup> Neste contexto, o Tribunal acrescentou que “é jurisprudência assente que o conceito de política pública, em primeiro lugar, presume que existe uma genuína ameaça a um interesse fundamental da

<sup>139</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-338/04 (processo crime contra Massimiliano Placanica) de 6 de março de 2007 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 55-58

<sup>140</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-546/07 (Comissão contra Alemanha) de 21 de janeiro de 2010, *in* <http://curia.europa.eu>, par. 39.

<sup>141</sup> *Inter alia*, Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-452/04 (Fidium Finanz AG v. Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht) de 3 de outubro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 46.

sociedade e, em segundo lugar, a restrição a um direito fundamental de um Tratado deve ser devidamente fundamentada”.<sup>(142)</sup>

No caso *Engelmann*, a legislação Austríaca estipulava, como condição necessária para concessão de licença, que a operadora tivesse um estabelecimento estável, sede ou sucursal na Áustria. O governo Austríaco alegava que tal tinha por objetivo alcançar um controlo dos operadores do setor do jogo, tendo em vista evitar que essa atividade comportasse uma qualquer finalidade criminal. A obrigação de presença física em solo Austríaco obrigaria, ainda, a que um dos cargos da administração/supervisão daquelas operadoras fosse ocupado por representante do Estado.

O TJUE decidiu, contudo, que, não só tal medida não se enquadra no conceito de política pública, como “a exclusão de operadores que tenham estabelecimento físico em outro Estado-membro é desproporcional e, ainda, desadequado ao combate ao crime. Para além disso, existem vários mecanismos idóneos ao controlo das atividades e contas dos operadores”.<sup>(143)</sup>

O Tribunal referiu, neste sentido, que existe a possibilidade de uma operadora possuir contas bancárias distintas para cada estabelecimento, bem como de o Estado ser informado das decisões adotadas pelos operadores. Mais, qualquer estabelecimento de jogo localizado noutro Estado-membro pode ser supervisionado e sancionado, independentemente da residência da sua sede.<sup>(144)</sup>

Em *Dickinger and Ömer*, o Tribunal assumiu a mesma posição em relação aos casinos online. A legislação Austríaca previa o requisito, segundo o qual, o detentor do monopólio devia ter uma presença física no seu território, pelo que o governo Austríaco considerou que esta obrigação iria melhorar o controlo do titular do monopólio, bem como configura a melhor solução para supervisionar a operadora. O TJUE concluiu que caberia aos tribunais nacionais determinar, primeiro, se os objetivos em questão se inserem no conceito de política pública e, em caso afirmativo, se o requisito de presença física satisfaz os critérios da necessidade e proporcionalidade. Em concreto, deveria ter-se em atenção se existem outras medidas menos restritivas, que assegurem o mesmo nível de supervisão das atividades dos operadores, estabelecido noutro Estado-membro.<sup>(145)</sup>

---

<sup>142</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 82.

<sup>143</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-64/08 (processo penal contra Ernst Engelmann) de 9 de setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, com referência, *inter alia*, aos casos Gambelli e Placanica.

<sup>144</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-64/08 (processo penal contra Ernst Engelmann) de 9 de setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 38-39.

<sup>145</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 83-84.



#### **4.6.2. A Forma Comercial das Operadoras**

Neste âmbito, o TJUE esclareceu que o requisito, que obrigue a uma determinada forma comercial para os operadores, em virtude das obrigações a que determinados tipos de empresa estão adstritas, em particular no que refere à sua organização e funcionamento, pode ser legítimo em razão dos objetivos de combate à fraude e evasão fiscal.<sup>(146)</sup>

De igual modo, o requisito de um valor mínimo para o capital da sociedade pode afigurar-se como medida a aplicar, de molde a assegurar uma certa capacidade financeira por parte da operadora e garantir que ele possa cumprir com os potenciais valores que tenha de prestar aos apostadores. Todavia, em respeito pelo princípio da proporcionalidade, esta restrição não pode ir além do necessário para atingir aqueles objetivos, na medida em que existem outras formas de garantir que os ganhos dos jogadores possam ser disponibilizados.<sup>(147)</sup>

### **5. Proteção dos Consumidores e Cidadãos em Geral**

Os Estados-membros possuem um quadro jurídico bastante semelhante, senão idêntico, sobre as medidas a adotar na proteção dos consumidores, cidadãos e outros grupos de risco, em relação ao jogo. Ora, vários requisitos a cumprir para obtenção da licença para exploração do jogo online visam cumprir, exatamente, os parâmetros europeus de proteção do consumidor.

Apesar de existir um número considerável de providências nesse sentido, dada a falta de mecanismos a nível europeu, nem todos os cidadãos se encontram devidamente protegidos, sendo que os menores são facilmente expostos a este setor, sendo que os consumidores, em geral, utilizam sites de jogo que não se encontram regulados.

São raras as operadoras que verificam a identidade e idade do jogador para poder aceder aos seus serviços ou que protegem as contas dos jogadores.

O apoio ao consumidor, tanto pela operadora, como pelas entidades reguladoras, não é, atualmente, obrigatório em todos os regimes jurídicos que regulam o jogo online.

Neste sentido, a Comissão propôs um conjunto de medidas a tomar em conta, de molde a garantir uma adequada proteção aos consumidores e cidadãos, incluindo menores e grupos vulneráveis.

---

<sup>146</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ômer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 76 e Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-64/08 (processo penal contra Ernst Engelmann) de 9 de setembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 28-30.

<sup>147</sup> Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinger e Franz Ômer) de 15 de setembro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>, par. 77.

### 5.1. Da Oferta Segura e Regulada

Mais do que garantir uma proteção segura aos consumidores, tem de lhes ser fornecidos todos os dados necessários à realização de uma escolha devidamente informada. A transparência e clareza, dos termos e condições de cada operadora, são de extrema importância e devem encontrar-se devidamente contemplados no seu *website*.

Em primeiro lugar, dado o grande número de sites de jogo que não se encontram regulados no mercado europeu,<sup>(148)</sup> os consumidores têm de estar aptos a distinguir um site de jogo autorizado, de um não autorizado. Isto é possível, tal como já se referiu, através de um logo ou selo de confiança, que permita ao consumidor reconhecer se está perante uma operadora autorizado e, assim, sob supervisão do respetivo Estado.

Assim, e nos termos do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online, o sítio da Internet deve ser munido do logótipo e contactos da entidade exploradora e da entidade de controlo, inspeção e regulação,<sup>(149)</sup> com referência à detenção de licença para a exploração, de modo a procederem a uma escolha consciente das suas atividades como jogadores.<sup>(150)</sup>

Aos consumidores tem, ainda, de ser assegurado que um *website* de jogo online autorizado tem as medidas e garantias de segurança necessárias. Em primeiro lugar, deve encontrar-se previsto um conjunto de mecanismos de prevenção e deteção dos limites financeiros e de duração de atividade, de cada jogador, com a consequente possibilidade de exclusão. Segundo, tem de estar afastada a hipótese de o consumidor apostar/jogar a crédito, caso não possua os fundos necessários na sua conta, a qual se deve encontrar devidamente protegida. Finalmente, e como em qualquer atividade comercial, deve contemplar-se um sistema de pedidos e queixas à operadora ou, diretamente, à entidade reguladora.

A proibição de jogo a crédito foi assumida pelo Legislador, ao prescrever que as entidades exploradas de jogos e apostas online estão proibidas de conceder empréstimos ou qualquer forma de financiamento aos jogadores,<sup>(151)</sup> bem como disponibilizar mecanismos que permitam aos jogadores conceder empréstimos entre si.<sup>(152)</sup>

---

<sup>148</sup> Segundo o *Green Paper*, de 14.823 sites de jogo, na Europa, apenas 15% opera mediante autorização.

<sup>149</sup> A omissão, no sítio da Internet, do logótipo ou contactos de ambas as entidades constitui contraordenação leve, punível com coima até 5.000,00€ ou até 0,5% do volume de negócios daquela entidade – V.g. artigos 58.º, n.º 1, alíneas k) e l) e 61.º, n.º 4, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>150</sup> Vide artigo 30º, alíneas f) e g), do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>151</sup> Constitui contraordenação grave a concessão de crédito ao jogador, pela entidade exploradora, punível com coima de 5.000,00€ ou até 0,5% do volume de negócios daquela entidade – V.g. artigos 57.º, n.º 1, alínea q) e 61.º, n.º 2, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>152</sup> Vide artigo 42º, n.º 3, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

Assim, deve estar definido pelos Estados-membros e respetivas entidades reguladoras, o leque de princípios que subjazem à proteção do consumidor, o que só será alcançado se for atingida a tão já referida cooperação administrativa, ao abrigo da *Data Protection Directive*.<sup>(153)</sup>

## 5.2. Identificação Eletrónica

A proteção dos consumidores deve iniciar-se no momento em que eles criam a sua conta no *site* da operadora. Todavia, o Estado deve ter um papel fundamental nos requisitos para a validade dessa conta e a forma como os mesmos são verificados. Atualmente, esta verificação pode ser feita de forma digital ou manual (por exemplo, detalhes do cartão de crédito ou o respetivo número de identificação fiscal). Esta fase da identificação do consumidor é fulcral para, além da natural proteção do jogador, facilitar o trabalho das entidades reguladoras.

A Comissão adotou a proposta para a Regulação da Identificação Eletrónica,<sup>(154)</sup> que fornece o elenco de regras comuns para um mútuo reconhecimento de identificação eletrónica entre entidades reguladoras, permitindo, assim, melhorar a cooperação administrativa nessa área. Aliás, na Dinamarca, criou-se um código para cada utilizador, em conjunto com a respetiva assinatura digital, que será usada quando seja utilizado um serviço de jogo online.

O Legislador adotou as recomendações da Comissão nesta matéria, prevendo o Decreto-Lei n.º 66/2015 que as entidades exploradoras estão obrigadas a verificar e confirmar<sup>(155)</sup> os dados constantes dos registos dos jogadores, mediante consulta às bases de dados de entidade pública, efetuada, em tempo real, através de ligação à comissão de jogos e ao Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, do Instituto do Turismo de Portugal, I.P., ou através do cartão do cidadão ou da chave móvel digital, diretamente do respetivo sítio da Internet.<sup>(156)</sup> Somente após aquela verificação se efetiva o registo do jogador.

## 5.3. Menores e Grupos Vulneráveis

Uma grande preocupação da Comissão sempre foi a proteção dos menores em relação à utilização de serviços de jogo online. A Internet é, cada vez mais, uma fonte de informação e

<sup>153</sup> Cfr. Diretiva 95/46/EC.

<sup>154</sup> Vide COM (2012) 238/2.

<sup>155</sup> A não verificação da identidade do jogador constitui contraordenação muito grave, punível com coima de 50.000,00€ a 1.000.000,00€ ou 10% do volume de negócios – V.g. artigos 56.º, alínea v) e 61.º, n.º 1, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>156</sup> Vide artigo 37º, n.º 2, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

entretenimento para os menores, que ficam, assim, expostos ao mercado do setor do jogo. Logo, uma das formas de restringir a utilização daqueles serviços por menores, passa pela definição do limite mínimo de idade, a partir do qual um consumidor pode usufruir desses serviços. Neste sentido, as operadoras deverão verificar os dados indicados pelo jogador e, caso assim seja, excluí-lo da utilização dos respetivos serviços.

De resto, seria necessário que a conta apenas se tornasse ativa após a verificação da identidade e idade do consumidor, a qual deverá ser novamente realizada em caso de transferência de ganhos para uma conta bancária do jogador.

Em relação aos grupos vulneráveis, esta vulnerabilidade pode dever-se a condições financeiras, vício de jogo e profissão do apostador. Apesar de existirem alguns códigos de conduta que abrangem estas categorias sociais, raros são os Estados-membros que regulam esta matéria de forma concreta.

Neste sentido, a entidade exploradora deve criar uma conta associada ao registo de cada jogador, com uma identificação única, onde se processam e registam todas as transações realizadas – artigo 40º, n.º 1, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

Por fim, de salientar que é da competência da comissão de jogos e do Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, do Instituto do Turismo de Portugal, I.P., o procedimento de suspensão e de cancelamento dos registos.<sup>(157)</sup>

## **6. Da Publicidade**

O Decreto-Lei n.º 66/2015 alterou, ainda, o Código da Publicidade, aprovado pelo DL n.º 330/90, de 23 de outubro.

Assim, foi aditado ao artigo 21.º daquele diploma a previsão legal de que “a publicidade de jogos e apostas deve ser efetuada de forma socialmente responsável, respeitando, nomeadamente, a proteção dos menores, bem como outros grupos vulneráveis e de risco, privilegiando o aspeto lúdico da atividade dos jogos e apostas e não menosprezando os não jogadores, não apelando a aspetos que se prendam com a obtenção fácil de um ganho, não sugerindo sucesso, êxito social ou especiais aptidões por efeito do jogo, nem encorajando práticas excessivas de jogo ou aposta”.

---

<sup>157</sup> Vide artigo 37º, n.º 10, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

Do exposto, facilmente se conclui que existe uma clara preocupação do legislador com as necessidades e cuidados do consumo deste tipo de prestação de serviços, proibindo, expressamente, no n.º 2 daquele preceito, a publicidade de jogos e apostas que se dirija ou que utilize menores enquanto intervenientes na mensagem.<sup>(158)</sup>

### **6.1. Conceito de Publicidade**

A regulação jurídica da publicidade constitui um fenómeno relativamente moderno, já que, até há bem pouco tempo, a publicidade era somente considerada como uma forma de estimular a negociação dos contratos, com o recurso a mensagens dirigidas ao público. Por esse motivo, a publicidade era vista como uma simples prática comercial, pelo que o seu regime jurídico atendia, apenas, à repressão da concorrência desleal, não se colocando a questão da proteção dos consumidores.

Com o denominado movimento de defesa dos consumidores, esse entendimento alterou-se de forma acentuada, passando a publicidade a configurar-se como uma atividade potencialmente lesiva para os direitos dos consumidores e que, por isso, deveria passar a ser efetivamente controlada e disciplinada.<sup>(159)</sup> Neste sentido, surgiu a disciplina jurídica específica da atividade publicitária, que, não raras vezes, se designa por Direito da Publicidade, ainda que seja duvidoso que se possa considerar um ramo de direito autónomo.

No ordenamento jurídico português, a disciplina jurídica da atividade publicitária encontra-se prevista constitucionalmente, sendo que o artigo 60.º, n.º 2, da CRP, dispõe que «a publicidade é disciplinada por lei, sendo proibidas todas as formas de publicidade oculta, indireta ou dolosa». Em termos de legislação ordinária, a disciplina jurídica da publicidade consta, atualmente, do supra referido Código da Publicidade e, nos termos do seu artigo 3.º, a publicidade é definida como «qualquer forma de comunicação, feita por entidades de natureza pública ou privada, no âmbito de uma atividade comercial, industrial, artesanal ou liberal, com o objetivo de: (a) promover com vista à sua comercialização ou alienação quaisquer bens ou serviços; (b) promover ideias, princípios, iniciativas ou instituições». Ora, trata-se de uma definição abrangente o suficiente e que

---

<sup>158</sup> É ainda tida como expressamente proibida a publicidade de jogos e apostas a menos de 250 metros em linha reta de escolas ou outras infraestruturas destinadas à frequência de menores, bem como nos locais onde decorram eventos em que participem menores enquanto intervenientes, bem como nas comunicações comerciais e na publicidade desses eventos, não devem existir menções, explícitas ou implícitas, a jogos e apostas.

<sup>159</sup> Cfr. CORDEIRO, António Menezes, *Tratado de Direito Civil Português, Parte Geral*, tomo 1, Coimbra, Almedina, 1999, p. 409.

permite incluir no seu âmbito a denominada publicidade institucional, que fica, assim, sujeita às mesmas regras.

Da definição apresentada, resulta que a publicidade configura-se como uma forma de comunicação, através da qual se transmite para vários destinatários um conteúdo informativo de determinado emissor. Pelo facto desses destinatários não se encontrarem individualizados, ela assume-se como uma forma de comunicação de massas, ou seja, dirigida ao público em geral. Esta forma de comunicação distingue-se, todavia, pelo seu âmbito e intencionalidade específica.

No que concerne ao âmbito em que ela se exerce, este consiste, necessariamente, numa atividade económica, não sendo de considerar como publicidade as comunicações enquadráveis em atividades de natureza altruísta, humanitária, didática, política, científica, lúdica ou outras.

Em relação à sua intencionalidade, a publicidade caracteriza-se por revestir uma forma de comunicação interessada, com um objetivo específico do seu autor, o qual tanto pode consistir na promoção de bens ou serviços, com vista à sua comercialização ou alienação, como na promoção de instituições, ideias ou iniciativas. Deste modo, a comunicação publicitária irá envolver sempre uma proposta de conduta/consumo, a adotar pelo destinatário, visando determiná-lo a um comportamento futuro. Assim, a comunicação publicitária nunca é uma simples transmissão de informações, envolvendo antes recomendações ou conselhos.

## **6.2. Atividade Publicitária e os seus Sujeitos**

Longe vão os tempos em que a atividade publicitária era realizada, de forma individual, pelo próprio comerciante, que, para atrair clientela e recorrendo a pregões, distribuição de panfletos ou colocação de cartazes, procedia ao anúncio de produtos do seu comércio. Atualmente, porém, e em virtude da crescente especialização das atividades económicas, as situações descritas vão tornando-se relativamente raras, sendo substituídas pela contratação, por parte do anunciante, de outros sujeitos para realizar a publicidade dos seus produtos ou serviços.

Na verdade, a difusão de uma mensagem publicitária afigura-se como um processo complexo, que integra todo um conjunto de operações antes da receção da mensagem pelo seu destinatário final, as quais passam, normalmente, pelo estudo do mercado, planificação da campanha, criação e elaboração das mensagens publicitárias, a sua produção, a contratação dos respetivos meios difusores e finalmente, a sua distribuição ao público. Ao conjunto destas

operações denominamos por atividade publicitária<sup>160</sup> que, normalmente, envolve uma série de relações jurídicas tituladas por contratos celebrados entre os diversos sujeitos dessa atividade.

De acordo com a enumeração do artigo 5.º do referido diploma, entre esses sujeitos encontra-se o anunciante, a agência de publicidade, o titular do suporte publicitário e o destinatário.

O *anunciante* apresenta-se como a pessoa singular ou coletiva, no interesse de quem se realiza a publicidade. Em regra, é essa entidade que toma iniciativa de realizar a atuação publicitária, com o intuito de dar a conhecer os bens e serviços que comercializa ou promover as suas iniciativas.

A *agência de publicidade* está legalmente definida como a sociedade comercial que tenha por objeto exclusivo o exercício da atividade publicitária, sendo, assim, a entidade que planeia, produz e realiza a campanha, bem como quem organiza a sua colocação nos vários meios de transmissões. De relevar, no entanto, que a atividade publicitária encontra-se atualmente extremamente especializada, existindo agências que apenas se encarregam por uma daquelas fases, o que, naturalmente, irá provocar o surgimento de diversas agências publicitárias numa mesma campanha.

O *titular do suporte publicitário* é a pessoa ou entidade titular de um meio de comunicação com o público, o qual pode ser utilizado como canal para a transmissão da mensagem publicitária e que contrata, normalmente, com a agência de publicidade, a emissão da mensagem. Hoje, e tal como nos exemplos anteriores, tem-se verificado um desenvolvimento dos suportes publicitários, uma vez que, além dos meios tradicionais, como a imprensa, rádio, cinema e televisão, surgem os meios de publicidade exterior, como os *outdoors*, bem como os meios de publicidade por correspondência, como o correio, telefone, fax ou Internet.

Finalmente, entende-se por *destinatário* a entidade ou pessoa a quem se dirige a mensagem publicitária ou que pode, por qualquer forma, ser por ela atingida.

### **6.3. Princípios Reguladores da Atividade Publicitária**

Nos termos do artigo 6.º do Código da Publicidade, o atual regime jurídico da atividade publicitária assenta, essencialmente, nos seguintes princípios:

- 1) Princípio da licitude;

---

<sup>160</sup> Cfr. artigo 4.º do Código da Publicidade.

- 2) Princípio da identificabilidade;
- 3) Princípio da veracidade;
- 4) Princípio do respeito pelos direitos do consumidor.

### **6.3.1. Princípio da Licitude**

Relativamente ao princípio da licitude, dele resulta, desde logo, a proibição da publicidade que ofenda os valores, princípios e instituições constitucionalmente consagrados (artigo 7.º, n.º 1, do Código da Publicidade). Se atentarmos, designadamente, ao artigo 7.º, n.º 2, do Código da Publicidade nele inclui-se, no âmbito desta proibição, (a) a publicidade que se suporte, depreciativamente, de instituições, símbolos nacionais ou religiosos ou personagens históricas; (b) a publicidade que estimule ou faça apelo à violência, bem como a qualquer atividade ilegal ou criminosa; (c) atente contra a dignidade da pessoa humana; (d) que contenha qualquer discriminação em função da raça ou sexo; (e) utilize sem autorização da própria, a imagem ou as palavras de alguma pessoa; (f) utilize linguagem obscena e encoraje comportamentos prejudiciais à proteção do ambiente; (g) ou tenha por objeto ideias de conteúdo sindical, político ou religioso.

Em suma, a mensagem publicitária não pode atentar contra a ordem pública e os bons costumes.

### **6.3.2. Princípio da Identificabilidade**

Um outro princípio regulador da atividade publicitária é o princípio da identificabilidade, nos termos do qual «a publicidade tem que ser inequivocamente identificada como tal, qualquer que seja o meio de difusão utilizado».<sup>(161)</sup> Este princípio visa, no essencial, permitir ao recetor da mensagem publicitária identificá-la como tal, rejeitando as formas de comunicação que influenciem a conduta do destinatário de uma forma inconsciente. Aqui se incluem as situações de publicidade oculta ou dissimulada, proibidas pelo artigo 9.º do Código da Publicidade, vedando o recurso a imagens subliminares ou outros meios dissimuladores que impeçam que os destinatários se apercebam da real natureza publicitária da mensagem.

### **6.3.3 Princípio da Veracidade**

Importante princípio da atividade publicitária é, também, o princípio da veracidade (artigo 10.º do Código da Publicidade), nos termos do qual «a publicidade deve respeitar a verdade, não

---

<sup>161</sup> Vide artigo 8.º, n.º 1 do Código da Publicidade.



deturpando os factos» (n.º 1), do qual resulta que «as afirmações relativas à origem, composição, propriedades e condições de aquisição dos bens ou serviços publicitados devem ser exatas e passíveis de prova, a todo o momento, perante as instâncias competentes» (n.º 2).

Assim, e em resultado da imposição de veracidade à comunicação, encontra-se expressamente interdita a publicidade enganosa (artigo 11.º do Código), a qual vem definida como «toda a publicidade que, por qualquer forma, incluindo a sua apresentação, induza ou seja suscetível de induzir em erro os seus destinatários ou prejudicar um concorrente» (n.º 1), juízo esse que se efetua tomando como base todos os elementos incluídos na mensagem publicitária (n.º 2), sendo que o ónus da prova da veracidade dos dados de facto nela incluídos recai sobre o anunciante (n.ºs 3 e 4).

#### **6.3.4. Princípio do Respeito pelos Direitos do Consumidor**

Um princípio que orienta a disciplina da atividade publicitária corresponde à proteção dos direitos do consumidor, na medida em que o artigo 12.º do Código da Publicidade prevê que «a publicidade não deve atentar contra os direitos do consumidor». Por exemplo, o artigo 13.º daquele diploma refere-se à saúde e segurança do consumidor, interditando toda a publicidade que encoraje comportamentos prejudiciais à saúde e à segurança do consumidor.<sup>(162)</sup>

#### **6.4. Restrições ao Conteúdo e Objeto da Publicidade**

Em Portugal, a atividade publicitária tem sido objeto de restrições de várias ordens, quer em relação ao seu objeto, quer em relação ao seu conteúdo.

No que concerne ao conteúdo, a lei disciplina especificamente a publicidade dirigida a menores (artigo 14.º), a publicidade testemunhal (artigo 15.º) e a publicidade comparativa (artigo 16.º). Todavia, nenhuma destas normas implica a proibição deste tipo de publicidade, ante sim uma sua disciplina específica, exigindo-se a observância de determinados requisitos para se poder efetuar a publicidade com estes conteúdos.

Em termos do objeto da publicidade, ainda se verifica um certo condicionalismo ou mesmo interdição da publicidade em relação a determinados tipos de produtos, cujo consumo se

---

<sup>162</sup> Outras intervenções legislativas têm vindo a disciplinar os tipos de publicidade que podem causar incómodo ao consumidor, de que é exemplo a Lei 6/99 de 27 de janeiro, a qual regula o regime da publicidade domiciliária, por telefone ou por telecópia, obrigando os operadores a respeitar a indicação do consumidor de que não deseja receber essa publicidade.

apresenta como potencialmente danoso. Estão aqui inseridos os casos das bebidas alcoólicas (artigo 17.º), do tabaco (artigo 18.º), dos tratamentos médicos (artigo 19.º), dos jogos de fortuna e azar (artigo 21.º) e dos veículos automóveis (artigo 22.º-A).

### **6.5. Autodisciplina na Atividade Publicitária**

Um vetor extremamente relevante no âmbito do regime jurídico da publicidade consiste no fenómeno da autodisciplina desta atividade. Na verdade, os próprios organismos publicitários têm vindo a estabelecer regras próprias de correção, lealdade e honestidade, de forma a se atingir um comportamento homogéneo por parte de todos os operadores no mercado publicitário. Tais regras constam, por regra, de códigos de conduta aprovados por organismos onde estão associados os diversos operadores do mercado publicitário.

No sistema português, o controlo voluntário da publicidade é prosseguido através do ICAP – Instituto Civil de Autodisciplina da Publicidade –, no qual participam muitos dos agentes da atividade publicitária (anunciantes, agências, etc.) desenvolvida em Portugal. Ao abrigo do artigo 5.º do DL n.º 425/86, de 27 de setembro, aquela entidade encontra-se autorizada a exercer arbitragem institucionalizada na área da publicidade, tendo elaborado um código de conduta, pelo qual se tem vindo a reger.

### **6.6. A Relevância Jurídica da Publicidade na Formação dos Contratos de Consumo**

Com as conceções modernas de formação dos negócios jurídicos, passou a considerar-se a publicidade como elemento integrante da oferta contratual, o que permite a responsabilização do proponente, em caso de qualquer divergência entre as referências da publicidade e as qualidades ou características do produto. Por esse motivo, o artigo 7.º, n.º 5, da Lei 24/96, de 31 de julho, prevê que «as informações concretas e objetivas contidas nas mensagens publicitárias de determinado bem, serviço ou direito, consideram-se integradas no conteúdo dos contratos que se venham a celebrar após a sua emissão, tendo-se por não escritas as cláusulas contratuais em contrário». Em bom rigor, trata-se de uma norma de extrema importância, uma vez que, como já referimos, a realização da publicidade é, normalmente, da responsabilidade do produtor e não do comerciante, o que poderá implicar que esta perdesse a sua relevância jurídica após celebração

do contrato. Na verdade, sendo a proposta contratual da autoria do comerciante, e não do anunciante publicitário, ela não seria, necessariamente, coincidente com a publicidade veiculada, podendo, inclusive, dar-se o caso de o comerciante a ignorar. Todavia, a lei estabelece, para os negócios jurídicos de consumo, a obrigatoriedade de conformidade entre a declaração negocial e a publicidade anteriormente veiculada, formando-se, deste modo, um processo complexo para a elaboração do contrato, pois que as declarações negociais nunca podem substituir a forma vinculativa das mensagens publicitárias veiculadas.

Assim, podemos afirmar que a publicidade integra o conteúdo dos contratos de consumo e que permite estabelecer uma responsabilidade objetiva do vendedor por incumprimento, quando a publicidade não é verídica. Contudo, devemos questionar o que sucede quando a mensagem publicitária se apresenta como enganosa, mas não venha a ser celebrado qualquer contrato. Não sendo o local oportuno para esta indagação, parece possível que tal determina a aplicação da *culpa in contrahendo*, não sendo responsabilidade do comerciante, mas sim dos anunciantes, agência de publicidade e meios difusores.

### **6.7. Publicidade Responsável**

Apesar do jogo só se encontrar regulamentado em Portugal desde 29 de abril de 2015, esta temática já se encontrava inserido na *Unfair Commercial Practices Directive* sobre a publicidade e marketing na atividade do jogo. A Comissão Europeia acredita que, no mercado eletrónico, os consumidores têm de estar suficientemente informados sobre as escolhas e opções que devem tomar, todavia, dada a natureza de todo o mercado online, os menores e grupos vulneráveis entram facilmente em contacto com serviços online, designadamente, o jogo.

Não obstante existirem várias orientações administrativas, que têm por objeto a publicidade responsável, poucos Estados-membros apresentam regulamentos específicos sobre os serviços de jogo, quer online, quer de base territorial.

Organizações internacionais, como a *European Advertising Standards Alliance* (EASA) e a *International Chamber of Commerce (ICC)* redigiram um modelo a partir do qual os Estados-membros se podem basear para regular o setor da publicidade, tendo em vista a proteção do consumidor.

Todos os cidadãos devem estar conscientes que o jogo pode afigurar-se como prejudicial, tanto do ponto de vista financeiro, como pessoal, caso não seja utilizado de forma responsável.

No entanto, existe o risco de que um conjunto de restrições ou condições demasiado estritas canalize os consumidores para o *mercado clandestino* e, assim, fora da supervisão das autoridades competentes. Não obstante, deve ser facultada um mínimo de informação, tanto sobre os detalhes e informação da operadora, como um exposto alerta de que o jogo por menores se encontra proibido.

## **CAPÍTULO IV**

### **DA NECESSIDADE DE REGULAMENTAÇÃO DO JOGO: O REGIME JURÍDICO DOS JOGOS E APOSTAS ONLINE**

A mundialização e expansão dos mercados financeiros, bem como as novas tecnologias e as regras de organização, sugerem a interdependência entre os vários campos de atuação humana, incluindo o fiscal. A incapacidade da estrutura fiscal, face às novas formas de produção e gestão de riqueza, transmite a ideia de que o poder público não atua nos círculos do poder de forma isolada, sendo antes um dos vários poderes existentes, convivendo com esses novos tipos de influência, que assumem, de igual forma, as rédeas das atuações e do impacto destas.

O modelo de exploração do jogo em Portugal carecia, pois, de ser repensado e esse exercício tinha de envolver, desde logo, uma alteração do quadro normativo (in)existente, mas também a aprovação de nova legislação, que permita acompanhar os desenvolvimentos e a evolução verificada nos últimos anos. Assim, o presente capítulo irá abordar, em concreto, o Regime Jurídico do Jogo Online, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril, analisando as opções legislativas levadas a efeito.

#### **1. A Promoção do Jogo em Portugal**

##### **1.1. Introdução**

Através do fluxo de capitais operado pela globalização, as estruturas dos sistemas fiscais, bem como a organização do próprio tributo e a relação entre o Fisco e contribuinte, alteraram-se.<sup>(163)</sup> Em consequência da mobilidade e das evoluções tecnológicas, a base territorial do tributo ficou fortemente afetada.

Em Portugal, a promoção do jogo estava reservada à Santa Casa da Misericórdia, o que inclui “o espaço radioelétrico, o espectro hertziano terrestre analógico e digital, a Internet, bem

---

<sup>163</sup> Cfr. ENZWEILER, Romano José, in *Os desafios de tributar na era da globalização*, Ed. Diploma Legal, Florianópolis, 2000, p. 116.

como qualquer outra redes pública de telecomunicações, nos termos dos diplomas que regulam cada um dos jogos e o DL n.º 322/91, de 26 de agosto”.<sup>164</sup>

Como já por nós aqui referido, um dos problemas do universo do jogo online prende-se com a dificuldade em identificar o apostador que retire rendimentos provenientes das apostas efetuadas, pois, pese embora a obrigatoriedade de registo por parte do utilizador, a Administração Tributária e Aduaneira tem sérias dificuldades de acesso a essa informação. Além do mais, seria necessário que as casas de apostas, maioritariamente sediadas em territórios com regimes de tributação privilegiada, prestassem as respetivas informações às Administração Fiscais, quando para tal solicitadas.

Neste contexto surge nova problemática, dado não poder afirmar-se que o conceito de estabelecimento estável abrange um *sítio* da Internet. Deste modo, as empresas de jogo online que não possuam sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal, não estão sujeitos, por exemplo, a IRC. Por outro lado, em sede de IRS, as declarações não estão formatadas para este tipo de rendimentos e, mesmo que estivessem, o sujeito passivo poderia nem os declarar, pois a Administração Tributária e Aduaneira não consegue aceder às informações acima referenciadas de modo direto (sem prejuízo, designadamente, de um procedimento de avaliação indireta, com fundamento em verificação de manifestações de fortuna). Pela ausência de concretização de mecanismos necessários para que a tributação se efetive, e as dificuldades de fiscalização inerentes à natureza da atividade, a tributação do jogo online em sede de IRS afigura-se praticamente impossível de concretizar.

## 1.2. Enquadramento Histórico

A publicação do Decreto n.º 14.463, de 3 de dezembro de 1927, colocou termo a uma já secular tradição de proibição do jogo. Com efeito, dispunha o Código Civil de 1867, que «*ao contracto de jogo não é permitido como meio de adquirir*». Além disso, também o Código Penal de 1886 criminalizava a atividade de exploração de jogo, a profissão de jogador e o jogo ocasional.

Não obstante, o desejo de jogar apresentava-se como uma realidade incontornável, sendo que, neste sentido, dispunha o preâmbulo do Decreto n.º 14.463, de 3 de dezembro de 1927, que «*o jogo era um facto contra o qual nada podiam já as disposições repressivas*».

---

<sup>164</sup> Vide artigo 2.º do DL n.º 1282/2003.

Da ponderação e equilíbrio de todos os valores em causa – proibição de uma atividade potencialmente causadora de um dano individual, familiar e social ou, inversamente, reconhecer que, mesmo proibida, ela existe -, decidiu-se estabelecer os termos e condições em que tal atividade pode ser desenvolvida, regulando e, simultaneamente, protegendo os seus intervenientes, evitando comportamentos marginais e definindo limites à sua exploração.

Reconhecida a ineficácia da repressão, a regulação produzida visava definir as condições em que o jogo se podia desenvolver e quem o podia praticar. Para tal, foram criadas zonas de jogo, com o intuito de assegurar as condições necessárias à respetiva prática num ambiente controlado, garantindo a sua idoneidade e reduzindo, ou mesmo anulando, o interesse pelo jogo clandestino e ilícito. Foi também por evidente a alteração de paradigma que pautou a atuação do Estado, ao abandonar a repressão penal e procurar modular comportamentos através do instrumento fiscal. A tributação do jogo assume-se, assim, historicamente, como elemento regulatório efetivo.

Em 1989, com a publicação do DL n.º 422/89, de 2 de dezembro, foi, então, sistematizada a regulação nesta matéria, considerando todas as modalidades e formas de exploração à data existentes nos designados jogos de fortuna ou azar. O referido decreto-lei manteve, contudo, a matriz regulatória que vinha desde o Decreto n.º 14.463, de 3 de dezembro de 1927. Assim, através do imposto especial de jogo (IEJ), foi criado um regime tributário próprio, com um assumido propósito corretivo e com as especificidades adequadas à natureza da atividade a tributar. Por outro lado, o IEJ, ao comprimir o princípio da tributação pelo lucro real, na sua forma mais pura, assegurou o necessário distanciamento do Estado relativamente a um interesse direito no jogo.

O jogo em Portugal passou, assim, de uma atividade proibida e não regulada, para uma regulamentação onde se reconheceu que o direito de explorar jogos de fortuna ou azar está reservado ao Estado, estabelecendo-se, contudo, a possibilidade de ser concessionada a sua exploração.

O DL n.º 422/89, de 2 de dezembro, apesar de ter sido objeto várias alterações, viu inalterados os seus princípios basilares e a sua matriz, resultando claro do seu normativo que a regulação do jogo não visa satisfazer necessidades de intervenção numa atividade de interesse público – não comportando o jogo uma atividade de interesse geral a ser necessariamente prosseguida -, mas antes controlar a difusão e a prática desregulada do fenómeno do jogo e o modo como esse controlo deve ser efetivado.

Ao longo dos 25 anos que medeiam desde a aprovação do mencionado DL n.º 422/89, de 2 de dezembro, a exploração e a prática desta atividade sofreram, contudo, grandes alterações, sendo que o quadro normativo que a rege não acompanhou essa evolução. Para além da própria evolução tecnológica dos sistemas e equipamentos de jogo, surgiu igualmente uma nova realidade não abrangida por aquela regulamentação, que assumiu nos últimos anos uma relevância crescente e incontornável: o jogo online.

O quadro normativo regulador dos jogos de fortuna ou azar revela-se, assim, incapaz de dar resposta à atual dimensão desta atividade, constituindo-se mesmo como um elemento cerceador do seu desenvolvimento e da possibilidade de introduzir novas formas de exploração que permitam responder às evoluções verificadas no mercado.

O modelo de exploração dos jogos de fortuna ou azar em Portugal carecia, pois, de ser repensado e, tratando-se de uma atividade reservada ao Estado, esse exercício teria de envolver, desde logo, uma alteração do quadro normativo que a regula, de molde a permitir acompanhar os desenvolvimentos e a evolução verificada nos últimos anos. Essa alteração revela-se determinante, por um lado, como meio de combater a prática de jogo ilegal e, por outro, para assegurar uma exploração de jogo equilibrada e transparente.

Emergia, assim, a premente necessidade de criar um novo modelo de exploração e prática do jogo, pensado à luz desta realidade e do vazio legal existente.

Neste contexto, assume especial acuidade a regulação do jogo online em Portugal, impondo-se o seu enquadramento normativo, de molde a trazer para a legalidade operadores e jogadores que atualmente jogam no mercado ilegal sem qualquer proteção, assegurando, simultaneamente, o normal funcionamento do mercado. Pretende-se, assim, estimular a cidadania e o jogo responsável, e reforçar o combate à economia informal.

A situação com que hoje nos confrontamos em matéria de jogo online, é, desta feita, comparável à que existia em Portugal em 1927 antes da regulação da exploração e prática dos jogos de fortuna ou azar.

O jogo online encontra-se disseminado por todo o mundo, pelo que o Estado Português não pode ignorar essa realidade, ao que acresce que se assistiu na última década a um movimento generalizado de regulação do jogo online na Europa, que intensifica a necessidade de regular esta matéria, de igual modo, em Portugal.

Assim, entendeu o Governo proceder, através do Decreto-Lei n.º 66/2015, à regulação do jogo online, ponderando e refletindo neste normativo aquelas que são as recomendações da



Comissão Europeia e as melhores práticas que vêm sendo adotadas noutros países. As soluções jurídicas e os princípios plasmados naquele quadro normativo deveriam ser, desta forma, adequados e proporcionais à prossecução os objetivos de interesse público visados, no sentido de garantir a proteção dos menores e das pessoas mais vulneráveis, evitar a fraude e o branqueamento de capitais, prevenir comportamentos criminosos em matéria de jogo online e salvaguardar a integridade do desporto, prevenindo e combatendo a viciação de apostas e de resultados. De igual modo, aquele diploma, ao delimitar e enquadrar a oferta e o consumo do jogo, e ao controlar a sua exploração, garante a segurança e a ordem pública, prevenindo o jogo excessivo e desregulado e comportamentos e práticas aditivas.

O Decreto-Lei n.º 66/2015 abrange um espectro alargado de jogos – os jogos de casino, o póquer, os jogos de máquinas, o bingo, as apostas desportivas à cota e as apostas hípcas -, com o intuito de conferir competitividade ao mercado português, pois só deste modo se torna possível reduzir a prática ilícita do jogo online por parte dos operadores que disponibilizam serviços de jogo em Portugal e dos jogadores que a ele acedem.

À semelhança do que tem vindo a suceder na maioria dos países europeus, o direito de exploração de jogos e apostas online não deve ser exclusivo de algumas entidades, ainda que estas já se encontrem habilitadas a explorar jogos e apostas em Portugal, devendo antes ser atribuído, mediante licenças, a todas as entidades que, para além daquelas, preencham estritos requisitos de idoneidade e capacidade financeira e técnica.

Quanto ao modelo de tributação ora adotado, este mantém-se coerente com a lógica regulatória que pauta os jogos de fortuna ou azar de base territorial, atentas as características específicas da atividade tributada, bem como as melhores práticas europeias.

Por último, e tendo em vista assegurar a aplicação eficaz do quadro regulatório do jogo online em Portugal, torna-se necessário conferir, a par das competências de controlo e inspeção, verdadeiros poderes regulatórios à entidade pública que fiscaliza o jogo, dotando-a de competências e mecanismos que lhe permitam atuar eficazmente em face dos desafios que este novo mercado coloca. Nesse sentido, e mais uma vez na senda das melhores práticas e das recomendações e princípios veiculados pela Comissão Europeia, promove-se o alargamento do âmbito da regulação em matéria de exploração e prática do jogo e apostas online, consagrando-se funções de controlo, inspeção e regulação de tais atividades, as quais são cometidas ao Instituto do Turismo de Portugal, I.P., através do seu Serviço de Inspeção de Jogos e alargando o seu

âmbito de atuação aos novos tipos de jogos e apostas e reforçando os seus poderes e competências nestas matérias.

### **1.3. O Sistema Norte-americano**

Nos termos do Código Tributário Norte-americano, todos os rendimentos obtidos por cidadãos norte-americanos são tributáveis, quer tenham sido obtidos no seu território, quer no estrangeiro, quer por mecanismos eletrónicos/digitais. A Secção 61 (a) do *Internal Revenue Code* define rendimento como “todo o rendimento, independentemente da sua origem”, o que inclui as apostas online.<sup>(165)</sup>

#### **1.3.1. Rendimentos do Jogo**

Segundo o conceito de *Constructive Receipt of Income*, os rendimentos do sujeito passivo são tributados a partir do momento em que aqueles são colocados à disposição, independentemente de já se encontrar na sua posse ou não. Por exemplo, se determinado indivíduo ganhar 500 euros no casino e decidir deixar esse montante em formato de fichas no cofre do estabelecimento, tal não deixa de configurar um rendimento sujeito a tributação.

As regras dos rendimentos gerados pela prática do jogo são claras: o jogador deve ter um histórico de todas as sessões e deve declarar e especificar os ganhos e perdas por cada sessão. O facto de a sede da casa de apostas, por exemplo, ser em Gibraltar, não é relevante, na medida em que o Fisco considera os casinos *offshore* como um esquema para evasão fiscal.

Suponhamos que um determinado indivíduo investe numa empresa sediada no Reino Unido, a qual declara, hoje, um dividendo de dois euros por ação, sendo que aquele indivíduo declara que lhe pertencem 10 ações. Ele será tributado pelo equivalente a 20 euros, obtendo um crédito por qualquer imposto britânico devido pelo investimento, podendo deduzir os custos do investimento.

O *Internal Revenue Code* determina que o jogador deve ter um registo dos ganhos e perdas por sessão. O sujeito passivo regista todas as sessões em que obteve ganhos, soma, e declara o resultado. Por exemplo, sujeito A obteve 12.000 euros em ganhos sendo que, depois de consideradas todas as sessões em que obteve perdas, fez um total de 10.000 euros. Não há

---

<sup>165</sup> Caso *McClanahan vs. United States*, processo n.º 292 F. 2d 630, 631-632, de 7 de julho de 1961 in <http://law.resource.org>.

aqui qualquer dedução, pois os ganhos vão para uma secção, e as perdas são dedutíveis, até ao limite de 2% da *Adjusted Gross Income (AGI) limitation*.

Pode parecer que não há qualquer diferença entre declarar o saldo global de perdas e ganhos ou fazê-lo separadamente, mas há três razões para isso.

Em primeiro lugar, se não efetuar qualquer dedução à coleta, por exemplo, vai perder as perdas do jogo. Nesse caso, presume-se que as perdas fazem parte das deduções globais.

Segundo, vários parâmetros da declaração de IRS estão ligados ao AGI. Ora, o mecanismo para declarar os rendimentos obtidos através do jogo online aumenta o AGI (mesmo que os rendimentos tributáveis não se alterem), o que pode limitar outras deduções à coleta, designadamente, despesas de saúde ou educação.

Finalmente, as perdas do jogo podem, em determinadas circunstâncias, desencadear um *Alternative Minimum Tax (AMT)*, as quais não são dedutíveis.

Então, por exemplo, qual é a razão de alguém ser considerado como *jogador* profissional? O Supremo Tribunal de Justiça dos Estados Unidos decidiu que uma opção em contrário iria atentar contra o princípio da igualdade a desconsideração dessa categoria profissional, uma vez que, se a atividade de jogo é realizada regularmente, com o claro objetivo de alcançar a subsistência económica do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, então trata-se de uma profissão ou, no mínimo, uma atividade laboral, inserindo-se no âmbito de categoria profissional e não um mero passatempo.<sup>166</sup> Ora, se um indivíduo aposta regularmente, tendo em vista o seu sustento, pode ser considerado como profissional da respetiva atividade, independentemente do balanço que apresente entre ganhos e perdas, isto é, um apostador profissional deve determinar-se pela sua aptidão, não pelos rendimentos que aufera.

Aqueles tidos como jogadores profissionais podem deduzir as necessárias e razoáveis despesas (viagens, livros e outro material relacionado com a atividade), todavia passam a estar sujeitos a uma tributação como trabalhador independente (*self-employment*).

### **1.3.2. Dedução das Perdas**

Para os jogadores *amadores*, as deduções são limitadas ao montante dos ganhos e esta regra mantém-se para o jogador profissional, sendo que é a única atividade que não admite prejuízos fiscais.

---

<sup>166</sup> Ac. do Supremo Tribunal de Justiça dos Estados Unidos da América proferido no âmbito do processo n.º 85-1226 (Commissioner of Internal Revenue v. Robert Groetzinger) de 24 de fevereiro de 1987 in <http://law.resource.org>, par. 23 e 35-36.

O *Tax Court* e os *Courts of Appeals* decidiram que tal proibição de dedução das perdas trata o jogador profissional de forma desigual perante qualquer outra atividade. Para reagir a isto, o sujeito passivo teria de demonstrar que ele, normalmente, ganha mais do que perde, sendo que apenas teve ou está a ter um período de mais perdas do que ganhos.

O jogo online, tal como tudo o que está incluindo na Internet, é *um comércio interestatal*, o que torna a legislação federal bastante delicada. Estão a ser apreciadas duas leis no Congresso Norte-americano nesse sentido: uma visa legalizar todo o jogo online, exceto no referente a eventos desportivos e criar um novo departamento do tesouro. A outra visa aplicar uma percentagem de 4% de *federal tax* para os operadores, o que permite ao estado coletar uma percentagem adicional de 8% em impostos.

Ora, em Portugal, nos termos do artigo 55.º do CIRS, «*é dedutível ao conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria de rendimentos*». Ora, na temática que aqui nos ocupa, o grande problema surge pelo facto de os rendimentos, para as pessoas singulares, provenientes do jogo online não se enquadrarem em nenhuma das categorias de IRS previstas.

Sendo assim, ou teria de ser encontrada uma categoria em que se inserisse este tipo de rendimento ou, caso contrário, se forem tributados em sede, por exemplo, de Imposto de Selo, as perdas que registassem, legal e devidamente comprovadas, poderiam passar a ser deduzidas ou à coleta ou, realmente, consideradas como perdas.

#### **1.4. O Sistema do Reino Unido**

As regras do *General Betting Duty* (GBD), *Pool Betting Duty* (PBD) e *Remote Gaming Duty* (RGD) alteraram-se no dia 1 de dezembro de 2014 e afetaram, desde logo, a indústria online de apostas que prestem serviços de apostas a jogadores no Reino Unido, a partir de outro país.

Os jogos de base territorial, como os casinos, não vão ser afetados por esta lei, exceto se oferecerem, simultaneamente, serviços de apostas e jogo online.

Os operadores de casa de apostas, que ofereçam os seus produtos a pessoas que se encontrem no Reino Unido, vão estar sujeitas aos GBD, PBD e RGD, independentemente do local onde se encontrar a sua sede.

a) O *General Betting Duty* – GBD

O GBD incide sobre os ganhos obtidos em (i) casa de apostas de jogos de tabuleiro ou corridas, onde as apostas são efetuadas através de um intermediário, por um cliente que se encontra na *betting shop* e (ii) em *spread bets*, as quais representam apostas num resultado de um determinado fluxo financeiro ou não financeiro, a partir de um local onde a aposta é feita através de um *bookmaker* que se encontra no Reino Unido.

b) O *Pool Betting Duty* – PBD

O PBD é liquidado e cobrado a partir do lucro de um intermediário de apostas, com ou sem *odds*, que não se reporte a corridas de cães ou cavalos, e em que (i) apostador está numa *betting shop* no Reino Unido, independentemente da sua residência habitual, e (ii) o apostador é um cidadão do Reino Unido, independentemente do local do globo em que se encontra. Se se tratar de uma aposta sem uma *odd* fixa ou sobre uma corrida de cavalos ou cães, o tributo já será determinado em sede de GBD.

c) *Remote Gaming Duty* – RGD

O RGD incide sobre os lucros da entidade operadora, desde que os seus serviços sejam prestados a uma pessoa que se encontre no Reino Unido.<sup>167</sup>

De relevar, por fim, que se uma casa de apostas, ao oferecer serviços a cidadãos do Reino Unido, terá de comunicar quais os jogadores deste país que se encontram registados na sua base de dados. Por outro lado, se determinado sujeito passivo passar a ser tributado sob as novas regras em sede de GBD, PBD ou RGD, deverá registar-se para o respetivo imposto, submeter lucros e pagar o imposto devido.

## **2. O Decreto-Lei n.º 66/2015: O Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online**

Segundo DOUGLAS WALKER, os custos para a sociedade da prática de jogo e apostas são partilhados entre o jogador (diminuição da produtividade no trabalho, depressão e mau estar físico relacionado com o *stress*, aumento do número de tentativas de suicídio) e a sociedade (créditos

<sup>167</sup> Mecanismo este que, como veremos de seguida, foi adotado pelo legislador, aquando da elaboração do Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril.

financeiros frustrados adquiridos por apostadores, insolvências, corrupção de membros de cargos políticos, etc.).<sup>(168)</sup>

No dia 20 de junho de 2014 o Governo deu a conhecer a Proposta de Lei 238/XII, que visa implementar o Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online (RJO). O Estado Português decidiu, finalmente, optar pela regulação e tributação da atividade em causa, o que motivou a definir, de forma precipitada, a tributação do jogo online como fonte de receita do orçamento de estado para 2014.<sup>(169)</sup>

Esperava-se uma regulação liberal, quando comparada como o regime aplicável aos jogos tradicional de sorte e azar, se atendermos a determinados dados. Um primeiro, no sentido de que em 2011 o mercado do jogo gerou, apenas na União Europeia, receitas com um valor aproximado de 85 mil milhões de euros. Segundo, o mercado do jogo online cresce a uma taxa anual de quase 15%, ao contrário do mercado do jogo tradicional que cresce cerca de 3% em toda a União Europeia. Depois, porque para o ano de 2015 espera-se que o jogo online obtenha na UE receitas na ordem dos 13 mil milhões de euros (um forte acréscimo se comparado aos 9,3 mil milhões arrecadados em 2011). Em quarto lugar, a UE conta, atualmente, com 68 milhões de consumidores de serviços de jogos online e, dada a natureza desta atividade, que faz com que estes serviços não conheçam fronteiras e possam, inclusive, ser fornecidos a partir de Estados não-membros, eles escapam às diversas autoridades reguladoras. Ainda assim, os consumidores procuram esses serviços provenientes de Estados terceiros à Comunidade Europeia, mesmo correndo riscos de exposição a eventuais condutas fraudulentas, pois é factualmente conhecida a utilização destes canais para práticas de branqueamento de capitais.

Aquela Proposta de Lei foi, posteriormente, alterada, de modo a adaptar o regime jurídico do jogo online às melhores recomendações europeias nesta matéria, o que acabou por suceder a 26 de fevereiro de 2015.

Ora, o regime proposto não se enquadra, nem faz jus às necessidades e realidades do cenário supra descrito.

Uma primeira leitura do diploma em causa permite, desde logo, concluir que o Governo optou pela implementação de um regime monopolista, continuando a exploração do jogo ser da competência do Estado, não obstante os regime de concessão previstos.

---

<sup>168</sup> WALKER, Douglas, *The Economics of Casino Gambling*, Springer Berlin Heidelberg, ISBN, 2007.

<sup>169</sup> Recorde-se que a lei do OE para 2014 foi, mais tarde, retificada e foi retirada a previsão de receitas provenientes dos tributos arrecadados com o jogo online.

A partir do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril, facilmente se constata a intenção do legislador em “(...) combater a prática de jogo ilegal e (...) assegurar uma exploração de jogo equilibrada e transparente”, assumindo claro compromisso em “estimular a cidadania e o jogo responsável, e reforçar o combate à económica formal” e, por essa via “(...)delimitar e enquadrar a oferta e o consumo do jogo, e (...) controlar a sua exploração”.

O Legislador, uma vez mais, decidiu atentar ao carácter aditivo dos jogos de fortuna e azar para justificar interesses e posições que não se adequam perante o mercado global. Aliás, o próprio legislador admite, no preâmbulo daquele diploma, que “à semelhança do que tem vindo a suceder na maioria dos países europeus, o direito de exploração de jogos e apostas online não deve constituir um exclusivo de algumas entidades, ainda que estas já se encontrem habilitadas a explorar jogos e apostas em Portugal, devendo antes ser atribuído, mediante licenças, a todas as entidades que, para além daquelas, também preenchem estritos requisitos de idoneidade e capacidade financeira e técnica.”

Embora a pertinência de determinadas medidas aplicadas pelo novo regime, poucas operadoras terão a oportunidade de surgir neste mercado, atentos alguns requisitos infra enunciados.

Do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online devem relevar-se os seguintes aspetos. Em primeiro lugar, a atribuição de licenças, regulação e fiscalização é da competência do Instituto do Turismo de Portugal, I.P., através do respetivo Serviço de Inspeção de Jogos. Segundo, as entidades que pretendam iniciar atividade nesta área podem, no prazo de 90 dias a contar da entrada em vigor do Decreto-Lei, requerer a emissão daquela licença, a qual fica dependente de critérios iminente objetivos e taxativamente descritos. Finalmente, as atividades que, atualmente, já estão autorizadas a explorar a atividade do jogo em Portugal ficam automaticamente autorizadas para a exploração do jogo online.

A atribuição de licenças, dado os critérios objetivos necessários ao deferimento do pedido, afigura-se, agora, mais clara, transparente e previsível, o que irá facilitar a constituição de projetos de negócio aos operadores que optem por esta atividade.

Naturalmente, a pessoa coletiva a constituir deverá ter por objeto social a exploração, organização e comercialização de jogos e apostas, sendo que as licenças, atribuídas mediante a apresentação dos documentos relevantes para o efeito, bem como pagamento de taxa para análise e apreciação do pedido, serão válidas por um período de três anos.

Apreciado o pedido de emissão de licença, este não poderá ser objeto de indeferimento sem o respetivo exercício do direito de audição prévia pelo requerente. Em termos práticos, para obter o deferimento do pedido de licenciamento, basta provar o preenchimento dos pressupostos previstos nos artigos 11.º e seguintes do RJO, nomeadamente:

1. Ter regularizada a situação contributiva e fiscal;
2. Possuir idoneidade e capacidades técnicas e económico-financeiras;
3. Prestar caução e o pagamento das taxas previstas nos artigos 15.º e 86.º;<sup>(170)</sup>
4. Apresentar um projeto de sítio que contemple, designadamente, a memória descritiva do suporte do sistema técnico de jogo, a indicação do local onde vai ficar alojada a infraestrutura para controlo de entrada e registo e os tipos de jogos e apostas que irão ser disponibilizadas.

Em termos de idoneidade, o legislador optou por concretizar um conceito claro e concreto, elencando taxativamente que não serão tidas como idóneas as entidades ou os administradores (i) declarados insolventes por sentença transitada em julgado, (ii) que tenham sido proibidos do exercício do comércio, (iii) que, por três vezes ou mais, tenham sido condenados pela prática dolosa de contraordenações muito graves,<sup>(171)</sup> (iv) que, a título individual ou na qualidade de representante legal, tenham sido condenados, por decisão transitada em julgado, pela promoção, organização ou exploração ilícita de jogos e (v) que tenham sido condenados pelos crimes de burla informática ou relativa a emprego, falsificação de documentos e desobediência no âmbito de atividades de exploração de jogos, corrupção, fraude relativa a obtenção de subsídios ou subvenções e, finalmente, por contrafação ou uso ilegal de marca.

A entidade reguladora, para apreciação da idoneidade da requerente, deverá verificar a capacidade dos seus órgãos de administração e direção, tendo em vista assegurar uma gestão prudente, nomeadamente, através da forma como as pessoas que venham a ocupar esses cargos exercem a sua profissão.

Uma vez atribuídas, as licenças de exploração são intransmissíveis e suscetíveis de revogação caso a entidade autorizada seja objeto de cisão, fusão ou alienação de, pelo menos, 10% do seu capital social.

Para além disso, no exercício da atividade de exploração de jogos e apostas online, as entidades exploradoras devem dispor de contabilidade organizada,<sup>(172)</sup> de modo a que seja

---

<sup>170</sup> Caução esta no valor de 500.000,00€ para garantia do cumprimento das obrigações legais; uma caução no valor de €100.000,00 para garantia de pagamento do IEJO, de montante equivalente aos seus valores prováveis para um período de dois meses.

<sup>171</sup> Salvo se decorridos dois anos do cumprimento integral das obrigações decorrentes da aplicação da última sanção.

<sup>172</sup> Caso não disponha de contabilidade analítica organizada, a entidade exploradora incorre em contraordenação grave, punível com coima de 5.000,00€ ou até 0,5% do volume de negócios daquela entidade – V.g. artigos 57.º, n.º 1, alínea s) e 61.º, n.º 2, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.



autonomizado um centro de custos onde sejam registadas, exclusivamente, as transações resultantes da exploração dos jogos e apostas online, assegurando o cumprimento das leis vigentes quanto à prevenção do branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo.<sup>(173)</sup>

De relevar, ainda, que as entidades exploradoras devem ter uma conta bancária em instituição de crédito estabelecida num Estado-membro da União Europeia, através do qual são efetuadas, em exclusivo, todas as transações relacionadas com aquela atividade.

Em suma, a moldura legal que o legislador aprovou, apesar de indubitavelmente ser mais adequada que o regime jurídico (in)existente anteriormente, configura-se como um regime jurídico rígido e, sobretudo, aquém das necessidades e situações a tutelar. Na verdade, seria de esperar um modelo mais dinâmico que não só permitisse o crescimento de um mercado regulado e da sua competitividade, mas, também, que configurasse um combate eficaz aos mercados paralelos.

### **2.1. A Opção pelo Sistema de Licenças**

O preâmbulo do Decreto-Lei n.º 66/2015, que aprovou o Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online, é claro: “a exploração deve ser atribuída, mediante licença, a todas as entidades que [para além das entidades habilitadas a explorar jogos e apostas] preenchem estritos requisitos de idoneidade e de capacidade económica, financeira e técnica”.

A autorização para exploração de jogos e apostas online é atribuída pela comissão de jogos, mediante emissão de licença,<sup>(174)</sup> a pessoas coletivas privadas, com sede num Estado-membro da União Europeia, ou num Estado signatário do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu que esteja vinculado à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e do combate à fraude e ao branqueamento de capitais, desde que, no caso de sociedades estrangeiras, tenham sucursal em Portugal.<sup>(175)</sup>

As entidades exploradoras devem, antes de iniciarem a atividade, elaborar um plano que garanta a prática de jogo responsável e proporcione ao público, em especial aos jogadores, a informação necessária, promovendo hábitos de jogo moderado e responsável.<sup>(176)</sup>

<sup>173</sup> Vide artigos 26.º, n.º 1, alínea m) e 43.º, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>174</sup> Vide artigo 7.º, n.º 1, do DL n.º 129/2012, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 66/2015.

<sup>175</sup> Vide artigo 8.º, n.º 1, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>176</sup> Vide artigo 7.º, n.º 2, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

O projeto de decisão final, quando desfavorável, no todo ou em parte, deve ser notificado à requerente, de modo a exercer o seu direito de audição e participação, nos termos do Código do Procedimento Administrativo.<sup>(177)</sup>

A licença é válida pelo prazo inicial de três anos, o qual pode ser prorrogado, a pedido da entidade exploradora, por igual período de tempo.<sup>(178)</sup>

## **2.2. Condições para Atribuição de Licença**

Nos termos do artigo 13.º, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online, a atribuição de licenças para a exploração de jogos e apostas online depende do preenchimento cumulativo pela requerente das seguintes condições:

- a) Ter a situação contributiva e tributária regularizada em Portugal ou, se for o caso, no Estado no qual se situe o seu estabelecimento principal;
- b) Possuir idoneidade, capacidade técnica e capacidade económica e financeira;
- c) Apresentar um projeto de estruturação do sistema técnico de jogo adequado e com todos os mecanismos e informações necessárias.<sup>(179)</sup>

A emissão de licença depende, ainda e cumulativamente, (i) da certificação e homologação do sistema técnico de jogo e (ii) da prestação das cauções devidas, coimas em dívida e do pagamento da taxa devida pela emissão da licença.<sup>(180)</sup>

Assim, a requerente deve prestar, à ordem do Instituto de Turismo de Portugal, I.P., uma caução no valor de 500.000,00€, para garantia do cumprimento das suas obrigações legais, nomeadamente, o pagamento dos saldos estimados das contas dos jogadores e das eventuais coimas que venham a ser aplicadas no âmbito do RJO. Para além de uma caução no valor de 100.000,00€, para garantia do pagamento do imposto especial sobre o jogo online (IEJO).

As entidades exploradoras devem, de igual modo, obter a certificação do sistema técnico de jogo, com o respetivo pagamento da taxa de homologação.<sup>(181)</sup>

---

<sup>177</sup> Vide artigo 11.º, n.º 6, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>178</sup> Vide artigo 20.º, n.ºs 1 e 2, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>179</sup> Nomeadamente, a indicação do endereço geográfico do local onde vai ficar alojada a plataforma de jogo e a infraestrutura de entrada e registo, os mecanismos de autoexclusão do jogador e que permitam assegurar a efetivação de proibições de jogar, o modo como se efetua o registo de todos os movimentos na conta de jogador e de segurança das informações recolhidas.

<sup>180</sup> Vide artigo 17.º, n.º 2, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>181</sup> Vide artigo 35.º, n.º 2, alínea c), do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

Finalmente, de relevar que a licença pode ser revogada caso a entidade exploradora viole, de forma grave ou reiterada, as disposições legais ou regulamentares destinadas a prevenir o branqueamento de capitais e o financiamento do terrorismo.<sup>(182)</sup>

### 2.3. A Entidade Reguladora

O Decreto-Lei n.º 66/2015 confere ao Instituto do Turismo de Portugal, I.P., competências de controlo e inspeção, bem como verdadeiros poderes regulatórios atinentes à fiscalização do jogo, dotando-o de instrumentos que lhe permitam atuar eficazmente em face dos desafios que este novo mercado coloca.<sup>(183)</sup>

Nos termos do artigo 3.º, n.º 2, do DL n.º 129/2012,<sup>(184)</sup> o Turismo de Portugal, I.P., tem por funções controlar, inspecionar e regular a exploração e prática de jogos e apostas online, gerindo, em representação do Estado, os contratos de concessão dos jogos, sendo que estas atribuições são prosseguidas pela comissão de jogos e pelo Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos.

O Instituto do Turismo de Portugal, I.P., é constituído pelo conselho diretivo, pelo fiscal único, pela comissão de jogos e pelo conselho de crédito.<sup>(185)</sup>

Ora, nos termos do artigo 7.º, n.º 1, do DL n.º 129/2012, a comissão de jogos é o órgão responsável pela orientação, acompanhamento e supervisão da atividade do Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos.

O Decreto-Lei n.º 66/2015 conferiu à comissão de jogos poderes de controlo, de inspeção, de regulação e sancionatórios, competindo-lhe atribuir, emitir, prorrogar, suspender e revogar licenças para a exploração de jogos e apostas online, bem como decidir os processos administrativos e de contraordenação, aplicando as respetivas multas, coimas e demais medidas sancionatórias.<sup>(186)</sup>

<sup>182</sup> Vide artigo 23º, n.º 1, alínea i), do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>183</sup> O Decreto-Lei n.º 66/2015 alterou o artigo 3.º, do DL n.º 129/2012, de 22 de junho, passando aquele preceito, no seu n.º 1, a prever que «O Turismo de Portugal, I.P. tem por missão (...) o controlo, inspeção e regulação da exploração e prática de jogos de fortuna ou azar de base territorial (jogos de base territorial) e de jogos de fortuna ou azar, de apostas desportivas à cota e de apostas hípcas, mútuas e à cota, quando praticados à distância, através de suportes eletrónicos, informáticos, telemáticos e interativos, ou por quaisquer outros meios (jogos e apostas online)».

<sup>184</sup> Na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 66/2015.

<sup>185</sup> Vide artigo 4.º, do DL n.º 129/2012, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 66/2015

<sup>186</sup> Vide artigo 7.º, n.º 3, alíneas a) e f), do DL n.º 129/2012, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 66/2015.

### **2.3.1. Proteção da Informação Recolhida**

No exercício da atividade de exploração de jogos e apostas online, as entidades exploradoras devem assegurar a integridade, disponibilidade, confidencialidade e todos os demais atributos de segurança dos jogos e apostas online, garantindo um jogo fiável e transparente.<sup>(187)</sup>

Nos termos do artigo 93.º do RJO, «as pessoas que, no exercício das suas funções, tenham conhecimento dos dados pessoais no âmbito do RJO, ficam obrigadas a sigilo profissional, mesmo após o termo das suas funções, de acordo com o disposto no artigo 17.º da Lei n.º 67/98, de 26 de outubro».

Os jogadores têm o direito a ver garantida a sua privacidade e a proteção dos dados disponibilizados à entidade exploradora para efeitos do seu registo de jogador.<sup>(188)</sup>

Neste sentido, o segredo profissional relaciona-se com um dever de *non facere*, em que a conduta proibida é a de *revelar* ou *utilizar* a informação por ele abrangida. Se *revelar* se identifica com o ato de divulgar a terceiro, *utilizar* pressupõe um proveito próprio do sujeito passivo do dever, em contraposição com a vontade e interesse do titular do segredo.

Se atentarmos ao interesse pessoal do jogador, temos, como bem jurídico protegido pelo dever de segredo profissional, a própria integridade moral das pessoas, na medida em que, além da questão da proteção da intimidade da vida privada, a divulgação dos depósitos e movimentos pode ser fonte de pressão e suspeição social.

### **2.3.2. Cooperação entre a Entidade Exploradora e a Entidade de Controlo, Inspeção e Regulação**

As entidades exploradoras estão obrigadas a cooperar com a comissão de jogos e com o Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, do Instituto do Turismo de Portugal, I.P.<sup>(189)</sup>

Para tal, as entidades exploradoras devem dispor de um sistema técnico de jogo para a organização e exploração dos jogos e apostas online, garantindo que a infraestrutura de entrada e registo proceda ao registo de todos os dados relacionados com a atividade de jogos e apostas online e os reporte à infraestrutura de controlo,<sup>(190)(191)</sup> estando obrigadas, ao mesmo tempo, a

---

<sup>187</sup> A violação do dever de sigilo pela entidade exploradora constitui contraordenação muito grave, punível com coima de 50.000,00€ a 1.000.000,00€ ou 10% do volume de negócios – V.g. artigos 56.º, alínea m) 61.º, n.º 1, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>188</sup> Vide artigo 38º, n.º 1, alínea e), do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>189</sup> Vide artigo 47º, n.º 1, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>190</sup> Vide artigo 32º, n.º 2, alínea c), do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>191</sup> O não registo de todos os dados relacionados com a atividade de jogos e apostas online constitui contraordenação muito grave, punível com coima de 50.000,00€ a 1.000.000,00€ ou 10% do volume de negócios – V.g. artigos 56.º, alínea q) e 61.º, n.º 1, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas.

permitir o acesso da entidade de controlo, inspeção e regulação, às instalações onde se encontrem localizados os respetivos componentes do sistema técnico.<sup>(192)(193)</sup>

Ao sistema técnico de jogo, as entidades exploradoras devem garantir que a infraestrutura de entrada e registo permita, a todo o tempo, o acesso da comissão de jogos e do Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, do Instituto do Turismo de Portugal, I.P., à informação existente na mesma.<sup>(194)</sup> Deste modo, as entidades exploradoras estão obrigadas a assegurar que a infraestrutura de entrada e registo se encontre instalada em território nacional e contenha toda a informação sobre as operações relacionadas com a atividade de jogos e apostas online.<sup>(195)</sup>

Para além disso, no exercício da atividade de exploração de jogos e apostas online, as operadoras devem designar um gestor responsável pela exploração dos jogos e apostas online, a quem compete assegurar a relação com o Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, nomeadamente, prestando a informação solicitada.<sup>(196)</sup>

As entidades exploradoras estão obrigadas a entregar mensalmente à comissão de jogos e ao Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, do Instituto do Turismo de Portugal, I.P., relatórios sobre a atividade desenvolvida no mês anterior.<sup>(197)</sup>

Este mecanismo de controlo tem como grande prerrogativa assegurar o não repúdio dos atos praticados, ou seja, a garantia de que as partes envolvidas no âmbito da atividade de jogos e apostas online não podem negar que, em determinado momento, ocorreu uma concreta operação.<sup>(198)</sup>

### **3. Os Tributos Sobre o Jogo Online**

#### **3.1. Conceito de Imposto**

O imposto é uma componente das receitas tributárias e estas, como forma de financiamento do Estado para o desempenho das suas funções, apresentam como papel principal a arrecadação de receitas para o financiamento das despesas públicas. Dito de outro modo, o imposto existe para financiar os cofres públicos.

<sup>192</sup> Vide artigo 34.º, alínea a), do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>193</sup> A não disponibilização do acesso ao sistema técnico constitui contraordenação muito grave, punível com coima de 50.000,00€ a 1.000.000,00€ ou 10% do volume de negócios – V.g. artigos 56.º, alínea s) e 61.º, n.º 1, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>194</sup> Vide artigo 32.º, n.º 2, alínea d), do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>195</sup> Vide artigo 34.º, alínea c), do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>196</sup> Vide artigo 26.º, n.º 1, alínea l), do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>197</sup> Vide artigo 34.º, alínea e), do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>198</sup> Vide artigo 41.º, n.º 1, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

Apresentando-se como tributos, os impostos caracterizam-se pelo seu carácter unilateral e por pressuporem a capacidade contributiva do sujeito passivo, sendo por esta medidos.<sup>(199)</sup>

As taxas, ao contrário dos impostos, não têm um carácter unilateral, antes bilateral, sendo que não assentam na capacidade contributiva do sujeito passivo, mas sim no nexos, mais ou menos estreito, de correspondência económica que deve existir entre a vantagem do sujeito passivo e a prestação que vai realizar.<sup>(200)</sup>

Por seu turno, tributos parafiscais são as receitas, análogas ao imposto, mas que deste se distinguiram, ou pela própria essência conceitual, ou pela especialidade de regimes jurídicos a que estão submetidos.<sup>(201)</sup>

Não obstante, e à medida que tais receitas foram desaparecendo ou que a sua natureza jurídica foi melhor precisada pela doutrina, a categoria dos tributos parafiscais tem vindo a perder relevância, até ser eliminada da maioria das obras doutrinárias. Ficarão, nessa categoria, eventualmente, somente as contribuições para a segurança social se, e na medida em que, não puderem ser consideradas impostos.<sup>(202)</sup>

Os tributos especiais afiguram-se como “prestações pecuniárias exigidas pelo Estado e pagas pelo contribuinte em virtude de uma vantagem particular e concreta que este retira do funcionamento de determinado serviço público ou da maior despesa que a sua atividade provoca”.<sup>(203)</sup> Vários autores, autonomizando tais prestações, colocam-nas na categoria dos tributos, na zona intermédia entre os impostos e as taxas. Se as não autonomizam, dissolvem-nas nos impostos sem lhes fazer referência.

Na verdade, em termos doutrinários, os impostos podem ser classificados e sistematizados em função das suas características predominantes.

TEIXEIRA RIBEIRO, por exemplo, dividia os impostos em impostos fiscais e extrafiscais, consoante aqueles se destinassem a financiar despesas públicas e/ou prosseguir outras finalidades.<sup>(204)</sup>

Não raras vezes, o próprio legislador acaba por destacar a principal funcionalidade financeira do imposto, ao consigná-lo especificamente para a satisfação de certas necessidades públicas ou ao justificar a sua criação.

---

<sup>199</sup> V.g. CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Leite de, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.ª Ed., 2000, p. 52 e segs.

<sup>200</sup> Vg. CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Leite de, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.ª Ed., 2000, p. 62 ss.

<sup>201</sup> XAVIER, Alberto, *Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa*, Lisboa, Almedina Lisboa, 1981, p. 64.

<sup>202</sup> Neste sentido, CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Leite de, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.ª Ed., 2000, p. 29 e segs.

<sup>203</sup> TEIXEIRA, António Braz, *Princípios do Direito Fiscal*, I, 3.ª Ed., Almedina, Coimbra, 1991, p. 46.

<sup>204</sup> TEIXEIRA, Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra Editora, 5.ª Ed., 1995, p. 259.

De uma forma geral, podemos definir o imposto com base em três elementos: um elemento objetivo, um elemento subjetivo e um elemento teleológico (ou finalista).<sup>(205)</sup>

Em relação ao primeiro, o imposto é uma prestação (1) pecuniária (2), unilateral (3), definitiva (4) e coativa (5). Em termos subjetivos, ele constitui uma prestação, com as características acabadas de mencionar, (6) exigida ou devida por detentores (individuais ou coletivos) que apresentem capacidade contributiva (7) a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas. Por fim, teleologicamente, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções (8), conquanto que não tenham caráter sancionatório (9).

Ora, do *ponto de vista objetivo*, imposto é, antes de mais, uma *prestação*, o que significa que integra na sua base uma relação de natureza obrigacional e não uma relação de caráter real, rejeitando-se a doutrina que, nomeadamente em Itália, defendeu a eficácia real de certos impostos, como os impostos aduaneiros.

Para os autores que tenham por preocupação metodológica elaborar um conceito tipológico (e não definitório), válido apenas para o nosso tempo, desprovido de qualquer pretensão de intemporalidade, e que espelhe fielmente toda a sua evolução, o imposto comporta uma *prestação pecuniária*, ou seja, uma prestação de *dare pecunia*, ou seja, concretizada em dinheiro.<sup>(206)</sup>

Com esta nota típica do seu conceito, o imposto distingue-se de forma clara, quer das prestações de caráter pessoal ou prestações de *facere*, como o serviço cívico, quer das prestações de bens ou serviços exigidas a particulares, em certas circunstâncias excecionais, através de requisição administrativa, quer ainda da prestação derivada de expropriação por utilidade pública.

Em terceiro lugar, o imposto configura uma *prestação unilateral*, não lhe correspondendo, assim, qualquer *contraprestação específica* a favor do contribuinte. Esta noção encontra-se presente nas definições legais de imposto do artigo 16.º do *Código Tributário Nacional* brasileiro, o qual prevê que o «*imposto é o tributo cuja obrigação tem por facto gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte*», e do artigo 21.º da *Ley General Tributaria espanhola*, que define os impostos como «*os tributos exigidos sem contraprestação, cujo facto tributário seja constituído por negócios, atos ou factos que manifestem a capacidade económica do contribuinte*».

<sup>205</sup> V., neste sentido, TEIXEIRA, BRAZ, *Princípios de Direito Fiscal*, vol. I, 3.ª ed., Coimbra, 1985, p. 36 e ss.

<sup>206</sup> Rejeita-se assim a conceção dos autores que condenam a natureza pecuniária dos impostos, vendo neles prestações em espécie ou mesmo prestações de *facere* e de *non facere* – v., nesse sentido, ALBERTO XAVIER, *ob. cit.*, p. 38.

O traço que permite distinguir o imposto dos tributos bilaterais, assentes numa relação jurídica do tipo *do ut des*, é justamente o carácter bilateral deste último.<sup>(207)</sup> Uma distinção que é particularmente visível em matéria de taxas, as quais, diversamente do que ocorre nos impostos, em que estamos perante uma contraprestação geral, traduzida no conjunto dos diversos serviços públicos que os mesmos suportam, naquelas estamos perante uma prestação do particular a favor do Estado e demais entes públicos, a que corresponde uma contraprestação específica, ou seja, uma atividade desses mesmos entes especialmente dirigida ao respetivo obrigado.

Esta atividade, que se vem a concretizar seja na prestação de um serviço público, como as taxas devidas pelos serviços de registo e notariado, pelos serviços de justiça (taxa de justiça), pelos serviços de educação pública (propinas), seja na utilização de bens do domínio público, como as portagens, seja na remoção de um limite jurídico à atividade dos particulares, como as devidas pelas licenças de uso e porte de arma, de caça, etc. Ou, como estabelece o artigo 4.º, n.º 2, da LGT, “as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares”.

Quanto a estas últimas, correntemente designadas por *licenças* (muito embora este termo designe, em rigor, não as taxas, mas sim a autorização constitutiva, ou seja, o ato administrativo que remove esse obstáculo), impõe-se, desde já, referir duas notas. Uma para dizer que o seu pressuposto de facto também se reconduz, a seu modo, à prestação de um serviço público, na medida em que remoção de um obstáculo jurídico à prossecução da atividade dos particulares, desde que tenha sido levantado por exigência de um específico interesse administrativo, não deixa de se configurar como uma prestação de serviço público. Daí que, em países como Espanha e Itália, se não faça qualquer referência à remoção de um obstáculo jurídico à atividade dos particulares, como pressuposto de facto autónomo das taxas.<sup>(208)</sup>

A outra nota reporta a assinalar que tais tributos apenas se configurarão como verdadeiras taxas, nos casos em que o obstáculo jurídico a remover tenha sido levantado por exigência de um interesse público/administrativo específico. Tal não acontece quando o mesmo seja artificialmente erguido para, através da sua remoção, a administração consiga cobrar um determinado montante, sendo que, numa tal hipótese, referida pelos autores sob a designação de *licenças fiscais*, deparamo-nos com verdadeiros impostos. Com efeito, não se vislumbra aí qualquer

---

<sup>207</sup> Tradicionalmente fala-se, a este propósito, de sinalagmático como sinónimo, portanto de bilateral. Todavia, aquele adjetivo deriva da palavra grega *sinalagma*, que significa “pacto” ou “contrato” – v. ALMEIDA, Anibal, *Estudos de Direito Tributário*, Coimbra, Almeida, 1999, p. 62 e ss.

<sup>208</sup> V. por exemplo, para a Espanha, o artigo 2.º, n.º 2, al. a), da atual versão da *Ley General Tributaria*, em vigor desde 1 de julho de 2004 (embora essa solução já constasse da anterior versão de 1963).



contraprestação real a favor do contribuinte, constituindo o levantamento e a respetiva remoção do obstáculo uma verdadeira atividade, e os serviços correspondentes verdadeiros serviços de lançamento e cobrança do respetivo imposto.<sup>(209)</sup>

Em quarto lugar, o imposto afigura-se como uma *prestação definitiva*, na medida em que não dá lugar a qualquer reembolso ou restituição. Neste sentido, podemos afirmar que o imposto é uma prestação unilateral, tanto no presente (unilateral *stricto sensu*), como no futuro (definitiva). A utilidade da autonomização desta nota típica, face à da unilateralidade, revela-se, designadamente, no *empréstimo forçado* que é uma prestação unilateral, mas não definitiva. Por outras palavras, o imposto constitui uma prestação unilateral, tanto em termos sincrónicos, como em termos diacrónicos.

Finalmente, o imposto, em termos objetivos, é uma *prestação coativa*, ou seja, configura uma prestação *ex lege* ou uma prestação estabelecida por lei. A obrigação de imposto surge, assim, exclusivamente, por força do encontro do facto/pressuposto tributário com a lei, que, ao modelar o seu conteúdo, exclui de qualquer manifestação de vontade do contribuinte nesse sentido, como o prescrevem, de resto, e em termos muito claros, os n.ºs 1 e 2, do artigo 36.º, da LGT, na medida em que preceituam que a relação jurídica tributária constitui com o facto tributário e os elementos essenciais da mesma não podem ser alterados por vontade das partes.<sup>(210)</sup>

Do *ponto de vista subjetivo*, o imposto é uma prestação, com as características objetivas que acabámos de assinalar, (1) exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva, (2) a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas. Com a primeira nota subjetiva, procura-se abranger no próprio conceito de imposto o critério material da igualdade ou da justiça fiscal, o qual constitui o suporte indissociável de um Estado fiscal de direito: a capacidade contributiva. Tal ideia encontra-se contemplada no artigo 4.º, n.º 1, da LGT, que, a título de indicação dos pressupostos dos tributos, dispõe que “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”.

---

<sup>209</sup> Cf. XAVIER, Alberto, *Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa*, Lisboa, Almedina Lisboa, 1981, p. 52 e ss. A respeito das licenças, ou melhor, das taxas devidas por licenças administrativas, é de referir que as mesmas são, por vezes, objeto de impostos, como é o caso do imposto de selo devido por licenças constantes da verba n.º 12 da Tabela Geral do Imposto de Selo, em que na subverba 12.5, se estabelece o Imposto de Selo por cada uma de quaisquer outras licenças não designadas especialmente na Tabela, concedidas pelo Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais.

<sup>210</sup> Com o sentido atribuído, a expressão coativa traduz uma nota específica dos impostos (e de outras prestações coativas). Uma nota insuscetível, portanto, de se confundir com a coatividade inerente a qualquer obrigação jurídica traduzida em o seu cumprimento poder ser exigido coativamente. Assim, os impostos apresentam-se como prestações duplamente coativas, pois afiguram-se coativas quanto ao seu nascimento e quanto ao seu cumprimento. Pelo que tem o sentido da expressão compulsória utilizada, por exemplo, no artigo 3.º do *Código Tributário Nacional brasileiro*, que define tributo como «toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção a ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada».

Em termos da segunda nota subjetiva, pretende-se não limitar a titularidade ativa dos impostos exclusivamente às pessoas coletivas públicas, admitindo-se, desse modo, a hipótese de existirem impostos exigíveis também a favor de pessoas privadas que exerçam funções públicas. O que ocorrerá no caso de empresas concessionárias de obras públicas, serviços públicos ou bens do domínio público, em que a lei lhes confira a qualidade de titulares ativos de relações jurídicas fiscais.

Neste sentido, podemos acrescentar que as referidas funções ou tarefas públicas assumem um caráter geral, isto é, dizem respeito à generalidade dos contribuintes e não a certas categorias ideais destes. Com efeito, excluem-se do conceito de imposto aquilo que podemos designar por *tributos associativos*, como as quotas obrigatórias para as associações públicas, em que sobressaem as quotas para as ordens profissionais, que têm por finalidade o financiamento de tarefas públicas muito especiais, porquanto relativas à realização de interesses constitucional e legalmente configurados como próprios dos respetivos membros.

Finalmente, e de um *ponto de vista teleológico* ou *finalista*, o imposto é exigido pelas entidades que exercem funções públicas, de caráter não sancionatório. Isto significa que o imposto pode ter, além da evidente finalidade financeira, outras que tenham por excluída a função sancionatória. Por conseguinte, os impostos, que mesmo na época do liberalismo económico oitocentista nunca tiveram uma natureza totalmente neutra em termos económicos e sociais, prosseguem, sobretudo no atual Estado social, os mais variados objetivos de natureza económica e social.<sup>(211)</sup>

Em Portugal, não está constitucionalmente vedada a possibilidade de o Estado utilizar o imposto, ou o seu agravamento, com o objetivo principal de evitar certos comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários (*impostos sufocantes* na terminologia alemã e *destructive taxes* na designação anglo-saxónica), casos em que, na verdade, não estamos face a verdadeiros impostos subsumíveis na “constituição fiscal” (dominada por uma exigente reserva de lei e pelo princípio da igualdade aferido pela capacidade contributiva), mas antes perante típicas medidas de intervenção económica e social por via fiscal a subsumir na “constituição económica” (baseada num princípio da legalidade flexível e nas exigências do princípio da proibição do excesso ou da proporcionalidade *lato sensu*).

Neste âmbito, impõe-se distinguir de forma clara os verdadeiros impostos ou impostos fiscais, que têm por objetivo ou finalidade a obtenção de receitas, dos falsos impostos ou impostos

---

<sup>211</sup> Cfr. NABAIS, Casalta, *Contratos Fiscais*, Coimbra Editora, 1994. p. 150 e ss.

extrafiscais, que tem por finalidade principal evitar a verificação do respetivo pressuposto de facto ou do facto gerador (o que os configura como verdadeiros “impostos suicidas”, os quais, como bem se compreende, não podem ter por suporte a “constituição fiscal”).<sup>(212)</sup>

Ora, por outro lado, da finalidade dos impostos encontra-se excluída, necessariamente, a finalidade sancionatória. Na verdade, se através do imposto se pretende aplicar uma sanção, então estaremos perante uma multa (sanção pecuniária penal), um confisco (sanção penal traduzida na apreensão e perda a favor do Estado do produto obtido),<sup>(213)</sup> uma coima (sanção pecuniária contraordenacional), uma indemnização (reparação do prejuízo ou dano causado a outrem através de ato ilícito), mas em caso algum perante um imposto. Uma ideia que se encontra plasmada no conceito de tributo do já referido artigo 3.º do *Código Tributário Nacional* Brasileiro, que considera tributo «toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção a ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada».

### 3.1.1. Algumas Finalidades do Imposto

Enquanto os impostos obedecem ao princípio da legalidade fiscal, sendo que a sua medida tem por base o *princípio da capacidade contributiva*, as taxas contentam-se com a reserva à lei parlamentar (ou decreto-lei autorizado) do seu *regime geral* e assentam no *princípio da proporcionalidade* taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à respetiva comunidade.

Neste âmbito, podemos referir que, face a um tributo, para sabermos se, de um ponto de vista jurídico-constitucional, estamos perante um tributo-imposto ou perante um tributo-taxa, devemos verificar a sua medida ou o seu critério, estando perante um imposto se aquele apenas puder ser medido ou aferido com base na capacidade contributiva do contribuinte, ou perante uma taxa se for suscetível de ser medida tendo por base a sua proporcionalidade. Por outras palavras, podemos dizer que realizam-se aqui dois testes: o da *bilateralidade* e o da *proporcionalidade*. Assim, não basta que o tributo tenha carácter bilateral, para podermos concluir pela sua conformidade constitucional, exigindo-se, também, a proporcionalidade entre o tributo e a respetiva contraprestação específica.

---

<sup>212</sup> Exemplos claros de impostos extrafiscais são os impostos autonómicos espanhóis vigentes na Andaluzia e na Estremadura sobre as terras não cultivadas, sendo que estamos, na verdade, perante medidas de reforma agrária.

<sup>213</sup> Que só é constitucionalmente admissível se constituir uma reação criminal e desde que respeite as exigências da necessidade, da proporcionalidade e da subsidiariedade, que irá presidir a todas as reações criminais. Isto é, que se apresente como um confisco especial. Excluído está o chamado confisco geral, inadmissível no Estado de direito, pelo que era mais do que questionável o preceito do artigo 82.º, n.º 2, da CRP, que o permitia e que foi eliminado (logo) na RC/82.

A recondução dos tributos a impostos ou taxas, consoante se apresentem como tributos unilaterais ou tributos bilaterais, tem sido tradicional na doutrina, bem como na jurisprudência do Tribunal Constitucional, e com expressão tanto na Constituição, como na LGT. Estes textos normativos, embora façam menção a três figuras tributárias – impostos, taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas -, não retiram daí qualquer consequência, mormente em sede jurídico-constitucional.

Quanto à doutrina, podemos apontar diversas manifestações do referido encargo de mais-valia, em relação ao qual a generalidade da doutrina se tem pronunciado no sentido de o equiparar ao imposto. Uma orientação que se impõe por duas ordens de razões. A primeira, porque, não se vislumbrando aí nenhuma contraprestação específica a favor do contribuinte, não as podemos reconduzir à figura das taxas. A segunda, pelo facto de tais contribuições especiais não passarem de impostos, que apresentam a particularidade de terem na sua base uma dada manifestação de capacidade contributiva, resultante do exercício de uma atividade administrativa e não, ou não exclusivamente, do exercício de uma atividade do respetivo sujeito passivo. Deste modo, em todas estas hipóteses, somos confrontados, pelo menos em termos jurídico-constitucionais, com verdadeiros impostos e as respetivas consequências que uma tal qualificação implica.

Por seu turno, também a jurisprudência do Tribunal Constitucional se tem inscrito na referida divisão dicotómica. Basta lembrar que aquele Tribunal considerou como imposto, um “encargo” por deficiência de estacionamento<sup>(214)</sup>, as “taxas” para os organismos de coordenação económica<sup>(215)</sup> e os já referidos tributos exigidos pelas “licenças” relativas à publicidade através de anúncios em suportes fixos ou móveis.<sup>(216)</sup>

Em contrapartida, considerou tributos bilaterais ou taxas as propinas universitárias as portagens pagas na Ponte 25 de abril, as taxas devidas pela realização de infraestruturas urbanísticas e a taxa exigida pela recolha do lixo.<sup>(217)</sup>

### **3.1.2. Contribuições, Tarifas e Receitas Parafiscais**

Em sede jurídico-constitucional, a divisão dicotómica dos tributos não implica que a distinção das diversas figuras tributárias não se possa fazer de outra forma, em termos que,

---

<sup>214</sup> Acs. do Tribunal Constitucional n.º 236/94, de 07 de maio de 1994 e n.º 582/99, de 20 de outubro de 1999 *in* <http://dgsi.pt>.

<sup>215</sup> Acs. do Tribunal Constitucional n.º 387/91 *in* D.R. II Série de 2 de abril de 1992 e n.º 1239/96 de dezembro de 1996 *in* <http://dgsi.pt>.

<sup>216</sup> Ac. do Tribunal Constitucional n.º 354/98 de 12 de maio de 1998 *in* <http://dgsi.pt>.

<sup>217</sup> Respetivamente, Acs. 148/94, 640/95 e 1139/96.

embora tendencialmente irrelevantes naquela sede, tenham a sua importância, nomeadamente no domínio do direito financeiro.

Ora, na divisão tripartida dos tributos, encontramos no nosso sistema tributário atual dois tipos de contribuições, que medeiam entre a figura dos impostos e a figura das taxas: as clássicas *contribuições especiais* e as demais *contribuições financeiras*. Contribuições que têm em comum o facto de não se reportarem, nem a normais detentores de capacidade contributiva como nos impostos, nem a destinatários de contraprestações específicas, como nas taxas, mas antes a grupos de pessoas com uma particular manifestação de capacidade contributiva, decorrente do exercício de uma atividade administrativa (nas contribuições especiais), ou da partilha de uma contraprestação específica de natureza grupal (nas demais contribuições financeiras).

Convém, neste âmbito, tecer algumas considerações sobre tais contribuições, bem como sobre outras figuras que o legislador menciona com os mais variados nomes, como, por exemplo, as tarifas ou preços públicos e as contribuições, tributos ou receitas parafiscais.

Quanto às *contribuições especiais* (*contributi speciali* em Itália, *contribuciones especiales* em Espanha, *Beiträge* na Alemanha), é habitual, e seguindo uma distinção há muito consolidada sobretudo na doutrina italiana e espanhola, referenciar duas modalidades: a das “contribuições de melhoria”, que se verificam naqueles casos em que é devida uma prestação, em consequência de uma vantagem económica particular, que resultou diretamente do exercício de determinada atividade administrativa, a pagar por todos aqueles que tal atividade indistintamente beneficia; e as das “contribuições por maior despesa”, que nos são apresentadas naquelas situações em que é devida uma prestação, por as coisas possuídas ou a atividade exercida pelos particulares darem origem a uma maior despesa das autoridades públicas.<sup>(218)</sup>

Como se pode ver pelas definições acabadas de dar, estas contribuições ou tributos especiais não passam de *impostos especiais*, os quais, como já referimos, apresentam a particularidade de terem na sua base manifestações da capacidade contributiva de determinados grupos de pessoas, resultantes do exercício de uma atividade administrativa pública e não, ou não exclusivamente, do exercício de uma atividade do respetivo contribuinte como acontece nos impostos. Estas manifestações da capacidade contributiva operam de maneira diferente, consoante se trate de “contribuições de melhoria” ou de “contribuições por maiores despesas”. Enquanto nas primeiras a atividade administrativa pública provoca manifestações positivas dessa

<sup>218</sup> Vide XAVIER, Alberto, *Contratos Fiscais*, Coimbra Editora, 1994, p. 57 e ss., A. BERLIRI, *Corsa*, cit., vol. I, p. 65 e ss e G. FALSITA, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale*, 5.ª ed., Padova, 2005, p. 33 e ss.

Em Espanha é a própria *Ley General Tributaria*, no seu artigo 2.º, que dispõe que “os tributos classificam-se em taxas, contribuições especiais e impostos”, definindo depois cada uma dessas espécies.

capacidade, aumentando-a, nas segundas, a atividade administrativa pública limita-se a obstar a que surjam manifestações negativas dessa capacidade, ou seja, limita-se a manter essa mesma capacidade. Deste modo, existe uma contrapartida pública, traduzida numa vantagem que, embora indeterminada relativamente individualmente, não deixa de ser determinável na perspectiva do grupo beneficiado pela correspondente atividade administrativa.

Como exemplo desta figura tributária, na sua modalidade de contribuições de melhoria, temos o tradicionalmente designado por *encargo de mais-valia*, uma contribuição especial incidente, em regra, sobre o aumento de valor de prédios rústicos que, em virtude de obras de urbanização ou de construção de infraestruturas, ficam aptos para a construção, sendo que este encargo será liquidado e cobrado aquando da solicitação da respetiva licença de construção. Atualmente, este encargo reveste seis manifestações ou hipóteses: as três primeiras, designadas na lei por encargo de mais-valias, a que podemos chamar contribuições especiais da primeira geração, e as três últimas designadas na lei por contribuições especiais, a que podemos chamar contribuições especiais da segunda geração.

Em relação às demais *contribuições financeiras* a favor das entidades públicas, elas afiguram-se como contribuições, tal como as taxas de regulação e supervisão, que suportam financeiramente a atividade do atual Estado regulador e supervisor que, de algum modo, têm por base uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que comportam um preço público, a pagar pelo conjunto dos regulados pela respetiva entidade ou agência de regulação. Isto implica que, também face a tais contribuições, se tenha de respeitar a Constituição, sendo que o seu regime geral deve constar de lei ou decreto-lei autorizado, e o seu montante tem de suportar o correspondente teste da proporcionalidade, ou seja, o “teste” entre as taxas a pagar pelo conjunto dos regulados do correspondente setor de atividade, sujeita a regulação pública, e a respetiva contraprestação específica, traduzida na prestação desse serviço de regulação e supervisão suportado pela correspondente entidade ou agência de regulação, desde que se reporte efetivamente aos custos de prestação desse serviço.

Por seu turno, no concernente às *tarifas*, não obstante a falta de consenso doutrinário, elas reconduzem-se a um especial tipo de taxas, ou seja, aquelas que exprimem, não apenas uma *equivalência jurídica*, como é característico de todas as taxas (n.º 2, do artigo 15.º, do RGTAL), mas também uma *equivalência económica*, como é característico dos preços. Neste sentido, são de designar por tarifas, as taxas (economicamente) equivalentes, o que as equipara, de algum modo, às *redevances* em França, embora o que distingue juridicamente uma tarifa-taxa de uma

tarifa-preço público não é a referida equivalência económica, antes o seu regime jurídico, conquanto a tarifa-taxa, como tributo, se apresenta como uma obrigação *ex lege*, o que implica a aplicação de um regime de direito público, revestido por uma série de prerrogativas atinentes, nomeadamente, à sua garantia.

Por fim, quanto às contribuições, tributos ou *receitas parafiscais*, elas caracterizam-se por serem tributos (designação que ostentam no artigo 3.º, da LGT e no artigo 1.º, do CPPT) que são cobrados para cobertura das despesas de pessoas coletivas públicas não territoriais, ou seja, são tributos objeto de uma verdadeira consignação subjetiva de receitas. Como exemplo destas receitas temos, por um lado, os tributos parafiscais de natureza económica, as chamadas “taxas” para os organismos de coordenação económica e, de outro, os tributos parafiscais de natureza social, as contribuições para a segurança social.<sup>(219)</sup>

Contudo, não obstante a suscetibilidade de caracterização própria destas figuras, o certo é que, pelo menos entre nós, há uma tendência para reconduzir todos os tributos àquela dicotomia, considerando-os impostos ou taxas, consoante sejam unilaterais ou bilaterais. O que não levanta problemas em sede do seu regime constitucional, mas, atenta a complexidade das realidades que hoje em dia tendem a ser erigidas em objeto de tributação, como, por exemplo, a que recentemente vem dando suporte às taxas de regulação e supervisão, seja questionável esse posicionamento teórico, pois é evidente que a referida complexidade cada vez menos se conjuga, sobretudo em sede do seu regime legal, com a mencionada visão dicotómica dos tributos.

### **3.1.3. O Princípio da Capacidade Contributiva**

A introdução da capacidade contributiva na noção de imposto, o qual pressupõe e é medido pela capacidade contributiva do sujeito passivo, tem vindo a crescer às constituições tributárias formais ou materiais dos últimos decénios, sendo referida cada vez com maior frequência pela jurisprudência e doutrina dos diversos Estados.

A capacidade contributiva não se deve confundir com a capacidade tributária, isto é, a capacidade de ser sujeito de uma posição jurídica tributária. Enquanto esta comporta uma noção jurídica, a capacidade contributiva é um conceito jurídico-económico: devem contribuir para a cobertura das despesas públicas todos os que tenham rendimento ou capital, e na medida destes ou da sua utilização.<sup>(220)</sup>

<sup>219</sup> Cf. SOUSA, Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. II, 2.ª ed., Coimbra, 1992, p. 59 e ss., e ALFREDO J. DE SOUSA/J. SILVA PAIXÃO, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Comentado e Anotado*, Coimbra, 2000, p. 25 e ss.

<sup>220</sup> Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Leite de, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.ª Ed., 2000, p. 123 e segs.

Ora, a capacidade contributiva tem uma vertente *negativa* e outra *positiva*.

Na sua vertente *negativa*, ela está ligada ao princípio da igualdade (artigo 13.º da Constituição da República), e não poderão ser integrados no tipo legal de imposto, fatores como o sexo ou a raça, quer para agravar a carga fiscal, quer para a desagravar.

Na sua vertente *positiva* implica que o tipo legal de imposto contenha só a referência a elementos económico-financeiros, sobretudo, e se possível exclusivamente, ao rendimento (líquido de encargos), à utilização que dele se faça, e ao património. São estes os elementos que devem ser levados em conta para fixar a prestação contributiva a que é chamada cada pessoa.

O princípio da capacidade contributiva, como fundamento das normas de imposto, é revestido, de forma mais ou menos intensa, por outros interesses no caso das normas de objeto social (que visam outros fins que não só o da obtenção de receitas), designadamente, pelos princípios do bem estar comum, da necessidade e do ganho.<sup>(221)</sup>

#### **3.1.4. O Princípio da Igualdade Fiscal**

O princípio da igualdade fiscal sempre se reconduziu a uma específica expressão do princípio geral da igualdade, entendido, não no seu sentido formal (ou igualdade *perante* a lei), como foi o que prevaleceu a partir de meados do século XIX, mas no seu sentido material (ou igualdade *na* lei).

Na verdade, afirmado contra os privilégios próprios do Estado do pré-liberal, o princípio da igualdade fiscal sempre teve insita a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, ao exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo parâmetro: o critério da capacidade contributiva. Este implica um imposto igual para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e um diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva, na proporção dessa mesma diferença (igualdade vertical).

Configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva, enquanto *tertium comparationis* da igualdade no domínio dos Impostos, tem o seu fundamento constitucional no princípio da igualdade, articulado com os demais princípios e preceitos da respetiva “constituição fiscal”. Logo, nomeadamente, o seu fundamento não pode ser o princípio do Estado social, como pretendem alguns autores.

---

<sup>221</sup> Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Leite de, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 2.ª Ed., 2000, p. 141 e segs.



A capacidade contributiva não dispõe de um suporte adequado, nem na teoria do benefício ou da equivalência, nem na teoria do sacrifício. A primeira, para além de estar estritamente vinculada à conceção contratualista do Estado, é de todo impraticável e não está em sintonia com o Estado social, sendo atualmente invocável apenas como suporte dos tributos bilaterais. A segunda, além de se apoiar em premissas indemonstráveis, conduz-nos a três diferentes igualdades (consoante se perfilhe a teoria do sacrifício geral, a teoria do sacrifício proporcional ou a teoria do sacrifício marginal), não nos dando qualquer uma destas uma resposta unívoca no concernente à taxa dos impostos.<sup>[222]</sup>

Contudo, se encaramos os conceitos de benefício e de sacrifício numa perspetiva meramente doutrinária, eles não serão de rejeitar em absoluto. Isto, porque o conceito de sacrifício sempre se irá associar à ideia de que os impostos que cada um deve suportar devem ter por base, quer o rendimento obtido ou utilizado, quer a riqueza possuída ou utilizada, e de indiciar, caso se opte pela teoria do sacrifício proporcional ou relativo, uma tributação proporcional.

No essencial, podemos apontar três objeções ao princípio da capacidade contributiva: a que vê nele um objetivo de nivelamento social e o conseqüente desígnio de aniquilamento da liberdade individual, objeção que tem por alvo o próprio Estado fiscal social; aquela que levanta a questão da indeterminabilidade do conceito contido na expressão capacidade contributiva, a qual, para além de olvidar os múltiplos conceitos indeterminados com guarida nas atuais constituições que as jurisdições constitucionais têm de interpretar e aplicar, partilha da ideia do caráter meramente programático de um tal princípio; e, por fim, aquela que esgrime a falta de previsão constitucional expressa, a qual, valendo apenas para os ordenamentos em que essa mesma falta se verifica, mais não é do que uma expressão do tradicional e arreigado positivismo que tem assolado o direito dos impostos.

Ora, a capacidade contributiva constitui o pressuposto e critério da tributação. Como *pressuposto*, ela exige, não só que todos os tributos, onde se incluem os impostos extrafiscais, mas também os próprios benefícios fiscais, tenham por objeto “bens fiscais”, excluindo da tributação, assim, tanto o mínimo existencial como o chamado *máximo confiscatório*.

Enquanto *critério* da tributação, a capacidade contributiva exclui a possibilidade de o conjunto dos impostos (o sistema fiscal) e cada um dos impostos de *per si* tenham por base qualquer outro critério, seja ao nível das respetivas normas, seja ao nível dos correspondentes resultados. Neste âmbito, um tal critério vale, em termos objetivos, apenas em relação aos

---

<sup>222</sup> Cf. TEIXEIRA, Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra Editora, 5.ª Ed., 1995, p. 280 e ss.

impostos fiscais e no que refere à respetiva obrigação de imposto, e diz respeito, em termos subjetivos, somente aos contribuintes (e não a outros sujeitos passivos fiscais), sejam cidadãos ou estrangeiros, pessoas singulares ou coletivas. No que concerne ao *quantum* ou intensidade da tributação, a capacidade contributiva não constitui qualquer suporte da progressividade do sistema fiscal ou dos impostos, indiciando-nos antes a opção por impostos proporcionais.

Mesmo que não forneça uma resposta para a problemática da (in)admissibilidade da tributação do capital ou património ou da dupla/múltipla tributação, o princípio da capacidade contributiva tem, ainda assim, importantes préstimos. Por um lado, constituindo a *ratio* ou a causa da tributação, este princípio afasta o legislador fiscal da arbitrariedade, obrigando-o a que, na seleção e articulação dos factos tributários, se limite a atentar a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija no objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto.

Daqui decorre, tanto a ilegitimidade e proibição constitucional das presunções absolutas de tributação<sup>(223)</sup> e das chamadas sanções impróprias,<sup>(224)</sup> bem como a necessidade de uma válvula de escape para obstar a situações de grave iniquidade no caso da tributação assente em ficções, para além do questionar da específica configuração dos pagamentos antecipados de impostos e da proibição absoluta da aplicação analógica das normas jurídicas fiscais essenciais. Contudo, insuficiente base já será o princípio da capacidade contributiva para solucionar problemas como os do instituto do *solve et repete*, da tributação dos proventos derivados das atividades ilícitas ou da tributação dos rendimentos nominais.

Porém, um tal princípio comporta uma especial densidade em matéria de imposto(s) sobre o rendimento. Por um lado, exige-se um conceito de rendimento mais amplo do que o do rendimento-produto, um conceito que, mesmo sendo geralmente identificado com o rendimento-acrécimo ou, numa versão mais recente, com o rendimento do mercado, não integra todo e qualquer aumento de valor aquisitivo, como a generalidade dos rendimentos em espécie ou das aquisições a título gratuito e fica, em assinalável medida, na margem de liberdade do legislador. Esta exigência, em Portugal, tem ainda um suporte constitucional suplementar, ao imputar-se ao sistema fiscal o objetivo de uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza (artigo 103.º, n.º

---

<sup>223</sup> V. os Acs. n.ºs 348/97 e 211/2003, em que o o TC julgou inconstitucionais as presunções inelidíveis de rendimento e património, respetivamente.

<sup>224</sup> As quais, traduzidas em alterações à estrutura do imposto, se concretizam em agravamentos ou majorações deste sem qualquer correspondência na respetiva capacidade contributiva – v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit. p. 502 e ss.

1, da CRP) e, ao imposto sobre o rendimento, a diminuição das desigualdades (artigo 104.º, n.º 1, da CRP).

Por outro lado, implica ainda que o *princípio do rendimento líquido*, que prevê que a cada categoria de rendimento sejam deduzidas as despesas específicas para a sua obtenção, quer o *princípio do rendimento disponível*, exigindo que à soma dos rendimentos líquidos sejam abatidas as despesas privadas, sejam as imprescindíveis à própria existência do contribuinte (mínimo de existência individual), e necessárias à subsistência do agregado familiar (mínimo de existência conjugal ou familiar). Aliás, esta ideia encontra-se expressamente prevista no n.º 1, do artigo 6.º, da LGT, na medida em que prevê que “a tributação direta tem em conta: a) a necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna; b) a situação patrimonial incluindo os legítimos encargos do agregado familiar; c) a doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo”.

Por fim, devemos relevar que a importância crescente do princípio da capacidade contributiva, como pressuposto e critério da tributação no nosso sistema jurídico fiscal, está bem patente, de resto, em disposições legais introduzidas nos finais dos anos noventa do século passado, como a do artigo 4.º, n.º 1, da LGT, que passou a prescrever que os impostos assentam especialmente na capacidade contributiva, revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património, bem como as relativas à tributação dos rendimentos ilícitos e às cláusulas anti-abuso.

## **3.2. Regime Fiscal e Afetação de Receitas**

### **3.2.1. Lucro Contabilístico**

O lucro tributável das entidades residentes, que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e dos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, exprime uma noção extensiva de rendimento, tendo por base a teoria do incremento patrimonial.<sup>(225)</sup> Deste modo, o lucro tributável é apurado segundo a designada por *teoria do balanço*, reportando-se à diferença entre o ativo (ou valores patrimoniais) líquido no fim do período e o ativo (ou valores patrimoniais) líquido do início do período da tributação, como decorre do artigo 3.º, n.º 2, do CIRC.

---

<sup>225</sup> NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal*, Reimpressão da 7ª Edição de 2012, Coimbra, Almedina, 2014, p. 578.

O artigo 17.º, n.º 1, do CIRC, determina que o lucro tributável é formado pela soma algébrica do resultado líquido do exercício (proveitos e ganhos, menos custos e perdas) e pelas variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período, não refletidas naquele resultado, determinado com base na contabilidade organizada, eventualmente corrigido pela administração tributária, nos termos do CIRC.

Ora, o *resultado líquido do exercício* constitui o ponto de partida para a determinação da matéria coletável, sendo que, neste âmbito, cumpre fazer uma referência aos conceitos e componentes que o integram, a saber: o resultado operacional, o resultado financeiro, o resultado extraordinário e o resultado líquido.

Em primeiro lugar, temos o *resultado operacional*, que é gerado pela atividade da empresa, o qual comporta a diferença entre as vendas da empresa e os respetivos custos operacionais (compra de mercadorias e matérias-primas, custos gerais de produção, entre outros). Em relação ao *resultado financeiro*, ele resulta da diferença entre os proveitos e custos de natureza essencialmente financeira (juros pagos e recebidos, rendimentos e encargos de participação no capital, etc.). Em terceiro, surge o *resultado extraordinário*, que abrange no seu escopo os custos e proveitos com um carácter inesperado (multas, dívidas incobráveis) ou meramente pontual (designadamente, as mais e menos-valias resultantes da alienação de componentes do ativo). Por fim, temos o *resultado líquido*, que é constituído pela soma algébrica das três componentes anteriores deduzidas do imposto sobre o rendimento do exercício.

Importa ainda relevar, que as categorias e grandezas constituídas pelo resultado corrente e o resultado antes de impostos: o *resultado corrente* é constituído pela soma do resultado operacional e do resultado financeiro; ao invés, o *resultado antes de impostos* corresponde à soma do resultado corrente, ou seja, à soma do resultado operacional e do resultado financeiro, e do resultado extraordinário (resultado antes de impostos que, deduzido o imposto sobre o rendimento do exercício, nos dá o *resultado líquido do exercício*).

### **3.2.2. Proveitos e Ganhos; Custos e Perdas**

Nos termos do artigo 20.º, n.º 1, do CIRC, consideram-se proveitos ou ganhos os montantes derivados de operações de uma qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória. Por seu turno, o artigo 23.º, n.º 1, considera

custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Importante, neste sentido, afigura-se o princípio da *indispensabilidade dos custos* e o *princípio da ligação aos proveitos*, segundo os quais devem ser considerados custos ou perdas, para efeitos fiscais, todos os que se revelem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora.

### **3.3. O Imposto Especial Sobre o Jogo Online**

#### **3.3.1. Princípios da Contabilidade**

O lucro contabilístico é o ponto de partida para o apuramento do lucro tributável, o que importa tecer algumas considerações sobre os princípios por que se rege a contabilidade das empresas.

No que concerne aos princípios contabilísticos, temos os princípios da continuidade da empresa, da especialização dos exercícios, da consistência da empresa, da prudência, da materialidade, da prevalência da substância sobre a forma, do custo histórico, da não compensação dos saldos e da correspondência de balanços sucessivos.

- i) O *princípio da consistência* implica que a empresa não altere as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro, devendo comunicar quando tal aconteça;
- ii) O *princípio da especialização dos exercícios*, determina que os proveitos e os custos devem ser tomados, não quando forem recebidos ou pagos, antes quando obtidos ou incorridos, integrando-se os recebimentos e os pagamentos nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam;
- iii) O *princípio da prudência* prescreve que as contas apresentem um grau de precaução nas estimativas exigidas em condições de incerteza, mas sem permitir a constituição de reservas ocultas ou de provisões excessivas;
- iv) O *princípio da prevalência da substância sobre a forma* exige que as operações financeiras devem ser contabilizadas atendendo à sua substância e à realidade financeira, não apenas à sua forma legal;
- v) O *princípio da materialidade* dispõe que as demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e possam afetar as avaliações ou as decisões dos utentes interessados;

- vi) O *princípio do custo histórico* ou dos custos históricos prevê que os registos contabilísticos se devem basear nos custos de aquisição ou de produção e não noutros;
- vii) O *princípio da não compensação de saldos* determina quais os elementos das rubricas do ativo e do passivo que devem ser valorizados separadamente;
- viii) O *princípio da correspondência de balanços sucessivos*, segundo o qual ao balanço de abertura de cada exercício deve corresponder o balanço de encerramento do exercício anterior;

### **3.3.2. Obrigação de Imposto**

Nos termos do artigo 92.º do Regime Jurídico do Jogo Online encontram-se previstas as seguintes taxas:

- a) Pela homologação do sistema técnico de jogo;
- b) Pela emissão da licença;
- c) Pela prorrogação da licença;
- d) Pela autorização para exploração de novos tipos de jogos de fortuna ou azar.

O Imposto Especial Sobre o Jogo Online (IEJO) será liquidado mensalmente pelo Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos<sup>(226)</sup>, sendo que a falta de pagamento do Imposto Especial sobre o Jogo Online constitui contraordenação muito grave, punível com coima de 50.000,00€ a 1.000.000,00€ ou 10% do volume de negócios.<sup>(227)</sup>

As certidões de dívida, emitidas pela entidade de controlo, inspeção e regulação, relativas ao não pagamento do IEJO constituem títulos executivos e a sua cobrança coerciva é feita pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Em matéria de pagamento coercivo, cumpre distinguir entre as certidões negativas de pagamento emitidas pelo conselho diretivo do Turismo de Portugal, I.P., e as emitidas pela comissão de jogos: as primeiras constituem título executivo, nos termos previstos no artigo 703.º, n.º 1, alínea d), do CPC, enquanto as segundas constituem título executivo nos termos do artigo 162.º, do CPPT.<sup>(228)</sup>

---

<sup>226</sup> Vide artigo 9.º, n.º 2, alínea g), do DL n.º 129/2012, de 22 de junho, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 66/2015 e artigo 88.º do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>227</sup> Vide artigos 56.º, alínea g) e 61.º, n.º 1, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>228</sup> Vide artigo 16.º, do Decreto-Lei n.º 66/2015.

O Legislador optou por distinguir três categorias de jogo online em matéria de Imposto Especial Sobre o Jogo Online:

- i) Jogos de fortuna ou azar;
- ii) Apostas desportivas à cota;
- iii) Apostas hípcas.

Em relação ao primeiro grupo, o IEJO incide sobre 15% da receita bruta da entidade exploradora, entendendo-se por receita bruta o valor que resulta da dedução do quantitativo atribuído em prémios ao montante total das apostas realizadas.<sup>(229)</sup>

a) Todavia, caso a receita bruta anual da entidade exploradora for superior a 5.000.000,00€, a matéria coletável é dividida em duas parcelas: Até ao montante de 5.000.000,00€ aplica-se uma taxa de 15%;

b) Sobre o restante, a taxa é determinada com base na seguinte fórmula:

$$\text{Taxa} = \frac{15\% \times (\text{montante da receita bruta anual})}{5.000.000,00\text{€}}$$

Do montante apurado nestes termos, 37% constitui receita própria da entidade de controlo, inspeção e regulação, aplicado nos seguintes termos:

- a) 7% para o Turismo de Portugal, I.P.;
- b) 20% para o Estado;
- c) 2,5% para o Fundo de Fomento Cultural;
- d) 0,5% para o Serviço de Intervenção nos Comportamentos Aditivos e nas Dependências.

No que refere ao segundo tipo (apostas desportivas à cota), o IEJO incide sobre 8% das receitas resultantes do montante das apostas efetuadas.<sup>(230)</sup>

Se receita bruta anual da entidade exploradora for superior a 30.000.000,00€, a matéria coletável é dividida em duas parcelas:

- a) Até ao montante de 30.000.000,00€ aplica-se uma taxa de 8%;

<sup>229</sup> Vide artigo 4.º, alínea u), do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online e DL n.º 129/2012, de 22 de junho, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 66/2015.

<sup>230</sup> Vide artigo 90.º, n.ºs 1 e 2, do Regime Jurídico do Jogo Online.

b) Sobre o restante, a taxa é determinada com base na seguinte fórmula:

$$\text{Taxa} = \frac{8\% \times (\text{montante da receita bruta anual})}{30.000.000,00\text{€}}$$

Do IEJO apurado nos termos acima descritos, 25% constitui receita própria da entidade de controlo, inspeção e regulação, sendo que 37,5% constitui receita a atribuir às entidades objeto de aposta, a repartir pelos clubes ou praticantes, consoante o caso, e pela federação que organize o evento, incluindo as ligas, se as houver.

Da percentagem de 25% sobre o montante líquido do IEJO, 2,28% vão para o Estado, 34,52% para o Ministério da Solidariedade, Emprego e Segurança Social, 13,35% para a Presidência do Conselho de Ministros, 16,44% para o Ministério da Saúde, 3,76% para o Ministério da Administração Interna e 1,49% para o Ministério da Educação e Ciência.

Finalmente, em relação ao Imposto Especial sobre o Jogo, nas apostas hípcas, ele irá incidir sobre a receita bruta da entidade exploradora, à taxa de 15%.<sup>(231)</sup> Quando a receita bruta anual da entidade exploradora for superior a 5.000.000,00€, a matéria coletável é dividida em duas parcelas:

- a) Até ao montante de 5.000.000,00€ aplica-se uma taxa de 15%;
- b) Sobre o restante, a taxa é determinada com base na seguinte fórmula:

$$\text{Taxa} = \frac{15\% \times (\text{montante da receita bruta anual})}{5.000.000,00\text{€}}$$

Por outro lado, quando o montante das apostas efetuadas junto da entidade exploradora for superior a 30.000.000,00€, a matéria coletável é dividida em duas parcelas:

- a) Até ao montante de 30.000.000,00€ aplica-se uma taxa de 8%;
- b) Sobre o restante, a taxa é determinada com base na seguinte fórmula:

$$\text{Taxa} = \frac{8\% \times (\text{montante da receita bruta anual})}{30.000.000,00\text{€}}$$

Do montante do IEJO apurado naqueles termos, 15% constitui receita própria da entidade de controlo, inspeção e regulação e 42,5% destina-se ao setor equídeo.<sup>(232)</sup>

---

<sup>231</sup> Vide artigo 91.º, n.ºs 1 e 2, do Regime Jurídico do Jogo Online.

<sup>232</sup> Vide artigo 91.º, n.º 12, do Regime Jurídico do Jogo Online.



Uma nota para o facto de o Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos se encontrar dotado de autonomia técnica e funcional e de poderes de autoridade pública, tendo natureza inspetiva, cabendo-lhe arrecadar e gerir as receitas destinadas a suportar a prossecução da atividade de controlo, inspeção e regulação dos jogos de base territorial e dos jogos e apostas online.<sup>(233)</sup>

Para além disso, cabe-lhe liquidar as contrapartidas, as taxas e os impostos devidos pelo exercício da atividade de exploração de jogos de base territorial e de jogos e apostas online, bem como as multas, coimas custas dos processos e as sanções pecuniárias compulsórias aplicadas neste âmbito.<sup>(234)</sup> De relevar que o ato de liquidação, como ato suscetível de alterar a situação tributária do contribuinte, deve ser notificado ao sujeito passivo por via de carta registada com aviso de receção, nos termos do disposto no artigo 38.º, n.º 1, do CPPT.

### 3.3.3. Natureza da Prestação

Por força da Lei Constitucional n.º 1/97, de 20 de setembro, o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP foi alterado, passando ali a prever-se expressamente as "contribuições financeiras a favor das entidades públicas" e a fixar-se a reserva de lei parlamentar para a criação do respetivo regime geral.

Neste âmbito, alguma doutrina evidencia o carácter *híbrido* desta terceira espécie, que se aproxima dos impostos, em função da ausência de uma contrapartida individualizada, mas também das taxas, pois visa retribuir o serviço prestado por uma entidade pública a um conjunto homogéneo de entidades, reconduzindo-se, assim, ao conceito de *parafiscalidade*.<sup>(235)</sup>

Contudo, trata-se de uma categoria revestida de grande *heterogeneidade*, onde, para alguns, cabem figuras tão díspares como as contribuições para a segurança social, as taxas de regulação económica, o tributos associativos devidos às ordens profissionais e até os modernos tributos ambientais e impostos especiais pelo consumo.<sup>(236)</sup> Para outros autores, as contribuições financeiras ligam-se a três tipos de tributos: as contribuições financeiras propriamente ditas, que valem como "*instrumentos de financiamento de novos serviços de interesse geral*", as contribuições parafiscais, que se destacam como "*instrumento de financiamento de novas entidades administrativas cuja atividade beneficia um grupo homogéneo de destinatários*", e ainda

<sup>233</sup> Vide artigo 9.º, n.º 2, alínea f), do DL n.º 129/2012, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 66/2015.

<sup>234</sup> Vide artigo 9.º, n.º 2, alínea g), do DL n.º 129/2012, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 66/2015.

<sup>235</sup> Assim, CANOTILHO, Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I, 2007, p. 1094; e ainda COSTA, Cardoso da, «Sobre o princípio da legalidade das "taxas" e das demais contribuições financeiras», *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano no Centenário do seu Nascimento*, Coimbra Editora, 2006, p. 805.

<sup>236</sup> Cfr. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2013, p. 223 e ss

as contribuições extrafiscais, que servem como "*instrumentos de orientação de comportamentos*".<sup>(237)</sup>

Quanto a esta matéria, avultam, fundamentalmente, duas posições doutrinárias. A daqueles que sustentam que, até à emanação do mencionado regime geral, as contribuições financeiras devem reconduzir-se ao regime jurídico dos impostos, requerendo a sua criação individualizada a intervenção do Parlamento<sup>(238)</sup> e a daqueles autores que consideram que, até à emanação do regime geral, deve manter-se a competência governamental para a criação das contribuições financeiras.<sup>(239)</sup>

Ora, o Imposto Especial Sobre o Jogo Online, dada a entidade a quem compete a liquidação do tributo e emanação de certidão de dívida, bem como a forma como é efetuada a afetação de receitas, e a respetiva aplicação, leva a concluir que não estamos perante um Imposto *per sí*, mas sim perante uma contribuição financeira a favor de uma entidade pública.

Assim, estamos perante um tributo que se rege pelo princípio da equivalência, ou seja, não lhe é aplicável o princípio da capacidade contributiva subjacente aos impostos.<sup>(240)</sup> Logo, a solução passa por ponderar o risco de paralisação da atividade do Governo, por um lado, com o risco de proliferação, não controlada pelo Parlamento, de tributos híbridos ou de sinalagmaticidade imperfeita, por outro. Desta ponderação podemos concluir que as contribuições financeiras devem ser criadas por lei do Parlamento, exigindo-se que a este nível estejam já suficientemente recortados alguns dos seus elementos essenciais, o que, tal como vem determinado pelo Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online, está, quanto a nós, respeitado.

---

<sup>237</sup> Neste sentido, SILVA, Suzana Tavares, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 78 e ss.

<sup>238</sup> VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2013, p. 244 e SILVA, Suzana Tavares, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p. 18-19.

<sup>239</sup> Assim, COSTA, Cardoso da, «Sobre o princípio da legalidade das "taxas" e das demais contribuições financeiras», *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano no Centenário do seu Nascimento*, Coimbra Editora, 2006, p. 803-804.

<sup>240</sup> Cfr. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2013, p.244.

## **PARTE II**

### **A PERSPETIVA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**



## **CAPÍTULO I**

### **A COOPERAÇÃO ENTRE ADMINISTRAÇÕES**

O Decreto-Lei n.º 66/2015 atribui ao Turismo de Portugal, I.P., em concreto à comissão de jogos e ao Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, competência para a criação de mecanismos de cooperação, com outras entidades públicas ou privadas, nacionais ou estrangeiras, sempre que se afigure como útil ao exercício das suas atribuições.<sup>(241)</sup>

Antes de averiguarmos quais as funções e instrumentos atribuídos àquela entidade para a prossecução de tal objetivo, devemos começar por fazer uma breve referência aos procedimentos de cooperação administrativa existentes a nível europeu.

#### **1. Introdução**

Com os desenvolvimentos tecnológicos dos últimos anos e o movimento de globalização dos elementos tributáveis, compreendeu-se ser imperioso recorrer à intercomunicação entre as entidades fiscais nacionais. Se analisarmos de uma perspetiva mais afastada, a Administração Tributária e Aduaneira já não possui plena capacidade para fazer face à multiplicidade de fenómenos plurilocalizados, com implicações na tributação efetiva.

A importância da assistência fiscal, em especial na troca de informações, encontra a sua razão de ser precisamente na incapacidade de as Administrações Tributárias, de forma autónoma, fazerem face ao impacto da globalização e das conseqüentes transações internacionais. Estas últimas suscitam desafios difíceis para a Administração Tributária, sobretudo por três razões fundamentais. A primeira, porque a informação necessária pode estar localizada noutra ordenamento jurídico, que não o nacional. Depois, porque, com as novas tecnologias, passou a existir uma maior facilidade em a informação necessária ser ocultada pelos contribuintes, criando-se um espaço favorável à evasão e fraude fiscal. Finalmente, porque tal evasão, não só delapida as receitas do Estado, como enfraquece a posição monetária internacional de tal país. Perante

---

<sup>241</sup> Cfr. artigo 20.º, n.º 2, do DL n.º 129/2012, de 22 de junho, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 66/2015.

isto, facilmente se percebe a importância da troca de informações entre as Administrações Tributárias, como forma de garantir o seu eficaz funcionamento, permitindo a tributação das realidades que a lei afirma deverem ser tributadas.

Apesar de levantar sérias dúvidas, esta assistência técnica e administrativa entre Administrações Tributárias foi erigida como um dos princípios basilares do Direito Internacional Fiscal, a par de outros princípios desse Direito, como «(1) a demarcação da soberania fiscal em termos de aplicabilidade territorial de regulações fiscais; (2) a não discriminação, como estabelecido no artigo 24º do Modelo de Convenção da OCDE; (3) a reciprocidade internacional e (4) a cortesia internacional». O facto é que, uma vez estabelecida a solução quanto à repartição do poder de tributar, torna-se necessário encontrar regras que proporcionem a tão almejada troca de informações e a respetiva aplicação dessa solução. E aqui podemos considerar vários aspetos importantes. Por um lado, temos os “propósitos, velocidade de reação e práticas da sua (do Estado) própria administração”, bem como a natureza das disposições, devendo ter-se em atenção as já referidas dificuldades, que podem aumentar dada a unilateralidade dos fluxos de investimento. Perante este cenário, a Administração Tributária pode ter uma de quatro posições: (i) ou opta frontalmente pela não tributação, negando qualquer ação de resposta às mudanças operadas nos rendimentos a tributar; (ii) ou não considera os problemas, evitando qualquer tipo de compromisso ou ligação a outras Administrações Tributárias; (iii) ou se decide por uma ação unilateral, atuando de forma isolada e ultrapassando a questão da soberania do Estado, assumindo, ao mesmo tempo, as consequências dessa atuação desconcertada dos restantes ordenamentos tributários; (iv) ou, por último, aposta na cooperação com as suas congéneres, promovendo o diálogo e a entajuda entre as administrações tributárias.<sup>[242]</sup>

A assistência tem como fim imediato a prevenção ou repressão da fraude e evasões fiscais, procurando proporcionar os elementos necessários ao lançamento e cobrança dos impostos. O âmbito da assistência tanto poderá ser a tentativa de alcançar a liquidação do imposto, normalmente designada por assistência ao lançamento,<sup>[243]</sup> como não surpreende que se fale também da assistência como forma de efetivar a cobrança. Para além desta troca de informações, principal instrumento da assistência ao lançamento, podemos ainda apontar a assistência à cobrança.

---

<sup>242</sup> Cfr. SURR, John, in *Intertax: Intergovernmental Cooperation in taxation*, 1966.

<sup>243</sup> Cfr. ROSEMBUJJ, Tulio, in *Intercambio Internacional de Informacion Tributaria*, Univ. Barcelona, 2004, p. 14.

Importa ainda realçar que a prossecução deste objetivo torna possível alcançar uma outra finalidade: a justiça fiscal. Com a cooperação entre as Administrações Tributárias, consegue determinar-se o *quid* e o *quantum* a tributar, garantindo-se importantes passos em direção à equidade dos sistemas fiscais. Contudo, duas outras perspetivas podem ainda ser equacionadas. Será que a assistência visa um interesse internacional, para além do próprio interesse dos Estados envolvidos? Culmina ela num benefício, não apenas para os Estados envolvidos, mas também para os próprios contribuintes? Ambas as questões poderão ser respondidas de forma afirmativa. Por um lado, e no caso de se entender que existe um interesse internacional, ainda que com assumido carácter difuso, integrado numa ordem fiscal mundial justa, compreende-se facilmente os benefícios da assistência. Por outro lado, mesmo que não se defenda a existência de um tal tipo de interesse, sendo que as jurisdições fiscais nacionais não são jurisdições isoladas, antes dependendo umas das outras, face ao fenómeno da globalização, se a assistência promove a interação das realidades fiscais, dotando as Administrações Tributárias de informações necessárias à efetiva liquidação e cobrança do imposto, então faz todo o sentido afirmar o carácter benéfico da assistência internacional fiscal na promoção de um “bem-estar” fiscal generalizado.

Relativamente aos contribuintes, é óbvia a existência de um interesse da parte deles para que todos paguem o devido, de modo a contornar o prejuízo causado para os contribuintes cumpridores, pelo não pagamento dos impostos devidos pelos contribuintes inadimplentes, quer porque poderão ter de pagar mais impostos em virtude da fraude, quer porque as condições do exercício da sua atividade podem ser prejudicadas (respeitando a exigência constitucional da justa repartição de encargos públicos).

A troca de informações, como modalidade de assistência que aqui mais releva, pode revestir vários formatos. Com um carácter mais limitado, podemos apontar a troca de informações mediante pedido, as quais, tal como a sua designação indica, é solicitada pela autoridade competente. O mesmo não sucede com a troca espontânea, pois a autoridade competente, por sua iniciativa, transmite à sua congénere uma informação que julga de interesse para ela. Finalmente, temos a troca de informações automática, em que as informações constantes de um acordo prévio são enviadas na ocasião.<sup>(244)</sup>

---

<sup>244</sup> Às vezes comete-se o erro de distinguir troca de informações da assistência administrativa. Com efeito, se aquela também pode constituir um elemento da assistência à cobrança, que muitas vezes é ligada à assistência judiciária, também é verdade que a troca de informações é um dos instrumentos da assistência, a qual tem carácter administrativo, visto os respetivos sujeitos e natureza da atividade a que respeita. Mas, para além da troca de informações a assistência administrativa compreende ainda outros meios, como a presença de funcionários de um Estado em atos de fiscalização noutro Estado.

Não obstante, só aquela troca de informações, nas modalidades acima indicadas, proporciona indicações quanto à matéria coletável, pois pode ainda realizar-se exames fiscais simultâneos nos diversos Estados envolvidos, quanto a um mesmo contribuinte ou a terceiros relevantes para o efeito, trocando-se posteriormente as informações obtidas.<sup>(245)</sup> Contudo, às formas indicadas – que o Modelo da OCDE diz não serem exclusivas -, pode acrescentar-se a troca de informações tributárias relativas, não já a um simples contribuinte, mas a um inteiro setor económico (para além de troca de informações sobre legislação dos Estados envolvidos).

Mesmo que se possa invocar a solidariedade internacional, como base do intercâmbio das informações, traduzindo-se na reciprocidade de deveres relativos à cooperação internacional, na generalidade dos Estados está comumente enraizada a necessidade de existência de uma convenção prévia que permita a ativação de tal mecanismo. Ainda assim, a existência desta convenção prévia habilitadora, não afasta a possibilidade de troca de informações por disposição unilateral.

No que se refere aos princípios orientadores da troca de informações, em geral, importa distinguir entre princípios relativos ao ato de troca de informações e os princípios que envolvem a utilização das informações trocadas. Em relação ao primeiro caso, a troca de informações deve obedecer (i) ao princípio da equivalência – presta-se a informação que o Estado requerente também pode prestar, mas não para além das suas próprias normas administrativas – (ii) ao princípio da reciprocidade – o Estado requerente pode obter a informação que, em situação idêntica, poderia fornecer – (iii) ao princípio da subsidiariedade – pressupondo o esgotamento das diligências do Estado requerido – que, para além de revestir carácter potestativo, deve ser temperado pela razoabilidade ou proporcionalidade, e, ainda, (iv) ao princípio da atuação por conta própria, na medida em que, aos pedidos de informação, deve ser aplicado o procedimento empregado no domínio interno – conduzindo à eliminação do *domestic tax interest*,<sup>(246)</sup> bem como (v) ao princípio da não discriminação – deve ser recusada a informação, caso seja para aplicar uma regra discriminatória contra nacionais do Estado requerido. Em relação à utilização da informação, esta deve pautar-se pelo (a) princípio da especialidade – utilização da informação para o fim solicitado – e pelo (b) princípio da confidencialidade – intransmissibilidade a terceiros ou autoridades que não as indicadas no texto base do pedido.

---

<sup>245</sup> OCDE Manual, *On the Implementation of Exchange of information provisions for tax purposes, Module 5.*

<sup>246</sup> Segundo este, na ausência de interesse na averiguação, pode ser recusada a informação.



Caso seja ativado o mecanismo de pedido de assistência para troca de informações, será a colaboração internacional, em particular a troca de informações, obrigatória? A resposta tem sido negativa, exceto se existir um texto legal em que tal esteja estabelecido. Estando prevista a assistência, PIETRO ADONINNO<sup>(247)</sup> entende não estar estabelecida a obrigatoriedade sobre o dever de prestação de assistência, justificando tal no facto de as convenções apenas estabelecerem limites, ou seja, aquilo relativamente ao qual não existe a obrigação. Assaz grave é a carência de um sentimento de necessidade de efetivar a colaboração de modo eficiente, e não apenas afirmar a respetiva necessidade. Os Estados sustentam e tratam da sua efetivação, na medida em que realiza os seus interesses, não por um sentimento de obrigação de realizar interesses comuns, o que bem demonstra a diferença entre o *ser* e o *dever-ser*, sem prejuízo de reconhecer que a troca de informações é um dos instrumentos da cooperação internacional, mas um princípio geral de cooperação.

Para o efeito do controlo, e desde que se atinja o resultado, é indiferente a natureza da entidade que colabora, pois apenas é necessário que o procedimento aplicável seja rápido e eficaz, ressalvando-se sempre, evidentemente, os direitos e garantias dos contribuintes. A afirmação “os fins não justificam os meios” é verdadeira e, também aqui, aplicável. De igual modo será indiferente a fonte da obrigação, embora na matéria, e atento o carácter internacional e a restrição geográfica da medida supranacional, seja preferível uma fonte internacional, pois tal permite abranger um maior número possível de países, até porque países dominantes no comércio eletrónico, como os Estados Unidos, não estão compreendidos numa organização supranacional como a União Europeia (e, aqui, a troca de informações assenta, fundamentalmente, nas convenções bilaterais destinadas a prevenir as duplas tributações). Em relação à pluralidade de Estados com poder de tributar, as convenções multilaterais são as que melhor se adequam, atentos os Estados envolvidos, permitindo-se a difusão da troca. A multilateralidade apresenta vantagens, quando confrontada com a tendência de serem criados blocos económicos, a forte internacionalização, a globalização e a necessidade de ser assegurada a liberdade de circulação de bens. No entanto, compreende-se ser esta uma solução mais complexa, não só pela pluralidade de interesses (muitas vezes divergentes), mas também no campo da interpretação e aplicação de tal regime.

---

<sup>247</sup> Cfr. PIETRO, Adonino, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, 2.ª Ed., Corso di diritto tributário internazionale, Padova, 2002, p. 907.

Perante o não fornecimento das informações pretendidas, qual o mecanismo ao dispor de um Estado para reagir ao incumprimento desse pedido? Não existindo uma obrigatoriedade de prestação das informações, o espaço deixado à discricionariedade é muito mais amplo e de difícil conciliação entre os vários interesses, sem prejuízo da possibilidade de o princípio da solidariedade funcionar de forma ativa entre as Administrações Tributárias.

Conforme supra referido, o Direito Internacional Tributário contempla todo um conjunto de normas que, não respeitando ao problema do âmbito de incidência das leis tributárias no espaço, abrangem, sim, o seu âmbito de eficácia. Por outras palavras, inserem-se no espaço de atribuições, dentro do qual os órgãos nacionais de aplicação do direito podem praticar atos de império tendentes à sua aplicação e execução coativa no caso concreto.

Essas normas podem revestir duas modalidades. Por um lado, podemos estar perante normas que definem a competência das autoridades administrativas ou judiciais de um dado Estado, em relação a questões que, por qualquer dos seus elementos, se encontrem ligadas a mais do que um ordenamento jurídico. Por outro lado, podemos estar perante aquelas que definem a possível relevância, na ordem interna, de atos públicos praticados por autoridades administrativas ou judiciais estrangeiras. Estes dois tipos de normas, intimamente conectadas e integrantes do mesmo problema de fundo, estão incluídos no Direito Tributário Internacional *em sentido formal*, ainda que revistam uma natureza instrumental – ao contrário das regras materiais de conflitos que ditam, respetivamente, de modo direito e imediato, a disciplina das questões da vida tributária internacional.<sup>(248)</sup>

Também já foi por nós analisada a questão dos limites impostos pelo Direito Internacional Público à *jurisdiction to enforce* em matéria tributária, acabando por se concluir que – no atual cenário da convivência entre os Estados – configura-se como uma violação da soberania o exercício extraterritorial (no território de outro Estado) da atividade tributária em concreto, não sendo de admitir práticas de atos de império em território estrangeiro, ou a produção automática no estrangeiro dos efeitos de atos públicos das autoridades nacionais, caso não existam disposições que prevejam a concreta *assistência jurídico-administrativa* dos órgãos públicos do foro.

Neste sentido, cumpre distinguir, tanto o exercício da própria atividade de aplicação, como a execução das leis em território estrangeiro, bem como a relevância, no território nacional, de atos públicos estrangeiros.

---

<sup>248</sup> Cfr. MANN, Frederick *The doctrine of jurisdiction in International Law*, in ID., *Studies in International Law*, Oxford, 1973, 1 (110 ss.); GIUSEPPE BISCOTTINI, *L'efficacia degli atti straniere di imposizione*, in "Studi in memoria di Guido Zanobini", 1965, 77.

Em relação ao primeiro problema apontado, não se encontra previsto no Direito Tributário, nem tão pouco se admite, a prática de atos de autoridade (exames, inspeções, auditorias) por autoridades públicas de um país no território de um outro, nem a comunicação e notificação de atos públicos, quer diretamente, quer recorrendo a representantes diplomáticos ou consulares.

No que refere ao grau de relevância dos atos públicos em território estrangeiro, também não se admite a produção dos seus efeitos típicos, quando praticados fora do território a que dizem respeito as respetivas autoridades. Neste contexto, deve proceder-se à distinção entre atos de natureza procedimental, tendentes à obtenção de provas, e atos que tenham por objeto a própria declaração e exigência de um crédito tributário.

Os primeiros, surgem no âmbito de ordens e notificações de autoridades administrativas ou judiciais, com o objetivo de requerer a prestação de informações ou exibição de documentos relevantes para a instrução de procedimentos administrativos ou processos judiciais em curso num dado país. Tais ordens e notificações (designadamente as *summons* e *sub-poenae*, características do direito norte-americano) não são exequíveis no Estado estrangeiro em que, eventualmente, resida o respetivo destinatário (ainda que nacional do Estado que as emitiu) ou se localizem as provas materiais (leia-se, documentos) por elas abrangidas. Logo, torna-se necessário proceder a providências de cooperação internacional, de que constituem modelo os pactos referentes à *troca de informações*, mormente incluídos nas convenções contra a dupla tributação.

No que concerne aos atos públicos que têm por objeto formalizar a exigência de um crédito tributário (ato administrativo de liquidação ou sentença judicial condenatória), é unanimemente rejeitada qualquer possibilidade da sua execução coerciva, com recurso às autoridades judiciais, em território estrangeiro.

Atualmente, a doutrina tem consagrado a este respeito a resolução de Oslo de 1977, adotada pelo Instituto de Direito Internacional<sup>(249)</sup>, que foi incisivo ao declarar que «*na medida em que, do ponto de vista do Estado do foro, o seu objeto está ligado ao exercício do poder público, as pretensões na justiça de uma autoridade estrangeira ou de um organismo público estrangeiro, fundadas em disposições do seu Direito Público, deveriam ser, em princípio, consideradas como inadmissíveis*».<sup>(250)</sup>

<sup>249</sup> Ainda que na sessão de Wiesbaden de 1975, tenha adotado uma resolução moderada, segundo a qual “o caráter público atribuído a uma disposição de direito estrangeiro designado pela regra de conflitos de leis, não é obstáculo à aplicação desta disposição, sob a reserva fundamental da ordem pública”

<sup>250</sup> Cfr. PÉREZ-BEVIÁ, *La aplicación del Derecho Publico extranjero*, Madrid, 1989, 35-36.

Esta tese baseia-se na teoria exposta por FREDERICK MANN<sup>(251)</sup> que, como bem observa MOURA RAMOS, «*as normas de direito público estrangeiro apenas seriam de excluir quando o Estado estrangeiro pretendesse através delas fazer valer um direito que não pudesse ser igualmente invocado por uma pessoa privada. A natureza da pretensão constituiria assim a pedra de toque da possibilidade ou não da aplicação do direito público estrangeiro: ele poderia ser aplicado, caso se tratasse de tornar efetiva uma pretensão que não supusesse o caráter público do reclamante, enquanto já seria excluído que os tribunais do foro se movimentassem para apreciar uma pretensão “regis qua regis”, em que o direito invocado fosse garantido iure imperio, ao Estado em causa. Assim vistas as coisas, a aplicabilidade do direito público estrangeiro seria possível, mas só quando ela não implicasse a realização de atos que decorressem das prerrogativas soberanas do Estado estrangeiro*».<sup>(252)</sup>

Uma posição semelhante é a defendida por VAN HECKE.<sup>(253)</sup> Segundo o Autor, os tribunais devem rejeitar uma pretensão derivada do *ius imperii*, tanto quando seja formulada direta e abertamente pelo Estado estrangeiro, mas também ainda quando, formulada por particular, a sua admissibilidade envolva, necessariamente, a aplicação de uma prerrogativa soberana do Estado estrangeiro.<sup>(254)</sup>

Uma terceira tese, adotada por ALBERTO XAVIER e defendida por RAINER FRANCK<sup>(255)</sup>, aborda e considera admissível a possibilidade de um Estado recorrer aos tribunais de outro Estado, no sentido de obter a execução de atos e de direitos tributários que a sua ordem jurídica lhe garanta, sendo que tal Estado deverá apresentar-se perante o tribunal estrangeiro numa simples posição de demandante (*uti singuli*), o que, obviamente, não configuraria uma ofensa à soberania do Estado a que o tribunal pertence.

RAINER FRANCK refuta todo e qualquer fundamento que rejeite as pretensões baseadas em atos de império de Estado estrangeiro, concluindo que tal rejeição não se baseia, nem na suposta territorialidade, nem na inexistência de regras de conflitos atinentes ao modo de regular tais pretensões, nem tão pouco na ordem público do Estado do foro, mas tão-somente na falta de interesse dos órgãos judiciais de um Estado em cooperar com os demais. Acabando por concluir

---

<sup>251</sup> Cfr. MANN, Frederick, *Conflicts of laws and Public Law*, RecC, 132 (1971-1), 182.

<sup>252</sup> Cfr. MOURA, Ramos, *Da lei aplicável ao contrato de trabalho internacional*, Coimbra, 1990, p. 314.

<sup>253</sup> *Principes et méthodes de solution des conflits de lois*, RecC (1969-I), 489.

<sup>254</sup> Exemplo de pretensão indiretamente baseada em atos de império estrangeiro foi dado pelos tribunais irlandeses, que rejeitaram ação intentada pelo síndico de falência de uma sociedade escocesa contra o único acionista que se havia apropriado do património da sociedade, sob a alegação de que o Fisco britânico era o único credor da sociedade e que a ação do síndico tendia, por consequência, à cobrança de um crédito tributário.

<sup>255</sup> Cfr. FRANCK, Rainer, *Offentlich rechtliche anspruche fremder Staaten vor inladischen Gerichten*, RabelZ, 34 (1970), 5-6 ss., *apud* MOURA RAMOS, *da lei aplicável*, 300, nota 459.

que não se trata, pois, de um *não* poder, (*nicht-durfen*), baseado na falta de competência, mas de um *não querer* (*nicht-wollen*).

Com efeito, *força* será reconhecer que o Estado que decida proceder à execução da pretensão tributária estrangeira, não está com isso a aplicar direito estrangeiro, nem a acatar a imperatividade de atos públicos estrangeiro, ou a acatar a imperatividade de atos públicos estrangeiros, mas sim a desenvolver um procedimento previsto em normas internas para casos internos similares para a cobrança de crédito validamente constituído à sombra de leis estrangeiras internacionalmente competentes para o efeito.<sup>(256)</sup>

Ora, e tal como defende MOURA RAMOS, o problema deverá ser “desdramatizado”. Embora reconhecendo que a colaboração interestadual ainda não atingiu uma amplitude tão evoluída, não se afigura ao Autor que «*se o Estado resolvesse emprestar o seu concurso ao Estado estrangeiro, a posição em que se encontraria não diferiria daquela em que se acha nos casos de assistência internacional. E aí, como se sabe, o direito convencional tutela interesses de um Estado, que ele só tem na qualidade de soberano, através do aparelho judicial de um outro*».<sup>(257)</sup>

## 2. Assistência na Troca de Informações

Em obediência a objetivos de colaboração internacional, não é de estranhar que os Estados tenham negociado convenções, nas quais se comprometiam a um auxílio mútuo na perceção efetiva dos tributos que lhes competem, fornecendo informações, reconhecendo e executando atos administrativos estrangeiros – exemplo disto são as convenções de assistência administrativa, elaboradas pela Sociedade das Nações em 1928, em texto ulteriormente refundido em 1943 e 1946.<sup>(258)</sup>

No que concerne à troca de informações, Portugal encontra-se sujeito a duas ordens distintas de regimes. A primeira encontra-se consagrada nas convenções contra a dupla tributação, que seguem o artigo 26.º do Modelo OCDE, na versão inicial do Projeto de 1963, na versão de 1977 e, quanto às mais recentes, na versão de 1995. A segunda, por seu turno, está prevista em fontes comunitárias, aplicável às relações com Estados-membros da União Europeia, devendo aqui relevar-se que, caso um destes Estados seja também ele signatário de convenção contra a dupla

<sup>256</sup> Cfr. SACCHETTO, *Tutela all'estero*, p. 150. Distinta seria a situação, se um Estado estrangeiro solicitasse ao tribunal do outro Estado, uma sentença declarativa da existência de um crédito, face às leis tributárias do primeiro.

<sup>257</sup> Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição Atualizada, Lisboa, Almedina 2011, p. 771.

tributação, as fontes comunitárias prevalecem, exceto se a convenção estabelecer obrigações mais latas.

A cooperação administrativa em matéria de troca e informações fiscais baseia-se na impossibilidade ou incapacidade de as autoridades fiscais de um determinado Estado de, por si mesmas, fazerem face às consequências da internacionalização da economia.

A troca de informações fiscais tem de ser considerada, não apenas sob a perspetiva dos Estados, como ainda sob o respetivo prisma dos contribuintes e do combate aos comportamentos que violem as leis fiscais nacionais.

Podemos desde já sublinhar que a troca de informações fiscais apresenta uma dupla funcionalidade. Em primeiro lugar, ela constitui um instrumento das Administrações Tributárias no combate à evasão e fraude fiscal. Segundo, ela pode ser utilizada como um mecanismo que os contribuintes, que realizem operações internacionais, beneficiem de um tratamento fiscal adequado à sua atividade.<sup>(259)</sup>

### **2.1. As Convenções Contra a Dupla Tributação**

Neste âmbito podemos, desde já, sintetizar os caracteres fundamentais da figura de troca de informações, tal como se encontra delineada na grande maioria das convenções assinadas por Portugal: obrigatória, supletiva, provocada, secreta e especial.

(i) *Obrigatória*, porquanto não se trata de uma simples faculdade das autoridades requeridas, mas sim de uma efetiva obrigação convencional; (ii) *supletiva*, pois que a legitimidade do próprio requerimento depende de anterior tentativa de tentar exercer, sem êxito, os meios facultados pela legislação interna do Estado requerente; (iii) *provocada*, já que as informações não são prestadas espontaneamente pelas autoridades, mas apenas mediante solicitação expressa das autoridades do outro Estado contratante; (iv) *secreta*, dado que as informações em causa só podem ser comunicadas às autoridades – inclusive tribunais – encarregadas da liquidação ou cobrança dos impostos da respetiva convenção; (v) *especial*, na medida em que o pedido deve versar apenas sobre um caso concreto e específico, com o objetivo de fazer apurar os factos a ele referentes.

---

<sup>259</sup> No mesmo sentido, CARRERO, José Calderón, “El intercambio de información entre administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volume 50, n.º 258 (2000), Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, pp. 771-772.

Este dever de prestar informações está, todavia, sujeito a determinados limites que, seguindo a classificação apresentada por ALBERTO XAVIER, se encontram divididos em (a) limites em razão dos tributos, (b) limites em razão da competência e (c) limites em razão da matéria.<sup>(260)</sup>

Os limites em razão dos tributos resultam do facto de o dever se restringir aos impostos objeto da convenção e, mesmo quanto a estes, em respeito pela tributação prevista no foro interno e em conformidade com a convenção em causa.<sup>(261)</sup>

Em relação aos segundos limites apontados (em razão da competência), eles derivam do facto de os Estados contratantes não serem obrigados a tomar medidas administrativas contrárias à sua prática administrativa, nem a fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua própria legislação, no âmbito, tanto da sua prática administrativa normal, como na do outro Estado contratante.

Finalmente, e no que refere aos limites em razão da matéria, salvaguardam-se as informações revestidas por segredo comercial, industrial ou profissional, cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

A revisão do Modelo OCDE, operada em 1977 e mantida em 1992, introduziu modificações substanciais neste regime. Em primeiro lugar, estendeu a troca de informações aos não residentes. Segundo, admitiu a troca de informações, com o único objetivo de aplicar a legislação nacional e não apenas para a aplicação da convenção (cláusula alargada). Por último, passou a prever, não só a figura da troca mediante solicitação, mas também a troca espontânea e automática.

Em 2000, o Modelo foi reformulado com o intuito de compreender nele todo e qualquer tributo, no que se incluem aqueles cobrados por subdivisões políticas e autoridades locais (excetuando-se os direitos aduaneiros).

A revisão de 2005 introduziu no artigo 26.º algumas alterações que, nomeadamente, passaram a conformar este artigo com o Acordo Modelo da OCDE sobre a Troca de Informações de 2002 e com o trabalho realizado pelo Comité dos Assuntos Fiscais, relativo ao acesso às informações bancárias. Neste sentido, cumpre destacar as introduções levadas a efeito no n.º 4, esclarecendo que os Estados Contratantes devem obter e trocar as informações, independentemente de necessitarem destas “para os seus próprios fins fiscais” e no n.º 5, o qual

<sup>260</sup> Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição Atualizada, Lisboa, Almedina 2011, p. 773.

<sup>261</sup> Em harmonia com o Modelo OCDE, revisto em 1977 e mantido nas revisões posteriores, o objetivo da informação não será apenas aplicação do tratado (*minor information clause, kleine Auskunftsklausel*)<sup>261</sup>, mas também das leis internas do Estado em causa (*major information clause, grofse Auskunftsklausel*). Cfr. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, 1210; SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht*, p. 866.

determina que um Estado Contratante não se pode recusar a prestar informações “unicamente, por estas estarem na posse de uma instituição bancária, um outro estabelecimento financeiro, um mandatário ou por uma pessoa, agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa”.

A par disto, cumpre ainda referir a existência do designado por “Grupo dos Quatro”, expressão que caracteriza a estreita cooperação fiscal levada a cabo desde 1970, entre a França, os Estados Unidos da América, a Alemanha e o Reino Unido, tendo por objetivo o combate à evasão e fraude fiscal, que se traduz numa reunião anual dos chefes das administrações tributárias e funcionários dos respetivos países.

A concorrência fiscal prejudicial tem sido tema regular nos trabalhos da OCDE, a qual tem realizado anualmente, desde 2000, os chamados Fóruns Globais (*Global Forum*). Trata-se de uma cooperação alargada do Fórum da OCDE para as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial, que reúne países membros e não-membros, centrando-se o debate na cooperação internacional e na transparência e troca de informações para efeitos fiscais, de forma a alcançar um *global playing field*, de acordo com os princípios do Relatórios de 1998.

Na sequência daqueles trabalhos, a OCDE publicou em 2002 o seu Acordo modelo sobre a Troca de Informações em Matéria Fiscal (*Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*), o qual foi apresentado sob duas formas: um instrumento multilateral e um modelo de acordo bilateral.

Trata-se do primeiro resultado da colaboração da OCDE com as jurisdições que se comprometeram a aumentar a transparência dos seus sistemas e a trocar informações em matéria fiscal, tendo por finalidade a redação de um modelo de troca de informações, tendo por base os trabalhos da OCDE sobre as práticas da concorrência fiscal prejudicial

## **2.2. Regime Aplicado na União Europeia**

Em relação ao intercâmbio de informações entre Estados-membros da União Europeia, será de aplicar a Diretiva n.º 77/799/CEE, de 19 de dezembro, relativamente aos impostos sobre o rendimento e sobre a fortuna, bem assim como ao imposto sobre o valor acrescentado e aos impostos especiais de consumo.

Como principais pontos de distinção com o regime convencional, podemos apontar (i) a trocas espontâneas e automáticas (e não só trocas a pedido), (ii) a hipótese de, mediante acordo,



um Estado-membro autorizar a presença de funcionários de outro país comunitário no seu território, (iii) a admissibilidade das trocas “triangulares”, caso o Estado que primeiramente as forneceu assim o autorize e (iv) a implementação de limites adicionais à troca de informações.

Atentando à Diretiva n.º 2003/48/CE, de 3 de junho, relativa à tributação da poupança sob a forma de juros, verificamos que foi instituído um mecanismo de troca de informações, o qual entrou em vigor a 1 de julho de 2005 na União Europeia. Aquela diretiva, um dos elementos do chamado *Pacote Fiscal*, centra-se no acordo alcançado no Conselho Europeu de Santa Maria da Feira de 19 e 20 de junho de 2000, que permitiu a tributação efetiva dos rendimentos da poupança sob a forma de juros pagos num Estado-membro a beneficiários efetivos que sejam pessoas singulares residentes noutra Estado-membro. Para tal, a diretiva assenta num sistema de troca automática de informações entre Estados, relativo aos pagamentos de juros. Neste sentido, a autoridade competente do Estado-membro do agente em causa deve comunicar as informações necessárias à autoridade competente do Estado-membro de residência do beneficiário efetivo dos juros, devendo essa comunicação ser levada a efeito automaticamente, pelo menos uma vez por ano, nos seis meses subsequentes ao termo do exercício fiscal do Estado-membro do agente pagador e em relação a todos os pagamentos de juros efetuados durante esse ano.

### **3. Cooperação para Notificação e Execução de Créditos Tributários Estrangeiros**

Para além da troca de informações, alguns tratados preveem uma assistência na cobrança de tributos, pela qual um Estado (o Estado requerido) procede à execução forçada, no seu território, de um tributo devido a outro (o Estado requerente), mediante os procedimentos previstos na respetiva lei interna daquele.

Em regra, tais procedimentos só são desencadeados caso o Estado requerente tenha esgotado infrutiferamente todas as alternativas e garantias jurídicas ao seu alcance, tratando-se, deste modo, da execução de tributos devidos com carácter definitivo.

Na revisão de 2003, foi introduzida na Convenção Modelo da OCDE um novo artigo 27.º, especificamente redigido para a assistência mútua na cobrança de impostos, o qual prescreve que «os Estados Contratantes prestam assistência mútua para fins da cobrança dos respetivos créditos fiscais». O n.º 1 deste artigo clarifica que a assistência mútua não se restringe aos residentes dos Estados Contratantes, nem tão-pouco aos impostos abrangidos pela Convenção, podendo aplicar-

se a um crédito fiscal de residente num terceiro Estado. Além disso, instituiu que os procedimentos para a aplicação prática dessa assistência poderão ser resolvidos por comum acordo entre as autoridades competentes dos Estados Contratantes.

No que refere às formas que a referida assistência pode revestir, os n.ºs 3 e 4 enunciam as duas modalidades admissíveis. O primeiro, enuncia os requisitos e condições para a assistência mútua na cobrança de impostos pode ser prestada, estabelecendo a exigência de dois pressupostos cumulativos: (i) que o crédito seja exigível segundo a legislação do Estado solicitante e (ii) o respetivo titular não poder, naquele momento, evitar a frustração da cobrança segundo a legislação daquele Estado. Por sua vez, o n.º 4 prevê a adoção de medidas cautelares pelo outro Estado, ainda que o crédito fiscal não seja suscetível de cobrança no primeiro Estado.

A expressão “crédito fiscal” não se resume aos impostos abrangidos pela Convenção, pois esta aplica-se a qualquer quantia devida a título de impostos, desde que a tributação em causa não seja contrária à Convenção ou a outro instrumento em vigor entre os Estados Contratantes, abrangendo ainda no seu âmbito os juros e despesas de cobrança ou de conservação relativas a esses impostos.

O artigo 27.º passou a estabelecer que a validade, existência ou montante do crédito de um Estado Contratante não podem ser apreciados pelos tribunais ou organismos administrativos do Estado requerido (n.º 6).

Refira-se, ainda, a importância do artigo 26.º (troca de informações) no que concerne à eficácia dos procedimentos para cobrança de créditos fiscais. Com efeito, deve ser assegurada, não só a confidencialidade das informações prestadas, mas também a troca de informações relativamente a todos os impostos a que o artigo 27.º se aplica.<sup>(262)</sup>

Finalmente, devemos relevar que este artigo nem sempre será incluído nas Convenções celebradas entre os Estados Contratantes. Serão eles que deverão decidir se, e em que medida, é que existe pertinência na prestação de assistência ao outro Estado.<sup>(263)</sup>

#### **4. Cooperação entre Administrações no Desenvolvimento do Mercado do Jogo**

O desenvolvimento do mercado do jogo online, autorizado e não autorizado, bem como as progressivas alterações legislativas que se têm verificado nos Estados-membros, levantam a

---

<sup>262</sup> OCDE, Cfr. *Comentários*, artigo 27.º, parágrafos 5 e 13.

<sup>263</sup> Veja-se que, das convenções celebradas por Portugal, raras são as que adotaram uma cláusula de assistência na cobrança – Holanda, Índia e Suécia -, sendo que nenhuma das aprovadas depois da introdução do novo artigo 27.º ao Modelo OCDE contém essa cláusula.

questão da necessidade de melhorar a cooperação entre administrações dos vários países. Um dos objetivos do *Green Paper* é alcançar uma maior cooperação entre Estados-membros, o que os ajudaria a atingir os seus objetivos relativamente à prática do jogo. O Conselho Europeu, em dezembro de 2010, concluiu que «*por estar em causa um mercado sem fronteiras obriga a que os Estados-membros trabalhem em conjunto, bem como tentar alcançar uma cooperação com países terceiros*».<sup>(264)</sup>

Assim, e nos termos do artigo 20.º, n.º 2, do DL n.º 129/2012, de 22 de junho,<sup>(265)</sup> o Instituto do Turismo de Portugal, I.P., no âmbito do controlo, inspeção e regulação dos jogos e apostas online, através da comissão de jogos e do Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, deve estabelecer mecanismos de cooperação com outras entidades públicas ou privadas, nacionais ou estrangeiras, quando tal se mostre necessário ao exercício das suas atribuições, bem como colaborar com as entidades reguladoras de outros Estados-membros e com os organismos europeus e internacionais relevantes.

#### **4.1. A Entidade Reguladora: Controlo, Inspeção e Regulação**

Uma efetiva implementação de um regime jurídico sobre o jogo e uma eficiente cooperação entre administrações implica que exista um forte acordo institucional entre os Estados-membros, pelo que devemos verificar as competências e atribuições do Instituto do Turismo, I.P., através do serviço de regulação e inspeção do jogo, como Entidade Reguladora, em matéria de cooperação e assistência administrativa neste setor.

##### **4.1.1. Função e Competência das Entidades Reguladoras**

Na União Europeia, a função e competência de uma entidade reguladora do jogo difere de Estado-membro para Estado-membro, não só em termos de atribuições, mas ainda em relação à jurisdição territorial de cada um. Cada vez mais, os Estados-membros optaram por criar entidades independentes, em simultâneo com a adoção de um sistema aberto de licenças para oferta de jogos online. Todavia, a maior parte dos Estados-membros preferem continuar a designar um Ministério (em regra, o Ministério das Finanças ou da Administração Interna) com a função de regular e supervisionar o mercado do jogo. Deste modo, tais funções podem ser da competência

<sup>264</sup> Conclusões sobre o jogo e apostas nos Estados-membros, no trabalhos sobre a “Competitividade, Mercado Interno e Indústria, de 10 de dezembro de 2010.

<sup>265</sup> Na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril.

de várias autoridades, consoante, designadamente, o tipo de jogo a regular ou o meio como ele é distribuído ao público.

O Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos encontra-se dotado de autonomia técnica, funcional e de poderes de autoridade pública, tendo natureza inspetiva, cabendo-lhe desenvolver os mecanismos de cooperação administrativa com as autoridades e serviços competentes,<sup>(266)</sup> em matéria de prevenção e punição de práticas ilícitas relativas a jogos e apostas online.<sup>(267)</sup>

#### **4.1.2. Acordos entre Administrações**

Num setor que se está a desenvolver tão rapidamente, é essencial que as entidades reguladoras compreendam o mercado do jogo online e a tecnologia que o envolve. Esta compreensão a levar a cabo será útil, não só no momento em que devam estipular os requisitos para o licenciamento/autorização, mas ainda quando procedam à supervisão das entidades autorizadas.

Num *workshop* organizado pela Comissão, centrado no tema da cooperação entre administrações, um vasto número de (potenciais) entidades reguladoras apresentou uma certa falta de experiência em relação ao jogo online e à respetiva regulamentação, ou por estarem inseridos num ordenamento sem regime jurídico nesta matéria, ou pelo seu regime ser demasiado recente.<sup>(268)</sup>

As entidades reguladoras devem possuir uma organização coerente, financiamento adequado, bem como regras e procedimentos idóneos às funções que desempenham. Para que seja alcançado um quadro regulatório de cooperação administrativa nesta área, as entidades reguladoras devem ser independentes e autónomas, bem como possuir um conjunto amplo de funções e poderes, que as habilite a cooperar com as respetivas entidades que lhes correspondam noutros ordenamentos.

#### **4.2. Cooperação Administrativa Internacional**

A cooperação administrativa internacional em matéria tributária pode assumir diversas modalidades, consoante os objetivos visados pelas administrações dos Estados envolvidos em todo o procedimento, a saber:

---

<sup>266</sup> Designadamente, o Banco de Portugal (BdP), a Entidade Reguladora para a Comunicação Social (ERC), o ICP-Autoridade Nacional de Comunicações (ICP-ANACOM) e a Direção-Geral de Alimentação e Veterinária (DAV).

<sup>267</sup> Vide artigo 9.º, n.º 2, alínea c), do DL n.º 129/2012, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 66/2015.

<sup>268</sup> [http://ec.europa.eu/internal\\_market/services/docs/gambling/workshops/workshop-v-conclusions\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/gambling/workshops/workshop-v-conclusions_en.pdf)

- a) Presença de funcionários da Administração Tributária de um Estado no território de outro Estado;
- b) Troca de informações fiscais;
- c) Controlos fiscais simultâneos (bilaterais ou multilaterais);
- d) Realização de inquéritos administrativos;
- e) Notificação administrativa de atos e decisões emanadas por autoridades administrativas estrangeiras;
- f) Adoção de medidas cautelares e respetiva cobrança de créditos tributários estrangeiros.

Desde que a legislação nacional o permita, o Estado pode autorizar a entrada no seu território de funcionários da Administração Tributária de outro Estado.

Tal como vem contemplado no parágrafo 9.1. dos Comentários ao artigo 26.º da CMOCDE, os controlos fiscais simultâneos são acordos «*pelos quais dois ou mais Estados (...) verificam simultaneamente, cada um no respetivo território, a situação fiscal de uma ou mais pessoas que se revista para eles de interesse comum ou complementar, tendo em vista a troca das informações deste modo obtidas*»,<sup>(269)</sup>

#### **4.2.1. Os Acordos de Cooperação Existentes**

Atualmente, a cooperação entre administrações encontra-se organizada através de acordos bilaterais ou multilaterais, tendo em vista, principalmente, a discussão e troca de informação sobre a atividade de jogo.

##### **A) Acordos Multilaterais**

A cooperação entre entidades reguladoras do jogo verifica-se desde os anos 80, sendo que existem duas organizações que implicam a participação de Estados-Membro: a *International Association of Gambling Regulators* (IAGR) e o *Gaming Regulators European Forum* (GREF).

A IAGR é uma organização mundial, na qual estão incluídos alguns Estados-membros<sup>(270)</sup> e tem como objetivo melhorar a eficácia dos regimes jurídicos sobre o jogo. Por seu turno, o GREF é a única organização em exclusivo países Europeus e tem por objetivo a troca de informação e de experiências em matéria jogo, tanto de base territorial como à distância. Tanto o GREF como

<sup>269</sup> Cfr. OCDE, COMITÉ DOS ASSUNTOS FISCAIS, *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206, Lisboa, CEJ, 2008, p. 605.

<sup>270</sup> Áustria, Bélgica, Bulgária, Dinamarca, Finlândia, Hungria, Letónia, Lituânia, Malta, Holanda, Polónia, Portugal, Eslovénia, Espanha, Suécia e o Reino Unido).

a IAGR têm grupos de *workshop* que se concentram, primordialmente, em tentar alcançar um entendimento unânime sobre os riscos e a proteção do consumidor.

A existência destas organizações produziu resultados importantes em matéria de jogo online, e os seus membros, para além de uma aprendizagem mútua, abordaram temáticas e problemas a resolver em matéria de regulamento do jogo, tanto no seu aspeto social como técnico. Contudo, a sua estrutura informal e o caráter não vinculativo das recomendações impede o desenvolvimento de uma política homogénea.

### **B) Acordos Bilaterais**

Tem-se tornado prática habitual optar por acordos bilaterais de cooperação entre entidades reguladoras dos respetivos Estados-membros. No dia 28 de junho de 2011, as autoridades francesas e italianas para o jogo subscreveram o primeiro acordo transfronteiriço de cooperação no setor do jogo. O acordo tinha como objetivo reforçar os respetivos sistemas jurídicos nacionais, através da troca de informação em quatro áreas: consideração dos operadores autorizados em ambos os países, estratégia de comunicação institucional, prevenção de fraude no desporto e combate contra *websites* não autorizados.

Mais tarde, em maio de 2012, Dinamarca e Malta assinaram um acordo de cooperação, tendo em vista a troca de informações relativas aos procedimentos de licenciamento pendentes, controlo das operadoras autorizadas e proteção dos consumidores. O acordo também abordou a questão de prestação de serviços B2B, bem como os procedimentos a aplicar em caso de licenciamentos mútuos e respetivo controlo.

As cooperações bilaterais permitem uma melhor adaptação do conteúdo e controlo do regime jurídico do jogo atendendo às necessidades de cada uma das partes, afigurando-se como mais eficaz quando comparado com os acordos multilaterais, apesar de, pela sua natureza, apenas abranger dois Estados.

Todavia, estes acordos apresentam uma deficiente qualidade na informação partilhada e a aplicação das decisões nem sempre tem em conta as necessidades e objetivos de todas as partes.

#### **4.2.2. Âmbito da Cooperação**

Para se alcançar uma efetiva cooperação administrativa, os Estados-membros devem definir de forma clara as áreas em que a troca de informações pode ser levada a efeito.

Na senda dos trabalhos desenvolvidos sobre o tema do jogo e aposta dentro da União Europeia, o Conselho Europeu concluiu que a cooperação entre Estados-membros deve apresentar, no seu âmbito, mecanismos e possibilidades tais, que permitam (i) a troca de informação sobre os operadores, (ii) a proteção dos consumidores e a integridade dos jogos e que (iii) partilhem as suas experiências, em relação, designadamente, à proteção de jogadores, recursos tecnológicos para um efetivo controlo e medidas para assegurar um jogo responsável.

O desenvolvimento e a implementação de soluções técnicas, como o B2B internacional, coloca vários problemas, em parte devido ao leque de jurisdições e regimes em contacto com essas operações, o que reforça a ideia de que a cooperação internacional deve ser fomentada e melhorada.

O grau de cooperação administrativa depende do tipo de informação que pode ser prestada entre entidades reguladoras do jogo. Em termos de qualidade dessa informação e as condições para a sua partilha, podemos estar perante uma informação generalizada ou perante uma informação de conteúdo específico.

Na primeira categoria, insere-se a troca de experiências e ideias em matéria de supervisão, proteção do consumidor e prevenção de fraude, bem como os requisitos necessários para a emissão de licença. Por seu turno, no segundo tipo, a informação pode ter por objeto, não só os requerentes com o procedimento de licenciamento pendente, mas também as operadoras já autorizadas (controlo da sua atividade, verificação do respeito pelas regras relativas à proteção dos consumidores e da existência de alguma queixa contra as mesmas).

#### **4.2.3. Instrumentos Relativos à Cooperação Administrativa**

A cooperação administrativa apenas irá funcionar caso se encontre definido no acordo a ela relativa o porquê, sobre o quê e de que forma as entidades reguladoras devem cooperar.

Neste sentido, a Comissão é chamada a criar uma estrutura para a cooperação administrativa, de molde a assegurar o debate e a eficácia das medidas implementadas.

Em termos de uma melhor cooperação administrativa dentro da União Europeia, devemos distinguir, desde já, dois objetivos diferentes:

### **(1) Envolver os Estados-membros no desenvolvimento e aplicação das políticas europeias em matéria do jogo online**

O primeiro desses dois objetivos implica definir um plano de ação em que sejam identificadas as iniciativas a levar a cabo, tanto a nível nacional como a nível europeu, de forma a dar resposta às exigências que envolvem a regulamentação dos serviços do jogo.<sup>(271)</sup> Para envolver os Estados-membros no desenvolvimento e implementação das políticas europeias, a Comissão Europeia vai nomear um grupo de especialistas, composto por representantes dos Estados-membros, que irá fornecer conselhos e orientações, tendo em vista o planeamento das iniciativas da União Europeia.

### **(2) Fornecer a estrutura adequada para obter uma efetiva cooperação administrativa entre Estados-membros.**

O segundo objetivo passa pela criação de uma estrutura de cooperação administrativa adequada, de forma a auxiliar as entidades reguladoras de cada Estado-membro no exercício das suas funções. Trata-se de uma exigência do Parlamento Europeu para assegurar um determinado nível de proteção ao consumidor, prevenir o vício e excluir os operadores ilegais do mercado.

Como primeiro passo, esta cooperação deve concentrar-se na troca de informações de carácter geral, em concreto no que se refere às experiências retiradas pela aplicação dos regimes jurídicos nacionais em matéria de jogo, sendo que vários Estados-membros sugeriram a definição de critérios comuns a serem alcançados. Assim, e de modo a facilitar esta cooperação, a Comissão irá estipular, em conjunto com todas as entidades reguladoras aqueles objetivos, os princípios gerais e os acordos de cooperação.

A opção por um planeamento faseado de abordagem à cooperação administrativa tem sido aceite pela generalidade dos Estados-membros. Contudo, a longo prazo, tal poderá não ser suficiente para lidar com os desafios do mercado do jogo online de forma adequada, na medida em que pode vir a dificultar a troca de informações relativas às licenças e respetivas operadoras – em concreto, os requisitos que cada estado estipulou para a sua emissão,<sup>(272)</sup> o que iria tornar os instrumentos de cooperação e assistência mútua desadequados, designadamente o *Internal Market Information System (IMI)*.

---

<sup>271</sup> Tal como vem contemplado na Comunicação “Towards a comprehensive European framework for online gambling”.

<sup>272</sup> E.g. capacidade financeira, certificados técnicos e *de software*, queixas dos consumidores, etc.



Assim, será necessário definir um segundo passo, que permita atingir uma troca idónea de informações relativas a operadores e consumidores/jogadores, de modo a maximizar o grau de cooperação entre administrações. Todavia, o grande problema seria definir a natureza concreta daquelas informações e iria implicar a criação de uma organização com uma estrutura que garante a fiabilidade da informação fornecida.

Ora, a União Europeia tem uma forte base legal em termos de proteção de informações – *Data Protection Directive* -, na medida em que a troca de informações privadas apenas pode acontecer sob determinadas condições e em respeito por um vasto leque de princípios.

Nas suas conclusões sobre a regulamentação do jogo e apostas, o Conselho Europeu sublinhou que o IMI poderá tornar-se num mecanismo de extrema importância em matéria de cooperação administrativa,<sup>(273)</sup> bem como servir de base a uma cooperação mais eficaz entre entidades reguladoras. Trata-se de um *software* de acesso via Internet, desenvolvido pela Comissão, em conjunto com os Estados-membros, de forma a auxiliar estes últimos na aplicação dos acordos de troca de informações, na medida em que fornece um sistema central de comunicação e assistência mútuas. Em concreto, o IMI auxilia as autoridades competentes a identificar a sua “congénere” de outro Estado-membro e gere o próprio mecanismo de troca de informações, de forma a ultrapassar as dificuldades linguísticas.

A proposta da Comissão, sobre o regime da cooperação administrativa através do IMI, visa disponibilizar um mecanismo de alto nível tecnológico, em termos de segurança e proteção das informações a prestar.

O Regulamento sobre a cooperação em matéria de proteção do consumidor<sup>(274)</sup> criou uma rede europeia de entidades com poderes investigatórios e sancionatórios idênticos, que têm como função averiguar eventuais violações das regras de defesa do consumidor e, caso suceda, aplicar a respetiva sanção.

#### **4.2.4. Cooperação com Estados Terceiros**

Os desafios do mercado do jogo online, como já referimos, são de natureza transfronteiriça, muitas vezes fora da União Europeia. Ora, no que refere a países terceiros, onde se situem os operadores, é extremamente complicado para as entidades reguladoras utilizarem qualquer tipo de controlo sobre aqueles operadores, e nem uma simples troca de informações

<sup>273</sup> 3057th Competitiveness (Internal Market, Industry, Research and Space) Council meeting.

<sup>274</sup> Regulation (EC) No. 2006/2004 do Parlamento Europeu e de 27 de outubro de 2004 do Conselho.

com as autoridades desse países é facilmente alcançável, dado não existirem acordos de troca de informações com esses Estados. O que sucede, muitas vezes, é que as autoridades dos Estados-membros, para aceder às informações relativas ao setor do jogo, recorrem aos acordos de cooperação nos setores financeiro e industrial.

### **5. Os Problemas para as Administrações Tributárias**

Podemos apontar três problemas que o comércio eletrónico comporta na esfera das Administrações Tributárias:

- 1- Risco de erosão da base de tributação, com a conseqüente diminuição das receitas fiscais arrecadadas;
- 2- Dificuldade em determinar o ordenamento tributário competente para efetivar a tributação; e
- 3- Dificuldades em assegurar o cumprimento das obrigações tributárias.

Em relação ao primeiro problema – risco de erosão da base de tributação com a conseqüente diminuição das receitas fiscais –, ele explicita a preocupação das várias Administrações Tributárias com o comércio eletrónico, justificando o respetivo interesse por esta inovadora forma de comerciar. A diminuição das receitas fiscais arrecadadas tem graves conseqüências orçamentais e económicas, numa conjuntura onde o investimento público e o suporte de uma série de infraestruturas do Estado Social cabem ao Estado, que se encontra numa árdua tarefa de as assegurar, colocando a equidade fiscal na ordem do dia das sociedades.

Já no que refere ao segundo problema, a dificuldade em determinar o ordenamento tributário competente para tributar, consiste em verificar “onde” o comércio eletrónico deve ser tributado. A sua presença acentua o risco de erosão das bases de tributação, podendo ter como conseqüência uma série de respostas agressivas e unilaterais, por parte das Administrações Tributárias, para poder compensar a perda de receitas e maximizar os elementos de conexão com a sua jurisdição, o que, naturalmente, levaria ao caos internacional e a uma guerra aberta de práticas fiscais agressivas e prejudiciais.

Finalmente, o terceiro obstáculo, isto é, a dificuldade em assegurar o cumprimento tributário, revela a necessidade de explorar os meios disponíveis para o comércio eletrónico ser efetivamente tributado.

Do aqui exposto, podemos agrupar as questões a tratar em duas: saber se deve existir essa tributação e, em caso afirmativo, “onde” deve ser tributado o comércio eletrónico com a exploração dos elementos que possibilitam tal tributação. Para prosseguir este objetivo, devemos atender ao impacto devastador que o risco de erosão da base de tributação, com a consequente diminuição das receitas arrecadadas, pode ter nos comportamentos isolados da Administração Tributária e Aduaneira, no caos que tal cenário provocaria na fiscalidade internacional e na economia mundial, bem como na neutralidade exigida à fiscalidade internacional, especificamente devida em face da tributação do comércio tradicional.

Aos três problemas apontados podemos enunciar um outro: a qualificação dos rendimentos gerados pelo comércio eletrónico. Realmente, o comércio eletrónico provocou um enevoamento das categorias legais, no que refere à caracterização das operações e fluxos de rendimentos. A discussão sobre se os rendimentos gerados, ou alguns deles, no comércio eletrónico são *royalties* ou lucros, configura uma das questões resultantes da análise do impacto do comércio eletrónico no Direito Internacional Tributário. Esta problemática compreende outras categorias de rendimento, conforme o Relatório apresentado, em novembro de 2002, pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE.<sup>(275)</sup>

Não obstante, e tendo presente um escopo realista, completo e objetivo, não será aqui oportuna a sua abordagem, nem tão pouco para analisar o aspeto qualitativo mencionado. Aliás, as duas questões apenas poderão surgir caso se encontre uma resposta efetiva para as duas propostas de resolução – se deve ser tributado e onde se deve tributar o comércio eletrónico. Caso essa tarefa seja alcançada, segue-se, então, a tentativa de qualificação dos rendimentos gerados com o comércio eletrónico, com a aplicação ao solucionado pela resposta encontrada.

---

<sup>275</sup> Denominado *Treaty characterization issues arising from E-Commerce*.



## **CAPÍTULO II**

### **OS MECANISMOS PARA CONTROLO DOS RENDIMENTOS PROVENIENTES DO JOGO ONLINE**

Não obstante estar previsto a nível europeu um conjunto, ainda que reduzido, de instrumentos idóneos ao controlo dos rendimentos gerados pelo jogo online, na verdade, o Regime Jurídico do Jogo e Apostas Online não prevê nenhum procedimento administrativo ou tributário específico que, de forma direta, possa concretizar essa fiscalização e reagir em conformidade.

Assim, no presente capítulo, para além dos procedimentos tributários existentes no nosso ordenamento jurídico para controlo e verificação dos elementos declarados pelo sujeito passivo, iremos enunciar e descrever os mecanismos existentes a nível nacional e europeu, indagando sobre as razões que podem estar na base da desconsideração de alguns procedimentos pelo legislador, aquando da elaboração do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

#### **1. O Procedimento de Inspeção Tributária**

Dada a sua natureza polissémica, o termo *inspeção* pode ser entendido em vários sentidos, relevando principalmente a inspeção como órgão (“receber os agentes da inspeção tributária”, “a inspeção tributária pode contratar outras entidades e celebrar protocolos”), ou como procedimento (“os contribuintes devem ser notificados para o início do procedimento de inspeção”). O artigo 1.º, do RCPIT utiliza precisamente este último sentido, como pretendendo albergar o conjunto de atos levados à prática pelos órgãos e agentes competentes, com o objetivo de averiguar a factualidade relevante para efeitos de aplicação das normas tributárias, sendo que no artigo 2.º podemos encontrar uma tentativa do legislador em determinar a dimensão teleológica e material do procedimento inspetivo.

No que diz respeito à primeira (dimensão teleológica), ela refere que procedimento de inspeção apresenta uma tripla abrangência finalística: (a) a observação das realidades tributárias, (b) a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e (c) a prevenção das infrações

tributárias. Na opinião de FREITAS DA ROCHA e DAMIÃO CALDEIRA, «trata-se de um elenco que não apresenta uma coerência de sentido evidente, na medida em que mistura finalidades abstratas e finalidades concretas. Na verdade, e em sentido restrito, a finalidade primeira do procedimento inspetivo propriamente dito será a segunda apontada – a verificação do cumprimento de obrigações tributárias – resultando as restantes como meramente subsidiárias ou secundárias». <sup>(276)</sup> Em relação à segunda dimensão, a inspeção tributária compreende um amplo conjunto de atuações materiais da *administração tributária*. No entanto, ficam excluídas do artigo 2.º do RCPIT as situações de privatização do procedimento inspetivo, no âmbito da qual a realização de atos e tarefas de inspeção *lato sensu* (principalmente, atuações de natureza declaratória e investigatória) é *devolvida* a privados.

No que se refere às atuações administrativas, é possível agrupá-las, nos termos daquele preceito, em distintos segmentos:

- Atuações investigatórias tributárias *stricto sensu*, que têm em vista um concreto ato de imposição ou liquidação – alíneas a) e b);

- Atuações de natureza auxiliar e instrutória em sede de outros procedimentos ou processos tributários, nomeadamente impugnatórios (por exemplo, procedimentos de reclamação e revisão, processos de impugnação judicial) –alíneas c), d) e g);

- Atuações de natureza informativa perante os contribuintes – alíneas e) e h);

- Atuações de natureza informativa perante outras administrações tributárias – alínea j);

- Atuações de natureza repressiva – alínea i);

- Atuações de natureza estatística – alínea f).

Ora, atentando às várias alíneas daquele normativo, podemos concluir que somente as alíneas a) e b) têm natureza investigatória, tendo as restantes natureza informativa.

Em relação às alíneas a) e b), as mesmas consubstanciam o poder atribuído à Administração Tributária de controlar se os factos tributários, tendo em conta o ordenamento jurídico-tributário, foram declarados, se foram corretamente enquadrados e lhes foram aplicadas as normas de incidência corretas, que estiveram quantitativa e qualitativamente na génese dos impostos devidos. Esta afigura-se como uma vertente da inspeção que se reconduz à comprovação da veracidade do declarado pelos sujeitos passivos, e aqui devemos relevar que o nosso sistema tributário assenta no princípio da declaração, presumindo-se verdadeiras as declarações dos

---

<sup>276</sup> Cfr. ROCHA, Freitas e CALDEIRA, Damião, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, anotado e comentado*, Coimbra Editora, 2013, p. 13.

sujeitos passivos, nos termos do artigo 75.º da LGT. Em outras palavras, o apuramento da matéria coletável efetua-se, por regra, com base nas declarações dos sujeitos passivos, pelo que se afigura necessário que a Administração Tributária, através do procedimento de inspeção, disponha de mecanismos que possibilitem a comprovação dos valores declarados.

Relativamente às atuações de natureza informativa, previstas nas alíneas c), d) e g) deste preceito, as mesmas têm um carácter acessório, em relação a outros procedimentos ou processos tributários.<sup>(277)</sup>

Em relação à alínea j), no âmbito do controlo por parte da atuação inspetiva da Administração Tributária, tem-se assistido nos últimos anos a um reforço da cooperação internacional em matéria tributária. Esta cooperação a nível internacional tem sobretudo resultado dos trabalhos realizados pela OCDE, em matéria de organização e planeamento de atividades sobre a adequação do exercício do poder de tributar, perante o surgimento de novas realidades e problemas, fruto do desenvolvimento de atividades em matéria de tributação. Esta atividade da OCDE teve consequências na Convenção Modelo, cujos comentários têm vindo a sofrer alterações, nomeadamente no seu artigo 26.º e a posterior introdução do artigo 27.º.

Toda esta atividade da OCDE,<sup>(278)</sup> em sede de cooperação administrativa, tem sido desenvolvida no sentido de reagir contra os denominados “paraísos fiscais” ou regimes fiscais privilegiados, designadamente para combater a evasão fiscal internacional e do branqueamento de capitais, que constituem fatores de concorrência desleal e, conseqüentemente, de assimetrias entre operadoras. Para tal, foi necessário reforçar os mecanismos de cooperação administrativa internacional em matéria tributária, cujo grande objetivo passa por assegurar uma efetiva troca de informação entre administrações tributárias.

O Acordo de Troca de Informações (ATI) da OCDE, datado de abril de 2002, constitui um mecanismo legal que confere às autoridades fiscais a possibilidade de solicitar a outras autoridades os elementos relevantes para o combate à fraude e evasão fiscal, incluindo informações sobre a movimentação de fundos, bem como sobre a titularidade de sociedades, fundações, fundos de investimento outro tipo de veículos criados nestes territórios.

Em Portugal, estes acordos possibilitam à Administração Tributária, não só obter informação fiscal relevante para a aplicação das leis tributárias nacionais em sede de impostos

<sup>277</sup> É o que sucede nos casos das impugnações judiciais, tal como prevê o artigo 111.º, n.º 2, alínea a), do CPPT.

<sup>278</sup> Sobre esta temática veja-se o relatório pela OCDE em 1998 «*Harmful tax competition – An merging global time*».

sobre o rendimento e impostos sobre as transmissões gratuitas, mas também para a respetiva determinação, liquidação e cobrança do tributo.

As informações solicitadas podem abranger aquelas que são detidas por instituições financeiras ou por qualquer outra pessoa que atue na qualidade de mandatário ou fiduciário, bem assim as informações relativas à propriedade de sociedades, sociedades de pessoas, *trusts* e fundações.

Encontra-se ainda prevista a possibilidade de as autoridades fiscais portuguesas, desde que devidamente autorizadas por outro Estado/jurisdição, se deslocarem ao território em questão, de forma a poderem recolher declarações individuais e examinar registos. No entanto, tal afigura-se de difícil concretização, na medida em que a mesma depende de prévio consentimento por escrito das pessoas interessadas.

Tal como já aqui exposto, a inspeção tributária apenas deteta infrações e promove o seu sancionamento, não procedendo à sua investigação. Este procedimento, nas suas atribuições investigatórias, confirma os elementos declarados pelos contribuintes e/ou indaga factos não declarados pelos mesmos. Apenas se os elementos declarados não se confirmarem ou se se detetarem elementos não declarados, a inspeção enquadrará os comportamentos nas respetivas normas sancionatórias (contraordenacional ou criminal) e remeterá essa informação para os órgãos competentes, para que estes, e só estes, instaurem o respetivo procedimento, sendo da sua competência instaurar e instruir os processos contraordenacionais ou criminais, consoante o caso.<sup>(279)</sup>

A atuação da inspeção tributária não se efetua de forma isolada, sendo que não raras são as suas ações que se desenvolvem em conjunto com outras entidades inspetivas, nomeadamente a Polícia Judiciária (PJ), a Inspeção dos Centros Regionais de Segurança Social (CRSS), a Autoridade para as Condições de Trabalho (ACT), o Serviço de Estrangeiros e Fronteiras (SEF) e a Polícia de Segurança Pública (PSP), a Unidade de Ação Fiscal da Guarda Nacional Republicana (UAF-GNR) e a Autoridade de Segurança Alimentar e Económica (ASAE), salvaguardadas as especificidades de cada uma, bem como as exigências ao nível de sigilo fiscal.<sup>(280)</sup>

---

<sup>279</sup> Em todos estes casos, as pessoas chamadas à inspeção gozam dos mesmos direitos (v.g. notificação, audição, fundamentação) e estão sujeitas aos mesmos deveres (v.g. cooperação) dos sujeitos passivos diretos e originários (princípio da extensão).

<sup>280</sup> Na colaboração com entidades policiais, deve ser conferido relevo à atuação conjunta com a PJ no combate à fraude fiscal organizada. Neste sentido, a Lei n.º 38/2009, de 20 de julho, veio definir os objetivos gerais de política criminal, a prevenção, a repressão e a diminuição da criminalidade tributária.



## 2. O Acesso a Informações Bancárias

### 2.1. O Sigilo Bancário

Neste âmbito, assume particular relevância o sigilo bancário, que se encontra genericamente regulado nos artigos 78.º e 79.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF), aprovado pelo DL n.º 298/92, de 31 de dezembro<sup>(281)</sup> e veio determinar a regra do sigilo, para regular os casos de conflitos entre posições jurídicas constitucionalmente protegidas sob a forma de direitos fundamentais e a necessidade de compatibilizar essas mesmas posições. Todavia, no que concerne ao dever de sigilo, ele recai, desta feita, não sobre a AT, mas sobre os bancos, configurando, deste modo, um tipo de sigilo profissional.

Neste caso, temos em conflito o direito do sujeito passivo à reserva da intimidade da vida privada,<sup>(282)</sup> o direito da Administração em assegurar uma justa repartição dos encargos públicos e o interesse dos bancos na solidez e confiança na sua atividade.<sup>(283)</sup>

O dever/direito ao sigilo configura-se como a regra, na medida em que os dados das contas bancárias dos respetivos titulares não devem ser divulgados pelas respetivas instituições.

São sujeitos passivos do dever de sigilo bancário, ou os seus destinatários, os membros dos órgãos de administração das instituições de crédito,<sup>(284)</sup> os seus funcionários, mandatários, comitidos e outras pessoas que lhes prestem serviços, ainda que a título meramente ocasional. Em relação aos sujeitos ativos do dever, ou titulares do direito ao sigilo, temos os clientes bancários, bem como as próprias instituições de crédito.

O âmbito subjetivo supra descrito relaciona-se, naturalmente, com o objeto alvo de tutela do sigilo bancário, isto, porque estão em causa informações sobre factos respeitantes à (i) *vida da instituição* ou (ii) às *relações* desta com os seus *clientes*, e cujo conhecimento advenha, aos sujeitos passivos do dever de sigilo, exclusivamente da prestação dos seus serviços.

Deste modo, as informações recolhidas só estão abrangidas pelo sigilo se o seu conhecimento estiver intimamente ligado ao exercício daquelas funções,<sup>(285)</sup> o que significa que não relevará, em termos da tutela conferida por este sigilo profissional, o sigilo cujo conhecimento

<sup>281</sup> Republicado pelo DL n.º 201/2002, de 26 de setembro, e pelo DL n.º 1/2008 de 3 de janeiro.

<sup>282</sup> Cfr. Ac. do STJ proferido no âmbito do processo n.º 07P894, de 13 de fevereiro de 2008, com referência, *inter alia*, ao Acórdão do TC proferido no âmbito do processo n.º 278/95, de 31 de maio de 1995, disponível em <http://dgsi.pt>.

<sup>283</sup> Neste sentido, assinalam-no, designadamente, os seguintes Autores que, contudo, reconhecem uma dupla ordem de valores através da identificação da salvaguarda da reserva da intimidade da vida privada: Costa Andrade, "artigo 195.º", in Jorge Figueiredo Dias, *Comentário Conimbricense do Código Penal*, Tomo I, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pp. 36 a 43; Fernando Conceição Antunes, "os deveres de sigilo profissional no Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras", *Revista Banca*, número 29, janeiro-março, 1994, p. 41.

<sup>284</sup> Note-se que o regime de sigilo profissional, previsto nos artigos 78.º e 79.º do RGICSF aplica-se ainda às instituições de pagamento e às instituições de moeda eletrónica, com as devidas adaptações, nos termos do artigo 37.º do DL n.º 317/2009, de 30 de outubro.

<sup>285</sup> Cfr. Alberto Luís, "O sigilo bancário em Portugal", *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 41, Vol. II, maio-agosto, 1981, p. 464.

tenha sido obtido fora desse exercício<sup>(286)</sup> – haverá, pois, que se encontrar estabelecido um nexo de causalidade entre o conhecimento e o exercício da função ou serviço.

Todavia, o *direito ao sigilo*, embora com cobertura constitucional, não se apresenta como um direito absoluto, e pode “ter de ceder perante outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos”.<sup>(287)</sup>

## **2.2. Dever de Fundamentação da Decisão de Derrogação do Sigilo Bancário**

Relativamente ao acesso a informações e documentos bancários, o artigo 63.º-B, n.º 4, da LGT estabelece que «*as decisões da administração tributária referidas nos números anteriores devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam*», além disso, (...) são da competência do Diretor-Geral dos Impostos ou do Diretor-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais<sup>(288)</sup>, proibindo-se expressamente a delegação de competências.

Cingindo-se a competência apenas a estas entidades, podemos concluir que não será possível o acesso direto a documentação bancária, designadamente, quando estiverem em causa tributos administrados pelas autarquias locais ou institutos públicos, ou seja, nas situações em que a determinação da matéria coletável de tributos não administrados pela Direção-Geral de Impostos ou pela Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

Por outro lado, estabelece-se que as decisões «*devem ser fundamentadas com menção expressa dos motivos concretos que as justificam*», o que «parece excluir a possibilidade de fundamentação por remissão, pois esta consubstancia-se, precisamente, na não menção dos motivos concretos que justificam a decisão». <sup>(289)</sup>

Todavia, este entendimento não tem sido perfilhado de forma unânime pelo STA. Na verdade, e recorrendo às regras de interpretação da lei, na falta de outros elementos que induzam à eleição de um sentido menos imediato do texto, o intérprete deverá optar por aquele a que corresponde o significado natural das expressões verbais utilizadas, na pressuposição (imposta

---

<sup>286</sup> Neste sentido, Fernando Conceição Nunes, “Os deveres de segredo profissional no Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras”, *Revista da Banca*, número 29, janeiro-março, 1994, p. 41.

<sup>287</sup> Assim, Ac. do STJ proferido no âmbito do processo n.º 894/07-3, de Fixação de Jurisprudência, de 13 de fevereiro de 2008 in <http://dgsi.pt>.

<sup>288</sup> Estando em causa a determinação da matéria coletável de impostos sobre o rendimento, será o Diretor-Geral a formular os pedidos de informação, enquanto as situações em que o Diretor-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo poderá pedir informações deste tipo ocorrerão, geralmente, em matéria destes impostos especiais e não em matéria aduaneira.

<sup>289</sup> CAMPOS, Leite, RODRIGUES, Silva, SOUSA, Lopes de, *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, 3ª Edição, Vislis Editores, Lisboa, 2003, p. 317.

pelo artigo 9.º, n.º 3 do CC) de que, realmente, o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.<sup>(290)</sup>

A expressão utilizada no artigo 63.º-B, n.º 4, da LGT, em relação aos requisitos de fundamentação das decisões sobre derrogação do sigilo bancário – «*devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam*» –, é manifestamente diferente da utilizada na disposição do artigo 77.º, n.º 1, da LGT, preceito que estabelece os requisitos gerais da fundamentação, em que consta que a decisão é «*fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária*».

Ora, se estamos perante o recurso a *fórmulas diferentes* para referir as exigências da fundamentação, facilmente concluímos que se trata de um grau de *exigência diferente*. Isto, porque se se tivesse pretendido, em matéria de derrogação do sigilo bancário, manter os requisitos gerais de fundamentação, decerto não se teria feito qualquer referência especial a esses requisitos, ou, pelo menos, não se utilizariam fórmulas completamente diferentes e suscetíveis de serem interpretadas em termos diferentes.<sup>(291)</sup>

Deste modo, e mais uma vez partindo do pressuposto de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, esta fórmula não deixa margem para grandes dúvidas interpretativas: «expressa menção» é uma indicação expressa e não uma mera declaração de concordância com propostas ou pareceres. Logo, e sendo consabido que é prática habitual dos órgãos superiores da Administração Pública a utilização da fundamentação por remissão, a exigência de menção expressa dos fundamentos não pode ter outro alcance que não afastar a possibilidade de remissão.<sup>(292)</sup>

Esta conclusão apoia-se numa justificação congruente, ou seja, na gravidade da decisão a nível da restrição do direito à intimidade da vida privada, constitucionalmente consagrado no artigo 26.º, n.º 1, da CRP. Nesta matéria, impõe-se uma ponderação pessoal pormenorizada por parte da autoridade decidente, o que não pode ser conseguido através da fundamentação por remissão e é essa mesma gravidade que justifica a proibição de delegação de competências,

<sup>290</sup> Neste sentido, MACHADO, Baptista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 3ª Ed., Lisboa, Almedina, 2014, p. 182.

<sup>291</sup> No mesmo sentido, CAMPOS, Leite, RODRIGUES, Silva, SOUSA, Lopes de, *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, 3ª Edição, Vislis Editores, Lisboa, 2003, “anotação ao artigo 63.º-B”;

<sup>292</sup> Neste sentido, em que as decisões de derrogação do sigilo bancário não são admissíveis as fundamentações por remissão, podem ver-se o Ac. do STA, de 29 de agosto de 2007, recurso n.º 625/07 (com um voto de vencido) e o Ac. de 24 de outubro de 2009, recurso n.º 897/09.

também estabelecida naquela norma, que se reconduz a ter de haver uma intervenção pessoal dos dirigentes máximos da administração tributária.

A questão da admissibilidade ou não da derrogação do sigilo bancário foi muito discutida ao longo de vários anos, antes de ter sido consagrada na revisão da LGT no ano de 2000, pois, se é certo que tem vantagens evidentes para a arrecadação de receitas fiscais, também faz com que a confiança do público no sistema bancário diminua, com consequências económicas nefastas.

A qualidade das decisões, que se afigura como corolário da derrogação do sigilo bancário, deve ser assegurada através da reserva do poder de decidir para os dirigentes máximos da administração tributária, sem possibilidade de delegação de competências, exigindo-se, ainda, uma fundamentação através da descrição expressa dos factos que justificam a derrogação.

Se tivermos em conta esta exigência de intervenção pessoal dos dirigentes máximos, com ponderação pessoal da verificação dos pressupostos da derrogação do sigilo bancário, podemos compreender que, burocraticamente, constitui um obstáculo a uma proliferação generalizada de decisões, impedindo que este procedimento afete a confiança do público em geral no sistema bancário.

## **2.3. Processo Especial de Derrogação do Dever de Sigilo Bancário**

### **2.3.1. Admissibilidade do Acesso a Informações e Documentos Bancários**

Nos termos do artigo 64.º, n.º 2, da LGT, «o acesso à informação protegida pelo sigilo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, depende de autorização judicial».

Todavia, o referido preceito admite de forma expressa que podem existir casos em que a Administração Tributária pode aceder aos dados protegidos pelo sigilo bancário, sem que, para tal, necessite de autorização.

O artigo 63.º-B, n.º 10, da LGT,<sup>(293)</sup> define o conceito de documento bancário, abrangendo qualquer documento ou registo, independentemente do respetivo suporte, em que se titulem

---

<sup>293</sup> Pela sua importância, transcrevemos o disposto no artigo 63.º-B, da LGT, o qual enumera os casos em que o sigilo bancário, relativamente a procedimentos e processos tributários, pode sofrer derrogação:

«1- A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

- a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;
- b) Quando se verificarem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível;

comproven ou registem operações praticadas por instituições de crédito ou sociedades financeiras no âmbito da respetiva atividade, incluindo operações realizadas mediante utilização de cartões de crédito.

Em relação à hipótese prevista no n.º 2 daquele preceito, a possibilidade de acesso direto a documentação bancária só pode ter lugar perante prévia recusa da sua exibição e falta de autorização para a sua consulta.

Por seu turno, na al. d) do n.º 1, deste artigo, encontra-se prevista a possibilidade de acesso apenas a documentos de suporte de registos contabilísticos, que tenham sido efetuados por sujeitos passivos sujeitos a tributação sobre o imposto sobre o rendimento e que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada.<sup>(294)</sup>

No que se refere ao IRS, nos termos do artigo 117.º, n.º 1, do CIRS, são obrigados a dispor de contabilidade organizada os titulares de rendimentos da categoria B<sup>(295)</sup> que não estejam abrangidos pelo regime simplificado de tributação.

Na alínea e) do n.º 1, do artigo 63.º-B, da LGT, encontra-se prevista a hipótese de acesso a documentação bancária para controlar a verificação de pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua, para confirmação da existência dos pressupostos de qualquer imposição tributária. Como resulta deste preceito, ao referir «o contribuinte que usufrua», o campo de aplicação desta disposição ocorre, somente, após o reconhecimento ou concessão de acesso a um regime fiscal privilegiado.<sup>(296)</sup>

As alíneas c) e f) do n.º 1 contemplam a possibilidade de acesso a toda a documentação bancária, caso se verifique a necessidade de recurso a métodos indiretos para determinação da

- 
- c) Quando se verifiquem indícios da existência de acréscimos de património não justificados, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º;
  - d) Quando se trate de verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada;
  - e) Quando exista a necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua;
  - f) Quando se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indireta;
  - g) Quando se verifique a existência comprovada de dívidas à administração fiscal ou à segurança social.

2- *A administração tributária tem, ainda, o poder de aceder diretamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, quando se trate de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte.*

3- (Revogado).

4- *As decisões da administração tributária referidas nos números anteriores devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e, salvo o disposto no número seguinte, notificadas aos interessados no prazo de 30 dias após a sua emissão, sendo da competência do director-geral dos Impostos ou do director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação.»*

<sup>294</sup> No que concerne ao IRC, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada, nos termos da lei comercial e fiscal, as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direção efetiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável (artigo 123.º, n.º 1, do CIRC, a que corresponde o artigo 115.º).

<sup>295</sup> Na categoria B do IRS englobam-se, essencialmente, os rendimentos de atividades empresariais e trabalho independente (artigo 3.º CIRS).

<sup>296</sup> Cfr. CAMPOS, Leite, RODRIGUES, Silva, SOUSA, Lopes de, *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, 3ª Edição, Vislis Editores, Lisboa, 2003, “anotação ao artigo 64.”

matéria coletável. Essas são as situações previstas nos artigos 87.º, 88.º e 89.º-A, da LGT, todavia, ressalva-se a situação prevista na al. a), do artigo 87.º, da LGT – utilização da avaliação indireta da matéria coletável nos casos de aplicação de regime simplificado de tributação. Em tais casos, a utilização de métodos indiretos não é devida a uma impossibilidade de quantificação direta e exata, nem à existência de indícios de que a avaliação direta conduz a errada avaliação, mas trata-se de situações em que, por opção legislativa, se prescinde da avaliação direta na matéria coletável, pelo que não pode justificar-se, generalizadamente, o acesso direto a documentação bancária.<sup>(297)</sup>

Por outro lado, nas alíneas a) e b) do n.º 1, daquele artigo 63.º-B, encontra-se prevista a possibilidade de acesso à documentação bancária caso se verifiquem indícios da prática de crime em matéria tributária e quando existam factos concretamente identificados indicadores da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível.<sup>(298)</sup> Este mecanismo deverá restringir-se aos casos de crime doloso em matéria tributária que possam estar relacionados com a quantificação da matéria coletável.<sup>(299)</sup>

Quando for formulado pela administração tributária um pedido de autorização de acesso a informações bancárias, previsto no artigo 146.º-C do CPPT, será o representante da Fazenda Pública quem tem legitimidade para deduzir o pedido, na medida em que não é atribuída competência a qualquer outra entidade.<sup>(300)</sup>

### **2.3.2. Informação Bancária Relativa a Entidades com uma Relação de Domínio com o Contribuinte**

O n.º 7, do artigo 63.º-B, da LGT, estende o regime de acesso direto à informação bancária às entidades que se encontrem numa relação de domínio com o contribuinte, com a clara finalidade de albergar as situações em que o contribuinte é uma sociedade integrada num grupo de sociedades, cuja sociedade dominante é outra.

É a estas relações de domínio entre sociedades a que se refere o artigo 486.º do CSC, que estabelece que se consideram duas sociedades em relação de domínio quando uma delas,

---

<sup>297</sup> No entanto, também nestes casos de aplicação de regime simplificado de tributação, pode justificar-se a utilização de métodos indiretos para determinar o elemento de que depende a sua aplicação que, conforme os casos, será o valor das vendas ou dos restantes rendimentos ou proveitos (artigos 31.º, n.º 2, do CIRS e 58.º, n.º 4, do CIRC).

<sup>298</sup> Se atentarmos à redação inicial do artigo 63.º-B, da LGT, previa-se, na al. c) do n.º 2 a possibilidade de acesso à documentação bancária quando existissem indícios da prática de crime doloso e, em geral, quando existissem factos concretos que indiciassem gravemente a falta de veracidade do declarado.

<sup>299</sup> Isso não obsta, naturalmente, que possa ser examinada a documentação bancária, no âmbito do processo criminal, ao abrigo da legislação processual aplicável.

<sup>300</sup> Cfr. Artigos 9.º, n.º 1 e 15.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 53.º, do ETAF.

dita dominante, pode exercer, diretamente ou por sociedades ou pessoas que detenham a titularidade de quotas ou ações, sobre a outra, dita dependente, uma influência dominante. Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, presume-se que uma sociedade é dependente de uma outra se esta, direta ou indiretamente:

- a) Detém uma participação majoritária no capital;
- b) Dispõe de mais de metade dos votos;
- c) Tem a possibilidade de designar mais de metade dos membros do órgão de administração ou do órgão de fiscalização.

No artigo 69.º CIRC, para efeitos de opção pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, só se admite tal opção quando uma sociedade, dita dominante, detém, direta ou indiretamente, pelo menos 90% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto. Não obstante, e para efeitos de acesso à informação bancária, as especiais relações entre as sociedades dominantes e as dominadas justificam o acesso à documentação bancária das primeiras, mesmo nos casos em que não estejam reunidas as condições exigidas por aquele artigo 69.º para a sociedade dominante poder optar pelo regime especial de tributação.

### **2.3.3. Documentação Bancária Relativa a Pessoas com uma Relação Especial com o Contribuinte**

No n.º 8, do artigo 63.º-B, da LGT, encontra-se prevista a possibilidade de acesso a documentação bancária relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte.

Nestes casos, a derrogação do sigilo bancário depende de prévia audição do familiar ou terceiro, sendo que as decisões de acesso direto são suscetíveis de recurso judicial com efeito suspensivo (n.º 5 do artigo 63.º-B, na redação dada pela Lei n.º 94/2009).

O recurso interposto pelo contribuinte, regulado no artigo 146.º-B do CPPT, visa anular uma decisão da administração tributária no sentido de aceder à documentação bancária. Por outro lado, o pedido de autorização da administração tributária tem lugar nas situações referidas no n.º 8 do artigo 63.º-B, em que a administração tributária pode ter acesso a informação bancária relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte. Em tais situações, não é permitido à administração tributária o acesso direto a essa informação, só podendo tê-lo na sequência de decisão judicial.

Finalmente, de referir que em caso de não obediência devida a ordem ou mandado legítimo regularmente comunicado e emanado das entidades referidas no n.º 3 deste artigo 63.º-B ou da autoridade judicial competente, o comportamento passou a ser punido como desobediência qualificada, nos termos previstos no Código Penal (artigo 14.º, da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro), sendo que, atualmente, a infração é sancionada nos termos do artigo 90.º do Regime Geral das Infrações Tributária.

#### **2.4. O Controlo de Contas Bancárias**

Com o objetivo de combater a determinado tipo de criminalidade organizada e económico-financeira, enunciada no artigo 1.º, da Lei n.º 5/02, de 11 de janeiro, o legislador estabeleceu um regime especial de recolha de prova, quebra do segredo profissional e perda de bens a favor do Estado, em que se integra a medida de controlo de contas bancárias, prevista no artigo 4.º daquele diploma. Neste preceito, a medida de “sustação de movimentos a débito de contas bancárias”, aplicada com base no disposto no seu n.º 4, ou seja, com base em mecanismo legal, exclusivamente criado para o crime de branqueamento de capitais, tem subjacente um outro crime, de entre os elencados no artigo 368.º-A do CP. Ora, o problema centra-se no facto do crime de *jogo ilegal* não fazer parte daquela lista taxativa de ilícitos que podem conduzir ao branqueamento.

O controlo de contas bancárias consiste na obrigação de comunicação à autoridade judiciária ou órgão de polícia criminal responsável pelo controlo de quaisquer movimentos efetuados sobre elas no período de 24 horas imediatamente subsequente à(s) operação(ões) realizada(s).<sup>(301)</sup>

As medidas previstas naquele diploma destinam-se a ser aplicadas quando se mostrem necessárias para apurar da existência de um qualquer esquema de branqueamento de capitais, proveniente de uma fonte ilícita de rendimento. Se as quantias existentes nas contas objeto de medidas de sustação tiverem origem lícita, e não provenientes de nenhum ato ilícito elencado no artigo 368.º-A do CP, então tais medidas não podem subsistir, nem depois de alcançado o seu único propósito legalmente admissível: apuramento da natureza das quantias.

Essa medida consiste na obrigação de comunicação à autoridade judiciária, de quaisquer movimentos efetuados sobre elas no período de 24 horas, imediatamente subsequentes à(s) operação(ões) realizadas(s). Caso seja necessário prevenir a prática do crime de branqueamento

---

<sup>301</sup> Vide artigo 4.º, n.º 1 da Lei n.º 5/02, de 11 de janeiro.



de capitais, o despacho que ordenar a medida pode ainda incluir a ordem de suspensão de realização de movimentos, nomeadamente movimentos de débito.

Tratando-se de um instrumento de recolha de prova, aquela medida não pressupõe a existência de fortes indícios da prática de um crime do catálogo, bastando que se verifiquem indícios da prática do crime e da identidade dos seus agentes.

Tenha-se como exemplo o caso de uma sociedade, formalmente constituída, registada e com sede nos Estados Unidos e em Gibraltar, controlada por cidadãos portugueses, residentes em território nacional, que aqui desenvolvem as suas atividades e onde têm, efetivamente, a sua sede e direção, não pagando quaisquer impostos. Ora, seria natural a suspeita de que pelo menos parte dos valores movimentados através das contas bancárias em causa, têm origem em práticas fraudulentas. Esta mera suspeita justifica a manutenção da medida de controlo de contas bancárias, com suspensão de movimentos a débito pelo prazo de três meses, o qual se afigura como suficiente para a conclusão da investigação.<sup>(302)</sup>

A sociedade, apesar de constituída e com sede formal noutros Estados, são controladas por cidadãos nacionais residentes em território nacional.

Na investigação, em processo comum, a aquisição da prova incumbe ao *dominus* do inquérito, o Ministério Público, sendo que determinadas diligências probatórias, ou são realizadas pelo juiz de instrução, ou têm quer ser, previamente, ordenadas por este, como acontece com o controlo de contas bancárias, que, tal como referimos, se trata de um instituto criado e regulado pela Lei n.º 5/02, e que veio estabelecer medidas de combate à criminalidade económico-financeira organizada.<sup>(303)</sup>

Se, por um lado, o combate a este tipo de atividades ilícitas (designadamente o tráfico de armas, a corrupção, a fraude fiscal, o branqueamento de capitais, etc.) se revelava inoperante ou pouco profícuo e se, por outro lado, estamos perante crimes caracterizados pela suscetibilidade de gerarem grandes proventos, então devia realizar-se um controlo ou, pelo menos, entravar os fluxos financeiros que nelas têm origem.

Por esta razão decidiu-se tornar os meios de investigação desse tipo de criminalidade mais operativos, sendo que a citada Lei veio estabelecer um regime especial de recolha de prova, de quebra do segredo profissional e perda de bens a favor do Estado, relativamente a um catálogo de crimes, que se encontram elencados no artigo 1.º, n.º 1 daquele diploma.

<sup>302</sup> Neste sentido, Neste sentido, Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa no âmbito do processo n.º 169/10.6TELSB-A.L1-5, de 10 de janeiro de 2012 *in* <http://dgsi.pt>.

<sup>303</sup> Embora seja mais conhecida pela polémica que gerou o seu artigo 7.º, n.º 1, pela presunção (ilidível) que consagra.

A suspensão de movimentos sobre contas de depósitos é, deste modo, uma medida que se integra no controlo de contas bancárias, sendo que apresenta os seguintes traços essenciais:

1- Tem de ser ordenada ou autorizada pelo juiz ou confirmada pelo juiz de instrução criminal, no prazo de dois dias úteis a contar da comunicação da entidade sujeita a abstenção;

2- A sua aplicabilidade depende da necessidade de prevenção da prática de crime de branqueamento de capitais, caso tenha um interesse relevante para a descoberta da verdade.<sup>(304)</sup>

De salientar, ainda, que o recurso a tal medida não depende da existência de fortes indícios da prática de um crime do catálogo. Na verdade, por se tratar de um instrumento de recolha de prova, não faria sentido que lhe fosse exigida a existência dessa forte indiciação, sob pena de se contrariar a lógica da reconstrução material da verdade factual levada a cabo pela investigação criminal.

À semelhança do que acontece com outros meios de obtenção de provas (designadamente, escutas telefónicas), basta que se verifique a mera suspeita da prática do crime (de catálogo) e de quem são os agentes.

Sendo a constituição e domiciliação no exterior, geralmente, parte de um esquema, não só para contornar a proibição legal de desenvolver a atividade de jogo sem a necessária autorização, mas também para contornar o cumprimento das obrigações fiscais no território nacional, pelos rendimentos que aqui são gerados, tal pode constituir um crime de fraude fiscal qualificada.

O cenário agrava-se, ainda, pelo facto de as contas bancárias oferecerem um mecanismo com potencialidade para funcionar como instrumento de realizar manobras de branqueamento de capitais, dada a total ausência de controlo dos eventuais circuitos financeiros. Aliás, obviamente que as sociedades comerciais, como as supra descritas, especialmente as que se constituem e estão sedeadas em determinados países com regimes de tributação privilegiada, configuram-se como “sujeitos privilegiados do branqueamento”.<sup>(305)</sup>

A atividade de branqueamento é, como bem se sabe, uma criminalidade derivada, de 2.º grau ou induzida. Só há necessidade de *branquear* dinheiro se ele provier de atividades primitivamente ilícitas. Os valores movimentados por este tipo de criminalidade levam a que, sistematicamente, a investigação do crime seja conduzida para a investigação de movimentos

---

<sup>304</sup> Entendemos por “grande interesse para a descoberta da verdade” aquele se insere no escopo do conceito de “necessidade para a investigação” do artigo 6.º da Lei n.º 5/2002 e de “indispensabilidade para a descoberta da verdade” exigido pelo artigo 187.º, n.º 1, do CPP.

<sup>305</sup> Cfr. SANTIAGO, Rodrigo, “Branqueamento de capitais e outros produtos do crime”, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, Coimbra Editora, p. 363 e ss.

financeiros. Por tudo isso, a medida em causa tem manifesto interesse para a descoberta da verdade.

Neste sentido, e de acordo com o RJO, os pagamentos das quantias devidas aos jogadores têm de ser efetuados pelas entidades exploradoras através da conta bancária fornecida aquando do registo do jogador. Aquelas entidades devem prestar à comissão de jogos e ao Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, do Instituto do Turismo de Portugal, I.P., no primeiro dia útil do mês seguinte a que respeite, a informação relativa aos montantes em depósito na referida conta bancária, bem como a indicação do montante do saldo global das contas de jogador.<sup>(306)</sup>

### **3. O Procedimento de Avaliação Indireta**

Tal como foi por nós referido, toda a atuação administrativa em matéria de procedimento deve ter como finalidade principal a descoberta da verdade material, o que, por vezes, não é possível. Todavia, e como não raras vezes sucede com os rendimentos gerados pelo jogo, quer online, quer de base territorial, os jogadores decidem utilizar os seus ganhos, designadamente, na compra de um carro de valor considerável.

Ora, o procedimento de avaliação indireta já não pretende alcançar uma efetiva verdade material, antes bastando-se com uma “verdade material aproximada”, o que implica que revista um caráter totalmente subsidiário face, em concreto, ao procedimento de avaliação direta.<sup>(307)</sup>

O artigo 87.º da LGT tipifica os casos em que é possível a prática de atos de avaliação indireta, bem como o modo como ela se vai efetivar, a saber:

- a) Aplicação do regime simplificado de tributação;
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, da que resultaria da aplicação de determinados indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica;
- d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, de determinados padrões de rendimento;
- e) Os sujeitos passivos apresentarem resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante vários exercícios consecutivos;

<sup>306</sup> Vide artigo 4.º, n.º 1 e 3, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>307</sup> Assim, artigo 83.º, n.º 1, da LGT.

f) Existência de um acréscimo de património ou despesa de valor superior a 100.000,00€, verificados, simultaneamente, com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

Contudo, e dado o carácter subsidiário deste procedimento, recai sobre a Administração Tributária e Aduaneira o ónus da prova dos pressupostos que estiveram na base da aplicação de métodos indiretos na determinação da matéria tributável, sendo que compete ao contribuinte o ónus da prova do excesso da quantificação efetuada.<sup>(308)</sup>

Pense-se, por exemplo, no caso de serem evidenciados movimentos bancários a crédito divergentes em mais de 150.000,00€, em relação aos rendimentos declarados, sem que o contribuinte tenha apresentado a devida justificação, consideram-se verificados os pressupostos legais para o procedimento de avaliação indireta, que irá incidir sobre o seu rendimento tributável durante um determinado período (artigos 85.º, n.º 1 e 87.º, n.º 1, als. b) e f), da LGT).

Ora, por força do disposto no artigo 89.º-A, n.º 3, da LGT, será o sujeito passivo que incumpriu quem deverá provar de que corresponde à realidade os rendimentos declarados, e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou o acréscimo de património evidenciados.<sup>(309)</sup> Todavia, não basta afirmar-se, de modo genérico, que as verbas em questão tinham sido creditadas nas contas bancárias de que são titulares os sujeitos passivos, impondo-se comprovar a efetiva ocorrência desses putativos factos fossem suportados por indicação de um concreto meio de prova.

#### **4. As Medidas para Aplicação e Execução das Normas**

O sucesso de qualquer regime jurídico ou política nacional, relativa a determinada matéria, depende capacidade do Estado em assegurar a eficácia e execução das suas normas. Para tal, os Estados devem definir as respetivas medidas preventivas e sancionatórias a aplicar.

---

<sup>308</sup> Cfr. Artigo 74.º, n.º 4, da LGT.

<sup>309</sup> Neste sentido, Ac. do TCA Sul proferido no âmbito do processo n.º 0765/14, de 14 de maio de 2014 *in* <http://dgsi.pt>.

#### **4.1. Medidas Preventivas da Eficácia da Lei**

As medidas preventivas, no âmbito do setor do jogo online, visam reduzir o contacto dos cidadãos com mercados não regulados e assegurar o cumprimento das regras e princípios pelas entidades que se encontram autorizadas a exercer tal atividade.

##### **4.1.1. Informação Sobre as Ofertas de Mercado Regulado**

Atualmente, a maioria dos jogadores desconhece se, e em que local, um determinado serviço de jogo se encontra legalmente autorizado para prosseguir a atividade. De modo a atingir a eficácia das leis de jogo, os jogadores devem poder fazer a distinção entre mercados legais e mercados ilegais de jogo online. Assim, os Estados-membros devem canalizar os consumidores para os mercados e operadoras autorizadas, afastando-os dos fornecedores que não se encontrem autorizados.

Apesar de, em muitos Estados-membros, se realizarem propagandas sobre os riscos do jogo em si, poucos informam os cidadãos sobre os operadores autorizados e as consequências de utilização de um serviço que não se encontre regulamentado.

Uma das formas de informar os jogadores sobre a fiabilidade de um serviço de jogo online seria através da atribuição de um *selo de confiança*, emitido pela respetiva entidade reguladora. Tal mecanismo existe em vários ordenamentos jurídicos, o que permite aos jogadores verificarem imediatamente se determinada operadora se encontra autorizada e sob controlo de que jurisdição.

##### **4.1.2. Compreender o Comportamento dos Consumidores**

Vários cidadãos europeus utilizam os serviços do jogo online por mero entretenimento. Ora, na sua maioria, ou porque não existe uma prestação desses serviços a nível nacional, ou porque tencionam maximizar o possível lucro, eles preferem recorrer a serviços estrangeiros. Assim, para além de desenvolver o mercado regulado a nível nacional em matéria de jogo online, os Estados-membros devem assegurar que o mesmo é atraente do ponto de vista comercial.

##### **4.1.3. Condutas Comerciais Responsáveis**

A natureza da Internet permite aos consumidores acederem aos serviços de jogo online, sem qualquer limite a nível de fronteiras físicas. Ora, de modo a uma efetiva aplicabilidade e execução dos regimes jurídicos relativos ao jogo, é necessário que os próprios operadores

respeitem e cumpram as normas estipuladas (pedido de licença e cumprimento das obrigações a ela inerentes).

Neste sentido, o RJO prevê que as entidades exploradoras devem, antes de iniciarem a sua atividade, elaborar um plano que garanta a prática de jogo responsável e proporcione ao público, em especial aos jogadores, a informação necessária, promovendo hábitos de jogo moderado, não compulsivo e responsável.<sup>(310)</sup>

#### **4.1.4. Obrigações e Controlo no Procedimento de Licenciamento**

Para alcançar um sistema de licenças eficaz, é extremamente relevante a existência de um *procedimento pós-licenciamento*, que permita assegurar o cumprimento das obrigações por parte dos operadores a quem foi atribuída a respetiva autorização. De modo a obter uma compreensão global do mercado, é necessário recolher todo um conjunto de informações relativas a este setor.

Num setor como o jogo online, a monitorização das transações entre jogador e operadora, bem como o acesso ao servidor desta, é essencial para uma supervisão adequada pelas entidades reguladoras e eficaz verificação do cumprimento das obrigações, que lhes estão atinentes.

Em alguns Estados-membros, o controlo das transações é efetuado em tempo real. Ora, para aceder ao servidor da operadora, não é necessário que ele se encontre localizado no Estado-membro em que esse controlo será efetuado. Ao contrário da política de alguns Estados-membros, que obrigam a operadora a estabelecer-se no seu território, para aí prosseguir a sua atividade, tem ganho força na comunidade europeia a ideia de que, acedendo ao servidor da operadora à distância, permite-se, designadamente, a consulta dos dados dos jogadores nele registados (idade e nome para verificação da capacidade jurídica para usufruir do jogo, valores transacionados, frequência com que utiliza os serviços, etc.), para além de não obrigar a uma existência física da operadora em território de um determinado Estado, afigura-se como mais eficaz e adequada à recolha de informação e controlo por parte da entidade reguladora.

Assim, o registo dos jogadores deve conter o nome completo do jogador, a data de nascimento, a nacionalidade, a profissão, a morada de residência, o número de identificação civil ou do passaporte, o número de identificação fiscal, o endereço de correio eletrónico e os elementos

---

<sup>310</sup> Vide artigo 7.º, n.º 2, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

da conta de pagamento, sendo que cada jogador, e os respetivos dados, apenas podem estar associados a uma única conta.<sup>(311)</sup>

Contudo, levanta-se a questão da fiabilidade dos dados fornecidos e, neste campo, seria necessária a criação de um *software* e *hardware* capazes de certificar a idoneidade dos dados fornecidos.

Não obstante, apesar de a tecnologia comportar uma parte essencial na aplicação das normas, não devemos subestimar a importância do contacto direto com os operadores.

#### **4.2. Mecanismos Sancionatórios**

Para além dos instrumentos preventivos, devem estar previstos mecanismos que permitam excluir os operadores de jogo online, sempre que não cumpram com as respetivas obrigações. Os Estados-membros devem prever mecanismos de execução das decisões administrativas, de modo a proibir a prestação de serviços, por parte de entidades que não se encontrem autorizadas para tal, ou nos casos em que determinada operadora incumpriu com as suas obrigações. Assim, e como as medidas sancionatórias, neste contexto, trazem consequências diretas, quer para a operadora, quer para o consumidor, elas devem ter uma previsão legal devidamente formulada.

A única referência a mecanismos de controlo, previstos no Decreto-Lei n.º 66/2015, é a notificação das entidades, que não estejam legalmente habilitadas para explorar o mercado do jogo e apostas online, para fazer cessar essa atividade e remover o serviço de jogos e apostas online da Internet.<sup>(312)</sup>

Todavia, a entidade que não esteja autorizada a explorar, promover, organizar ou consentir a exploração de jogos e apostas online, ou disponibilizar a sua prática em Portugal a partir de servidores situados fora do território nacional, é punida com pena de multa até 500 dias.<sup>(313)</sup> A esta pena de prisão ou de multa pode ser aplicada, simultaneamente, a pena acessória de publicação da respetiva sentença condenatória, em local idóneo ao cumprimento das finalidades de prevenção geral.<sup>(314)</sup>

Neste sentido, apesar desta medida de publicação da sentença condenatória apresentar uma dupla finalidade – sancionamento da exploração indevida e dar a conhecer ao público em

<sup>311</sup> Vide artigo 37º, n.ºs 1 e 6, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>312</sup> Vide artigo 47º, n.º 2, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>313</sup> Vide artigo 49º, n.º 1, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online

<sup>314</sup> Vide artigo 52º, alínea b), do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online

geral as entidades exploradoras não autorizadas à prossecução da atividade -, a verdade é que não se encontram previstos no RJO mecanismos que permitam assegurar, de forma efetiva, a aplicação e execução daquelas normas/sanções.

Assim, cumpre fazer uma referência a alguns instrumentos que, quanto a nós, poderiam assegurar uma maior eficácia das normas previstas no Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

#### **4.2.1. Bloqueio de Acesso aos *Websites***

Alguns Estados-membros – Bélgica, Estónia, França e Itália – recorrem ao bloqueio de *websites*, de modo a assegurar o cumprimento da legislação nacional em matéria de jogos online. Apesar de existirem dois métodos possíveis para o bloqueio de um website, em concreto o filtro do *Domain Name System (DNS)* e o bloqueio do *Internet Protocol (IP)*, a maioria dos Estados-membros optaram pelo primeiro.

Quando um utilizador acede a um *website*, em vez de escrever o endereço completo do IP, que mais não é do que a “localização” onde o conteúdo se encontra, utilizam um determinado domínio da Internet. Trata-se de um *alias* de um endereço de IP, o qual pode ter um sem número de *alias*. O domínio de Internet terá uma designação, por exemplo, <http://uminho.pt> e, para assegurar que o utilizador é encaminhado para o conteúdo que pretende, a esse domínio irá corresponder um IP específico, o qual é fornecido pelo servidor DNS.

Em termos práticos, primeiro, o utilizador abre um determinado navegador e insere “uminho.pt”. Depois, esse navegador irá recorrer aos servidores DNS para indicar o endereço de IP associado ao domínio [uminho.pt](http://uminho.pt) e, caso encontre uma correspondência (por exemplo 123.456.789.000), o navegador entra em contacto com o endereço IP fornecido e tentará aceder ao seu conteúdo.

Ora, o bloqueio do DNS ocorre no momento em que o servidor DNS procura a correspondência entre o domínio fornecido e o respetivo endereço de IP. Todavia, em vez de “responder” com o endereço de IP real, associado ao respetivo *alias*, o servidor DNS indicará ao navegador um outro endereço de IP (por exemplo, do sítio da entidade reguladora do jogo).

Os procedimentos relativos ao bloqueio de *websites*, pertencentes a operadoras que não se encontrem autorizadas à exploração do jogo, diferem de Estado para Estado. As entidades reguladoras, tanto (i) podem estar autorizadas e legitimadas a bloquear diretamente um



determinado endereço, (ii) como podem ter de obter, previamente, uma autorização judicial para o efeito.

No primeiro caso, a entidade reguladora tem, desde logo, competência para elencar uma lista de *websites* que fornecem serviços de jogo online, sem para tal estarem autorizados. Esta lista, que deverá ser atualizada regularmente, é comunicada aos *Internet Service Providers* (ISP's), que estão obrigados<sup>315</sup> a negar o acesso a websites que estejam incluídos nessa lista, direcionando os utilizadores, normalmente, e como acima se referiu, para o website da respetiva entidade reguladora, alertando-os, ao mesmo tempo, que tentaram aceder ao website de uma operadora que não se encontra autorizada para tal nesse Estado.

No segundo caso, um tribunal, confrontado com uma petição ou requerimento por parte da entidade reguladora, pode ordenar que um ISP bloqueie o acesso aos *websites* que forneçam serviços de jogo online não regulado. Todavia, antes de recorrer a Tribunal, a entidade reguladora deverá, previamente, requerer à operadora que encerre atividade naquele Estado-membro ou, em contrapartida, que regularize a situação e, só em caso de omissão por parte da operadora, aquela entidade poderá interpor o respetivo processo jurisdicional.

O bloqueio de *websites* pode ser um mecanismo de grande relevância, na medida em que, não só sanciona a operadora pela violação das normas nacionais, como ainda, através do redirecionamento para o website da entidade reguladora, informa o consumidor de quais as operadoras que se encontram autorizadas e não autorizadas.

Contudo, este instrumento será de difícil implementação, na medida em que a lista de *websites* a bloquear tem de estar diariamente atualizada, sob pena de se bloquear um conteúdo legal e independente de qualquer atividade de jogo ilícita, dado que, enquanto para aquela atualização são necessários muitos recursos, a alteração de um domínio pode ser feita instantaneamente. Para além disso, recorrer às ISP's para bloquear o acesso a *websites* implica custos e recursos humanos significativos.

A Diretiva sobre o Comércio Eletrónico<sup>316</sup> fornece as bases legais, a partir das quais os Estados-membros podem alcançar o bloqueio do acesso a *websites* de operadoras de jogo não autorizadas. Tal como vem contemplado na Comunicação “*Completing the Digital Single Market – A coherent framework for building trust in the Digital Single market for E-commerce and online services*”, a Comissão está a preparar um conjunto de procedimentos para notificação e combate

---

<sup>315</sup> Neste âmbito, muitas entidades reguladoras têm poderes sancionatórios em caso de omissão daquele comportamento, podendo aplicar a respetiva coima.

<sup>316</sup> Vide Diretiva 2000/31/CE relativa a Serviços da Sociedade da Informação, em particular o comércio eletrónico.

ao conteúdo online ilegal. A natureza transfronteiriça da Internet, a falta de regulamentação a nível europeu e os conflitos de jurisprudência entre Estados-membros, justificam a atuação da União Europeia.

#### **4.2.2. Bloqueio de Transações entre Jogadores e Operadoras**

Alguns países, como a Bélgica, Dinamarca, França e Alemanha, introduziram no seu ordenamento um regime jurídico, que lhes permite bloquear qualquer transação entre jogadores e operadoras de casas de aposta, não autorizadas a oferecer os seus serviços no respetivo Estado. Os mecanismos para bloquear estas transações dependem do tipo de pagamento que é utilizado.

Primeiro, podemos estar perante um bloqueio de um pagamento por cartão através do *Merchant Category Code* (MMC) utilizado pelo comerciante, isto é, a operadora de jogo. Todas as transações têm um código de quatro dígitos específico (o MMC), o qual tem por base um parâmetro ISSO (*Information System Security Office*), o qual é aplicado a nível mundial através de uma conta de membro. O MCC tem por objetivo identificar a qualidade, natureza e identidade de quem presta determinado serviço, sendo que o MCC 7995 é o código universal para o jogo, e encontra-se associado a qualquer transação que envolva as operadoras, seja ela uma transação física ou digital.

Ora, um pagamento que seja realizado por uma operadora autorizada no Estado-membro, é aprovado com recurso à combinação entre o código do respetivo país e o MCC 7995. Assim, os serviços de pagamento por cartão devem introduzir certos mecanismos, de forma a diferenciar, antes da aprovação ou recusa da transação, pedidos de autorização para pagamento de operadoras de jogo online autorizadas, de pedidos de operadoras não autorizadas, tendo por base aquela combinação de códigos.

Segundo, podemos estar perante um bloqueio de transferência bancária, a qual tem por base um número de conta utilizada pela operadora, e abrange todas transações das operadoras de jogo que creditem ou retirem um valor económico das contas de jogadores. A implementação deste sistema implica que a entidade reguladora identifique as contas das operadoras não autorizadas, e as indique à instituição bancária em questão, que terá de proceder ao seu bloqueio, não podendo realizar transferências bancárias, quer para dentro, quer para fora daquele Estado-membro.

Finalmente, e no que concerne às designadas por *e-wallets*, a proibição de realização de pagamentos para operadoras não autorizadas, depende da atividade e controlo pela entidade que

emita o *e-money*, a qual utiliza um único sistema a nível mundial para remetentes e destinatários dos respetivos pagamentos. Todas as operadoras de jogo encontram-se registadas naquele sistema como tal e, deste modo, quer ela seja remetente, quer destinatária do pagamento, a transferência pode ser bloqueada atendendo à nacionalidade ou endereço de IP do consumidor.

Algumas entidades reguladoras do jogo consideram o bloqueio de transações é um método mais eficaz que o bloqueio do ISP. Todavia, é necessária a previsão de um quadro jurídico que obrigue bancos e entidades de cartões de créditos a bloquear a transferência, tendo por base uma lista de operadoras não autorizadas que participem numa transação com um cidadão/consumidor.

No Espaço Económico Europeu, a Noruega é o único país que tem implementado os bloqueios de pagamento. Recentemente, as autoridades norueguesas concluíram que aceder e prestar serviços de jogo online sem estarem, para isso, autorizados, tornou-se extremamente complicado.

A grande vantagem do mecanismo de bloqueio de transação é levar ao conhecimento dos jogadores o facto de determinado site não se encontrar autorizado ou sob supervisão das autoridades nacionais. Contudo, um instrumento desta natureza pode resultar, desde logo, num bloqueio de transações comerciais legítimas, em concreto as que recorrem a operadoras de MCC. Além disso, a eficácia da sua aplicabilidade fica ainda mais diminuída quando a maioria dos jogadores, para além de continuarem a utilizar operadoras não autorizadas, efetuam as suas transferências através dos seus cartões de crédito.

Em suma, a implementação de um sistema que apresente este âmbito de aplicabilidade, pode levar os jogadores a não utilizar as operadoras autorizadas, por estas só admitirem um determinado tipo de pagamento (aquele que possa ser controlado pela entidade reguladora), sem prejuízo dos custos significativos para a aplicação de todo este mecanismo.

De relevar, ainda, que o grande objetivo da União Europeia, em matéria de pagamento de serviços e compras, é criar um único sistema europeu para pagamentos, a partir do qual os cidadãos e comerciantes possam realizar transações comerciais transfronteiriças, da mesma forma prática, segura e fácil que o fazem dentro do respetivo Estado. A Diretiva sobre o Pagamento de Serviços (PSD)<sup>(317)</sup> fornece as bases legais para a criação de um mercado Europeu para pagamentos. No seu artigo 55 II-IV, a PSD estipula um conjunto de regras a ter em conta no bloqueio de transferências, caso exista alguma suspeita de pagamentos não autorizados ou

---

<sup>317</sup> Diretiva 2007/64/EC do Parlamento Europeu e de 13 de novembro de 2007 do Conselho.

fraudulentos. Todavia, em matéria de jogo online, não se percebe bem como esta Diretiva poderá ser aplicada.

### **4.2.3. Outros Mecanismos**

#### **A) Lista de permissões**

A maioria dos Estados-membros, aquando da implementação de um regime jurídico do jogo online, optou por elaborar uma lista oficial de operadores que se encontrem autorizados à exploração da atividade. Por um lado, estas listas dão a conhecer aos jogadores, quais as operadoras que se encontram autorizadas no seu país, sob a respetiva supervisão das autoridades, e, por outro lado, informam as entidades reguladoras de outros Estados-membros se uma operadora se encontra autorizado para prosseguir a atividade noutras jurisdições.

Assim, e optando o legislador por este mecanismo, prevê-se que a comissão de jogos e o Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, do Instituto do Turismo de Portugal, I.P. devam criar, manter atualizado e divulgar um registo das entidades exploradoras de jogos e apostas online e dos respetivos sítios na Internet.<sup>(318)</sup>

Contudo, este mecanismo apresenta a desvantagem de, dado o crescimento quase diário do número de operadoras no mercado, esta lista de permissões se afigurar de difícil atualização regular.

#### **B) Domínio do respetivo país**

Existe, ainda, a opção de os Estados-membros exigirem aos operadores autorizados, que ofereçam os seus serviços através de um website com o respetivo código do Estado. Por exemplo, em Portugal, seria website.pt e, em Espanha, website.es. Desta forma, os jogadores facilmente conseguem identificar se o serviço de jogo online em questão se encontra autorizado no seu país.

#### **C) Restrições à publicidade**

Por fim, as autoridades nacionais podem proibir a publicidade de serviços de jogo online por operadoras que não se encontrem autorizadas no seu território. Os Estados-membros consideram tal proibição extremamente relevante para a aplicabilidade e execução do regime jurídico no setor.

---

<sup>318</sup> Vide artigo 47º, n.º 5, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

Geralmente, esta medida restritiva não entra em conflito com as normas europeias sobre a matéria. Nos casos *Sjoberg & Gerdin* e *Hit and Hit Larix*, o Tribunal concluiu que o artigo 56.º TFUE não prejudica a possibilidade de um Estado-membro proibir a publicidade de serviços de jogo não autorizados nesse território.

Contudo, trata-se de uma medida de difícil aplicação, já que nos confrontamos com os mesmos obstáculos de uma proibição de acesso a um website, pois os consumidores podem ser facilmente redirecionados para um website que preste serviços não regulados de jogo, através de um link inserido em outro site.<sup>(319)</sup>

---

<sup>319</sup> Muitas vezes, este intermediário recebe um determinado montante para publicitar a operadora de apostas no seu *website*.



### **CAPÍTULO III**

#### **FRAUDE E EVASÃO FISCAL**

O Decreto-Lei n.º 66/2015 veio confirmar a intenção do legislador em combater e prevenir a fraude e branqueamento de capitais no setor do jogo online.

O combate à fraude e à evasão fiscal encontra-se no centro das grandes preocupações da fiscalidade internacional, pois conduzem à erosão das bases de tributação ou ao diferimento do pagamento do imposto devido. A transparência fiscal surge, assim, como corolário fundamental dessa preocupação.

#### **1. O Direito Tributário e o Impacto da Globalização**

##### **1.1. O Desajustamento dos Sistemas Fiscais**

Segundo ROMANO ENZWEILER, estamos perante um conjunto de novos desafios para a fiscalidade, derivados da globalização e que justificam sérias alterações nos sistemas fiscais. Por um lado, temos a supressão da base territorial do tributo e a inadequação da estrutura fiscal em face das novas formas de riqueza, em consequência do crescimento da economia informal e da criação e crescimento dos paraísos fiscais. Por outro, verifica-se um dinamismo reduzido da fiscalidade face à mundialização dos mercados financeiros, designadamente em face dos novos meios eletrónicos e formas de negociar.

Adotando a tese defendida por RITA CALÇADA PIRES<sup>(320)</sup>, podemos apontar cinco elementos na base das alterações vividas pelo Direito Fiscal, quer nacional, quer internacional: (i) a tecnologia, (ii) os novos atores do poder nacional e internacional, (iii) a mobilidade, (iv) a interdependência e (v) o enfraquecimento do poder público.

Se com os desenvolvimentos tecnológicos verificados nos últimos anos obtivemos novas formas de obtenção de riqueza, naturalmente que uma inovação dessa natureza potenciou o

---

<sup>320</sup> PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio eletrónico – Desvendar mitos e construir realidades*, Teses de Doutoramento, Lisboa, Almedina, 2011, p. 94.

surgimento de figuras a explorar este setor, o que implica a necessidade de o poder nacional e internacional regulamentarem este mercado. Por outro lado, do desajustamento dos sistemas fiscais derivado da mobilidade e interdependência entre os vários campos da ciência jurídica, temos por consequência o enfraquecimento do poder público.

Neste âmbito, optamos pela tese de que a globalização produziu, na esfera do Direito Fiscal, nacional e internacional, uma inadequação e um desajustamento dos sistemas.<sup>(321)</sup>

Através destes elementos, intensificados pelo movimento da globalização, as estruturas dos sistemas fiscais, bem como a organização do próprio tributo e da relação entre o Fisco e contribuinte, transformaram-se.<sup>(322)</sup>

Como consequência da mobilidade e novas tecnologias, a base territorial do tributo é fortemente afetada. A mundialização dos mercados financeiros, bem como as novas tecnologias e as regras de organização, sugerem a interdependência entre os vários campos de atuação humana, incluindo o fiscal, sendo que a incapacidade da estrutura fiscal, face às novas formas de produção e gestão de riqueza, transmite a ideia de que o poder público não atua isoladamente nos círculos do poder, sendo antes um dos vários poderes existentes, convivendo com esses novos tipos de influência, que assumem, de igual forma, as rédeas das atuações e o seu impacto.

Contudo, os elementos apontados apenas expõem que a mobilidade, a tecnologia, a interdependência, o enfraquecimento do poder público e os novos atores do poder nacional e internacional, são elementos efetivamente decorrentes da globalização, mas não manifestam o verdadeiro resultado do impacto da globalização no Direito Fiscal.

## **1.2. Combate à Fraude e Evasão Fiscal**

Tanto os Governos nacionais, como as instituições europeias, têm centrado os seus trabalhos no âmbito da evasão e fraude fiscais, proteção dos agentes económicos que realizem operações com diferentes Estados e a repartição das competências fiscais.

Os fenómenos enunciados assumem proporções económicas de grandes dimensões, provocando graves distorções no fluxo de capitais e nas condições de concorrência, o que acaba por comprometer o funcionamento de todo o mercado interno.

---

<sup>321</sup> Neste sentido, PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio eletrónico – Desvendar mitos e construir realidades*, Teses de Doutoramento, Lisboa, Almedina, 2011, p. 95

<sup>322</sup> V.g. ENZWEILER, Romano José, in "Os desafios de tributar na era da globalização", Ed. Diploma Legal, Florianópolis, 2000, p. 116.



O planeamento fiscal abusivo internacional ganhou uma nova abordagem, sendo atualmente uma realidade com a qual todos os sistemas fiscais nacionais se têm de confrontar com regularidade. Ora, o mesmo sucede no âmbito da evasão e a fraude fiscais que, com a sua natureza eminentemente transfronteiriça, são hoje fenómenos com contornos multinacionais, potenciados com as facilidades que comportam as novas tecnologias em matéria de ocultação da real informação dos contribuintes.

No centro da luta contra a concorrência fiscal prejudicial, o combate aos “paraísos fiscais” e aos regimes fiscais preferenciais surgem como pontos de extrema importância. Porém, a este associam-se as regras para tributação das sociedades, nomeadamente, as referentes aos preços de transferências, às sociedades estrangeiras controladas (*controlled foreign companies*) e às operações fictícias ou em termos anormais, de modo a serem criados custos inexistentes ou superiores aos realmente suportados.

Este tipo de preocupações e medidas levadas a efeito denunciam os cuidados internacionais com a evasão e mesmo com o planeamento fiscal abusivo, atividade ilícita que, todavia, cada vez mais começa a ser difícil de diferenciar da evasão fiscal, dado que, designadamente, a lei ou os tratados evidenciam, como tal, casos que originariamente eram planeamento.

A prevenção de fraude e de esquemas de branqueamento de capitais, em termos de controlo da ordem pública, estão entre os objetivos principais dos Estados-membros. No mercado do jogo online, podem existir diferentes tipos de comportamento fraudulento, sendo que o roubo de identidade afigura-se como um dos mais regular.

Contudo, o grande problema centra-se no branqueamento de capitais e, apesar de as operadoras reguladas, em princípio, não praticarem esta atividade fraudulenta, dado o teor da respetiva licença e controlo, no que refere aos consumidores em si, não sucede o mesmo.

Em termos de esquemas de branqueamento de capitais, estamos perante um vasto conjunto de procedimentos e práticas que servem tal propósito, sendo que a situação mais habitual sucede quando os ganhos (ou até o mesmo valor que foi depositado na conta do jogador) são transferidos para a conta de jogador, distinta da qual foi efetuada a aposta ou depósito que lhe esteve na base e, por conseguinte, dados de jogador divergentes.

### **1.3. Intervenção do Estado na Luta Antifraude**

A evasão e a fraude fiscal são fenómenos que colocam em causa a confiança dos cidadãos no sistema fiscal, ou até mesmo no próprio Estado, na medida em que cidadãos com a mesma capacidade contributiva, ao defraudarem o Estado, provocam uma situação de clara injustiça social, comparativamente ao cidadão cumpridor, o que desequilibra a balança da repartição de encargos públicos.

A fraude fiscal, sem prejuízo da sonegação de impostos e redução das receitas do próprio estado, provoca a subtração de recursos financeiros destinados à construção de infraestruturas e serviços públicos, o que acaba por reduzir a qualidade de vida dos cidadãos.

A União Europeia disponibiliza mecanismos de cooperação administrativa entre Estados-membros, de modo a cooperarem mutuamente no combate à fraude fiscal. Contudo, os instrumentos utilizados devem ser aperfeiçoados, pois só assim se assegura uma abordagem global e europeizada no combate à fraude fiscal, com um intercâmbio rápido e bem direcionado, apoiando os Estados membros no combate aos operadores fraudulentos.

A Comissão Europeia reconhece que o princípio da liberdade de circulação de capitais potenciou a criação de um ciberespaço financeiro, muito difícil de tributar e controlar por cada um dos Estados-membros de forma isolada. Esta dificuldade é passível de suprimimento com o aumento da cooperação no quadro europeu e da própria OCDE.

## **2. Os Conceitos de Fraude e Evasão Fiscal**

### **2.1. Introdução**

A fraude fiscal é revestida por um comportamento desviante dos indivíduos que fazem parte de uma sociedade, estando contemplada no artigo 103.º do RGIT. Trata-se de um ato fraudulento, praticado com o intuito de lesar uma terceira entidade e não obter assunção de obrigações tributárias.

Segundo ALEXANDRE PEREIRA, «*fraude fiscal é a violação direta da lei fiscal, permitindo ao contribuinte escapar, total ou parcialmente, à liquidação ou ao pagamento do imposto, ao controlo fiscal, ou à entrega de uma prestação tributária cobrada a terceiros ou ainda obter indevidamente benefícios fiscais, reembolsos ou qualquer outra vantagem patrimonial*».<sup>(323)</sup>

---

<sup>323</sup> PEREIRA, Alexandre, *Comércio eletrónico na sociedade de informação: da segurança à técnica*, 2ª edição, Almedina, 2009, p. 274

Este comportamento ilícito tem como objetivo ocultar uma determinada informação à Administração Tributária e Aduaneira, a qual tem como competências, no âmbito das suas funções, a fiscalização, controlo e avaliação da matéria coletável.

Relativamente aos atos jurídicos praticados por meios fraudulentos, de acordo com a cláusula geral anti abuso,<sup>(324)</sup> os mesmos são ineficazes no âmbito tributário. Todavia, desde que tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes, a ineficácia desses negócios jurídicos não impede que eles sejam tributados.

Podemos dividir o tipo subjetivo do crime de fraude fiscal em dois elementos: (i) dolo, que consiste no conhecimento e vontade de praticar o facto típico descrito no tipo objetivo e (ii) um elemento subjetivo específico da ilicitude.

No âmbito do crime de fraude fiscal, só podemos considerar a unidade de resolução criminosa quando o meio de cometer o crime, e os seus agentes, sejam os mesmos. Caso contrário temos um concurso de crimes, pois há modos de execução perfeitamente autónomos.<sup>(325)</sup>

A fraude fiscal foi configurada como um crime de perigo, tendo o legislador optado por privilegiar o desvalor da ação, do que resulta que o crime consuma-se mesmo que nenhum enriquecimento venha a ter lugar, nem ocorra o resultado lesivo para o “património fiscal”.

Este tipo de ilícito encontra-se previsto no artigo 103º do RGIT que, na redação inicial, estatuiu que:

*1- Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.*

*2- A fraude fiscal pode ter lugar por:*

*a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;*

*b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;*

*c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.*

<sup>324</sup> Vide artigo 38º, n.º 2 LGT

<sup>325</sup> Ac. do TR Porto proferido no âmbito do processo n.º 1048/08.2TAVFR.P4, de 19 de fevereiro de 2014 in <http://dgsi.pt>

*3- Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €7.500.*

*4- Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.*

Com a nova redação dada ao n.º2 do artigo 103.º do RGIT, pela Lei n.º60-A/2005, de 30 de Dezembro, que entrou em vigor em 01-01-2006, o referido n.º 2 passou a dispor: *os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €15.000.*

Por sua vez o artigo 104.º do RGIT, relativo à “fraude qualificada”, dispõe que:

*1- Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:*

*(...)*

*2- A mesma pena é aplicável quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente.*

Quanto à moldura aplicável para as pessoas singulares, a pena prevista é de 1 a 5 anos. Contrariamente, tratando-se de pessoa coletiva, é aplicável a pena de multa de 240 a 1200 dias, sempre dentro dos limites do artigo 15.º, n.º1, isto é, entre €5 e €5.000

No tipo de ilícito em causa, como em todas as ações ou omissões destinadas a impedir, reduzir ou retardar o pagamento de uma obrigação tributária, o agente é o contribuinte (singular ou coletivo) e o lesado/vítima, o Estado-Administração Tributária.

A fraude fiscal consiste, assim, quer na ocultação ou alteração de factos ou valores declarados ou que deviam ser declarados (porque sujeitos a tributação), quer na celebração de negócio simulado, quanto ao valor e/ou à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Não se configura como elemento do tipo a existência de efetivo prejuízo do Estado, bastando que as condutas descritas no tipo visem a obtenção de vantagens fiscais, suscetíveis de causar diminuição das receitas tributárias.

Do mesmo modo, e porque necessariamente interligadas, também não é necessário que o agente obtenha efetivamente a vantagem patrimonial ilegítima que pretendia, uma vez que, tal como referido, o crime foi configurado como um crime de perigo, pelo que se consuma mesmo que nenhum enriquecimento venha a ter lugar, nem ocorra um resultado lesivo para o património fiscal.

De igual forma, o dano no crime de fraude fiscal não é elemento do tipo e só aparece como referência expressa da intenção do agente, pelo que o ilícito em causa verifica-se, quando, independentemente de qualquer prejuízo efetivo na esfera patrimonial do Fisco, ou de qualquer enriquecimento do agente, este, com intenção de lesar patrimonialmente o Fisco, atente contra a verdade e transparência exigidos na relação Fisco-contribuinte, através de qualquer das modalidades previstas no artigo 103º do RGIT.

O valor imediatamente tutelado por aquela proibição é a transparência, não sendo, em primeira linha, o erário público, a repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos, a diminuição das desigualdades e necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social do sistema fiscal, ou mesmo a verdade, onde se protege o dever de veracidade nas relações entre o contribuinte e o fisco, sendo que o legislador estatui que as declarações efetuadas pelo contribuinte se presumem de boa fé.

## **2.2. Origem e Formação no Contexto Social**

No século XIX começaram a verificar-se infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras de natureza administrativa e criminal, estando previsto no próprio código Penal de 1886 crimes aduaneiros (o descaminho, contrabando de mercadorias, atos fraudulentos destinados a evitar o pagamento de impostos alfandegários, falsificação de cunhos e selos, etc.).

Segundo BRUNO LACERDA, o contribuinte considera que «*a aplicabilidade do imposto sobre si é injusta e desproporcionada*», cedendo à tentação de praticar ações de fraude, obtendo benefícios económicos com tal prática.

A conjuntura económica de um país é outro fator que condiciona e fomenta a prática desta situação, verificando-se um sentimento quase unânime e socialmente penalizador de admiração dos cidadãos, quando tem conhecimento que um colega conseguiu “iludir” a Administração Tributária, sentimento este que se encontra enraizado no espírito dos cidadãos.

Na opinião de ALEXANDRE PEREIRA, é evidente que «*o contribuinte pode reagir através da fuga a impostos que lhe suscitam uma reação psicológica especialmente adversa, designadamente por serem percecionados como especialmente injustos*».

O sentimento de incumprimento por parte dos contribuintes deve-se ao despesismo dos gastos públicos sem rigor e mal utilizados, o que incute um espírito de não pagamento de impostos, na medida em que sentem que a Administração Pública é uma máquina nem sempre justa e com falhas a vários níveis.

### **2.3. Tipos de Fraude Fiscal**

Os vários tipos de crimes fiscais encontram-se regulados nos artigos 103º e seguintes do RGIT. O novo Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pelo artigo 1º da Lei nº 15/2001, de 5 de Junho, introduziu novos tipos de crimes e contraordenações, e, com a reformulação da organização judiciária tributária, tentou atingir uma maior simplificação processual e reforçar as garantias dos contribuintes.

O crime de fraude surge, segundo o RGIT, como o primeiro dos crimes fiscais, seguindo-se a fraude qualificada e o abuso de confiança (artigos 104º e 105º, respetivamente).

No âmbito da fraude fiscal podemos identificar, desde logo, três tipos de modalidades: (1) fraude por ocultação ou dissimulação da matéria coletável; (2) fraude por omissão ou ação e (3) fraude *artesanal e industriais*.

Ao contrário do atual RGIT, o anterior regime (RJIFNA) não procedia a qualquer distinção entre crimes tributários comuns. Com a entrada daquele, consagrou-se a divisão dos tipos de crimes tributários em dois. Neste sentido, aquele diploma reúne a nível substantivo:

- i) Crimes tributários comuns: Burla tributária, frustração de créditos, associação criminosa, violação de segredo (artigos 87.º a 91.º, do RGIT);
- ii) Crimes aduaneiros: contrabando, contrabando de circulação e de mercadorias de circulação condicionada em embarcações (artigos 92.º a 102.º, do RGIT);
- iii) Crimes Fiscais: Fraude, fraude qualificada e abuso de confiança (artigos 103.º e 105.º, do RGIT);
- iv) Crimes contra a segurança social: Fraude e abuso de confiança contra a segurança social (artigos. 106.º e 107.º, do RGIT)

v) Contraordenações aduaneiras: Recusa de entrada, exibição ou apresentação de documentos e mercadorias, violação do dever de cooperação e aquisição de mercadorias objeto de infração aduaneira (artigos 108.º a 112.º, do RGIT); e

vi) Contraordenações fiscais: Falta de entrega da prestação tributária, violação do segredo profissional e falta/atraso de apresentação de declarações (artigos 113.º a 127.º, do RGIT).

A infração tributária considera-se praticada no lugar e no momento em que o agente atuou ou devia ter atuado, ou ainda naquele em que o resultado típico se tiver produzido.<sup>(326)</sup>

Nos termos do artigo 103.º, n.º 2, do RGIT, a qualificação de determinada conduta como crime de fraude fiscal verifica-se apenas quando estamos perante uma vantagem patrimonial ilegítima por parte do infrator, superior a quinze mil euros. Nos restantes casos, ou seja, de valor seja inferior àquele limite, estamos perante uma mera contraordenação fiscal.

O crime de fraude fiscal permite a divisão em crime de fraude, regulado no artigo 103º do RGIT e em crime de fraude qualificada, regulado no artigo 104º do RGIT, aprovado pela Lei nº15/2001 de 5 de junho.

No caso de fraude simples passou-se a incluir, face à legislação anterior, «(...) *a conduta visando obtenção de reembolso indevido, desde que este não implique um enriquecimento efetivo – caso que passa a integrar o âmbito da burla –, mas uma mera redução da receita tributária a pagar*». <sup>(327)</sup>

Segundo FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE, o crime de fraude fiscal é um crime de *resultado cortado*, na medida em que a obtenção de vantagem patrimonial ilegítima não é elemento do tipo, sendo suficiente que as condutas visem ou sejam preordenadas tendo em vista a obtenção de determinada vantagem. <sup>(328)</sup>

Assim, os factos supracitados são suscetíveis de punição, caso a vantagem patrimonial ilegítima, que conduziu à redução da receita tributária, for superior a quinze mil euros. A fixação em termos quantitativos de um patamar mínimo de relevância fiscal, de sete mil e quinhentos euros, permite que os montantes inferiores a esse valor sejam tipificados como sendo de contraordenação.

<sup>326</sup> V.g. artigo 5º RGIT.

<sup>327</sup> Cfr. SILVA, Marques Germano, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, p. 9

<sup>328</sup> Cfr. DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa, *O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português*, IDPEE, vol. II, 1996 p. 411.

### **3. Situações Especiais no Combate à Evasão Fiscal**

#### **3.1. Os Preços Transferência**

Os preços transferência (*transfer pricing*) encontram-se regulados no artigo 63.º, do CIRC. A sua disciplina, em cumprimento do disposto no n.º 13 desse artigo, veio a ser desenvolvida e pormenorizada pela Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro. Aquele preceito, a fim de evitar, através dos preços, transferências de resultados entre entidades que mantenham entre si relações especiais e entre entidade sujeitos a regimes fiscais diferentes, determina que, nas operações comerciais efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual tenha relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos àqueles que seriam contratados, aceites ou praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

Neste sentido, o sujeito passivo deve adotar, aquando da determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos, que assegure o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações que efetua e outras substancialmente idênticas, ou seja, em normais situações de mercado, na ausência de relações especiais.

Sendo que o n.º 3 enumera os métodos a aplicar na comparação das operações, o n.º 4 do artigo 58.º determina que existem relações especiais entre duas entidades, nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, enumerando, a mero título exemplificativo, todo um conjunto de situações em que tal se considera por verificado.

Finalmente, importa referir que o n.º 11 desse artigo estabelece os chamados *ajustamentos correlativos*. Segundo este preceito, quando a DGCI proceda às correções necessárias para a determinação do lucro tributável, em virtude de relações especiais com outro sujeito passivo de IRC ou de IRS, na determinação do lucro tributável desse último devem ser efetuados os ajustamentos que sejam reflexo das correções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro.

Com a Lei de Orçamento de Estado para 2008, admitiu-se, através do aditamento ao artigo 128.º-A ao Código do IRC, atual artigo 138.º, os chamados *acordos prévios sobre preços de transferência (advance pricing agreements)*. Segundo o n.º 1 do referido artigo 138.º, esses acordos “têm por objeto estabelecer, previamente, o método ou métodos suscetíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou



praticados entre entidades independentes nas operações comerciais e financeiras, incluindo as prestações de serviços e os acordos de partilha de custos intragrupo, efetuadas com entidades com as quais estejam em situações de relações especiais ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis”. De referir, ainda, que estes acordos prévios podem ser de dois tipos: os *acordos unilaterais* entre a DGCI e um ou vários sujeitos do IRS ou IRC, e os *acordos bilaterais ou multilaterais* em que além do acordo entre a DGCI e os sujeitos de IRS ou IRC intervêm outras administrações tributárias.<sup>(329)</sup>

### **3.2. Pagamento e Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado: As regras dos artigos 65.º e 66.º do CIRC**

Os artigos 65.º e 66.º do CIRC contêm um conjunto de regras que, verificadas certas situações, restringem o montante dos custos pagos ou na ampliação do valor dos proveitos recebidos de entidades residentes em países com regimes fiscais privilegiados ou mais favoráveis, sempre que configurem (verdadeiros) paraísos fiscais ou (meros) regimes fiscais preferenciais.

No que concerne à identificação desses regimes, devemos referir que diversos países, com objetivo de prevenir e controlar a aplicação das respetivas ordens jurídicas fiscais, elaboraram *listas*, quer na modalidade de lista de países que constituem paraísos fiscais (*black list*), quer na modalidade de lista de países que não constituem paraísos fiscais (*white list*).<sup>(330)</sup>

O nosso ordenamento jurídico identifica estes países ou territórios definindo, nos artigos 65.º, n.º 2 e 66.º, n.º 3, do CIRC, o que se deve entender por um regime fiscal claramente mais favorável – uma definição suportada, todavia, por uma lista de paraísos fiscais aprovada pelo Ministro das Finanças (constante agora da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro), sendo certo que as regras em causa se aplicam mesmo a países que, não incluídas nesta lista, tenham um regime fiscal claramente mais favorável, como vamos ver, de seguida.

Neste âmbito podemos apontar duas situações, a saber: (a) os pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado, e (b) a imputação de lucros de sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado.

<sup>329</sup> V.g. artigo 2.º, da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>330</sup> Cfr. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição Atualizada, Lisboa, Almedina 2011, p. 356 e ss.

### **i) Os pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado**

Nos termos do artigo 65.º, do CIRC, para efeitos do apuramento do lucro tributável, não são dedutíveis, as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável. Tal verifica-se sempre que o território de residência das referidas pessoas constar da lista já referida de paraísos fiscais ou quando nesse território não houver lugar a imposto sobre o rendimento ou, em relação àquelas importâncias pagas ou devidas, o montante do imposto pago for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português.

Tal medida não será aplicada, contudo, se o contribuinte provar que as importâncias em causa se reportam a encargos decorrentes de operações efetivamente realizadas, não tendo um caráter anormal ou um montante exagerado.

### **ii) A imputação de lucros a sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado**

A imputação de lucros a sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado, também designado por regime das *controlled foreign companies*, consta o mesmo do artigo 66.º do CIRC. Nos termos daquele preceito legal, a imputação aos sócios residentes em território português, determina-se na proporção da respetiva participação no capital social, independentemente da sua distribuição e dos lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável.

Um pressuposto de aplicação deste regime é a detenção pelo sócio, direta ou indiretamente, de uma participação social de, pelo menos, 25%, ou, no caso de a sociedade não residente, ser detidas, direta ou indiretamente, em mais de 50%, por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10%. Ao invés, considera-se existir um regime fiscal claramente mais favorável nos mesmos termos da situação anterior, ou seja, para a não consideração como custos dos pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado.

Ficam excluídas deste regime as sociedades residentes fora do território português, cujos lucros provenham em pelo menos 75% do exercício de uma atividade agrícola, industrial ou comercial, desde que, neste último caso, não tenha como intervenientes residentes em território

português ou, tendo-os, esteja dirigida predominantemente ao mercado do território em que se situa.

De acrescentar, ainda, que, no exercício posterior ao que se efetive a distribuição de lucros já imputados anteriormente, são estes deduzidos à base tributável, havendo lugar a crédito de imposto por dupla tributação internacional, caso seja o caso.

### **3.3. Outras Situações Especiais**

#### **A) O regime especial de tributação dos grupos de sociedades**

Os artigos 69.º e 71.º, do CIRC, contêm o *regime especial de tributação dos grupos de sociedades*, que resultou da Lei n.º 30-G/2000. A lei optou por aplicar uma profunda alteração na tributação dos grupos de sociedades, tendo eliminado o anterior *regime de tributação pelo lucro consolidado*.

Nos termos do artigo 69.º, o âmbito e as condições de aplicação deste regime especial implica que, existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades do grupo. Neste sentido, considera-se existir um grupo de sociedades sempre que a sociedade dominante detenha, direta ou indiretamente, pelo menos, 90% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, e desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto.

Para o requerimento para opção por esse regime devem verificar-se, cumulativamente, os seguintes requisitos:

a) As sociedades pertencentes ao grupo tenham sede e direção efetiva em território português, e a totalidade dos seus rendimentos se encontre sujeita ao regime geral de tributação em IRC à taxa normal mais elevada;

b) A sociedade dominante detenha a participação na sociedade(s) dominante(s) há mais de um ano (exceto quando se trate de sociedades constituídas pela sociedade dominante há menos de um ano);

c) A sociedade dominante não seja considerada dominada por nenhuma outra sociedade residente em território português, que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante.

De relevar, também, que as entidades públicas empresariais, que preencham os requisitos enunciados, podem optar por esse regime especial, cuja aplicação não depende, ao contrário do regime de tributação pelo lucro consolidado, de qualquer autorização.

Em relação à determinação do lucro tributável dos grupos de sociedades, relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos por este regime especial, ele é calculado pela sociedade dominante através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais, apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo. O montante obtido desta forma será corrigido da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontre incluída nas bases tributáveis individuais. Isto implica que o apuramento do lucro tributável do grupo não seja feito a partir do resultado líquido consolidado, antes pelo resultado individual de cada sociedade, não sendo, assim, eliminados quaisquer resultados decorrentes de transações entre empresas do grupo (isto é, quaisquer resultados internos).

Por fim, uma alusão à dedução de prejuízos fiscais, referindo que os grupos de sociedades abrangidos por este regime, estão sujeitos a requisitos específicos, para além dos requisitos gerais de dedução de prejuízos estabelecidos no artigo 52.º, do CIRC. Trata-se do regime específico de dedução de prejuízos fiscais constante do artigo 71.º.

## **B) O regime especial das fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais**

Os artigos 73.º a 78.º do CIRC preveem um regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais de sociedades residentes. Trata-se de um regime especial, exigido pela Diretiva n.º 90/434/CEE, para as operações em que intervenham sociedades de diferentes Estados-membros da União Europeia, o qual tem por objetivo assegurar a neutralidade fiscal dessas operações de reorganização das unidades produtivas. A aplicação deste regime exige que sejam observadas determinadas condições.

Atendendo apenas à fusão e cisão de sociedades, um tal regime se aplica apenas a sociedades com sede ou direção efetiva em território português e unicamente quando estejam reunidas as seguintes condições:

a) A sociedade para a qual é transmitido o património das sociedades fundidas ou cindidas tenha sede ou direção efetiva em território português;

b) Os elementos patrimoniais objeto de transmissão sejam inscritos com os mesmos valores que tinham na contabilidade das sociedades fundidas ou cindidas;

c) Estes valores sejam os que resultam das disposições do CIRC ou de reavaliações ao abrigo de legislação fiscal.

Ora, este regime apresenta determinadas particularidades.

Em primeiro lugar, e no que respeita às sociedades fundidas ou cindidas, não haverá lugar, na determinação do seu lucro tributável, ao apuramento de qualquer resultado por virtude da transmissão dos elementos patrimoniais em consequência da fusão ou cisão nem à consideração como proveitos ou ganhos, nos termos do artigo 35.º, n.º 3, do CIRC, das provisões constituídas e aceites para efeitos fiscais que respeitem aos créditos, existências e obrigações e encargos objeto de transmissão. Para tal, é equiparada à fusão a operação pela qual uma sociedade transfere o conjunto do ativo e do passivo que integra o seu património para a sociedade detentora da totalidade dos títulos representativos do capital social.

Segundo, e no que concerne à sociedade para a qual são transmitidos os elementos patrimoniais das sociedades fundidas ou cindidas, (i) o apuramento dos resultados respeitantes aos elementos patrimoniais transmitidos é feito como se não tivesse havido fusão ou cisão; (ii) as reintegrações e amortizações sobre os elementos do ativo imobilizado transmitidos são efetuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido nas sociedades fundidas ou cindidas; (iii) as provisões que foram transferidas das sociedades fundidas ou cindidas têm, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável nestas sociedades.

Finalmente, no respeitante aos sócios das sociedades fundidas ou cindidas, não haverá lugar ao apuramento de ganhos ou perdas para efeitos fiscais em consequência da fusão desde que, na sua contabilidade, seja mantido para as novas participações o valor pelo qual as antigas se encontravam registadas. Não obstante, tal não obsta à tributação das importâncias que lhes sejam eventualmente atribuídas em consequência da fusão ou cisão.

De relevar, ainda, que, em relação à transmissibilidade dos prejuízos fiscais, o artigo 75.º prevê que, a requerimento dos interessados, podem os prejuízos fiscais ser deduzidos, nos termos fixados pelo Ministro das Finanças, aos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante, sempre que a fusão revista de interesse para o adequando redimensionamento das unidades económicas e tenha efeitos positivos na estrutura produtiva. A mesma faculdade estende-se aos casos de cisão, em que se verifique a extinção da sociedade cindida, devendo os prejuízos

fiscais serem transferidos para cada uma das sociedades proporcionalmente à parte do património transmitido.

#### **4. Fraude Fiscal Qualificada**

A fraude fiscal qualificada comporta uma das infrações fiscais introduzidas com a entrada em vigor do RGIT, prevista no artigo 104º deste diploma, com o objetivo de proteger o património do Estado, na sua vertente fiscal, contra ataques especialmente gravosos.

Nos termos do referido preceito, “os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas quando se verificarem a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias (...)”. Com isto, facilmente se compreende que este tipo de crime pressupõe uma maior sofisticação por parte dos infratores (e conseqüente maior ilicitude) e a acumulação das condutas praticadas com as seguintes circunstâncias:

- a) O agente tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
- b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
- c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;
- d) O agente falsificar ou viciar, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos, sendo tais factos punidos autonomamente quando tenham por fim a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária; e
- e) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável.

Ao contrário do que estava previsto no RJIFNA, a qualificação do crime de fraude fiscal não depende de um valor mais elevado da vantagem patrimonial ilegítima (distinguindo-se, neste aspeto, dos crimes de burla tributária e de abuso de confiança). Todavia, ao nível da fraude qualificada, coloca-se a problemática de determinar a punição a aplicar. Tal como sucede na fraude simples, é necessário verificar-se uma vantagem patrimonial ilegítima de valor pelo menos

igual a quinze mil euros. A solução resulta da inexpressão do artigo 104º RGIT, que pressupõe valer para a fraude qualificada a exigência do valor mínimo de vantagem patrimonial ilegítima.<sup>(331)</sup>

O Orçamento do Estado para 2012 criou uma circunstância qualificante autónoma, que se funda na mera vantagem patrimonial de valor superior a cinquenta mil euros. Desta forma, a distinção entre fraude fiscal simples e a qualificada já se encontrava prevista no RJIFNA, correspondendo a fraude fiscal qualificada aos casos em que a fraude fiscal era punível com pena de prisão entre um e cinco anos, nos casos de ocultação ou alteração de factos ou valores ou na simulação, caso se verificasse a acumulação de mais de uma das circunstâncias referidas no artigo 23º, nº 3, alíneas c) a f).

O legislador, para as situações cuja vantagem patrimonial seja superior a duzentos mil euros, agravou este crime com base em critérios quantitativos, fixando a pena de prisão de dois a oito anos para pessoas singulares e multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas.<sup>(332)</sup>

## 5. O Crime de Branqueamento de Capitais

O crime de burla tributária configura um verdadeiro tipo de burla especial, em que o bem jurídico protegido é o património público, sendo que aquele se consuma aquando da efetiva e indevida atribuição patrimonial de que vai resultar o enriquecimento ilegítimo do agente.

Por seu turno, o crime de branqueamento, quanto ao grau de lesão do bem jurídico protegido, configura-se como um crime de perigo abstrato, dado que as condutas típicas não lesam irreversivelmente o bem jurídico, mas apenas colocam em perigo a realização da justiça.

Na verdade, neste tipo de ilícito, protege-se, de igual modo, o circuito financeiro, económico e jurídico, resguardando-o de bens de origem criminosa que aí procuram encontrar a sua legitimação. Dada a natureza do bem jurídico tutelado pelo crime de branqueamento de capitais, a simples introdução do capital em questão, no circuito financeiro, é, por si, suscetível de integrar a sua prática.<sup>(333)</sup>

Em relação ao tipo objetivo, ele consiste nas seguintes ações:<sup>(334)</sup> (1) converter, (2) transferir, (3) auxiliar ou facilitar alguma operação de conversão ou transferência de vantagens, obtidas por si ou por terceiro, direta ou indiretamente, (4) ocultar ou dissimular a verdadeira

<sup>331</sup> Cfr. SILVA, Germano Marques – *Direito Penal Português, Parte Geral II – Teoria do Crime*, 1ª Edição, Almedina, 1998, p. 118.

<sup>332</sup> V.g. artigo 104º, nº3 RGIT.

<sup>333</sup> Neste sentido, Ac. do Tribunal da Relação do Porto no âmbito do processo n.º 127/06.5IDBRG.P1, de 21 de março de 2013 in <http://dgsi.pt>.

<sup>334</sup> Cfr. ALBUQUERQUE, Paulo Pinto, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 4.ª Ed., Universidade Católica, 2011, “Anotação ao artigo 368.º-A, p. 867.

natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou titularidade das vantagens, ou os direitos a ela relativos.

Relativamente à operação de conversão, ela configura-se como a ação através da qual se procede à modificação da natureza jurídica ou fática de valores patrimoniais. No que refere à *transferência*, ela apresenta-se como a deslocação (física) de uma coisa móvel ou alieação da propriedade, posse ou detenção de valores patrimoniais. Em termos de operações de auxílio e facilitação de operações de conversão ou transferência, elas consubstanciam-se em atos de cumplicidade, sendo puníveis como autores os advogados, empregados bancários ou consultores financeiros que auxiliem ou facilitem a prática do branqueamento. Finalmente, as operações de ocultação ou dissimulação são ações de encobrimento da verdadeira natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou titularidade dos valores patrimoniais.

Para além disso, o objeto da ação são as “vantagens”, que correspondem aos “bens ou produtos”, já referidos no artigo 23.º, n.º 1, do DL n.º 15/93 e no artigo 2.º do DL n.º 325/95, incluindo, pois, todas as vantagens patrimoniais decorrentes da prática do crime precedente, o que abrange os direitos e coisas adquiridos com base nas vantagens diretamente resultantes do crime precedente, isto é, os sucedâneos da coisa obtida.

Aquela vantagem decorre de um facto “ilícito” e “típico” (o chamado crime precedente ou *predicate offence*), o qual pode ser um facto consumado ou tentado. Por exemplo, não é punível o branqueamento de vantagens resultantes de uma ação precedente típica, mas justificada.<sup>(335)</sup>

Na verdade, o facto ilícito e típico de que decorre a vantagem é definido de acordo com um critério misto, de três variáveis, e que conjuga uma cláusula geral (todos os factos ilícitos típicos puníveis com pena de prisão de duração mínima superior a 6 meses ou de duração máxima superior a 5 anos), um catálogo de crimes e uma remissão para um elenco constante de uma lei extravagante.

No âmbito dos crimes precedentes<sup>(336)</sup>, assumem especial problemática os crimes referidos no artigo 1.º, al. d) e e), da Lei n.º 36/94, de 29 de setembro. As menções a “infrações económico-financeiras cometidas de forma organizada, com recurso à tecnologia informática” e “infrações económico-financeiras de dimensão internacional ou transnacional” são muito imprecisas. De modo a respeitar o princípio da legalidade temos de delimitar o seu âmbito do seguinte modo:

---

<sup>335</sup> A lei não exige que o facto precedente seja culposo e punível e, menos ainda, que ele tenha sido efetivamente punido – Cfr. ALBUQUERQUE, Paulo Pinto, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 4.ª Ed., Universidade Católica, 2011, “Anotação ao artigo 368.º-A, p. 368.

<sup>336</sup> Além dos incluídos na cláusula geral do artigo 368.º-A, CP, temos, designadamente, os previstos nos artigos 160.º (tráfico de órgãos ou tecidos humanos), 169.º (lenocínio), 171.º (abuso sexual de crianças), 235.º (administração danosa em unidade económica do setor público), 335.º (tráfico de influência), 372.º a 374.º (corrupção ativa e passiva), 375.º (peculato) e 377.º (participação económica em negócio).



estão incluídos apenas os crimes constantes do DL n.º 28/84 que prevê as incriminações das infrações contra a economia, desde que eles sejam cometidos por meio informático e através de uma associação criminosa, bem como as incriminações das infrações contra a economia, com um elemento transnacional.

A Lei n.º 11/2004 suprimiu a punição das condutas de quem adquirisse ou recebesse os bens ou produtos a qualquer título, os utilizasse ou conservasse, que constava do artigo 2.º, n.º 1, al. c) do DL n.º 325/95, de 2 de dezembro, e também do artigo 23.º, n.º 1, al. c), do DL n.º 15/93, de 22 de janeiro. O legislador optou por submeter estas condutas ao tipo da recetação, ainda que este tipo seja manifestamente insuficiente para o efeito, por duas vias de razão. A primeira, porque a recetação incide necessariamente sobre bens obtidos por outrem, mediante a prática de facto ilícito típico contra o património, mas o branqueamento pode incidir sobre bens obtidos pelo próprio e por crime que não tem natureza patrimonial. A segunda, porque a recetação supõe a intenção de obter para si ou para outrem uma vantagem patrimonial, o que o branqueamento não implica.

Finalmente, cumpre referir que o agente não tem de conhecer o concreto facto típico ilícito que esteve na origem da vantagem, nem o local onde foi praticado, nem tão pouco os seus autores.<sup>(337)</sup> Basta que o agente saiba ao momento da realização da operação que a vantagem provém de um crime pertencente ao elenco do n.º 1, do artigo 368.º-A, do CP.

Em suma, quem deseja esconder a origem ilícita da vantagem sabe que esta tem proveniência ilícita e, portanto, o dolo de dissimular ou esconder a origem da vantagem é incompatível com o dolo eventual. Assim, por maioria de razão, a intenção de dissimular a origem da vantagem é incompatível com o dolo eventual.

---

<sup>337</sup> Cfr. artigo 368.º-A, n.º 4, do Código Penal.



## CONCLUSÕES

As regras tradicionais revelam-se incapazes e insuficientes para fazer face ao comércio eletrónico. Tal incita a busca de outras formas, que garantam a efetiva tributação do rendimento resultante desta forma de comerciar, ou seja, devemos procurar elementos de conexão alternativos aos atuais.

A Era digital apresenta-se como um facto cada vez mais intrínseco ao universo económico e social. Os números afirmam-no e a tendência será o seu crescimento, não o inverso. O Direito Tributário deve estar preparado para fazer face a esse avanço, o que implica antecipar e regular *ex ante*, em vez de atuar *ex post*, por isso, afigura-se pertinente repensar a realidade internacional fiscal à luz da realidade digital.

Se existe uma crise dos elementos de conexão tradicionais, e que revela a incapacidade e a desadequação das atuais regras, então não é coerente defender a sua manutenção: têm de se procurar alternativas capazes de ajudar a resolver os problemas suscitados. Isto é, encontrar critérios capazes de determinar a residência e a fonte no âmbito do comércio eletrónico. Não o aceitar é negar a realidade e adiar a resolução de um problema já existente.

Inserindo-se o Jogo Online no âmbito de comércio eletrónico, as características deste, tal como apresentadas na presente dissertação, encontram-se em profunda relação com as funções da Internet, assim como estão em profunda oposição com as características do comércio tradicional. Neste âmbito, o grande problema reside no facto de a globalização gerar potenciais fenómenos de desregulação, isto porque os fluxos de capitais não se encontram diretamente ligados a um único Estado e legislação.

Com o crescimento exponencial do comércio de serviços e bens incorpóreos, a incompatibilidade entre a fiscalidade e a nova sociedade não é sustentável. As autoridades responsáveis devem dirigir esforços, no sentido de harmonizar a legislação entre Estados-membros, adaptando-se a esta nova realidade.

Encontrando-se a fiscalidade carente de “fiscalidade” e de fiscalizações *in loco*, a desmaterialização marcada pela digitalização e intangibilidade do processo comercial, potencia uma menor capacidade de conhecimento dos factos e de controlo por parte das autoridades tributárias.

A Internet apresenta-se com uma grande dimensão, variedade e multiplicidade, o que torna impossível criar mecanismos de controlo absoluto, pois comporta uma ausência de

“fiscalidade generalizada”, com exceção do *hardware* que envolve a sua construção e acesso. Aquela, surge como um novo meio de armazenamento, distribuição e troca de informação, mas também como uma nova rota de comércio global. A sua vitalidade económica e social advém da capacidade de interconexão, no imediato, dos agentes económicos.

O Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online veio regular a exploração e prática dos jogos de fortuna ou azar, das apostas desportivas e das apostas hípcas, quando praticados à distância, através de suportes eletrónicos, informáticos, telemáticos e interativos. Ele abrange um espectro alargado de jogos – os jogos de casino, o póquer, os jogos de máquinas, o bingo, as apostas desportivas à cota e as apostas hípcas -, com o intuito de conferir competitividade ao mercado português, pois só deste modo se torna possível reduzir a prática ilícita do jogo online por parte dos operadores que oferecem serviços de jogo em Portugal e dos jogadores que a ele acedem.

Por outro lado, o RJO adota soluções e princípios jurídicos que se adequam à prossecução dos objetivos de interesse público, já aqui enunciados, garantindo a proteção dos grupos de pessoas mais vulneráveis, combatendo a fraude e o branqueamento de capitais e salvaguardando a integridade do desporto, prevenindo a viciação de apostas e de resultados.

Esta atividade pode ser prosseguida, em termos legais, mediante licença, por todas as entidades que preencham requisitos concretos de idoneidade e capacidade económica, financeira e técnica.

Será da competência do Instituto do Turismo de Portugal, I.P., o controlo, inspeção e regulação deste setor, através do seu Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos.

Neste sentido, foram alterados os Estatutos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, a quem o Estado atribui o direito de organizar e explorar, em regime de exclusividade a todo o território nacional, as apostas hípcas de base territorial, encontrando-se, desse modo, excluídos os serviços e formas de jogo fornecidos via digital.

As alterações à Lei do Jogo apresentam um âmbito restrito, abrangendo apenas as normas relativas à adjudicação das concessões, em respeito pelas recomendações da Comissão Europeia e os princípios de Direito da União Europeia.

O direito de explorar os jogos de fortuna ou azar continua reservado ao Estado, podendo a exploração desta atividade ser prosseguida mediante concessão a pessoas coletivas privadas, constituídas sob a forma de sociedades anónimas, ou equivalente, com sede num Estado-membro da União Europeia ou num Estado signatário do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu – é necessário que estas sociedades estrangeiras tenham sucursal em Portugal – em matéria de

cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e do combate à fraude e ao branqueamento de capitais. As entidades exploradoras titulares de licença terão de cumprir um protocolo, reunindo os dados pessoais dos jogadores, que serão cruzados com as informações fiscais de cada um.

Entre proibir uma atividade, potencialmente causadora de um dano individual e social, ou reconhecer que, mesmo proibida, ela existe, o legislador optou por estabelecer as condições em que tal atividade pode ser prosseguida, regulando e protegendo os seus intervenientes, estabelecendo, ao mesmo tempo, os limites à sua exploração e prática.

Ao delimitar a oferta e o consumo do jogo, este regime pretende garantir a segurança e a ordem pública, prevenindo o jogo desregulado e os comportamentos e práticas aditivas.

Todavia, podemos apontar uma certa falta de comunicação entre a ciência jurídica e a sociedade, sendo certo que o regime jurídico aprovado não prevê, por um lado, mecanismos de controlo efetivo do mercado do jogo online e, por outro, centra-se demasiado na tributação das entidades exploradoras, deixando totalmente fora do seu âmbito o jogador como eventual sujeito passivo.

O Decreto-Lei n.º 66/2015, de 29 de abril, prevê um único mecanismo, real e concreto, para controlo das entidades exploradoras, que passa pela notificação das operadoras, que não se encontrem legalmente habilitadas para explorar o mercado do jogo e apostas online, para fazer cessar essa atividade e remover o seu serviço de jogos e apostas online da Internet.<sup>(338)</sup>

Defendemos a tese de que deviam estar previstos outros procedimentos atinentes à aplicação e execução das normas e sancionamento das atividades ilícitas, na medida em que o Regime Jurídico aprovado apresenta algumas lacunas, que certamente irão ser exploradas, quer pelas operadoras, quer pelos consumidores.

Por outro lado, o Instituto do Turismo, I.P., através do seu Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, passa a estar dotado de autonomia técnica e funcional e de poderes de autoridade pública, tendo natureza inspetiva, cabendo-lhe desenvolver os mecanismos de cooperação administrativa com as autoridades e serviços competentes, em matéria de prevenção e punição de práticas ilícitas relativas a jogos e apostas online.<sup>(339)</sup> Esta troca de informações entre Administrações Tributárias afigura-se como uma medida imprescindível para assegurar a tributação efetiva do comércio eletrónico.

---

<sup>338</sup> Vide artigo 47.º, n.º 2, do Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

<sup>339</sup> Vide artigo 9.º, n.º 2, alínea c), do DL n.º 129/2012, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 66/2015.

Face à falta de cooperação internacional, foram surgindo vozes na doutrina que defendem a ideia da criação de uma entidade internacional, que atuasse com base num acordo fiscal multilateral, similar ao GATT (*General Agreement of Tariffs and Trade*). A existência de uma Organização Internacional Fiscal tem vindo a ser proclamada como uma boa opção para fazer face aos problemas existentes com a cooperação internacional entre Administrações Tributárias, ideia que surgiu proclamada pela ONU em 2001, sendo secundada por alguma doutrina.

Se atentarmos à entidade competente para a liquidação do tributo e emanação de certidão de dívida, bem como a forma como é efetuada a distribuição das receitas geradas, o Imposto Especial Sobre o Jogo Online não se configura como um Imposto *per sí*, antes como uma contribuição financeira a favor de uma entidade pública. Logo, estamos perante um tributo que se rege pelo princípio da equivalência, não lhe sendo aplicável o princípio da capacidade contributiva subjacente aos impostos. Deste modo, as contribuições financeiras devem ser criadas por lei do Parlamento, exigindo-se que a este nível estejam já suficientemente recortados alguns dos seus elementos essenciais, o que, como dissemos, vem determinado pelo Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.

Em relação à taxa devida pela emissão de licença para exploração do jogo online em Portugal, podemos equipará-la à licença administrativa para prossecução de uma determinada atividade comercial, dado o patente carácter bilateral da prestação, atinente à remoção de um obstáculo legal para exploração deste setor. Não obstante, devemos fazer uma pequena ressalva à proporcionalidade dos valores envolvidos, tanto da taxa devida pela emissão de licença, como do IEJ, na medida em que, só após termos uma noção concreta do fluxo monetário que é gerado por determinada operadora, ou seja, depois do primeiro exercício declarado por aquela para efeitos de IEJ, poderemos aferir da proporcionalidade deste regime tributário.

Por todas estas razões, a aplicação deste Regime Jurídico do Jogo Online será de difícil efetivação, tendo em conta que os objetivos e interesses que se pretendem prosseguir não serão, de todo, alcançados pelos mecanismos, competências e procedimentos contemplados. Estando prevista a revisão daquele quadro normativo para 2017, não será de admirar que ele venha a sofrer profundas alterações, não só pela clara falta de exequibilidade e idoneidade de determinados parâmetros, mas também pela experiência recolhida na matéria, quer a nível interno, quer a nível internacional.

## ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

- ADONNINO, Pietro, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, 2.<sup>a</sup> Ed Corso di diritto tributário internazionale, Padova, 2002;
- ALBUQUERQUE, Paulo Pinto, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 4.<sup>a</sup> Ed., Universidade Católica, 2011;
- ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1966;
- ALEXANDRE, Mário, “Aspetos Fiscais do IVA relacionados com o Comércio Eletrónico on-line”, in *Boletim da APECA*, issue 82/1998;
- ALMEIDA, Aníbal, *Estudos de Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 1999;
- ANAGNOSTARAS, Stephan, “Les jeux sont faits? Mutual Recognition and the Specificities of Online Gambling”, in *European Law Review*, 2012;
- BECKER, Alfredo, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3.<sup>a</sup> Ed., São Paulo, Lejus, 1998;
- BERLIRI, Antonio, *Corso Istituzionale Di Diritto Tributario, Volume II*, Giuffrè, 1964;
- BISCOTTINI, GIUSEPPE, “L’efficácia degli atti straniere di imposizione”, in *Studi in memoria di Guido Zanobini*, 1965;
- CANOTILHO, Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I, 2007;
- COSTA, Cardoso da, «Sobre o princípio da legalidade das "taxas" e das demais contribuições financeiras», *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano no Centenário do seu Nascimento*, Coimbra Editora, 2006;
- CHODIKOFF, David, HORVATH, James, *The taxation and Valuation of Technology*, Irwin Law, 2008;
- DIAS, Figueiredo e ANDRADE, Manuel, “O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português”, IDPEE, vol. II, 1996;
- DOUKAS, Dimitriosm, in *In a Bet there is a Fool and a State Monopoly: are the Odds Stacked against Cross-border Gambling?*, Euce papers, 2011;
- ENZWEILER, Romano José, in *Os desafios de tributar na era da globalização*, Ed. Diploma Legal, Florianópolis, 2000;
- FREITAS DO AMARAL, Diogo, *Curso de Direito Administrativo*, 2.<sup>a</sup> Ed., Coimbra, Almedina, 2007;

- FIEDLER, Ingo, *Online Gambling and Money Laundering*, Universidade de Hamburgo, 2013;
- FRIEDEN, Karl, “Cybertaxation, CCH Incorporated”, 2000;
- GIANNINI, I *Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Torino, 1956;
- GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, volume I, 12ª edição com adenda, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2003;
- HICKEY, Julian, “Offshore Electronic Commerce, Taxing Difficulties and Planning Opportunities”, in *Electronic Commerce Transformation – An unprecedented Tax planning opportunity*, 2011;
- HICKEY, Julian, *The Fiscal Challenge of E-Commerce*, British Tax Review, 2000;
- HINNEKENS, Luc, “Technological and Commercial Background”, in *International Tax Planning and Electronic Commerce*, 1999;
- JALLES, Isabel, *Extraterritorialidade e Comércio Internacional, Um Exercício de Direito Americano*, Lisboa, Bertrand, 1988;
- LAUDON, Kennet e TRAVER, Carol, *E-commerce, Business, Technology, Society*, 11.ª Ed., 2015;
- LEITE DE CAMPOS, Diogo; LEITE DE CAMPOS, Mónica, *Direito Tributário*, 1.ª ed., 1996;
- CAMPOS, Leite, RODRIGUES, Silva, SOUSA, Lopes de, *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, 3ª Edição, Vislis Editores, Lisboa, 2003;
- LUIK, Basham, *The social benefits of gambling*, Institute of Economic Affairs, Blackwell Publishing, 2011;
- LUÍS, Alberto, “O segredo bancário em Portugal”, *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 41, Vol. II, maio-agosto, 1981;
- MACHADO, Baptista, *Lições de Direito Internacional Privado*, 3ª Ed., Lisboa, Almedina, 2015
- MANN, Frederick, “The doctrine of jurisdiction in International Law”, in ID., *Studies in International Law*, Oxford, 1973;
- MARQUES, Germano, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009;
- MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, Coimbra, 10ª Edição, Lisboa, Almedina, 2003;
- MENEZES CORDEIRO, António, *Tratado de Direito Civil Português, Parte Geral*, Tomo 1, Coimbra, Almedina, 1999;



- MOURA RAMOS, Rui, *Da lei aplicável ao contrato de trabalho internacional*, Coimbra, Almedina, 1990;
- NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal*, Reimpressão da 7ª Edição de 2012, Coimbra, Almedina, 2014;
- NUNES, Fernando Conceição, “Os deveres de segredo profissional no Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras”, *Revista da Banca*, número 29, janeiro-março, 1994;
- OCDE Manual, *On the Implementation of Exchange of information provisions for tax purposes, Module 5*;
- PEREIRA, Alexandre, *Comércio eletrónico na sociedade de informação: da segurança à técnica*, 2ª edição, Almedina, 2009;
- PINTO, Dale, “E-Commerce and Source-Based Income Taxation”, Volume 6, Doctoral Series, Amesterdão, 2003;
- PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio eletrónico – Desvendar mitos e construir realidades*, Teses de Doutoramento, Lisboa, Almedina, 2011;
- REBELO DE SOUSA, Marcelo; MATOS, André Salgado de Matos, *Direito Administrativo Geral, Tomo III*, Reimpressão da 2.ª Ed, Dom Quixote, Lisboa, 2010;
- ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3.ª Ed., Coimbra Editora, 2009;
- ROCHA, Freitas e CALDEIRA, Damião, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributário, anotado e comentado*, Coimbra Editora, 2013;
- SÁ GOMES, Nuno, *Lições de Direito Fiscal*, vol. II, Cadernos de CTF, Lisboa, 1983;
- SALA, Della, *Stakes and states: gambling and the single market*, in “Journal of European Public Policy”, 2010;
- SALDANHA, Sanches J. L., *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007;
- SANTOS, CARLOS, “A posição portuguesa face à regulação da concorrência fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, 506, abril-junho de 2002;
- SCHUMPETER, Joseph, *Capitalismo, Socialismo e Democracia*, 1961;
- SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Português, Parte Geral II – Teoria do Crime*, 1ª Edição, Almedina, 1998;

- SILVA, Isabel, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.ª edição, Almedina, 2010;
- SILVA, Suzana Tavares, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2013;
- SOUSA FRANCO, António, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. II, 2.ª Ed., Coimbra, 1992;
- STRUCKMANN, Dawes, “Rien ne va plus? Mutual recognition and free movement of services after Santa Casa”, in *European Law Review*, 2010;
- TIBOUT, CHARLES, “A pure theory of local expenditures”, in *Journal of Political Economy*, Vol. 64, 1956;
- TULLIO, Rosebuj, in *Intercambio Internacional de Informacion Tributaria, Edicions Universitat de Barcelona*, 2003;
- VAN DEN BOGAERT, Cuyvers, “Money for nothing: The case law of the EU court of Justice on the regulation of gambling”, in *Common Market Law Review*, 2011;
- VAN DER PAARDT, Rene, *Taxation of Internet gambling and gambling in the European Union*, Era Forum, 2009;
- VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2013;
- VERBEKE, Alain, *Gambling Regulation in Europe: Moving beyond Ambiguity and Hypocrisy*, 2011;
- VOGEL, Klaus, *On Double Taxation Conventions*, Deventer, 1997;
- WIGAND, Rolf Wigand; BENJAMIN, Robert, in *Electronic commerce: effects on electronic markets*, Journal of Computer-Mediated Communication, 1995;
- XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição Atualizada, Lisboa, Almedina 2011;
- XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal I*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, Almedina, 1981;
- XAVIER, Alberto, “Tributação da Remuneração de Administradores com Dupla Residência”. in *Direito Tributário e Empresarial – Pareceres*, Rio de Janeiro, 1982,
- XAVIER DE BASTO, José, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Cadernos de CTG, Lisboa, 1991;
- YANCEV, Velichko, “Between the Hammer and the Hard Place: European Gambling Regulation in the Post-Santa Casa Era”, in *European Law Review*, 2012;

## ÍNDICE JURISPRUDENCIAL

- Ac. do TJUE proferido no âmbito processo n.º C-168/84 (Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt) de 4 de julho de 1985 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito proc. n.º C- 275/92 (Her Majesty's Customs and Excise v. Gerhart Schindler e Joerg Schindler) de 24 de março de 1994 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-124/97 (Markku Juhani Läärä, Cotswold Microsystems Ltd e Oy Transatlantic Software Ltd v. Estado finlandês) de 21 de Setembro de 1999 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-67/98 (Questore di Verona v. Diego Zenatti) de 21 de outubro de 1999 in <http://curia.europa>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-6/01 (Associação Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas Anomar v. Estado Português) de 11 de setembro de 2003 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-243/01 (processo penal contra Piergiorgio Gambelli) de 6 de Novembro de 2003 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do Tribunal da EFTA proferido no âmbito do processo n.º E-3/06 (Ladbrokes Ltd V. The Government of Norway) de 30 de maio de 2005 in [http:// http://www.eftacourt.int](http://www.eftacourt.int);
- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-338/04 (processo crime contra Massimiliano Placanca) de 6 de março de 2007 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do Tribunal da EFTA proferido no âmbito do processo n.º E-1/06 (Gaming machines) de 14 de março de 2007, in [http:// http://www.eftacourt.int](http://www.eftacourt.int);
- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º 46/08 (Sporting Exchange Ltd. v. Minister van Justitie) de 16 de maio de 2008 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-42/07 (Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International Ltd v. Departamento de Jogos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa) de 8 de Setembro de 2009 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-409/06 (Winner Wetten GmbH v. Bürgermeisterin der Stadt Bergheim) de 8 de setembro de 2010 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.ºs C-258/08 (Ladbrokes Betting & Gaming Ltd e Ladbrokes International v. Stichting de Nationale Sporttotalisator) de 3 de junho de 2010 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-46/08 (Carmen Media Group Ltd v. Land Schleswig-Holstein and Innenminister des Landes Schleswig-Holstein) de 8 de setembro de 2010 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos apensos n.ºs C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 e C-410/07 (“Stoß and others”) de 8 de Setembro de 2010 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-64/08 (processo penal contra Ernst Engelman) de 9 de setembro de 2010 in <http://curia.europa.eu>;

- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-452/04 (Fidium Finanz AG v. Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht) de 3 de outubro de 2010 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-212/08 (Zeturf Ltd v. Premier Ministre) de 30 de junho de 2011 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-347/09 (processo penal contra Jochen Dickinge e Franz Ömer) de 15 de setembro de 2011 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos n.º C-72/10 e C-77/10 (processo penal contra Marcello Costa e Ugo Cifone) de 16 de fevereiro de 2012 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-176/11 (HIT e HIT LARIX v. Bundesminister für Finanzen) de 12 de julho de 2012 in <http://curia.europa.eu>;
- Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-470/11 (Garkalns v. Rīgas dome) de 19 de julho de 2012 in <http://curia.europa.eu>;
  
- Ac. do Supremo Tribunal de Justiça dos Estados Unidos da América proferido no âmbito do processo n.º 292 F. 2d 630, 631-632 (McClanahan vs. United States), de 7 de julho de 1961, in <http://law.resource.org>;
- Ac. do Supremo Tribunal de Justiça dos Estados Unidos da América proferido no âmbito do processo n.º 85-1226 (Commissioner of Internal Revenue v. Robert Groetzinger) de 24 de fevereiro de 1987 in <http://law.resource.org>;
  
- Ac. do Tribunal Constitucional proferido no âmbito do processo n.º 278/95, de 31 de maio de 1995, disponível em <http://dgsi.pt>;
- Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 29 de agosto de 2007, recurso n.º 625/07, disponível em <http://dgsi.pt>;
- Ac. do Supremo Tribunal de Justiça proferido no âmbito do processo n.º 07P894, de 13 de fevereiro de 2008 disponível em <http://dgsi.pt>;
- Ac. do Supremo Tribunal de Justiça no âmbito do processo n.º 894/07-3, de Fixação de Jurisprudência, de 13 de fevereiro de 2008 in <http://dgsi.pt>;
- Ac. do Tribunal da Relação do Porto proferido no âmbito do processo n.º 1048/08.2TAVFR.P4, de 19 de fevereiro de 2014 disponível em <http://dgsi.pt>;