



INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO

A tributação em IRS dos prémios atribuídos em jogos, sorteios ou concursos

OLGA MARINA MARQUES DA CRUZ

Dissertação apresentada no ISG para obtenção do
Grau de Mestre em Gestão Fiscal

Orientador: Professor Doutor António Pires Caiado
Co-orientador: Professor Dr.º Manuel Faustino

LISBOA

2014

Resumo

Nas últimas décadas, temos assistido ao aparecimento de novos jogos e concursos, pelo que têm sido pagas quantias a título de prémios nas mais variadas circunstâncias. Pese embora a tributação destes rendimentos se encontre atualmente prevista no Imposto do Selo, a norma da delimitação negativa de incidência associada a estes rendimentos mantém-se no Código do IRS, o que levanta dúvidas quanto à tributação em IRS dos prémios atribuídos em jogos, concursos ou sorteios.

Com a presente dissertação, pretendeu-se investigar se o regime português integrava um modelo dual de tributação destes rendimentos, tendo sido realizado um estudo longitudinal do modelo de tributação português e um estudo de direito comparado com o objetivo de verificar se o mesmo se encontra alinhado com os modelos de tributação seguidos noutros países.

O estudo realizado permitiu concluir que, de facto, existe um modelo dual, visto que é defensável a tributação de alguns rendimentos com aquela natureza em IRS. Todavia, existem realidades que escapam à tributação, pois não existe norma explícita para que a mesma se efetive. Deste modo, propomos a revisão da base tributável e a clarificação de alguns aspetos da tributação dos prémios de jogos, concursos ou sorteios.

Palavras-chave: Prémios de jogos, sorteios e concursos, imposto pessoal sobre o rendimento, incrementos patrimoniais, aposta, tributação sobre o jogo

Abstract

In the recent years there has been a remarkable increase of news games and contests, and consequently prizes are paid under various circumstances. Recently, the income derived from prizes became subject to Stamp Duty but the scope rule that exclude this specific income from Personal Income Tax was maintained in Personal Income Tax Code. Therefore, many questions have been arisen that still need to be answered.

This investigation aims to analyze whether a dual income taxation model exist or not, based on a longitudinal study of the Portuguese taxation system and find out if this system is in line with others countries.

The study carried out has concluded that a dual income taxation model exists. In fact, some specific prizes may be subject to Personal Income Tax. However, not all prizes are taxed because there aren't clear tax provisions. We have therefore proposed a review of the taxable income and the clarification of some tax rules of income derived from prizes of games, contests or raffles.

Keywords: Gains on gambling, personal income tax, asset increase taxable, bet, gambling taxable income

JEL: H240

Agradecimentos

Ao Professor Dr.º Manuel Faustino a quem devo a oportunidade de poder apresentar a presente dissertação, pela disponibilidade, orientação e saber. Por mais palavras que diga ficará sempre um enorme sentimento de dívida que jamais poderei sequer compensar. Obrigada por tudo. Obrigada por contrariar as adversidades que se impuseram. Com muita estima e admiração o meu obrigado pela excelente pessoa que é.

Ao Professor Doutor António Pires Caiado pela disponibilidade, apoio e sugestões.

Ao meu marido, pelo apoio incondicional e imensurável que jamais alguma palavra conseguirá expressar.

À Rita pela amizade e espírito de entreaajuda.

Por último, agradeço aos meus pais pelos valores que me transmitiram e pela luta incansável pelo meu sucesso e às minhas irmãs por todas as horas que foram privadas da minha companhia.

“Todas as vantagens têm o seu imposto.”

Ralph Waldo Emerson

Símbolos e Abreviaturas

al.	Alínea
art.º	Artigo
cat.º	Categoria
CCAA	Organismos das Comunidades Autónomas
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoal Singulares
CIS	Código do Imposto do Selo
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CRP	Constituição da República Portuguesa
DGCI	Direcção Geral das Contribuições e Impostos
DSIRS	Direção de Serviços do IRS
EUA	Estados Unidos da América
IAS	Indexante dos Apoios Sociais
IEJ	Imposto Especial sobre o Jogo
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRPF	<i>Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas</i>
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	Imposto do Selo
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
OE	Orçamento de Estado
TC	Tribunal Constitucional
TGIS	Tabela Geral do Imposto do Selo
TJUE	Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias
UE	União Europeia
v.g.	Por exemplo

Índice geral

RESUMO	II
ABSTRACT	III
AGRADECIMENTOS	IV
SÍMBOLOS E ABREVIATURAS	VI
ÍNDICE GERAL	VII
ÍNDICE DE QUADROS	VII
1. INTRODUÇÃO	1
1.1. MÉTODOS E MATERIAIS	3
2. O IRS E O CONCEITO DE RENDIMENTO TRIBUTÁVEL	3
2.1. Do conceito de rendimento	4
2.2. Rendimento fonte.....	5
2.3. Rendimento acréscimo patrimonial	5
2.4. A conceção de rendimento adotada no Código do IRS e o conceito de unicidade do imposto.....	6
3. BREVE NOTA SOBRE O REGIME DE TRIBUTAÇÃO SOBRE PRÉMIOS DE JOGOS, SORTEIOS OU CONCURSOS	10
3.1. Delimitação do conceito	10
3.2. Estudo de direito comparado	14
3.3. A evolução histórica do regime de tributação português.....	23
3.4. O regresso da tributação dos prémios obtidos em jogos, sorteios e concursos ao Imposto do Selo	30
3.4.1 Âmbito de sujeição	30
3.4.2 Momento de exigibilidade do imposto e liquidação.....	32
3.4.3 Determinação da base de incidência do imposto.....	33
4. O ATUAL PAPEL DA DELIMITAÇÃO NEGATIVA NO CÓDIGO IRS	36
5. TRIBUTAÇÃO DE APOSTAS E PRÉMIOS DE JOGOS, SORTEIOS E CONCURSOS – UM MODELO DUAL?	43
5.1. Do conceito de jogo	43
5.2. A tributação da aquisição onerosa dos títulos habilitantes	45
5.3. A tributação da aquisição gratuita dos títulos habilitantes.....	50
5.4. A tributação dos prémios de jogos, sorteios ou concursos	52
5.4.1 Descontos e ofertas promocionais	52
5.4.2 Prémios literários, artísticos e científicos	53
5.4.3 Prémios de apoio ao empreendedorismo	57
5.4.4 Prémios de mérito	62
5.4.5 Passatempos, jogos e concursos de conhecimento e de perícia.....	63
5.5. Considerandos finais.....	64
5.5.1 A dualidade da tributação	64
5.5.2 Recomendações	67
6. CONCLUSÃO	69
7. BIBLIOGRAFIA	70

Índice de quadros

Quadro 1.1 – Primeiro quadro (elaboração própria)	31
Quadro 1.2 – Segundo quadro (elaboração própria)	34
Quadro 1.3 – Terceiro quadro (elaboração própria).....	39

1. Introdução

Nos últimos anos com a diversificação de sorteios ou concursos, não só através dos concursos televisivos, mas também devido ao aparecimento de novos jogos e sorteios, tais como as “raspadinhas” ou “Euromilhões”, temos assistido a um aumento das quantias pagas a título de prémios. Paralelamente tem-se verificado a atribuição de prémios por diversas entidades, com o intuito de promover e apoiar a cultura e a investigação, bem como fomentar o empreendedorismo. Neste contexto, e atendendo a que os prémios atribuídos têm assumido diversas formas e características próprias, é importante que não existam dúvidas quanto ao seu regime de tributação.

A transposição da norma de tributação dos prémios obtidos na esfera pessoal para o Código do Imposto do Selo (CIS), articulada com o facto de a delimitação negativa de incidência associada a esta matéria se manter em vigor no Código do IRS, veio incrementar as dúvidas quanto à tributação dos prémios em sede de IRS, nomeadamente, sobre que tipo de iniciativas se enquadram nos conceitos de sorteio ou concurso, quais os prémios efetivamente abrangidos pela atual verba 11.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) e qual a articulação deste regime com a delimitação negativa da incidência do IRS.

Tendo em consideração os modelos de tributação que têm sido seguidos noutros países e efetuando um estudo da evolução histórica do regime de tributação associado aos prémios de jogos, sorteios e concursos, este trabalho procura analisar a possibilidade da existência de um modelo dual de tributação nesta matéria.

Procurou-se saber se todo o tipo de prémios se encontram abrangidos pela incidência em Imposto do Selo (IS), bem como a possibilidade de existirem realidades que podem ser tributadas em sede de IRS. Todos os prémios são tributados na esfera do IS ou existirá um vazio na lei que afasta a tributação dos prémios que não se enquadrem nas situações abrangidas pela atual verba 11.2 da TGIS?

Tendo por base estas questões, no presente trabalho apresentam-se em primeiro lugar a metodologia e técnicas adotadas. No segundo capítulo é exposto um breve enquadramento do conceito do rendimento para efeitos de IRS, atendendo a que a tributação dos prémios encontra a sua génese no novo conceito de rendimento adotado pela reforma de 1989.

No terceiro capítulo, delimita-se a natureza do rendimento que foi analisado, excluindo os rendimentos cuja tributação em IRS se mostra clara e para a qual não subsistem dúvidas. Analisam-se ainda neste capítulo os modelos que têm sido seguidos nesta matéria por outros países, bem como a evolução histórica do regime de tributação em Portugal.

O quarto capítulo é dedicado à questão controversa da delimitação negativa do IRS e o seu atual papel no Código do IRS, enquanto no capítulo quinto nos dedicamos à análise da existência de um modelo dual nesta matéria.

Por último, no sexto capítulo, apresentam-se as conclusões do trabalho realizado.

1.1. Métodos e materiais

No que concerne aos métodos usados, o desenho do nosso estudo foi feito com recurso ao método longitudinal, tendo como objetivo a análise do regime de tributação dos prémios de jogos, sorteios e concursos, por forma a concluir quanto à possibilidade da existência atual de um modelo dual.

A metodologia seguida neste estudo foi de ordem qualitativa, tendo sido feita uma análise secundária de dados e utilizando, por vezes, quadros de elaboração própria.

As técnicas de recolha de dados centraram-se na documentação indireta através da pesquisa bibliográfica suportada na leitura de monografias, livros, revistas especializadas, legislação e outras publicações.

2. O IRS e o conceito de rendimento tributável

2.1. Do conceito de rendimento

De acordo com o artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), “*o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*”. Neste sentido, importa esclarecer qual o conceito de rendimento pessoal subjacente a esta imposição constitucional e qual a abrangência do mesmo para efeitos de tributação.

Até ao início dos anos 90 a conceção que predominou no sistema fiscal português em matéria de rendimento foi a de rendimento-produto. Durante décadas, o sistema fiscal assentou numa tributação cedular com vários impostos para cada tipo de rendimento, nomeadamente em função da sua fonte produtora (trabalho, atividades profissionais e empresariais, rendimentos de capitais mobiliários e imobiliários).

Até então, como refere Morais (2006, p. 10):

“ (...) o sistema não era único, pois os diferentes rendimentos eram objeto de tributação em impostos autónomos. Nem era racionalmente progressivo, pois nem todos os rendimentos sofriam a incidência do Imposto Complementar, e os rendimentos profissionais eram sujeitos a dois impostos com taxas progressivas (o próprio Imposto Profissional e o Imposto Complementar) ”.

Em 1976 a CRP veio impor limites à estruturação do sistema fiscal e dos impostos, ou seja, o imposto pessoal deveria ser um imposto único, que fosse progressivo, que contribuísse para a diminuição das desigualdades e que atendesse às necessidades e aos rendimentos do agregado familiar.

A atual ênfase constitucional na criação de um imposto único sobre o rendimento encontra a sua explicação na histórica fiscal portuguesa, visto que predominavam impostos cedulares e uma estrutura normativa de difícil interpretação e aplicação.

Com o objetivo de cumprir a referida imposição constitucional assistimos posteriormente à reforma da tributação do rendimento em 1989, com a qual foi reformulada a própria conceção de rendimento.

Com efeito, é partindo do conceito de rendimento que se efetiva o princípio da capacidade contributiva, que cada vez mais assume importância em face do agravamento da carga fiscal que se tem verificado ao longo dos últimos anos. A procura de esclarecer a igualdade na

repartição do imposto levou à subjetivação do imposto sobre o rendimento individual. Tal como refere Sanches (2007), o conceito de rendimento tem de ser delimitado com precisão, pois as exclusões são fonte de injustiça e de distorções.

Desta forma, importa analisar as duas teorias existentes quanto à delimitação do conceito do rendimento para efeitos fiscais: a teoria do rendimento fonte e a teoria do rendimento acréscimo patrimonial.

2.2. Rendimento fonte

Na teoria do rendimento fonte, os rendimentos provêm de um qualquer bem económico sendo o rendimento tributável constituído pela sua soma dentro de um determinado período, tais como o ordenado, lucros obtidos, renda de um prédio, etc. Esta teoria baseia-se na fonte dos rendimentos, sendo a base comum em todas as fontes o que elas produzem periodicamente, ou seja, o que resulta da sua gestão normal e da titularidade dessa fonte. A fonte não pode ser alienada, pois o rendimento derivado da alienação já não é fruto do património, ou seja, da sua titularidade. É neste aspeto que esta teoria falha enquanto instrumento de mensuração da capacidade contributiva, visto que para aferir o nível de capacidade contributiva de um indivíduo para pagar impostos, há que ter também em consideração os rendimentos de carácter fortuito e ocasional, independentemente da sua fonte ser regular ou casual, como são por exemplo, os rendimentos resultante das alienações. Não seria de todo justo desprezar o reforço da capacidade contributiva que estes rendimentos acarretam, que no limite podem constituir todo o rendimento global do contribuinte.

2.3. Rendimento acréscimo patrimonial

Ao contrário da teoria do rendimento fonte onde todo e qualquer rendimento periódico provém de uma fonte, está a teoria do rendimento acréscimo patrimonial que considera também para além dos rendimentos derivados da gestão normal de uma determinada fonte, os rendimentos que provêm das valorizações do património e os incrementos patrimoniais que têm a sua origem na alienação dos bens do sujeito passivo e que por isso não são frutos do seu património.

Com efeito, a conceção de rendimento que melhor se traduz num indicador mais próximo da capacidade contributiva é a do rendimento acréscimo patrimonial, e conseqüentemente como melhor expressão de justiça e igualdade. Neste sentido está Nabais (2009) quando refere que aos objetivos que devem reger o sistema fiscal está subjacente um conceito amplo de

rendimento. Com efeito, o estatuído nos artigos 103.º e 104.º da CRP é indicativo da preferência por um conceito amplo de rendimento, pois ao impor-se ao sistema fiscal uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza, bem como a diminuição das desigualdades sociais, tal significa que quer a incidência, quer a repartição de um imposto sobre o rendimento deverão atender aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Nessa medida, a restrição do conceito de rendimento diminuiria *a priori* as potencialidades do imposto corrigir as desigualdades entre rendimentos.

2.4. A conceção de rendimento adotada no Código do IRS e o conceito de unicidade do imposto

É fundamentalmente este último, o conceito de rendimento que foi adotado na reforma da tributação do rendimento consagrada no Código do IRS que entrou em vigor em 1 de janeiro de 1989 – o conceito de rendimento-acrécimo. Fundamentada por objetivos sociais, de entre os quais se destacam a mitigação da “*desigualdade de tratamento entre contribuintes com níveis comparáveis de rendimento*”, bem como pela imposição constitucional de os rendimentos individuais serem tributados num imposto *uno*, é com a entrada em vigor do Código do IRS que se materializa o conceito de rendimento-acrécimo.

Não obstante, este conceito não foi adotado na sua plenitude, não só pelas dificuldades intrínsecas à sua própria implementação, tais como a distinção entre o acréscimo patrimonial resultante de um ato de consumo e a aquisição de rendimento, mas também pelo facto de não abranger enriquecimentos derivados de transmissões gratuitas, rendimentos imputados à utilização de bens duradouros, bem como, em regra geral, o autoconsumo. De facto, existem rendimentos que derivam de acréscimos de património e que deveriam integrar o conceito de rendimento como indicador da capacidade contributiva na esfera individual, mas que, por dificuldades de medição ou outras restrições práticas, são afastados da incidência do imposto. Este é também o entendimento de Sanches (2007), quando refere que este conceito é limitado pelo facto de não existir obrigatoriedade legal de registo para todos os bens e direitos que constituem o património do sujeito passivo.

Pelo anteriormente dito, podemos afirmar que é opinião consensual que a conceção de rendimento predominante no IRS é a de rendimento-acrécimo, embora com algumas limitações. Menos consensuais têm sido as opiniões em torno da unicidade do imposto. A tributação dos rendimentos pessoais deverá ser efetivada através de imposto único? Com efeito, esta temática tem suscitado variadas interpretações controversas.

No artigo 104.º, n.º 1, a CRP dispõe expressamente que “*o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*” (sublinhado nosso).

Esta temática foi, de facto, alvo de algumas opiniões divergentes. Por exemplo, para Ribeiro (1997) o imposto único caracteriza-se por ser um imposto que incide sobre uma matéria coletável global, o que pressupõe a não existência de discriminação dos rendimentos. Deste modo, Ribeiro defende que para existir um verdadeiro imposto único, “*não basta que o imposto incidente sobre os vários rendimentos tenha o mesmo nome*”, é necessário ainda que esse imposto tribute de igual modo cada montante de rendimento, “*(...) venha de onde vier, pertença a quem pertencer*” (1997, p.317).

Já para Morais (2006, p.34) “*o modelo de imposto único não implica um sistema absolutamente unitário*”. Na opinião deste autor, a existência de regras próprias para apuramento da matéria coletável consoante a natureza do rendimento é uma exigência inevitável, à qual acrescem razões de ordem económica e/ou social atendendo a que foi opção do legislador criar distinções entre os vários tipos de rendimentos.

Em 1995 o Tribunal Constitucional (TC) foi chamado a intervir para se pronunciar quanto a esta problemática, onde concluiu pela não inconstitucionalidade do IRS. Com efeito, no acórdão n.º 57/95 do TC o conceito de imposto único surge perspectivado segundo dois prismas distintos: a unicidade horizontal e a unicidade vertical. Do ponto de vista da unicidade horizontal, o conceito da unicidade pode ser entendido no sentido em que não deverá existir outro imposto pessoal, qualquer que seja a sua natureza, e os rendimentos deverão ser tributados de igual modo.

Na perspetiva da unicidade vertical, o conceito de unicidade deverá ser entendido no sentido em que não existe outro imposto que tribute o rendimento pessoal, não sendo condição necessária a existência de taxas e mecanismos de tributação iguais para todo o tipo de rendimentos.

O TC veio expressar o entendimento de que unicidade do imposto prevista no n.º 1 do art.º 104.º da CRP, não impõe o regime da unicidade horizontal, afirmando que imposto único não implica que “*todos os rendimentos sejam tratados de igual modo, mas sim que não exista uma pluralidade de impostos sobre o rendimento*”.

Neste sentido, a imposição da CRP de que “o imposto pessoal será único” parece que apenas visa consagrar o princípio da unidade vertical, ou seja, o de que o IRS é um imposto unitário não admitindo a existência de outro imposto para tributar rendimentos obtidos na esfera pessoal. De facto, não podemos afirmar que o IRS é um imposto único, visto que existem diferentes mecanismos de tributação consoante a natureza dos rendimentos.

Com efeito, os rendimentos de capitais mobiliários e as mais-valias mobiliárias são em termos nominais e genericamente mais beneficiados ao nível das taxas de tributação¹ comparativamente com os rendimentos de trabalho que se encontram sujeitos a taxas progressivas e que poderão ser tributados até uma taxa progressiva máxima de 48%.

Para além disso, não existe comunicabilidade do saldo negativo das mais-valias apurado num determinado ano com as demais categorias de rendimentos, ou seja, as perdas não podem ser abatidas aos rendimentos de outra natureza. Não obstante, podem ser reportadas para anos futuros, sendo apenas permitida a dedução no caso de nesses anos existir um saldo positivo nos rendimentos desta natureza. A este respeito, repare-se que o objeto de tributação do IRS é o valor anual dos rendimentos das seis categorias previstas, tal como resulta do artigo primeiro do Código do IRS, pelo que somos levados a questionar se a tributação incide efetivamente sobre todo o rendimento obtido durante um determinado ano civil. Não obstante eventuais questões que possam ser suscitadas, constatamos de que o IRS é na realidade um imposto que não é único, existindo regras específicas e diferentes formas de tributação para cada tipo de rendimento nele previsto.²

Como vimos, o IRS é um imposto unitário (não há outro imposto que tribute o rendimento pessoal) e não um imposto único. À sua conceção está subjacente um conceito abrangente como é o do rendimento-acrécimo, embora com algumas limitações na sua concretização.

Na verdade, não existe no Código do IRS uma definição de rendimento, apenas encontramos estatuídas categorias que agrupam rendimentos tributáveis e nenhuma delas possui um carácter verdadeiramente residual. Embora o IRS seja um imposto sobre o rendimento, na

¹ De referir que se tratam de taxas liberatórias que incidem sobre rendimentos que não são alvo de qualquer dedução ou abatimento, pelo que é também defensável que sejam taxas mais baixas do que a taxa máxima do IRS. Mas tal não significa as taxas de tributação dos rendimentos ora referidos sejam em termos efetivos mais baixas, pois há que ter em conta a taxa de tributação média dos rendimentos englobados, que em regra, se aproxima das taxas liberatórias.

² Aliás existem mesmo diferenças, nomeadamente ao nível das taxas entre regiões – por exemplo existem diferentes taxas de retenção na fonte para as Regiões Autónomas.

verdade, existe uma ausência de um conceito global de rendimento no Código do IRS. Conforme refere Sanches (2001, p. 37), o legislador fiscal construiu o conceito de rendimento no IRS tendo a conceção cedular como ponto de partida, tentando “*cédula a cédula, alínea por alínea, definir de forma taxativa e exaustiva realidades tão evanescentes e fugidias*”.

Acrescenta Faustino (2012, p.175) que “*os rendimentos tributáveis em IRS são aqueles que integram a previsão do aspeto material do elemento objetivo da incidência consagrado para cada categoria de rendimentos: categoria A, rendimentos do trabalho dependente – art. 2º; categoria B, rendimentos empresariais e profissionais – art. 3º; categoria E, rendimentos de capitais – art. 5º; categoria F, rendimentos prediais – art. 8º; categoria G, incrementos patrimoniais – art. 9º; categoria H, pensões – art. 11º*”.

Também Morais (2006, p.30) afirma que “*o rendimento tributável em IRS é o conjunto dos rendimentos que sejam integráveis nas várias categorias, tal como definidas pela lei*”.

Deste modo, para que um rendimento seja tributável em IRS é necessário em primeiro lugar enquadrá-lo numa das categorias de rendimentos consagradas neste Código. É o que é feito de seguida quanto aos rendimentos derivados da atribuição de prémios no âmbito de jogos, sorteios ou concurso. Existirá norma no Código do IRS que permita tributar estes rendimentos? É em torno desta questão que nos debruçamos no capítulo seguinte.

3. Breve nota sobre o regime de tributação sobre prémios de jogos, sorteios ou concursos

3.1. Delimitação do conceito

Atendendo às suas características, os prémios não são mais do que ganhos de carácter ocasional ou fortuito, pelo que, *a priori*, os rendimentos resultantes de qualquer prémio recebido, quer no âmbito de jogos, quer em concursos ou sorteios, deveriam ser qualificados na categoria G, como incrementos patrimoniais. No entanto, dificilmente os prémios se enquadrarão nas alíneas do n.º 1 ou no n.º 3 do artigo 9.º do Código do IRS, pese embora esta categoria tenha um carácter residual na medida em que só são considerados rendimentos desta categoria os incrementos patrimoniais que não enquadráveis noutras categorias, a mesma apenas contempla mais-valias, indemnizações por danos morais e patrimoniais, importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência e acréscimos patrimoniais não justificados.

Deste modo, o rendimento resultante de um prémio não terá enquadramento nas alíneas b), c) e d) do n.º 1 deste artigo uma vez que não se trata de uma indemnização, nem de uma importância recebida em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, nem de um acréscimo patrimonial não justificado. Por outro lado, também não se afigura enquadrável no conceito de mais-valia tal como definido no artigo 10.º do Código do IRS uma vez que não resulta de qualquer alienação ou cessão onerosa nem de uma operação relativa a instrumentos financeiros, *warrants* ou certificados.

De igual forma, dificilmente serão qualificados como rendimentos das restantes categorias.

Ora vejamos:

Na categoria A (artigo 2.º do CIRS) são enquadrados os rendimentos auferidos no âmbito de relações jurídicas de trabalho subordinado, nomeadamente subordinação económica e a subordinação jurídica, traduzindo-se a primeira no facto de um indivíduo receber certa retribuição da entidade e a segunda no facto de o mesmo se encontrar sob as ordens, direcção e fiscalização da entidade. Desta forma a atribuição de um prémio poderá configurar um rendimento do trabalho se existir uma relação jurídica de trabalho subordinado entre o premiado e a entidade promotora do concurso, sorteio ou jogo, de forma direta ou indireta.

De facto, entendemos que por existirem mecanismos no Código do IRS que permitem alargar o conceito de rendimento de trabalho dependente a outros indivíduos que não o trabalhador, tais como pessoas incluídas no seu agregado familiar ou outras a ele ligadas por vínculo de

parentesco ou afinidade (conforme o disposto no n.º 11 do artigo 2.º do Código do IRS) poderá também a tributação dos prémios estender-se a outros indivíduos, ainda que não se verifique uma relação direta com a entidade promotora do prémio. É o caso de qualquer jogo, concurso ou sorteio organizado por uma entidade em que se verifique a existência de condições especiais no seu regulamento que favorecem a participação do trabalhador – ou seja é como se de uma regalia ou benefício se tratasse.

Encontramos aqui uma possibilidade de qualificar este tipo de rendimentos para efeitos de IRS. No entanto, o rendimento só configurará um rendimento do trabalho dependente se existir uma relação entre o premiado e a entidade promotora. Mais, a atribuição do prémio só poderá ser enquadrável na Categoria A se existir um nexo entre a prestação de trabalho e a atribuição do prémio ou se esta última constituir para o premiado uma vantagem económica derivada da relação entre empregado e empregador.

Por exemplo, a empresa Y decide atribuir um prémio em numerário ao trabalhador que, por votação sigilosa entre todos os trabalhadores, for eleito como o que mais contribuiu para o bom ambiente no trabalho. Neste caso em específico, embora a atribuição do prémio não ocorra em função da prestação de trabalho em si, a referida relação casual entre o prémio e a prestação de trabalho encontra-se presente, visto que a atribuição decorre indiretamente da própria prestação do trabalho.

Por não ser muito comum a existência de atribuições de prémios em jogos, concursos ou sorteios pela entidade patronal, afastamos do nosso estudo a hipótese da existência de qualquer relação jurídica de trabalho subordinado entre o premiado e a entidade promotora do concurso, sorteio ou jogo, de forma direta ou indireta. Refira-se aliás que, em regra, a participação em concursos, sorteios ou jogos encontra-se vedada aos trabalhadores das entidades que os organizam ou promovem.³

Relativamente à Categoria E, são enquadrados nesta categoria os rendimentos de fruição de capitais mobiliários, pelo que a qualificação de um rendimento nesta categoria pressupõe uma fonte produtora de rendimento, tal como se verifica nos rendimentos derivados da aplicação de capitais. Encontra-se expressamente estatuído na redação do artigo 5.º do CIRS a menção a “frutos e demais vantagens económicas”, pelo que somos da opinião que, em regra, a qualificação de rendimentos nesta categoria pressupõe a manutenção da fonte produtora. Por

³ Por exemplo, aos empregados das concessionárias que prestam serviço em salas de jogos encontra-se vedada não só a participação no jogo bem como a entrada nas salas de jogos, quando não em serviço tal como resulta do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro republicado pelo Decreto-Lei n.º 144/2011, de 30 de novembro.

consequente, entendemos que a possibilidade de enquadramento de um prémio atribuído no âmbito de um concurso ou jogo nesta categoria é muito remota atendendo ao conceito ocasional e inesperado que lhe é intrínseco.

Na Categoria F enquadram-se os rendimentos prediais, que integram os rendimentos de prédios - rústicos, urbanos e mistos - resultantes do arrendamento, da cessão e constituição de direitos sobre o uso ou utilização de imóveis, cuja titularidade recaia sobre o sujeito passivo e que não estejam afetos a atividades económicas, pois neste último caso serão enquadráveis na categoria B. Mais, apenas são incluídos nesta categoria as importâncias relativas à constituição de direitos adquiridos a título oneroso, pelo que mesmo que se verifique a atribuição do direito ao uso de um imóvel como prémio de um jogo, concurso ou sorteio, o acréscimo de rendimento originado por aquela atribuição não cabe no conceito de renda para efeitos de IRS, conforme resulta da alínea f) do n.º 2 do artigo 8.º do Código do IRS.

No que respeita à Categoria H encontram-se nela previstas as pensões. O conceito fiscal de pensão é um pouco difuso abrangendo situações diversas e excluindo outras que sejam incluídas noutras categorias do IRS. Aliás, o artigo 11.º do Código IRS estipula que a remição ou a antecipação de fundos não altera a natureza do rendimento, o que acarreta algumas especificidades no que toca aos rendimentos passíveis de enquadramento como pensões. Genericamente podemos dizer que constituem pensões as prestações pecuniárias periódicas que não sejam enquadráveis nas categorias A ou B, tais como, pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência, pensões de alimentos, bem como as prestações que, não sendo consideradas rendimentos do trabalho dependente sejam pagas por companhias de seguros, fundos de pensões ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social em razão de contribuições da entidade patronal. Para além das pensões encontram-se ainda previstas na categoria H as rendas temporárias ou vitalícias que nada têm a ver com o conceito de renda previsto no artigo 8.º do Código do IRS, e que podemos definir como uma prestação periódica em dinheiro ou outra coisa fungível que um indivíduo se obriga a entregar a outrem. Não definindo a lei fiscal um conceito próprio de renda temporária ou vitalícia para aprofundarmos este conceito – segundo os princípios consagrados no artigo 11.º da Lei Geral Tributária - socorrer-nos-íamos da legislação que disciplina esta matéria, o Código Civil. No entanto, entendemos que os rendimentos resultantes de prémios não terão aqui enquadramento visto que estes não têm implícito um contrato onde alguém se obriga a pagar certa quantia de dinheiro a outrem em troca de outra coisa.

Em face da qualificação sumária das categorias de rendimentos acima apresentadas, muitas dificuldades se afiguram quanto ao enquadramento dos prémios numa destas categorias, pelo que se afasta desde já, também a possibilidade do seu enquadramento nas categorias E, F e H. Estão assim excluídas as categorias A, E, F, H e G.

Quanto à possível qualificação enquanto rendimento da categoria B, verificamos que esta categoria engloba: i) rendimentos derivados do exercício normal de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária; ii) rendimentos derivados do exercício de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico; e, iii) rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou de *know-how*.

Numa análise superficial, seríamos também levados a concluir que os prémios não se enquadrariam nesta categoria – Categoria B - uma vez que não decorrem do exercício de uma atividade profissional, industrial ou agrícola, nem de uma atividade de prestação de serviços.

No entanto, a atribuição de prémios, nomeadamente prémios de natureza literária, artística ou científica, pode envolver a cedência de direitos de autor e neste caso em particular, o enquadramento deste tipo de rendimento associado ao prémio atribuído não oferece grandes dúvidas. O rendimento será qualificado na categoria B, consoante haja sido atribuído efetivamente ao criador da obra única premiada (categoria B, artigo 3.º, n.º1, alínea c)) ou na categoria E ou G quando dele seja beneficiária entidade diversa, por exemplo, o sucessor *mortis causa*, situação em que estando em causa uma cedência meramente temporária dos respetivos direitos, o prémio será considerado como rendimento de capitais (categoria E, artigo 5.º, n.º 2, alínea m), do CIRS) ou envolvendo a cedência a título definitivo daqueles direitos, será incluído na categoria G como rendimento de mais-valias nos termos conjugados dos artigos 9.º e 10.º, n.º 1, alínea c).

Deste modo, constatamos a possibilidade de enquadramento dos rendimentos associados à atribuição de prémios em sorteios, jogos ou concursos em duas categorias do IRS: a categoria A e a categoria B consoante constituam rendimentos de trabalho dependente ou sejam suscetíveis de qualificação como rendimentos derivados da propriedade intelectual obtidos pelo titular originário. Não obstante, e atendendo a que, apenas em casos muito particulares os prémios atribuídos quer no âmbito de jogos, quer em sorteios e concursos serão passíveis de qualificação naquelas categorias, afastamos do nosso estudo os prémios que reúnam os requisitos para serem qualificados como rendimentos de trabalho dependente ou rendimentos derivados de propriedade intelectual.

3.2. Estudo de direito comparado

Neste capítulo será apresentado de forma sucinta o regime de tributação que se encontra previsto relativamente aos rendimentos obtidos, na esfera individual, em jogos, sorteios ou concursos em alguns países da União Europeia (UE), bem como fora da UE.

3.2.1. Países europeus

i. Espanha

O momento de crise económica vivida na Europa e o seu impacto nas delicadas finanças públicas de Espanha tem motivado diversas alterações legislativas no sentido de alargar a base tributável dos impostos e, conseqüentemente arrecadar mais receita fiscal.

Nessa medida foram introduzidas para 2013 alterações no “*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*” (IRPF), nomeadamente ao nível da tributação sobre prémios de jogos, apostas, sorteios ou concursos.

Em Espanha a tributação dos rendimentos derivados de prémios de jogos, sorteios ou concursos difere em função da origem ou natureza do jogo ou sorteio. Os prémios de jogos ou sorteios regulados pela *Sociedad Estatal Lotarias y Apuestas del Estado* (que correspondem aos jogos sociais como a Lotaria e o Euromilhões) encontravam-se até 2013 isentos de IRPF. Com efeito, o IRPF previu até 2013 uma isenção especial de tributação em relação aos jogos promovidos e organizados pelo Estado espanhol e pelos organismos das comunidades autónomas (CCAA) - a *Cruz Roja Española*, a *Organización Nacional de Ciegos Españoles* e as análogas europeias (por exemplo a *Lotería Nacional* e o Euromilhões).

No entanto, no sentido de aumentar a receita fiscal em 2013, o governo espanhol eliminou esta isenção e criou um regime de tributação especial para estes prémios. Assim, no momento do pagamento estes prémios ficam sujeitos a uma retenção à taxa de 20%, sempre que o prémio exceda o valor de 2.500 euros e sobre a parte que excede este valor. Os prémios cujo valor se encontre abaixo daquele limite estão isentos de IRPF.

Os rendimentos obtidos nos restantes jogos, sorteios ou concursos, promovidos e organizados por entidades privadas, tais como concursos televisivos e casinos, são sujeitos a imposto sobre o rendimento, sendo qualificados como ganhos patrimoniais. Com efeito, a definição de

ganho patrimonial prevista no IRPF corresponde a um conceito amplo de rendimento baseado no acréscimo patrimonial.

Nos termos do IRPF considera-se a existência de uma mais ou menos-valias patrimonial, quando se cumpram os seguintes pressupostos (delimitação positiva):

- Haja uma alteração na composição no património do contribuinte;
- Em sua consequência se produza uma alteração no valor desse património;
- Inexistência de norma legal que a isente ou que a inclua na base geral.

Assim estarão sujeitas a imposto os ganhos ou perdas patrimoniais em consequência de transmissões onerosas, transmissões gratuitas (por exemplo as doações entre pais e filhos) e incorporação de bens e direitos onde se enquadram os prémios de jogos, sorteios ou concursos.

Deste modo, os rendimentos ou ganhos obtidos derivados dos jogos são incluídos na base de incidência geral do imposto sobre o rendimento, sendo tributados pela aplicação das taxas progressivas que variam entre 24% até 47%.

Não obstante, Espanha decidiu excluir de tributação os prémios literários, artísticos e científicos considerados “relevantes”. De acordo com a alínea l) do artigo 7.º do IRPF encontram-se isentos “*los premios literarios, artisticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios Príncipe de Asturias, en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias*”. Para beneficiar desta isenção, os prémios literários, artísticos e científicos têm de cumprir determinados requisitos: o concurso deve ser anunciado publicamente, não pode envolver a transmissão de propriedade intelectual e não poderão existir restrições à participação no mesmo que não se connexionem com a própria natureza do prémio. Por último, os mesmos deverão ainda ser aprovados e declarados por um órgão competente da Agencia Tributária, ou seja, todos os anos o governo espanhol publica os prémios literários, artísticos e científicos que se encontram isentos de tributação.

ii. Itália

Em Itália, o “*Imposta sui Redditi delle Persone Fisiche*” apresenta uma categoria residual na qual são enquadrados diversos rendimentos que não se encontram abrangidos pelas restantes categorias de rendimentos.

Com efeito, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 67.º do *Testo único delle imposte sui redditi*, esta categoria abrange, entre outros rendimentos, os ganhos obtidos em apostas, lotarias, competições, jogos de aptidões e conhecimento ou jogos de fortuna ou azar, bem como os prémios concedidos em reconhecimento especial do mérito artístico, científico ou social.

A tributação destes rendimentos difere consoante a origem ou tipologia do prémio, sendo a distinção efetuada pela existência de diferentes taxas:

- os prémios de lotarias, tómbolas, rifas e jogos de beneficência promovidos por organizações de caridade são tributados em 10%;
- para os prémios de sorteios ou concursos televisivos e da rádio, competições, apostas, jogos de aptidões ou conhecimento e jogos de fortuna ou azar, a taxa de tributação ascende a 20%;
- é prevista a taxa de 25% para outros jogos, sorteios ou concursos não enquadrados nos pontos anteriores.

Adicionalmente, e a partir de 2012, foi estipulado pelo governo italiano um agravamento na tributação destes ganhos mediante a publicação de diploma autónomo que veio introduzir um novo imposto.

Este imposto foi designado por “*tassa sulla fortuna*” (imposto sobre a fortuna) através do qual sobre os ganhos obtidos em prémios de determinados jogos ou sorteios (por exemplo, loteria italiana, lotarias instantâneas como o *Enalotto*, *Superstar*, entre outros) passou a incidir uma taxa de imposto de 6%. Esta taxa é aplicável sempre que o prémio exceda o valor de 500 euros e sobre a parte que exceda aquele valor. Os prémios cujo valor se encontre abaixo daquele limite estão isentos do imposto sobre a fortuna. O valor resultante da aplicação deste imposto deve ser entregue ao Estado italiano no momento do pagamento do prémio, sendo que cabe às entidades organizadoras dos jogos a obrigação de reter o respetivo montante e entregá-lo aos cofres do Estado.

iii. Holanda

Na Holanda os ganhos obtidos em jogos, sorteios, ou concursos não são abrangidos pelo imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. A tributação dos rendimentos obtidos pelos operadores ou organizadores, bem como pelos premiados encontra-se regulamentada e prevista num diploma autónomo com a designação de *Games of Change Tax Act* ou *kansspelbelasting*. De acordo com este diploma, os rendimentos obtidos pelos premiados estão sujeitos a imposto à taxa de 29%.

Todavia, encontra-se prevista uma isenção, ou seja, o imposto não incide sobre os prémios de valor inferior a 454 euros. Além disso, é permitido aos jogadores “profissionais” uma tributação pelo ganho líquido, ou seja, estes podem deduzir as perdas, não existindo imposto a pagar quando o valor das perdas for superior aos ganhos dos prémios obtidos.

A responsabilidade de entrega do imposto ao Estado é das entidades organizadores dos jogos, sorteios ou concursos. Assim, regra geral os prémios pagos aos jogadores ou concorrentes corresponderão ao seu valor líquido de impostos.

Não obstante, a norma prevê que em alternativa, o imposto devido possa ser pago diretamente pela entidade organizadora dos jogos e concursos, recaindo o encargo na sua esfera. Deste modo, os premiados podem receber o montante total do prémio sem que lhe seja imputado o valor correspondente do imposto.

iv. França

Em França os ganhos obtidos em jogos e sorteios, não são enquadrados em nenhuma das categorias de rendimentos previstas no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (*Impôt sur le revenu*), exceto nos casos em que os beneficiários obtêm ganhos desta natureza de forma regular, como por exemplo, alguns jogadores de poker. Ou seja, regra geral estes ganhos estão fora do âmbito da sujeição do imposto sobre o rendimento.

Na verdade, o Estado francês abstém-se de tributar os rendimentos ocasionais derivados do jogo na convicção de que no futuro estes rendimentos serão tributados como património do indivíduo. Existe assim um diferimento da tributação para os anos seguintes, visto que o premiado terá de pagar impostos relacionados com o aumento de património na sequência dos investimentos realizados com os ganhos obtidos, nomeadamente, o imposto sobre os rendimentos de capital – no caso de juros – ou o imposto sobre a fortuna. Com efeito, quando os rendimentos atingem valores significativos num determinado ano é possível que os

mesmos fiquem sujeitos a tributação pela aplicação do imposto de solidariedade sobre a fortuna (*Impôt de Solidarité sur la Fortune*).

Todavia, na nossa opinião, não são tributadas as situações em que os rendimentos são destinados ao consumo de bens não duradouros.

Para além da tributação sobre o património que se verifica nos anos seguintes, os ganhos obtidos em sorteios, apostas e jogos de casinos estão sujeitos a uma taxa de imposto de 0,5% correspondente ao que a lei fiscal francesa chama de “*Contribution pour le remboursement de la dette sociale*”. Adicionalmente, os rendimentos podem vir a ser abrangidos pela “*contribution exceptionnelle des hauts revenus*”, que tributa os rendimentos líquidos acima de 250 mil euros anuais.

3.2.2. Países fora da União Europeia

i. Estados Unidos da América

Nos Estados Unidos da América (EUA) os rendimentos derivados de prémios de jogos, sorteios ou concursos são tributados na esfera individual como rendimento. Com efeito, estes rendimentos são incluídos na base tributável, sendo regra geral enquadráveis na categoria de outros rendimentos.

A tributação destes ganhos ou prémios não difere em função da sua origem ou natureza, i.e., os prémios obtidos em lotarias, concursos televisivos ou em apostas são sujeitos à mesma tributação que os outros prémios, nomeadamente os prémios obtidos em função do mérito, como por exemplo, o prémio nobel ou mesmo os prémios ganhos nos jogos olímpicos. Relativamente aos prémios pagos em espécie a tributação incide sobre o valor de mercado dos bens ou património recebido. Estes rendimentos são incluídos na declaração anual de rendimentos e sujeitos às taxas progressivas de imposto sobre o rendimento pessoal que lhe sejam aplicáveis em função do rendimento global de cada indivíduo.

De referir que, o rendimento sujeito a tributação corresponde aos ganhos líquidos num determinado ano, ou seja, é permitida a dedução das perdas de jogo ocorridas. Todavia, a dedução é limitada ao montante dos ganhos de jogo ou de concursos, obtidos nesse ano, e no caso de o valor das perdas ser superior ao montante dos ganhos, não pode o remanescente ser

deduzido aos restantes rendimentos declarados. Não há portanto comunicabilidade das perdas para outras categorias de rendimentos ou ganhos de diferente natureza.

No entanto, a lei americana prevê uma exceção. Os prêmios recebidos pelo reconhecimento do mérito científico, religioso, literário, caridade, educacional e feitos civis podem estar isentos de tributação. Para que sejam isentos de imposto têm que cumprir com as seguintes condições:

- o beneficiário do prêmio terá de ser escolhido sem qualquer ação da parte deste, ou seja, sem que este tenha participado voluntariamente e por sua iniciativa num concurso ou tenha submetido o seu trabalho à avaliação de qualquer júri;
- o prêmio não poderá ter sido atribuído tendo como condição a prestação substancial de serviços futuros por parte do beneficiário;
- o beneficiário terá de atribuir o prêmio recebido para caridade, não podendo reverter a favor de familiares.

Assim, caso o prêmio em causa não cumpra cumulativamente as condições acima expostas não poderá beneficiar da isenção prevista, sendo sujeito ao regime geral de tributação já mencionado.

ii. Canadá

O *Canadian Income Tax Act* determina que o imposto de incidência pessoal abranja os rendimentos derivados do trabalho dependente, de propriedade, rendimentos empresariais e de outras fontes.

No entanto, os rendimentos de prêmios considerados ocasionais não se enquadram em nenhuma das categorias de rendimentos sujeitos a tributação. Assim, os rendimentos derivados de jogos, sorteios ou concursos, aos quais a *Canada Revenue Agency* se refere como *windfall gains*, não se encontram sujeitos a tributação. Nesta categoria de ganhos (*windfall gains*) são incluídos os prêmios derivados de lotarias e também as heranças, mas ambos encontram-se fora das regras da incidência do imposto individual sobre o rendimento.

Todavia, na determinação do rendimento tributável são incluídas as quantias recebidas a título de prêmios de mérito ou sucesso numa área em que o beneficiário normalmente desenvolve

uma atividade, sendo enquadradas como outros rendimentos (subparágrafo 56 (1) (n) (i) do *Canadian Income Tax Act*).

Assim, os prémios atribuídos em reconhecimento do mérito ou concretização de objetivos numa determinada área (investigação, ciências, etc.), independentemente de ser uma área académica, vocacional ou técnica, são incluídos na base tributável do beneficiário e sujeitos a tributação. Importa sublinhar que a tributação não opera por retenção na fonte, sendo sujeitos aos mecanismos gerais de tributação.

Não obstante, o *Canadian Income Tax Act* prevê uma exceção para o que designa como *prescribed prizes*. De acordo com a lei fiscal canadiana, são considerados *prescribed prizes* qualquer prémio reconhecido pelo público em geral e que seja atribuído em reconhecimento do mérito nas artes, ciências ou no âmbito de um serviço público. Não se encontram incluídos porém, os prémios que tenham sido atribuídos como compensação de uma prestação de serviços presente ou futura (*Income Tax Regulation section 7700*). Para enquadrar os prémios nesta isenção é ainda necessário existirem evidências do cumprimento dos requisitos estabelecidos, sugerindo a lei que tais evidências se poderão consubstanciar num reconhecimento público ao mais alto nível e na extensão de um anúncio de publicidade nos meios de comunicação. Por exemplo, o prémio nobel atribuído a um cientista qualificará como *prescribed prizes*, pese embora se trate de um prémio atribuído em reconhecimento do mérito numa área em que o beneficiário desenvolve a sua atividade. Com efeito, ao prémio nobel está subjacente um reconhecimento público, encontrando-se também assegurado o critério da publicidade, pelo que é incontestável que tais prémios preencham os requisitos de qualificação como *prescribed prizes*.

iii. Austrália

Na Austrália o imposto sobre o rendimento que incide sobre as pessoas singulares considera como rendimento tributável os ganhos obtidos em jogos, sorteios, concursos ou competições, sendo estes enquadrados na categoria de rendimentos de capitais.

No entanto, pese embora sejam qualificados como rendimento, o Estado australiano abstém-se de tributar estes ganhos, prevendo na lei uma isenção relativamente aos mesmos, independentemente de a sua atribuição ser em numerário ou em espécie. Encontram-se assim isentos de imposto sobre o rendimento os ganhos obtidos em jogos, tais como lotarias, apostas e outras formas de jogos.

Importa referir, que a isenção não é aplicável no caso de a atribuição dos prémios ser efetuada de forma regular. Neste caso, os rendimentos deverão ser declarados como outros rendimentos e sujeitos a tributação.

Acresce ainda clarificar que embora os prémios atribuídos em espécie estejam também abrangidos pela isenção de imposto anteriormente mencionada, o rendimento obtido numa posterior venda ou alienação de um bem ou qualquer ativo recebido a título de prémio é enquadrado na categoria de rendimentos de capitais, excepto se estivermos na presença de ativos expressamente excluídos do conceito de ganhos de capital, como por exemplo os veículos automóveis. Nestas situações o rendimento tributável resulta da diferença entre o valor da venda e o valor de mercado do bem no momento em que este foi atribuído ao premiado. Daqui se retira que, no caso de o prémio ter carácter regular, a lei australiana considera que, para estes efeitos fiscais, o valor tributável de qualquer ativo recebido no âmbito de um jogo, sorteio, concurso ou competição é o valor de mercado no momento da atribuição do prémio.

3.2.3. Notas conclusivas

É importante salientar que apesar dos efeitos de convergência e de competição fiscal que se fazem sentir ao nível internacional, existem importantes diferenças nas opções e modelos fiscais entre os diversos países. É possível distinguir o modelo seguido pelos países europeus, no qual os impostos sobre o rendimento representam a maior fatia das receitas fiscais totais e os países que privilegiam a tributação indireta. Deste modo, também o modelo de tributação sobre prémios de jogos, sorteios ou concursos adotado em vários países é divergente.

Podemos constatar que mesmo dentro da UE não existe uma harmonização quanto aos regimes de tributação previstos para estes rendimentos. Por exemplo, França tem uma conceção muito particular no tocante à tributação destes rendimentos, diferindo a tributação. Todavia, não nos esqueçamos que o sistema fiscal francês tem já mecanismos implementados que possibilitam este diferimento, como são os impostos sobre a fortuna e sobre o património.

Não obstante, embora com algumas particularidades é possível afirmar que na maioria dos países analisados (Espanha, Itália, EUA, Canadá e Austrália) os rendimentos obtidos em jogos, sorteios ou concursos quando tributados, são qualificados como rendimento tributável obtido na esfera individual, ou seja, são tributados no âmbito do imposto sobre o rendimento.

O mecanismo de tributação, bem como as taxas são já bastante diferentes. Por exemplo, Itália opta por taxas proporcionais, enquanto Espanha, EUA e o Canadá preferem taxas progressivas.

Por outro lado, temos o caso da Holanda em que a tributação se encontra regulamentada em diploma autónomo, aplicando-se uma taxa proporcional sobre estes rendimentos. De referir, que embora se trate de um diploma autónomo que tributa os rendimentos do jogo (os obtidos pelas entidades organizadoras e os recebidos pelos premiados, entre outras), a verdade é que não podemos dizer que não se trata de um imposto sobre o rendimento. Entendemos que em termos práticos a solução adotada pela Holanda é semelhante ao modelo seguido por Itália, ou seja, ambos os países optaram por uma taxa proporcional.

Estas diferenças ao nível do modelo de tributação adotado em cada país estão relacionadas com muitos aspetos, mas destaca-se o próprio conceito de rendimento e a sua conceção. Podemos constatar, que existe uma definição abrangente e alargada do conceito de rendimento tributável em Espanha, Canadá, EUA e Itália, sendo os rendimentos obtidos do jogo qualificados como outros rendimentos ou enquadráveis numa categoria residual de rendimento, suficientemente ampla para que nela os mesmos possam ser incluídos.

A crise das finanças públicas que atualmente se faz sentir nos países da UE é também um elemento diferenciador na tributação dos rendimentos desta natureza. De facto, a crise das finanças públicas vivida recentemente em muitos países da UE e a necessidade de aumentar as receitas provenientes de impostos levou a que fosse alargada ou agravada a tributação destes rendimentos. Encontramos, por exemplo em Espanha o recente alargamento da base de incidência e em Itália a criação de um novo imposto com natureza de sobreposição.

Não nos podemos esquecer que o imposto sobre o rendimento representa uma importante fatia da receita dos impostos estando no centro do sistema fiscal dos países desenvolvidos, sendo reconhecido como o melhor método para repartir a carga tributária de acordo com a capacidade contributiva individual. Desta forma, perante as necessidades de angariar receita é inteligível que o aumento da carga tributária opere por via do imposto sobre o rendimento.

3.3. A evolução histórica do regime de tributação português

A tributação do jogo e das suas diversas formas têm raízes bem longas em Portugal. A receita fiscal derivada do jogo é certamente tão antiga quanto a visão tradicional de ilicitude e valoração negativa associada à própria palavra.

Podemos dizer que é no final do século dezassete que os jogos são encarados como um meio de angariar receita, mas é apenas em 1799 que surge a implementação da Lotaria Real com o intuito de financiamento de obras públicas, obras em conventos, amortização de empréstimos públicos, teatros, entre outras coisas.

Atualmente, a exploração da atividade do jogo é exclusiva do Estado através da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa e mediante a sua concessão a entidades privadas. No que respeita à tributação da exploração concessionada da atividade do jogo, as linhas orientadoras provêm do Decreto 14.643, de 3 de dezembro de 1927 onde se autorizou a exploração dos jogos de fortuna ou azar, em regime exclusivo, em algumas zonas – as chamadas zonas do jogo. A par do objetivo claro de angariar receita, esta intervenção estatal foi também justificada com objetivos de prevenção dos danos morais inerentes ao jogo, conforme refere Vasques (1999). Este regime foi posteriormente alterado em 1948 pelo Decreto n.º 36.889 de 29 de maio, onde se alterou a base de incidência do imposto, abandonando-se o cálculo sobre o capital de giro, i.e. sobre o lucro efetivo, em prol do chamado lucro normal, não só por razões de simplicidade, visto que ao cálculo diário do capital de giro acresciam algumas inexatidões, mas também para demonstrar que o Estado não tinha qualquer interesse económico nos rendimentos gerados pelo jogo. Dez anos mais tarde, este regime foi novamente alterado com o Decreto de 41.562 de 18 de março de 1958 onde uma vez mais o governo salienta que a atividade do jogo é moralmente condenável, justificando assim a sua intervenção nesta área e simultaneamente tributando-a com elevadas taxas.

Atualmente a exploração do jogo e modalidades afins encontra-se regulamentada pelo Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro republicado pelo Decreto-Lei n.º 144/2011, de 30 de novembro – também designado como a Lei do Jogo. Com a introdução da designada Lei do Jogo, o Estado abandona a ideia de que o jogo é uma atividade condenável reconhecendo-o como um “*fator favorável à criação e desenvolvimento de áreas turísticas*”. Não obstante, o direito de explorar os jogos de fortuna ou azar continua a ser reservado, em exclusivo, ao Estado, sendo concedido a entidades privadas através de contratos administrativos de concessão, em regra, com base em concursos públicos ou decisões do governo, com cláusulas

de teor exigente, que impõem aos concessionários a realização de investimentos de interesse público, como, por exemplo, construções de unidades hoteleiras ou de complexos turísticos, como condição indispensável de exploração desta atividade. Parece que o desenvolvimento de uma atividade turística como fator de desenvolvimento de certas regiões passou a ser a principal vantagem financeira para o Estado em manter a exploração sobre a sua alçada, bem como o facto de os bens adquiridos pela concessionárias reverterem a seu favor. Mas, somos da opinião que caso assim o fosse, a exploração estaria a cargo de entidades privadas, não sendo necessário um controlo tão restrito pelo Estado. O Estado continua a manter a exploração exclusiva desta atividade por razões sociais, não só ligadas ao jogo em si, mas também outras práticas que lhe estão associadas e, que quando entregues a agentes económicos privados podem ser prejudiciais no seu conjunto.

Repare-se que o Código Civil sanciona com a ilicitude os jogos de fortuna ou azar. O disposto no artigo 1245.º do Código Civil estipula que os jogos de fortuna ou azar “ (...) *quando lícitos, são fonte de obrigações naturais (...)* ”, não reconhecendo as dívidas do jogo como obrigações civis, por lhes estar associado uma certa dose de ilicitude.

Sobre as concessionárias de jogos de fortuna ou de azar, incide ainda o Imposto Especial sobre o Jogo (IEJ), sendo excluídas de “*qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da atividade*”, nomeadamente, do imposto sobre o rendimento (IRC) – conforme resulta dos artigos 84.º e seguintes da Lei do Jogo e também do artigo 7.º do CIRC.

A tributação que opera pelo IEJ continua a distinguir os jogos bancados e os não bancados, tal como decorre dos artigos 85.º e 86.º da Lei do Jogo, sendo que o IEJ bancado desdobra-se em duas parcelas: a primeira é constituída por uma percentagem variável com a localização dos casinos e com o modelo das bancas, sobre o “capital em giro inicial”. As percentagens de tributação variam nas “bancas simples”, consoante a localização e, em certos casos, o quinquénio em questão, entre 0,1% (v.g. Funchal, Algarve, 1º quinquénio) e 0,75% (Estoril), e nas “bancas duplas” entre 0,15% (v.g. Funchal, Algarve, Tróia, 1º quinquénio) e 1,2% (Estoril). A segunda parcela é constituída por uma percentagem sobre o lucro bruto das “bancas”, também variável com a localização dos casinos e com a antiguidade das concessões, entre 10% a 20%.

Sobre o jogo não bancado, o imposto é constituído por uma percentagem incidente sobre a receita cobrada dos pontos, fixada igualmente em função da localização dos casinos, entre 5% a 20%. O IEJ a pagar é calculado com base nas importâncias obtidas e calculadas nos termos do artigo 87.º do referido diploma.

Paralelamente tem recaído uma tributação sobre os prémios de jogo, ou seja sobre os rendimentos obtidos pelos jogadores. Até à entrada em vigor do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, os prémios obtidos em lotarias e rifas, encontravam-se sujeitos a IS nos termos do artigo 134.º do Decreto n.º 12.700, de 20 de novembro de 1926 e da TGIS, aprovada pelo Decreto n.º 10.039, de agosto de 1924 que foram objeto de diversas alterações ao longo dos anos.⁴

De acordo com o artigo 134.º *supra* e o Decreto 21.916, de 28 de novembro de 1932 que alterou a Tabela Geral deste imposto, os bilhetes de lotaria, rifa ou tómbola estavam sujeitos a IS à taxa de 15% sobre o seu valor nominal sob a epígrafe 28 da Tabela Geral, enquanto os prémios de lotarias e rifas eram tributados no ato de entrega à taxa de 22,5%. Os prémios de rifas e lotarias do Governo, misericórdias, hospitais ou estabelecimentos de caridade e associações de beneficência, e bazares ou quermesses de caridade encontravam-se isentos de qualquer tributação, quer os bilhetes, quer o valor dos prémios.

Após a Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, assistimos à revogação e substituição dos diplomas referidos que datavam de 1926 e 1932 e que regulamentaram o IS até data. Com a entrada em vigor do CIS, as apostas – bilhetes, boletins, cartões, matrizes, rifas ou tómbolas ou outras – continuaram abrangidas pela incidência deste imposto, sendo tributadas à taxa de 25%.

No entanto, com a reforma da tributação do rendimento, consagrada no Código do IRS, os prémios de jogos, sorteios ou concursos começaram a ser tributados na esfera individual como ganhos por “acaso da sorte”, designadamente na categoria I, no artigo 12.º, cuja redação dizia o seguinte:

“São compreendidos na categoria I os ganhos pagos ou postos à disposição provenientes de quaisquer lotarias, rifas e apostas mútuas, e ainda os provenientes de jogos do loto e do bingo.”

⁴ A redação dada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 357/76, de 14 de maio, veio agravar a taxa de tributação para 10% incidente sobre os prémios de lotarias e rifas do Estado e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os órgãos de coordenação de assistência, das autarquias locais e suas federações e uniões, e das pessoas coletivas de utilidade pública administrativa, 25% para prémios de outras lotarias e rifas, 10% sobre prémios de apostas mútuas desportivas do totobola e 20% para os prémios de outras apostas mútuas. Posteriormente assiste-se ao alargamento da base de incidência e agravamento de taxas: prémios do jogo do loto – 15%; prémios do jogo do bingo – 15%; Prémios de outras apostas mútuas -25% (redação dada pelo Decreto-Lei n.º 119-B/83, de 28 de fevereiro).

Articulado com este novo regime de tributação foi também introduzida a delimitação negativa, que hoje se encontra prevista no artigo 12.º do Código do IRS, excluindo de tributação os prémios literários, artísticos ou científicos, que não envolvam a cedência de direitos de autor, desde que atribuídos em concurso, e sem restrições à participação no mesmo.

De referir que este “regime especial de tributação”, tal como a ele se refere o preâmbulo do Código do IRS, excluía de qualquer dedução os rendimentos enquadráveis nesta categoria, tal como decorria do artigo 53.º e cujo entendimento permanece ainda em vigor para os rendimentos qualificados como incrementos patrimoniais – atual artigo 42.º do CIRS.

Posteriormente, com o Orçamento do Estado para 1990, o artigo 12.º do CIRS foi aditado, tendo sido estendida a tributação às importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos. Com esta nova redação ficavam abrangidos na categoria I os prémios de quaisquer jogos, sorteios ou concursos, sujeitos a taxas liberatórias definitivas estando vedada a opção de englobamento deste tipo de rendimento. Assim, os prémios de lotarias, rifas, apostas mútuas, jogo do loto e do bingo, bem como de sorteios ou concursos estavam sujeitos a uma taxa liberatória de 25%.⁵

De referir que o artigo 134-A da TGIS que se referia a “prémios em concursos de televisão” e que se encontrava em vigor aquando da passagem da tributação dos concursos e sorteios para o IRS foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 205/90, de 25 de junho.

Com a reforma concretizada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro e na sequência das sucessivas alterações ao Código do IRS, verificou-se a fusão da categoria I na categoria G (incrementos patrimoniais). O artigo 12.º do CIRS foi revogado, e a tributação dos prémios de jogos, sorteios ou concursos passou a estar prevista na categoria G, tendo ainda sido alargada a base de incidência do IRS aos prémios do jogo do totoloto.

A integração da categoria I na categoria G veio reforçar o entendimento de que o legislador pretendia tributar os incrementos patrimoniais que derivassem do fator sorte (independentemente da vontade do agente) e que resultavam do conceito de rendimento-acréscimo introduzido pela reforma da tributação do rendimento. Como observa Faustino (1993), a inclusão dos prémios provenientes de quaisquer sorteios ou concursos veio permitir, que para além dos ganhos resultantes do jogo a que o individuo se habilitava mediante a

⁵ Redação dada pela Lei n.º 65/90, de 31 de dezembro

aquisição onerosa de um título, passassem também a estar incluídos os prémios que dispensam essa habilitação prévia do sujeito passivo. Desta forma, eram abrangidas pela categoria G:

(...) realidades muito diversas que antes não podiam considerar-se tributáveis (por exemplo, os prémios oferecidos por uma organização comercial, a atribuir, mediante sorteio, às pessoas que, num certo dia, entrassem em alguns dos seus estabelecimentos, telefonassem para um determinado número ou enviassem um cupão publicado na imprensa) (...) (Faustino,1993, p. 234-5).

Em 2004 foi criado um novo jogo de sorte ou azar, atualmente conhecido por Euromilhões, tendo sido este jogo, numa primeira fase, excluído da base de incidência do IRS através da alteração introduzida ao artigo 9.º do CIRS pela Lei n.º 60-A/2005 (Orçamento do Estado para 2006).

Eram assim considerados incrementos patrimoniais:

“os prémios de quaisquer lotarias, rifas e apostas mútuas, totoloto, jogos do loto e bingo, bem como as importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, efectivamente pagos ou postos à disposição, com excepção dos prémios provenientes dos jogos sociais do Estado denominados Euromilhões e Liga dos Milhões, explorados pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa” (redação dada pela Lei n.º 60-A/2005).

Em 2008, a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, veio alterar a redação do número dois do artigo 9.º do CIRS, por forma a que não se encontrassem apenas excecionados os prémios pagos pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, estendendo assim a não sujeição aos prémios derivados do Euromilhões e Liga dos Milhões dos outros Estados membros que faziam parte da rede europeia, ou seja, as lotarias Euromilhões da Bélgica, França, Irlanda, Luxemburgo, Portugal, Espanha, Reino Unido e da Suíça.

A redação do artigo 9.º, n.º 2 passou apenas a mencionar: *“ (...) com excepção dos prémios provenientes do jogo comum europeu denominado Euromilhões. ”*

Ainda assim, em 2009 a Comissão Europeia (Processo 2007/2138) contestou a diferente tributação existente entre os prémios nacionais e estrangeiros. Em comunicado, a Comissão referia que pese embora os prémios das lotarias estatais que fizessem parte da rede europeia Euromilhões estivessem isentos, a grande maioria das outras lotarias estatais organizadas

noutros Estados membros da União Europeia e nos países do Espaço Económico Europeu que não fizessem parte da rede Euromilhões continuavam a ser tributados. A liberdade de oferta de serviços era assim posta em causa, constituindo uma discriminação, proibida pelo Tratado da UE.

Neste sentido, com o Orçamento do Estado para 2009, o Governo foi autorizado a legislar com o objetivo de rever o regime de tributação em IRS, e em IS dos jogos sociais do Estado, bem como as regras de tributação em IS associadas às apostas dos jogos sociais a uma taxa até 10%. Foi ainda autorizado a legislar quanto ao regime de substituição tributária, no âmbito do jogo, alargando no que respeita aos intermediários financeiros nacionais, sempre que o destino da receita do operador de jogo se situasse fora do território nacional.

No seguimento desta autorização legislativa, foi publicado o Decreto-Lei n.º 175/2009, de 4 de agosto, que veio introduzir uma alteração ao Código do IRS, excluindo do âmbito da sujeição deste imposto os prémios dos jogos sociais, bem como alterações em sede de IS, com o objetivo de uniformizar *“a tributação dos jogos sociais, excluindo de tributação os respectivos prémios e prevendo a tributação, em sede de Imposto do Selo, das respectivas apostas”*.

Deste modo, e a partir de 1 de setembro de 2009, passaram a estar excluídos da incidência do IRS, para além do Euromilhões (que já se encontrava excecionado no artigo 9.º do CIRS), os prémios da Lotaria Nacional, Lotaria Instantânea, Totobola, Totogolo, Totoloto e do Joker, e também os prémios dos jogos da mesma natureza organizados por outros Estados membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu.

Os jogos sociais referidos - Euromilhões, Lotaria Nacional, Lotaria Instantânea, Totobola, Totogolo, Totoloto e o Joker - passaram a estar sujeitos a IS pela verba 11.3 da Tabela Geral, à taxa de 4,5% incluída no preço de venda, ou seja, no valor da aposta.

A justificação desta alteração assentou na tentativa de estabelecer um regime comum de tributação dentro da União Europeia e *“alcançar a igualdade na tributação interna destes jogos”*, visto que existiam outras modalidades de jogos da mesma natureza que são organizados por outros Estados-Membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu.

Quanto ao primeiro objetivo é compreensível esta alteração atendendo que a tributação deverá ser dotada de neutralidade por forma a não originar diferenças de tratamento que constituam

entraves às liberdades fundamentais que possam pôr em causa o funcionamento do mercado interno.

Já no tocante à igualdade interna constatamos uma manifesta contradição do legislador nesta matéria. Com efeito, os prémios dos jogos sociais do Estado português foram eliminados da incidência do IRS, mas os prémios de lotarias auferidos por não residentes continuam ainda a constar da redação da alínea l) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS.

Atualmente o disposto da referida alínea, estabelece a tributação dos prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como os derivados de quaisquer sorteios ou concursos, quando pagos por uma entidade ou estabelecimento estável residente em território português. Encontramos aqui, na nossa opinião, um verdadeiro lapso do legislador.

Temos dúvidas sobre o conteúdo desta alínea na parte em que se refere aos prémios de jogos, sorteios ou concursos, bem como quanto à concretização do aspecto material do elemento objetivo da incidência em IRS. Não obstante, ainda que este último se verificasse permaneceria em falta a delimitação do aspecto quantitativo, tendo em consideração que as taxas de retenção a título definitivo nesta matéria foram revogadas com o OE para 2010.

Somos, deste modo, levados a concluir que não se mostram preenchidos os pressupostos de consagração do elemento objetivo do facto tributário em IRS, existindo atualmente uma contradição intrasistemática nesta matéria.

Deste modo, até à entrada em vigor do Orçamento para 2010, os prémios dos jogos eram tributados como incrementos patrimoniais na categoria G do IRS (artigo 9.º, n.º 2 do CIRS). Eram englobados nesta categoria os prémios de quaisquer rifas, jogo do loto e bingo, bem como as importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, efetivamente pagos ou postos à disposição, com exceção dos prémios provenientes dos jogos sociais organizados por Estados membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu desde que, neste caso, existisse intercâmbio de informações.

Os rendimentos resultantes de prémios de rifas, do bingo e do jogo do loto, bem como de quaisquer sorteios ou concursos quando obtidos em território português estavam sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, sendo os prémios do bingo tributados à taxa de 25% e os restantes à taxa de 35%, conforme decorria do artigo 71.º, n.º 2, alíneas b) e f), do Código do IRS.

Em paralelo à tributação em sede de IRS, até à entrada em vigor da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, era devido IS à taxa de 25% sobre o valor das apostas representadas por bilhetes, boletins, cartões, matrizes, rifas ou tómbolas, desde que as mesmas não se encontrassem sujeitas ao IEJ. Encontravam-se ainda sujeitos a IS os jogos sociais do Estado - o Euromilhões, a Lotaria Nacional, a Lotaria Instantânea, o Totobola, o Totogolo, o Totoloto e o Joker – à taxa de 4,5%, incluído no preço de venda, nos termos da verba 11.3 da TGIS. A par da tributação das apostas, desde 1926 que continuaram a ser tributados em IS os cartões de acesso às salas de jogo de fortuna ou azar (verba 11.2 da Tabela Geral deste imposto em vigor na altura), só eliminados da incidência deste imposto, com o Orçamento do Estado para 2010.

De referir que se encontravam isentos de IS o jogo do bingo e os jogos organizados por instituições de solidariedade social, pessoas coletivas equiparadas ou pessoas coletivas de utilidade pública que desempenhassem fins de caridade, assistência ou beneficência, quando a receita se destinasse aos seus fins estatutários ou, nos termos da lei, revertisse a favor de outras entidades conforme dispunha a alínea p) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS, que atualmente continua em vigor.

Em 2010, o OE para esse ano, veio revogar o n.º 2 do artigo 9.º do Código do IRS, passando os rendimentos resultantes de prémios do bingo, das rifas, do jogo do loto, e de outros sorteios ou concursos a ser tributados em sede de IS, pela aplicação da atual verba 11.2 da TGIS. Ou seja, o legislador alheia-se do conceito de rendimento acréscimo introduzido pela reforma de 1989 e a tributação regressa novamente ao IS.

3.4. O regresso da tributação dos prémios obtidos em jogos, sorteios e concursos ao Imposto do Selo

3.4.1 Âmbito de sujeição

De acordo com o CIS, este imposto incide sobre todos os atos, contratos, documentos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, ocorridos em território nacional, não estando, porém, a ele sujeitas as operações sujeitas a IVA e dele não isentas (artigo 1.º, n.ºs. 1 e 2 e artigo 4.º, n.º 1 do CIS).

De referir que o artigo 7.º do CIS isenta o jogo do bingo e os jogos organizados por instituições de solidariedade social, pessoas coletivas legalmente equiparadas ou de utilidade pública, que desempenhem predominantemente fins de caridade, de assistência ou de

beneficência, quando a receita se destine aos seus fins estatutários ou, nos termos da lei, reverta obrigatoriamente a favor de outras entidades, com exceção dos jogos sociais do Estado (alínea p) do n.º1 do artigo 7.º do CIS). Vem o n.º 4 do mesmo artigo e diploma dizer que esta isenção não se aplica, porém, quando se trate de imposto devido nos termos das verbas n.º 11.2, 11.3 e 11.4 da TGIS.

Relativamente aos jogos, sorteios ou concursos, não isentos, as taxas de tributação estão previstas na verba 11 da TGIS, e são as que apresentamos no quadro abaixo:

Verba da TGIS	Factos	Taxa
11.1.	Apostas	
11.1.1.	Apostas mútuas	25%
11.1.2.	Outras apostas	25%
11.2.	Prémios em numerário	
11.2.1.	Do bingo	25%
11.2.2.	Rifas, jogo do loto, quaisquer sorteios ou concursos, exceto os previstos na verba 11.3.	35%
11.3.	<u>Apostas</u> no Euromilhões, Lotaria Nacional, Lotaria Instantânea, Totobola, Totogolo, Totoloto e Joker	4,50%
11.4.	<u>Prémios</u> do Euromilhões, Lotaria Nacional, Lotaria Instantânea, Totobola, Totogolo, Totoloto e Joker cujo valor ultrapasse 5.000€ e na parte em que o exceda	20%

Quadro 1.1. – Primeiro quadro (elaboração própria)

Desta forma encontram-se sujeitos a IS, quer as apostas de jogos não sujeitas ao IEJ (bilhetes, boletins, cartões, matrizes, rifas ou tómbolas), quer as apostas dos chamados jogos sociais do Estado (Euromilhões, Lotaria Nacional, Lotaria Instantânea, Totobola, Totogolo, Totoloto e Joker), embora sujeitas as taxas distintas, mas em ambos os casos sobre o seu valor, i.e. sobre o preço de venda. Adicionalmente encontram-se também sujeitos a IS os prémios de jogos, sorteios ou concursos, fazendo-se distinção quanto às taxas de tributação incidentes sobre os prémios do bingo e os prémios dos jogos sociais do Estado, estes últimos só sujeitos na parte que exceda o valor de 5.000 euros⁶. A taxa de tributação é também diferenciada no caso de os prémios serem atribuídos em espécie, havendo lugar a um acréscimo de 10% face às taxas anteriormente mencionadas (verba 11.2.2. da TGIS).

⁶ A Lei do Orçamento do Estado para 2013 (Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro) aditou a verba 11.4 à TGIS, pelo que passaram a estar sujeitos a este imposto os prémios do Euromilhões, Lotaria Nacional, Lotaria Instantânea, Totobola, Totogolo, Totoloto e Joker.

3.4.2 Momento de exigibilidade do imposto e liquidação

De acordo com o disposto no artigo 5.º, alínea t) do CIS, a obrigação tributária considera-se constituída no momento da atribuição dos prémios do bingo, das rifas e do jogo do loto, bem como em quaisquer prémios de sorteios ou de concursos.

Caberá aos sujeitos passivos a liquidação e entrega do imposto (artigos 23.º, n.º 1 e 41.º), ou seja, à Santa Casa da Misericórdia de Lisboa “ (...) *relativamente aos contratos de jogo celebrados no âmbito dos jogos sociais (...)* ”, bem como “*as entidades que concedem os prémios do bingo, das rifas e do jogo do loto, bem como quaisquer prémios ou sorteios ou de concursos*” (artigo 2.º, n.º 1, alíneas o) e p)).

Deste modo, os sujeitos passivos do imposto devem, nos termos do disposto nos artigos 43.º e 44.º proceder à entrega do imposto liquidado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que se verificou o facto gerador de imposto, através da guia de retenção na fonte de IRS/IRC e IS.

Todavia, embora ao sujeito passivo do imposto caiba a liquidação do imposto e correspondente entrega do mesmo junto dos cofres do Estado, não é sobre este que recai o encargo do imposto. Este recai sobre os “titulares do interesse económico”, ou seja, sobre os beneficiários dos rendimentos ou adquirentes dos títulos de habilitação, considerando-se como tal nas apostas, o apostador (incluindo em todos os jogos sociais do Estado) e nos prémios do bingo, das rifas e do jogo do loto, bem como em quaisquer prémios de sorteios ou de concursos, o beneficiário (artigo 3.º, n.º 3, alíneas c) e t) do CIS).

Atendendo a que o imposto constitui encargo do beneficiário, se este for um sujeito passivo enunciado no artigo 6.º do CIS, o prémio atribuído está isento de imposto, devendo ser também dado cumprimento ao disposto no artigo 8.º do CIS, que estabelece a obrigação de ser averbado no documento ou título a disposição legal que prevê a isenção. Deste modo, encontram-se isentos de IS, o Estado, institutos públicos, associações e federações de direito público, instituições de segurança social, bem como pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública, IPSS e entidades legalmente equiparadas.

Estipula ainda o disposto no artigo 22.º do CIS que as taxas de tributação são as que constem da TGIS em vigor no momento da aposta ou atribuição do prémio e não haverá acumulação de taxas do imposto relativamente ao mesmo ato ou documento, prevendo-se que quando mais de uma taxa estiver prevista, se deva aplicar a maior. Porém, o n.º 4 do mesmo artigo e diploma permite expressamente a acumulação de taxas de IS no caso dos factos previstos nas verbas 11.2., 11.3 e 11.4 da TGIS.

3.4.3 Determinação da base de incidência do imposto

Com base na disposição do artigo 9.º do CIS, regra geral, o valor tributável dos factos sujeitos a IS, é o que resulta da Tabela Geral. Neste sentido, tanto nas apostas como nos prémios, o imposto incide sobre o seu valor, com exceção dos prémios dos jogos sociais do Estado, que só se encontram sujeitos na parte que exceda o valor de 5 mil euros.

Se dúvidas não existem quanto ao valor das apostas e prémios atribuídos em numerário, o mesmo não podemos dizer quando se verifica a atribuição de um prémio em espécie, pois é necessário atribuir-lhe um valor mensurável.

Sobre esta matéria, o facto de a mesma ter sido eliminada enquanto rendimento tributável na categoria G do IRS, conduziu naturalmente a um esvaziamento prático da referida doutrina existente, o que levantou, durante algum tempo, algumas dúvidas de cariz mais pragmático a algumas entidades promotoras de sorteios e concursos, nomeadamente quanto à expressão atualmente prevista no CIS de que aos prémios em espécie, incide imposto “*sobre o seu valor ilíquido, acrescendo 10%*”.

Com efeito, toda a doutrina existente nesta matéria encontra-se no âmbito da tributação em sede de IRS, acrescido do facto de as normas de incidência em IS não esclarecerem qual a base de incidência efetiva do referido adicional de 10%, no caso dos prémios em espécie.

Não obstante, a tributação deste tipo de prémios já se encontrava antes prevista no IRS, não tendo sido criada qualquer legislação inovadora em matéria de IS, pelo que a doutrina e jurisprudência que se aplicava aquando da tributação em IRS, deverá aplicar-se agora em IS. De facto, o conceito de valor ilíquido para efeitos de tributação dos prémios em espécie não difere daquele que é preconizado pela verba 11.2.2. da TGIS. Este foi o entendimento que a administração fiscal veio expedir mediante as informações vinculativas n.ºs 1233 e 1492, despachadas em 31.01.2011, no âmbito das dúvidas surgidas quanto à determinação do valor tributável nos casos de pagamento de prémios em espécie.

De acordo com a doutrina vertida no Ofício-Circulado n.º 020067, emitido pela Direção de Serviços de IRS em 9 de abril de 2002, entendimento transposto para o IS, o valor do imposto é determinado pela aplicação da taxa ao valor ilíquido do prémio, independentemente do seu pagamento ser em dinheiro ou em espécie, devendo o mesmo ser anunciado pelo seu valor líquido, ou seja sem a inclusão do imposto. É assim mantido o entendimento do Ofício Circulado n.º 8/92 de 16.04.1992, entretanto revogado pelo Ofício Circulado n.º 020067, que dizia que “*Quer o prémio seja atribuído em dinheiro ou em espécie, decorre das regras gerais*

de direito que os prémios a atribuir em sorteios ou concursos devem ser publicamente anunciados pelo seu valor líquido" (sublinhado nosso).

Na prática, o imposto a entregar ao Estado corresponderá a:

$$\text{Valor líquido do prémio} / (1 - \text{taxa de tributação}) \times \text{taxa de tributação}$$

Quadro 1.2. – Segundo quadro (elaboração própria)

No caso de se tratar de prémios em espécie, o seu valor líquido corresponderá ao preço que “o promotor tenha pago pelo bem, incluindo os impostos não dedutíveis que sobre aquele incidiram, nomeadamente o IVA” (entendimento preconizado na informação vinculativa n.º 1492).

Por conseguinte, o sujeito passivo deverá, no momento da atribuição dos prémios, proceder ao *grossing-up* do respetivo montante, com vista a repercutir para a esfera do beneficiário o montante do imposto.

De realçar que, quando a tributação se encontrava no âmbito do IRS, era assegurado que o valor ilíquido do prémio não se afastava significativamente do seu valor real, pois sempre que o prémio a atribuir fosse em espécie, o seu valor ilíquido não poderia ser inferior ao que resultasse das regras de equivalência estabelecidas no artigo 24º do Código do IRS vigente na altura – entendimento sancionado no Ofício-Circulado n.º 8/92, de 16 de abril que foi mantido pelo Ofício-Circulado n.º 20067 de 9 de abril de 2002. Agora em IS, este mecanismo não se encontra previsto, pese embora, se aplique uma taxa de tributação mais gravosa, a verdade é que o valor do bem, à data de atribuição do prémio, poderá não ser coincidente com o seu custo de aquisição.

Em rigor, o entendimento agora acolhido em IS tem por base o pressuposto que o custo de aquisição é um dado conhecido pela entidade promotora ou mesmo que a entidade promotora efetuou a aquisição do prémio. Acontece que em função da natureza do prémio, o seu custo de aquisição pode não ser conhecido. Mais, nas situações de atribuição de bens usados pela entidade promotora como prémio, sujeitos a desvalorizações ou valorizações normais em função do tempo decorrido entre o momento de aquisição e o momento de atribuição, será adequado que o valor líquido a considerar para efeitos de imposto seja o seu custo de aquisição? Desde já se afirma que a resposta é negativa. Atendendo a que a lei já impõe uma taxa de tributação mais elevada para os prémios em espécie, parece-nos que seria mais correto considerar o seu valor de mercado à data de atribuição, obviando assim qualquer distorção

resultante da fixação de um valor líquido do prémio acima ou abaixo do seu valor de mercado, que poderá traduzir-se numa “penalização” para o beneficiário ou mesmo para os próprios cofres do Estado.

Importa ainda sublinhar, que em matéria de incidência de IS, não encontramos no normativo que regulamenta este imposto, qualquer isenção ou exclusão relativa aos prémios literários, artísticos ou científicos quando atribuídos mediante concursos, pelo que nos questionamos se estes integram a base de incidência do IS, e em caso afirmativo qual o valor tributável a considerar para efeitos de IS.

Com efeito, associado (ou não) ao regime de tributação que se encontrava previsto no IRS, existia uma delimitação negativa no âmbito de incidência deste imposto que excluía, ainda que sob determinadas condições, “os prémios literários, artísticos ou científicos”. Ora, esta delimitação negativa não sofreu qualquer alteração, ainda que, conforme atrás mencionado, o regime de tributação dos prémios tenha passado a ser contemplado no CIS.

Com efeito a transposição da norma de tributação dos prémios para o CIS articulada com o facto de a delimitação negativa de incidência associada a esta matéria se manter em vigor no Código do IRS, veio incrementar as dúvidas quanto à tributação dos prémios em sede de IRS, nomeadamente, sobre que tipo de iniciativas se enquadram nos conceitos de sorteio ou concurso, quais os prémios efetivamente abrangidos pela atual verba 11.2 da TGIS e qual a articulação deste regime com a delimitação negativa da incidência do IRS. É sobre o atual papel da delimitação negativa no Código do IRS, questão um tanto ou pouco controversa na nossa opinião, que focamos a nossa atenção no próximo capítulo.

4. O atual papel da delimitação negativa no Código IRS

Da disposição legal prevista no n.º 2 do artigo 12.º do Código do IRS conclui-se que estão excluídos do âmbito do IRS “ (...) *os prémios literários, artísticos ou científicos, quando não envolvam a cedência, temporária ou definitiva, dos respetivos direitos de autor, desde que atribuídos em concurso, mediante anúncio público em que se definam as respetivas condições de atribuição, não podendo a participação no mesmo sofrer restrições que não se conxionem com a natureza do prémio*”.

Nesta norma o legislador apresenta-nos as situações que não pretende tributar, colocando-as portanto fora da incidência do imposto. Conforme é referido por Faustino (2012, p. 175) “*o art. 12º prescreve uma delimitação negativa geral de incidência de tributação (...)*”. Assim, a existência de uma norma no IRS que pretende excluir de tributação prémios literários, artísticos ou científicos pode levar-nos a ponderar que, em princípio, pelo menos este tipo de rendimentos integraria a base de incidência de IRS, bem como os atribuídos em concurso que não cumpram os requisitos estabelecidos no n.º 2 do artigo 12.º, nomeadamente:

- Os prémios literários, artísticos ou científicos que envolvam a cedência dos respetivos direitos de autor;
- Prémios que não sejam atribuídos mediante anúncio público;
- Concursos cuja participação se encontre vedada a determinados indivíduos.

No entanto, e a este respeito, importa salientar que não basta concluir que determinado facto é sujeito a imposto, pois de acordo com o princípio da legalidade consagrado na Constituição da República Portuguesa a qualificação de um facto como gerador de imposto depende do seu enquadramento nas normas de incidência do mesmo, ou seja, se determinada situação não foi contemplada na lei explícita ou implicitamente, tal significa que é afastada de tributação.

Com efeito, anteriormente à entrada em vigor do OE para 2010, atendendo ao regime que se encontrava previsto no IRS, a análise subjacente à qualificação ou não de determinado prémio de jogo, sorteio ou concurso como incremento patrimonial tributável na categoria G, passava também pela sua articulação com a norma de delimitação negativa atrás mencionada.

Seria então expectável que com a “transposição” deste regime de tributação para o IS, esta norma de delimitação negativa fosse igualmente transposta ou incorporada no regime previsto

atualmente no CIS. No entanto, tal não aconteceu, mantendo-se esta norma de delimitação negativa ainda atualmente em vigor no Código do IRS.

De salientar que esta questão é também levantada por Faustino (2012, p. 189) que refere que “ (...) *sucedendo que os prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos foram transferidos para a incidência do Imposto do Selo, temos dúvidas sobre o conteúdo, em IRS, desta delimitação negativa*”.

Deste modo, poderíamos ser levados a pensar que de um lapso se trataria. No entanto, é conveniente salientar que numa das versões preliminares da proposta do Orçamento para 2011 foi prevista uma alteração à redação atual da norma disposta no n.º 2 do artigo 12.º do CIRS, impondo que os prémios literários, artísticos e científicos aí referidos, passassem a pagar imposto sempre que o seu valor anual excedesse o valor correspondente a 10 IAS (indexante de apoios sociais - 419,2 euros), tendo sido tal redação retirada da proposta final. Daqui podemos concluir que foi intenção expressa do legislador manter a redação da referida delimitação negativa no Código do IRS.

Acresce o facto de, com a entrada em vigor do Orçamento do Estado para 2013, as entidades devedoras de rendimentos não sujeitos a tributação nos termos do n.º 2 do artigo 12.º do Código do IRS estão obrigadas a reportar tais rendimentos na declaração Modelo 10, conforme previsto no n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS. Neste contexto muitas questões se nos colocam, de entre as demais: i) quais os prémios abrangidos pela incidência do IRS e, ii) em que categoria de rendimentos estes prémios poderão ser qualificados.

Como vimos no terceiro capítulo, a propósito da delimitação do conceito, para que um rendimento seja tributável em IRS será necessário em primeiro lugar enquadrá-lo numa das categorias de rendimentos consagradas naquele Código. Desde logo afastámos a hipótese do rendimento resultante da atribuição dos prémios de jogos, concursos ou sorteios ter enquadramento nas categorias A, E, F, G, H, bem como o facto de serem suscetíveis de constituírem rendimentos de propriedade intelectual, pois neste caso existe norma para a sua tributação em sede de IRS – a Categoria B.

Concluimos também que se os prémios referidos na delimitação negativa de incidência não cumprirem os requisitos nela estabelecidos serão enquadráveis na categoria B quando envolvam a cedência de direitos de autor. Ainda que cumprindo os demais requisitos

estabelecidos no n.º 2 do artigo 12.º do Código do IRS, nomeadamente a inexistência de restrições e o anúncio público, desde que os prémios literários, artísticos ou científicos envolvam a cedência dos direitos de autor serão enquadráveis como rendimentos incluídos na categoria B, e como tal sujeitos a tributação em sede de IRS. A questão que se nos levanta é: e se não envolverem a cedência de direitos de autor? Serão estes prémios abrangidos pela incidência do IS ou existe um vazio na lei que os exclui de tributação?

É inegável a existência de zonas cinzentas e de incerteza quanto ao enquadramento fiscal associado aos prémios no âmbito do IRS, seja quer pela ausência de uma posição ou clarificação por parte da Autoridade Tributária, quer pelo facto de no Código do IRS apenas existir uma delimitação negativa de incidência sobre a atribuição de prémios em determinadas condições.

Com efeito, a dificuldade de qualificação do rendimento resulta do facto de o Código do IRS nos apresentar uma conceção da tipicidade fechada de rendimento contrariamente ao previsto no Código do IRC e no Código do IVA, pois no conceito global do rendimento previsto nestes diplomas, *“o ganho tem de ser objeto de quantificação mas não necessariamente de qualificação”* (Saldanha, 2001, p. 40).

No Código do IRS não se encontra clara e expressamente prevista uma categoria com natureza residual, na qual se encontrem abrangidos todos os rendimentos que não estejam contemplados nas restantes categorias de rendimentos. A este respeito, importa referir que já em 1996, foi recomendado pela Comissão Silva Lopes a introdução na categoria I de uma norma que incluísse *“outros incrementos patrimoniais líquidos verificados no exercício da tributação desde que não abrangidos pelas restantes categorias de rendimentos ou não sujeitos a Imposto sobre as Sucessões e Doações (atual Imposto do Selo)”*. Recomendação idêntica foi apresentada no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal em 2009, na qual se propôs a criação de uma nova categoria de rendimentos (categoria D – rendimentos não incluídos noutras categorias) composta por *“(…) incorporação de bens e direitos no património do contribuinte (prémios, em dinheiro ou em espécie, obtidos em jogos, sorteios ou concursos quando não expressamente isentos e não tributados noutra imposto (...))”*.

Assim, caso estas recomendações acima mencionadas tivessem sido integradas no Código do IRS, não restariam dúvidas quanto à tributação em IRS das quantias pagas a título de prémios

decorrentes de concursos, não sujeitas a tributação em sede de IS, e não estando claro especificamente afastadas de tributação pelo artigo 12º do CIRS.

Conforme já referido, com a entrada em vigor do OE para 2010, o regime de tributação de prémios de jogos, sorteios ou concursos passou a estar contemplado no CIS.

No quadro abaixo encontra-se exposta a legislação aplicável antes e após a entrada em vigor do OE para 2010:

Antes do Orçamento do Estado para 2010	Após Orçamento do Estado para 2010
Regime de tributação previsto em IRS – Categoria G	Regime de tributação previsto em IS
Regime estabelecido n.º 2 do artigo 9.º do Código do IRS: <i>«são também considerados incrementos patrimoniais os prémios de quaisquer rifas, jogo do loto e bingo, bem como as importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos (...).»</i>	Verba 11.2 da TGIS: <i>«os prémios de bingo, de rifas e do jogo do loto, bem como de quaisquer sorteios ou concursos (...).»</i>

Quadro 1.3. – Terceiro quadro (elaboração própria)

Decorre da leitura da norma prevista no Código do IRS agora revogada, bem como da norma atual prevista na TGIS, que o legislador teve a clara intenção de manter na incidência desta norma exatamente as mesmas realidades que se encontravam abrangidas pelo anterior regime de tributação, nomeadamente, o carácter residual da norma pois manteve-se a menção aos prémios atribuídos em “quaisquer sorteios ou concursos”.

Atendendo à letra da lei, poderíamos ser levados a concluir que se encontrariam sujeitas a tributação as importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos por força do seu enquadramento na norma *supracitada*. No entanto, a doutrina associada ao n.º 2 do artigo 9.º do Código do IRS, agora transposto para o CIS, encaminha-nos para uma abrangência mais restrita.

Conforme refere Salema (2008), historicamente, têm sido dois os critérios utilizados pela administração fiscal para avaliar os prémios sujeitos a tributação: i) o critério da habilitação ao prémio, e ii) o critério da aleatoriedade na atribuição do prémio.

A utilização do critério da habilitação ao prémio baseia-se numa visão mais abrangente do conceito de prémios atribuídos em sorteios ou concursos, através da qual é defendido que o legislador pretendeu “*abranger todos os prémios atribuídos sem dependência de um título habilitador do sujeito passivo*” (Matos, 1999, p.180). Ou seja, todos os prémios deveriam ser sujeitos a tributação independentemente de o premiado ter “concorrido” voluntaria ou conscientemente numa situação que se encontra habilitado a ganhar o sorteio ou concurso. Essa habilitação, no entendimento da administração fiscal, ocorre por via do preenchimento, pelo premiado, dos requisitos que lhe permitiram auferir o prémio. Conforme expõe Salema (2008, p.76)

(...) este entendimento ficou patente no despacho da DGCI de 18 de Outubro de 2004 (processo n.º 1309/2002), em que a administração fiscal clarificou que os prémios atribuídos em sorteios ou concursos são tributáveis em IRS, ainda que o premiado renuncie ao prémio uma vez que, voluntária ou involuntariamente, o referido prémio foi colocado à sua disposição”.

Deste modo, entendia a administração fiscal que a recusa do prémio não significava que o mesmo não lhe tivesse sido colocado à disposição, pelo que independentemente da sua reclamação, não poderia o imposto deixar de ser pago.

No entanto, da visão abrangente explanada acima, tendencialmente a administração fiscal considerou como critério primordial o da aleatoriedade na atribuição do prémio. Ou seja, o grau de certeza quanto à tributação do prémio é tanto maior quanto maior for o grau de aleatoriedade na atribuição do prémio (Salema, 2008). Nesta medida, e de acordo com a doutrina sobre esta matéria, apenas devem ser tributados os prémios que sejam atribuídos com um certo grau de aleatoriedade. Este mesmo entendimento foi atendido pela administração fiscal em resposta a um pedido de informação vinculativa (Ofício 12031, de 27 de abril de 2006) no qual se concluiu que não deveriam ser sujeitos a tributação os prémios que visem galardoar um percurso pessoal ou o mérito estudantil, uma vez que atribuição do prémio “*(...) não resulta de qualquer sorteio ou concurso, não tendo por isso carácter de aleatoriedade que permitia a respectiva consideração como incremento patrimonial*”. Acrescentando ainda que, “*(...) os prémios atribuídos mediante concurso destinado a galardoar trabalhos inéditos estão excluídos da incidência do imposto, por força do artigo 12º, n.º 2, do CIRS (...)*”, desde que cumpridas as condições aí estabelecidas.

Assim, o legislador determinou para aquele caso em concreto que:

- O elemento distintivo na qualificação de uma determinada operação como sendo ou não sujeito a tributação por aquela norma reside na presença ou não do fator "sorte", ainda que, como sucede nos concursos de conhecimentos, o elemento "perícia" possa ser aquele que se apresente com maior expressão; e
- Determinados prémios se encontravam excluídos de tributação uma vez que se encontravam previstos na norma de delimitação negativa estabelecida no artigo 12.º do CIRS.

Refira-se que na data deste ofício o regime de tributação dos prémios de concursos ou sorteios se encontrava ainda previsto no Código do IRS, pelo que a norma de delimitação negativa prevista no artigo 12.º deste diploma, era utilizada para excluir de tributação determinadas situações. Assim, a norma de tributação anteriormente prevista no artigo 9.º articulava-se com a delimitação negativa no sentido de concluir quais as situações que estariam ou não sujeitas a tributação em sede de IRS.

Em face ao exposto, resulta da doutrina associada a este regime de tributação, que:

(...) quando a atribuição do prémio não resulte de um sorteio ou concurso, quer tenha sido atribuído ao beneficiário diretamente mediante o preenchimento das condições para tal previstas, quer porque a concreta escolha do beneficiário assenta em parâmetros objetivos que afastam o carácter aleatório da ação e, bem assim, o carácter fortuito do ganho, cairá fora do âmbito da norma de incidência (...), não havendo em consequência, lugar a tributação. (Salema, 2008 p.78).

Por outro lado, quando o prémio atribuído resulte de um sorteio ou concurso e sempre que a escolha do premiado assente em critérios subjetivos poderá afirmar-se que o elemento de aleatoriedade está patente na atribuição do prémio, e, como tal, sujeito a tributação, sendo atualmente enquadrado no âmbito da norma da incidência do CIS.

Por conseguinte, os prémios de concursos mencionados no artigo 12.º do Código do IRS (os prémios artísticos, literários ou científicos) estão, *a priori*, afastados de tributação em IS na medida em que não se vislumbra a presença do fator aleatoriedade, condição que julgamos ser necessária para que se efetive a tributação em sede de IS. Em regra, neste tipo de prémios as condições de atribuição são definidas e publicitadas tendo subjacente critérios de atribuição

objetivos e não existem restrições quanto à participação dos “concorrentes”, pelo que nos leva a concluir que na maioria dos casos não se encontra presente a referida aleatoriedade.

Estando clarificado que as situações que se encontravam sujeitas a tributação, anteriormente em sede de IRS e agora em IS, têm subjacente o “fator” sorte, importa analisar se da permanência da norma de delimitação negativa de incidência no Código do IRS, resulta a sujeição dos prémios em IRS. Desde já se afirma que a resposta é negativa.

Como vimos anteriormente, para que um rendimento seja passível de ser tributado em IRS deverá ser objeto de qualificação numa das categorias do IRS. Por conseguinte, e se a tributação destes rendimentos passou para o IS, podemos questionar qual o papel que a delimitação negativa do IRS assume neste contexto atual. Mais, não existindo categoria de rendimentos onde se possam enquadrar os rendimentos resultantes da atribuição de prémios literários, artísticos e científicos, o conteúdo da delimitação negativa não tem qualquer consequência prática.

É sobre esta questão e mais concretamente sobre a tributação das apostas e dos rendimentos resultantes da atribuição de prémios no âmbito do IRS que nos debruçamos no capítulo seguinte. Estaremos presente um modelo dual de tributação?

5. Tributação de apostas e prémios de jogos, sorteios e concursos – um modelo dual?

5.1. Do conceito de jogo

As atividades que conhecemos por jogo são extremamente vastas, bem como as circunstâncias da atribuição de prémios em concursos ou sorteios se têm revelado, nos últimos anos, as mais variadas. Existe assim, desde logo, um conjunto de incertezas e imprecisões ligadas ao próprio conceito. Não obstante, tendo por base um sentido restrito do conceito, o jogo tenderá, para efeitos fiscais, a coincidir com as apostas a dinheiro, embora o conceito seja mais abrangente, uma vez que se encontram também incluídos quaisquer sorteios e concursos, abarcando por isso sorteios ou concursos cuja participação não exige a aquisição onerosa de um título habilitante. Neste sentido, tendo em consideração a evolução histórica deste regime de tributação, subsistem jogos que pela sua natureza e características se encontram, *a priori* afastados de tributação, pois não geram um acréscimo de rendimento na esfera do beneficiário, tais como, os jogos e concursos efetuados a título de lazer como forma de entretenimento.

Todavia, não existe na legislação tributária, nomeadamente em IS, um conceito próprio de jogo, concurso ou sorteio ou regras que limitem a sua amplitude.

Também no Direito Civil, este conceito não é definido com precisão. Nos termos do disposto no artigo 1245.º do Código Civil, com exceção das competições desportivas, o jogo e a aposta não são reconhecidos como fonte de obrigações civis, pese embora, quando lícitos, configurem fonte de obrigações naturais, ou seja, um “ (...) *mero dever de ordem moral ou social, cujo cumprimento não é judicialmente exigível, mas corresponde a um dever de justiça*” (cf. artigo 402.º do Código Civil), salvaguardando, no entanto, as disposições contidas na legislação que trata sobre esta matéria. Ou seja, o Código Civil remete-nos para a legislação especial que regulamenta esta matéria.

A este respeito, temos a Lei do Jogo que regulamenta os jogos de fortuna ou azar e as “modalidades afins do jogo”. Prescreve este diploma, que por jogo de fortuna ou azar deve entender-se todo aquele que tem subjacente uma incerteza predominantemente assente na sorte, conforme decorre do artigo 1.º. Assim, um jogo cujas regras não assentem fundamentalmente na sorte ou azar não caberá no conceito de jogo de fortuna ou azar.

No entanto, a Lei do Jogo define também as modalidades afins do jogo e outras formas de jogo. De acordo com o n.º 1 do artigo 159.º daquele diploma são consideradas modalidades afins do jogo “ (...) *as operações oferecidas ao público em que a esperança de ganho reside conjuntamente na sorte e perícia do jogador, ou somente na sorte, e que atribuem como prémios coisas com valor económico*”. Acrescenta ainda o n.º 2 do mesmo artigo que constituem modalidades afins do jogo “ (...) *nomeadamente, rifas, tómbolas, sorteios, concursos publicitários, concursos de conhecimentos e passatempos*”, sendo que se encontra vedada a sua exploração por entidades com fins lucrativos. De sublinhar, que o legislador abriu uma exceção, permitindo que alguns concursos possam ser explorados por entidades com fins lucrativos, designadamente para os concursos de conhecimentos, passatempos ou outros, quando organizados por jornais, revistas, emissoras de rádio ou de televisão, bem como os concursos publicitários de promoção de bens ou serviços.

Cumpra ainda referir que, nos termos do artigo 161.º da Lei do Jogo, as modalidades afins do jogo e outras formas de jogo quando possam ser enquadradas como tal, não podem “*desenvolver temas característicos dos jogos de fortuna ou azar, nomeadamente o póquer, frutos, campanhas, roleta, dados, bingo, lotaria de números ou instantânea, totobola e totoloto, nem substituir por dinheiro ou fichas os prémios atribuídos*”. Deste modo, todos os demais jogos que não se enquadrem como jogos de fortuna ou azar são modalidades afins, ou seja, todos aqueles que não se encontram previstos na enunciação exemplificativa do n.º 1 do artigo 4.º da Lei do Jogo e outros que venham a ser autorizados com essa qualidade.

Este é o entendimento que a jurisprudência tem vindo a expender, i.e., o teor normativo do conceito de jogo de fortuna ou azar deverá sempre resultar da ponderação e aplicação, em conjunto, dos elementos constantes do conceito geral previsto no artigo 1.º, com a descrição exemplificativa constante do artigo 4.º, ambos da Lei do Jogo.

Deste modo, as modalidades de jogo de fortuna e azar previstas na legislação portuguesa são de diversa ordem, tais como:

- Jogos de fortuna e azar, em casinos, que apenas são permitidos num número muito restrito de zonas de jogo;
- Jogos do bingo e do *Keno*;
- Lotarias, apostas mútuas, concurso de prognósticos e outros jogos sociais – vulgarmente conhecidos como jogos sociais – onde estão incluídos a Lotaria Nacional,

o Totobola, o Totoloto, o Loto 2, o Joker, a Lotaria instantânea (popularizada como Raspadinha) e o Euromilhões;

- Apostas hípcas mútuas;
- Modalidades afins de jogos de fortuna e azar (rifas, tómbolas, sorteios, concursos publicitários, concursos de conhecimento e passatempos) e máquinas automáticas, mecânicas, elétricas e eletrónicas de diversão.

No entanto, perante esta variedade de jogos, concursos e sorteios, é possível estabelecer uma divisão entre eles, pois nem sempre o jogo ou a participação num sorteio ou concurso exige a aquisição de um título habilitante, ou seja, existem modalidades de jogos, concursos ou sorteios que cuja participação é totalmente gratuita. Mais, existem mesmo situações em que a participação nem sequer é voluntária – como é o caso dos sorteios promocionais que pela compra do produto y o individuo fica habilitado ao prémio x. Desta forma, subdividimos os jogos, concursos ou sorteios em dois grupos: os que exigem a aquisição onerosa de um título habilitante e aqueles cuja habilitação ao prémio é totalmente gratuita.

5.2. A tributação da aquisição onerosa dos títulos habilitantes

Como vimos no terceiro capítulo, as apostas não sujeitas ao IEJ integram a base de incidência do IS sendo tributadas à taxa de 25% e no caso dos jogos sociais à taxa de 4,5% sobre o seu valor. Desde 1926, que as apostas em jogos, sorteios ou concursos (na altura bilhetes de lotaria, rifa ou tómbola) são tributados neste imposto, tendo-se apenas assistido a um agravamento das taxas ao longo dos anos.

Conforme já referido, o IS incide em todos os atos que se encontrem previstos na TGIS, ocorridos em território nacional, excluindo porém da sua incidência as operações que se encontrem sujeitas a IVA. A este respeito, gostaríamos de notar que a regra de exclusão de incidência, em sede de IS, aplicável às operações que se encontrem sujeitas e não isentas de IVA não reveste aplicação no caso das realidades abrangidas pela verba 11.2 da TGIS (n.º 8 do artigo 1.º do CIS) – ou seja, prémios de jogos, de quaisquer sorteios ou concursos excepto os prémios derivados dos jogos sociais que se encontram previstos na verba 11.4 da TGIS.

Posto isto, a atribuição de prémios, com exceção dos prémios de jogos sociais, pode encontrar-se sujeita a tributação em sede de IVA e simultaneamente ser devido IS. Assumem

especial relevo nestas circunstâncias os prémios atribuídos em espécie que possam configurar transmissões gratuitas para efeitos de IVA.

Todavia, apenas os prémios previstos na verba 11.2 da TGIS se encontram fora da exclusão do IS. Deste modo, a regra de exclusão do IS pode ser aplicável aos prémios de jogos sociais, bem como às apostas, caso estes se encontrarem sujeitos a IVA e dele não isentos. E se assim for, os mesmos não deveriam ser sujeitos a IS, visto estarem abrangidos pela regra de exclusão da incidência deste imposto.

De facto podem levantar-se dúvidas se a atividade dos jogos de fortuna ou azar, bem como das modalidades afins, se encontra fora da aplicação das regras do IVA, visto que o artigo 84.º da Lei do Jogo exclui as concessionárias de *“qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da atividade (...) ou de quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão”*. E, encontrando-se fora da abrangência do IVA, a exclusão em IS acima mencionada não se aplicaria.

De facto, tal como refere Palma (2006) a expressão tributação do artigo 84.º da Lei do Jogo compreenderá qualquer tributo, onde cabem os impostos diretos, indiretos e outras taxas e demais contribuições criadas por lei, ou seja, o IVA também estaria aqui incluído.

Todavia, não nos esqueçamos que o IVA é um imposto harmonizado na União Europeia, existindo um sistema comum que obrigatoriamente teve que ser adotado pelos diferentes Estados membros através de diversas diretivas, tendo o Tribunal de Justiça das Comunidades vindo a pronunciar-se desde 1960, que *“o direito comunitário não poderia ser invalidado pelo direito interno, ainda que de nível constitucional, em vigor neste ou naquele Estado-membro”* (Palma, 2006, p. 130). Por conseguinte, o artigo 84.º da Lei do Jogo não pode, por si só, ser interpretado no sentido de que não é devido IVA pelo exercício da atividade do jogo.

Não obstante, a sexta diretiva do IVA obrigou os Estados membros a isentarem as apostas, lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro, ainda que tenha deixado à consideração destes o estabelecimento das condições e limites da isenção, bem como a possibilidade de renúncia à mesma.

Em Portugal, o legislador transpôs esta isenção sem possibilidade de renúncia, estabelecendo no n.º 31 do artigo 9.º do Código do IVA, que apenas estão isentos deste imposto *“a lotaria da Santa Casa da Misericórdia, as apostas mútuas, o bingo, os sorteios e as lotarias instantâneas devidamente autorizados, bem como as respetivas comissões e todas as*

atividades sujeitas a impostos especiais sobre o jogo”. Esta é a única disposição consagrada especificamente à atividade do jogo no Código do IVA, pelo que se conclui que as demais situações que nela não se enquadrem devem seguir as regras gerais do IVA.

Cumpra ainda referir que se trata de uma isenção incompleta, isto é, o sujeito passivo de IVA não liquida imposto relativamente ao exercício das referidas atividades, mas também não pode exercer o direito de dedução do IVA que suportou na aquisição de bens e/ou serviços diretamente relacionados com essas atividades.

Assim, e de acordo com a doutrina nesta matéria, não deverá liquidar-se IVA sobre os valores recebidos dos jogadores e nas entradas para as salas de jogo. Contudo a aplicação desta norma, apenas determina a isenção de IVA nas atividades sujeitas a impostos especiais sobre o jogo, como sejam o exercício efetivo da atividade do jogo, pelo que nas demais atividades ainda que indiretamente relacionadas com atividade do jogo (bares, espetáculos, etc.), deverá liquidar-se IVA.

Repare-se também que uma das condições especificamente prevista na norma interna de isenção do IVA é a autorização dos sorteios, pelo que se conclui, que de facto a isenção do IVA é somente aplicável a atividades regulamentadas e autorizadas, que no caso do nosso país, coincidem com os jogos de fortuna ou azar e outras modalidades afins.

A jurisprudência que foi recentemente expedida pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJUE), através do Caso *Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft* (Processo n.º C-440/12), vem corroborar o entendimento de que o IVA e o imposto especial nacional sobre os jogos de azar podem ser cobrados cumulativamente, se este último não tiver a natureza de imposto sobre o volume de negócios. E bem assim, que o IVA possa ser repercutido sobre os jogadores no sentido em que os Estados membros podem limitar as importâncias apostadas, prémios e as perdas dos jogadores, não sendo, contudo, admissível que a legislação de um Estado membro preveja que o explorador da atividade do jogo repercute o IVA no consumidor final, podendo, no entanto, de acordo com o direito interno de cada Estado, ser regulamentado um imposto não harmonizado no qual é imputado o IVA devido. Pese embora, a jurisprudência em apreço não seja relevante para Portugal, uma vez que as atividades sujeitas ao IEJ encontram-se isentas de IVA, confirmamos que não é por a atividade da exploração do jogo se encontrar sujeita a um imposto especial que se encontra fora das regras da aplicação do IVA.

Desta forma, poderíamos ser levados a concluir, que embora se possa aplicar a exclusão do IS aos prémios de jogos sociais e apostas, o que poderia afastar a tributação daquele imposto, os mesmos configuram operações sujeitas a IVA mas isentas, pelo que não cabem na referida exclusão, sendo devido IS nos termos legais. Porém, se para os prémios dos jogos sociais e jogos de fortuna ou azar, podemos dizer que se aplica o acima exposto, o mesmo não se pode afirmar quanto aos sorteios ou concursos cuja participação opera pela compra de um ingresso ou outro título – a aposta ou título habilitante.

Em termos conceptuais, toda a gente sabe o que é uma aposta. Do senso comum resulta que uma aposta configura um ato ou um acordo entre duas partes em algo cujo resultado é incerto, com a intenção de ganhar dinheiro ou bens com valor monetário, obrigando-se uma parte a entregar à outra a quantia monetária e/ou bens previamente convencionados. A questão que se nos coloca saber é se este acordo pode ser tributado em sede de IVA.

Para efeitos de IVA, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional a título oneroso, por um sujeito passivo de IVA agindo como tal, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo Código.

Refira-se que para efeitos de IVA, nos termos do artigo 3.º, devem considerar-se “*em geral transmissões de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade*”.

Adicionalmente, em conformidade com o artigo 4.º, n.º 1 do CIVA são consideradas prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens. Daqui resulta que, o conceito de serviços tem um carácter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da atividade económica que não sejam definidas como transmissões ou importações de bens. Em face das circunstâncias e do tipo da aposta, sendo a entidade promotora do jogo, concurso ou sorteio um sujeito passivo, haverá liquidação de IVA, por configurar uma transmissão de bens (ingressos) ou desde que haja uma transmissão onerosa suscetível de ser enquadrada como serviço prestado⁷. Por este ponto de vista, a compra do título habilitante deverá ser sujeito a IVA e por aplicação da regra de exclusão do IS não haverá incidência de IS.

⁷ Note-se que, no Anexo D do Código do IVA é apresentada uma lista exemplificativa dos serviços prestados via eletrónica, nos quais se encontram incluídos o fornecimento de jogos.

Por outro lado, sendo o IVA um imposto indireto que incide sobre a despesa e sobre o consumidor final somos conduzidos, de imediato, a concluir que sobre a compra de um título habilitante deverá incidir IVA.

No entanto, nos jogos, concursos ou sorteios onde o fator sorte é predominante, geralmente o que uns jogadores ganham os outros perdem. Daí que os jogos sejam sustentáveis, pois a atribuição dos prémios é financiada com as apostas dos jogadores perdedores. Neste sentido, a compra de um título habilitante pode também ser vista como um mero depósito prévio cujo montante total se destina posteriormente a ser repartido pelos jogadores ou concorrentes ganhadores – é a chamada teoria da mera transferência de rendimento entre jogadores.

Por conseguinte, sendo uma mera transferência deverá ser tributado em sede de IS. De facto com a reforma deste imposto, o IS deixou de ser visto como o imposto que incide sobre documentos, “ (...) *passando a recair sobre operações que, constituindo a revelação de rendimento e riqueza, não sejam abrangidas por qualquer outro tipo de tributação indireta*” (Laires,2000, p.28).

Também Lobo considera que ao longo dos anos com o alargamento da base de incidência do imposto, o mesmo ficou descaracterizado e o tornou “*num imposto misto sobre determinadas despesas*” (2000, p. 251). Por outras palavras, o IS, sendo o mais antigo imposto do sistema fiscal português, é atualmente um imposto indireto com uma função residual, e complementar do imposto sobre o consumo e que tributa manifestações de capacidade contributiva não abrangidas pelos impostos sobre o rendimento – como é o caso das transmissões gratuitas –, sendo que no caso dos prémios da verba 11.2. (prémios do bingo, rifas, jogo do loto, e ainda de quaisquer sorteios ou concursos) tem natureza de sobreposição.

Desta forma, quando o jogo, concurso ou sorteio reúnam características que permitam afirmar que estamos perante uma mera transferência de rendimento entre jogadores, do ponto de vista conceptual é defensável que a tributação da aquisição onerosa dos títulos habilitantes ocorra em sede de IS.

Existem contudo, situações em que a referida teoria não é aplicável. Uma entidade organizadora de um concurso que restrinja a participação a um número limitado de concorrentes e exija o pagamento de um valor simbólico a título de inscrição para fazer face

às despesas associadas ao evento, não podemos dizer que será o montante arrecadado com a inscrição que financiará o prémio atribuído.

Mesmo nos jogos e nos casinos, onde a teoria da mera transferência pode ser mais visível, não podemos afirmar que ela se concretiza na sua plenitude. É o caso em que o montante das apostas é significativamente superior ao valor distribuído em prémios, bem como os prémios que não são reclamados que, por exemplo, no caso dos jogos sociais revertem a favor da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa. Por exemplo, no conhecido jogo Euromilhões, da receita de dois euros por aposta apenas 50% se destina ao pagamento de prémios. A SCML tem assim um lucro ligeiramente inferior a 50%, porque tem de constituir um fundo, até ao limite de 1,5% para fazer face a possíveis reclamações procedentes e renovações de material. Mas, de facto, 8,6% da verba da importância destinada a prémios, destina-se a um fundo de reserva para incrementar o valor do 1.º prémio, e conseqüentemente apenas cerca de 42% do valor das receitas é distribuído como prémios.

Também no Totoloto e no Joker apenas 55% da receita é destinada a prémios e na Lotaria Instantânea o valor distribuído em prémios não ultrapassa os 70%, variando entre 50% a 70%. Não nos esqueçamos que o que torna a atividade do jogo lucrativa são não só as baixas probabilidades de ganhos, mas também o facto de existir uma parte da receita ilíquida que não se destina a ser distribuída pelos jogadores. E neste sentido, a aquisição onerosa de um título habilitante não pode ser entendida como um mero depósito que se destina a ser distribuído pelos demais jogadores. Tal dependerá do regulamento e do tipo de jogo, sorteio ou concurso.

Como vimos existem argumentos que contestam a teoria da mera transferência e conseqüentemente a sujeição das apostas a IS.

Deste modo, conceptualmente a tributação das apostas deverá ocorrer em IS quando a chamada teoria da mera transferência entre jogadores esteja patente. Por outro lado, cabem na incidência do IVA determinadas apostas que possam ser encaradas como um ato de consumo ou despesa e que não estejam isentas pelo artigo 9.º do CIVA, sendo enquadráveis no conceito de transmissão de bens.

5.3. A tributação da aquisição gratuita dos títulos habilitantes

A participação num jogo, concurso ou sorteio pode não exigir a compra prévia de um título habilitante, sendo o mesmo atribuído de forma gratuita ou preenchendo o indivíduo

determinadas condições que o habilitam ao prémio. Essa habilitação pode ser consciencializada ou não. É o que sucede quando a habilitação ao prémio se concretiza por um ato de despesa, ou seja, pela compra do produto a fica habilitado ao prémio b ou c . Pese embora, haja uma realização de uma despesa e a habilitação ao prémio possa ocorrer de forma consciencializada, não há uma relação direta entre a despesa e a habilitação ao prémio, isto é, não existe a compra do título habilitador. Por outro lado, também temos as situações em que o jogador ou concorrente fica habilitado de forma não consciencializada, como é o caso da atribuição do prémio β aos primeiros 3 clientes que entrem na loja alfa num determinado horário. Poderiam ser enumeradas várias situações em que a habilitação ao prémio ocorre de forma gratuita, mas o que nos importa saber é se esta habilitação é tributada.

Com efeito, tratando-se de uma aquisição gratuita, não se encontram preenchidos os requisitos para qualificar uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços para efeitos de IVA, ainda que para efeitos deste imposto algumas transmissões de bens efetuadas a título gratuito sejam assimiladas como transmissões onerosas. Este tipo de habilitação também será de difícil enquadramento no conceito residual como é o de prestação de serviços para efeitos de IVA, visto que não existe no ato da “compra” do título habilitante propriamente uma contraprestação para a entidade vendedora ou promotora do jogo, sorteio ou concurso.

A questão complexa nesta temática prende-se em saber se existe uma efetiva prestação de um serviço e como é que a mesma se materializa. No caso, de uma entidade organizadora ou promotora de um sorteio ou concurso que coloque gratuitamente à disposição do público geral ingressos habilitantes a um prémio, interrogamo-nos como e em quê, que se materializa o serviço prestado ao público em geral. Pelo contrário, o público em geral é que concederá benefícios à entidade promotora consoante uma maior ou menor adesão ao sorteio, acarretando publicidade e visibilidade àquela entidade. Mas, não nos esqueçamos que estas possíveis “contrapartidas” não são conferidas pelo premiado a título individual, podendo mesmo no limite não existir qualquer contrapartida. Por conseguinte, concluímos que se encontra afastada a tributação em sede de IVA.

Somos assim remetidos para a possível incidência de IS. Porém não cabendo no conceito de transmissão gratuita para efeitos de IS, também não se nos afigura correto afirmar que a aquisição gratuita de um título habilitador está incluída no conceito de aposta que é tributada sobre a epígrafe 11.1 da TGIS. Para tal seria necessário existir uma regra de equivalência que lhe atribuísse um valor monetário. Deste modo, concluímos que a aquisição gratuita dos títulos habilitantes a um jogo, concurso ou sorteio não é tributável.

5.4. A tributação dos prémios de jogos, sorteios ou concursos

5.4.1 Descontos e ofertas promocionais

Como nota introdutória, é conveniente referir que nem todos os prémios atribuídos em jogos, sorteios ou concursos se encontram abrangidos pela tributação em IS. Como vimos anteriormente, apenas se encontram sujeitos a IS os prémios que tenham subjacente a presença do fator sorte, na medida que foram transpostas para o IS as mesmas realidades anteriormente tributadas no âmbito do IRS. Neste sentido, a evolução histórica deste regime de tributação encaminha-nos para uma abrangência ainda mais restrita da base tributável em IS, visto que apenas integravam a base tributável os prémios que se traduzissem num verdadeiro incremento patrimonial para o beneficiário. Em nosso entender, também agora em IS há que averiguar se o prémio consubstancia um incremento patrimonial tributável.

Conforme refere Salema (2008), há que distinguir os prémios atribuídos mediante a obrigação de realização de despesa e os prémios que embora implicando uma prévia despesa para a sua habilitação são atribuídos de forma totalmente gratuita, originando assim um verdadeiro incremento no património do sujeito passivo.

De facto, não podemos afirmar que a atribuição de um determinado prémio monetário que só será disponibilizado mediante a compra de novos produtos ou serviços é um verdadeiro incremento patrimonial, visto que implica a realização de uma nova despesa, ou seja, uma diminuição do património. Estes prémios não são mais do que verdadeiros descontos, não tendo sido intenção do legislador tributá-los. Porém, há que distinguir também nestes casos, os chamados prémios em espécie. É o que sucede, com a atribuição de um determinado valor em cartão para aquisição de produtos ou serviços. Casos haverá em que não se trata de um desconto, mas sim da atribuição de uma determinada quantia para consumo. Nestes últimos casos, somos da opinião que, embora haja uma obrigação de despesa, a mesma é totalmente gratuita e não implica uma diminuição do património do premiado. É como se de uma atribuição de um prémio em espécie se tratasse. Deste modo, os prémios atribuídos mediante obrigação de despesa também deverão integrar a base de incidência do IS, caso não haja uma relação de equilíbrio entre o prémio e o valor da despesa.

Importa referir que também a Lei do Jogo, ao definir as modalidades afins do jogo e outras formas de jogo, as delimita como operações que para além de assentarem no fator sorte, atribuem como prémios “coisas” com valor económico. Embora, com objetivos distintos,

julgamos que também para efeitos fiscais, deverá o prémio traduzir-se em algo com valor. Caso contrário, o mesmo não se traduzirá num verdadeiro acréscimo patrimonial para o beneficiário. É neste sentido, que não podemos afirmar que um desconto ou uma oferta promocional se traduz em algo com valor económico suficiente para afetar o património do premiado.

5.4.2 Prémios literários, artísticos e científicos

Conforme já referido anteriormente, a existência de uma norma no IRS que pretende excluir de tributação os prémios literários, artísticos ou científicos, mediante a verificação de determinados requisitos (nomeadamente a inexistência de restrições não conexas com a natureza do prémio e a não cedência dos direitos de autor), levou-nos a questionar, se pelo menos este tipo de prémios integraria a base de incidência de IRS.

Não obstante, não podemos concluir que da permanência da norma de delimitação negativa de incidência no Código do IRS, resulta a sujeição dos prémios em IRS que não sejam tributados em IS, pois como vimos a tributação do rendimento em IRS exige a sua qualificação prévia numa das categorias do IRS.

A este respeito é conveniente referir o n.º 6 do artigo 12.º do CIRS onde se encontra estatuído que *“o IRS não incide sobre os incrementos patrimoniais provenientes de transmissões gratuitas sujeitas ao Imposto do Selo, nem sobre os que se encontrem expressamente previstos em norma de delimitação negativa de incidência deste imposto”*.

Neste sentido, acresce dizer que, a proposta não concretizada de alteração à redação da delimitação negativa no sentido de tributar o valor anual dos prémios que excedesse o valor correspondente a 10 vezes o IAS, não era acompanhada de qualquer outra alteração relevante nesta matéria no âmbito do CIRS, que permitisse esclarecer a qualificação dos prémios numa das categorias de rendimentos. O facto de o legislador ter demonstrado uma intenção de tributar parte do valor deste tipo de prémios, entendendo não haver necessidade de aditar uma norma específica numa das diferentes categorias de rendimentos do IRS, permite afirmar que, em princípio, os rendimentos resultantes deste tipo de prémios estariam contemplados na incidência do IRS. Caso contrário, a restrição que seria introduzida à delimitação negativa não teria consequências práticas. A dúvida permanece quanto à categoria de rendimentos onde deveriam ser enquadrados.

Não obstante esta intenção, que até ao momento não se concretizou, revela-se difícil a qualificação do acréscimo de rendimento decorrente de prémios atribuídos, numa das categorias de rendimentos do IRS, e como tal a sua sujeição no âmbito deste imposto.

Com efeito, concluiu-se que os prémios dificilmente seriam qualificados como rendimentos das categorias A, E, F, G e H. No entanto, a possibilidade de qualificação dos prémios literários, artísticos ou científicos como rendimentos da categoria B requer uma análise mais aprofundada.

Estes concursos são promovidos por diversas entidades, nomeadamente, grandes grupos económicos, que têm como objetivo difundirem a sua imagem e marca junto dos consumidores e investidores, bem como o de os associar a áreas como a literatura, artes e a ciência. Na esfera das entidades promotoras dos concursos as quantias atribuídas não são mais do que meras liberalidades, sendo que a única contrapartida para as empresas, por norma, traduz-se apenas na publicidade ou promoção da sua imagem. De salientar que esta “contrapartida” para a empresa decorre do evento público que geralmente envolve a entrega ou atribuição do prémio, não sendo por isso uma contrapartida conferida pelo premiado a título individual. Com efeito, regra geral ao premiado não lhe é exigido qualquer contraprestação, ou seja, entre o premiado e a entidade promotora do concurso não existe nem uma transmissão de bens nem uma prestação de serviços.

Nestes casos, e conforme anteriormente dito, a atribuição da quantia pela entidade promotora ao premiado não é mais do que uma liberalidade. Assim sendo, e tendo como fundamento a ausência de uma contraprestação somos levados a concluir que os prémios literários, artísticos ou científicos não seriam enquadráveis na categoria B, na medida em que a sua atribuição não decorre de nenhuma transmissão de bens nem de uma prestação de serviços ou cedência dos direitos de autor.

Não obstante, estas iniciativas pretendem premiar o mérito “literário”, “artístico” ou “científico” de trabalhos desenvolvidos pelos participantes nestas áreas, pelo que tendencialmente os participantes destes concursos desenvolverão uma atividade profissional nestas áreas. Assim, e se o premiado exercer uma atividade, por conta própria naquela área, pode efetivamente tratar-se de um rendimento (liberalidade) conexo com a atividade desenvolvida.

No entanto, em IRS as liberalidades não fazem parte do conceito de rendimento relevante para efeitos da categoria B, visto que não constam do elenco legal dos rendimentos elegíveis para efeitos de incidência objetiva nesta categoria. Como já tivemos oportunidade de referir, ao contrário do IRC, todo o facto tributário em IRS necessita de qualificação prévia.

Esta questão pode ser ainda mais problemática se tivermos em consideração que o Código do IRS consagra dois métodos distintos⁸, para efeitos de determinação do rendimento líquido da categoria B: o regime simplificado e o regime de contabilidade organizada.

O regime simplificado é o método que se aplica aos profissionais e empresários que não optem pela contabilidade organizada, opção efetuada na declaração de início de atividade ou até ao fim do mês de março do ano em que se pretender efetuar a alteração (artigo 28.º, n.º 4 do CIRS), e que no período de tributação anterior não tenham auferido rendimentos ilíquidos superiores a 200 mil euros (artigo 28.º, n.º 2 do CIRS). Os profissionais ou empresários são obrigatoriamente excluídos deste regime passando a ser enquadrados no regime de contabilidade quando sejam ultrapassados os limites a que se refere o n.º 6 do art.º 28.º do CIRS. A determinação do rendimento tributável no regime simplificado tem por base indicadores objetivos de base técnico-científico a definir para cada ramo de atividade, a serem aprovados por portaria (artigo 31.º do CIRS). Porém, até à presente data estes indicadores não foram ainda aprovados, pelo que na sua ausência o rendimento tributável é calculado com recurso aos coeficientes referidos no n.º 2 do artigo 31.º, que sofreram alterações substanciais, recentemente com o OE para 2014.

Deste modo, se o premiado se encontrar no regime simplificado, como o rendimento não é enquadrável na categoria B, o mesmo não está sujeito a tributação.

Tratando-se de premiados a quem se aplique o regime de contabilidade organizada, a questão é mais problemática, porque nos termos do artigo 32.º do CIRS, seguir-se-ão as regras contabilísticas, de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística, e as regras fiscais estabelecidas no Código do IRC com as adaptações previstas no CIRS (art.º 32.º) e limitações à dedutibilidade dos gastos (art.º 33.º do CIRS). E, segundo o IRC, mais especificamente o artigo 17.º, o “*lucro tributável (...) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e*

⁸ São os dois métodos principais embora existam outros métodos de tributação dos rendimentos da categoria B, como por exemplo o recurso ao ato isolado e a possibilidade de tributação pela categoria A.

não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.”

Nestes termos, se a obtenção de um prémio não estiver refletida no resultado contabilístico, é considerada como um incremento patrimonial obtido a título gratuito sendo englobado no lucro tributável, como uma variação patrimonial positiva, visto que esta não se encontra excecionada no artigo 21.º do CIRC. O valor tributável a considerar deverá ser o seu valor de mercado não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no CIS (artigo 21.º n.º 2 do CIRC).

Tem sido entendimento da administração fiscal, que o prémio deverá ser reconhecido na contabilidade pelo seu valor ilíquido, ou seja, pelo valor anunciado pelo promotor acrescido do respetivo IS sobre prémios.

Porquanto, encontramos aqui uma dupla tributação sobre a mesma realidade, isto é, o prémio é por um lado sujeito a IS, e se o premiado exercer uma atividade profissional em regime de contabilidade organizada, na área científica, literária ou artística é tributado pelo lucro em sede de IRS, onde se encontrará incluído o valor do prémio.

Como vimos, com base na doutrina exposta, este tipo de prémios estará fora da abrangência das normas de incidência do IS quando não se encontrar patente o fator da aleatoriedade e se à atribuição dos mesmos não estiver associada alguma subjetividade, ainda que residual. Acontece, no entanto, que não existe no normativo legal do IS norma que assim o preveja, pelo que desde que o prémio seja atribuído em sorteio ou concurso, pode a administração fiscal entender que o mesmo é abrangido pelas regras de incidência do IS.

Todavia, a incidência do IS estará afastada, sem qualquer dúvida, quando a atribuição não for presidida por concurso ou sorteio. Mas, a problemática da sujeição ou não a IRS manter-se-á, pois enquanto no regime de contabilidade é defensável que o prémio seja tributado em IRS, no regime simplificado não há preceito legal que o permita afirmar.

Outra questão com alguma dificuldade de resolução prende-se com o facto de se saber se é mantida a sujeição em IRS mediante o regime de contabilidade, nos casos em que a atribuição do prémio preenche todos os pressupostos para ser enquadrado na norma da delimitação negativa. Nada é referido a este respeito nas regras que definem o conceito de rendimento da

categoria B. Como deverá ser interpretada a delimitação negativa geral da incidência neste caso? A delimitação negativa sobrepor-se-á à remissão da determinação do rendimento pelas regras da contabilidade que é feita nos termos do artigo 32.º do CIRS? Esta é uma questão em aberto, pois a partir do momento em que o rendimento é apurado com base nas regras do IRC, o conceito de rendimento que prevalece é o relevante para efeitos deste imposto, a menos que o legislador tenha previsto no Código do IRS uma adaptação ou limitação, como acontece em relação aos custos.

Torna-se assim urgente esclarecer as regras de tributação do IS, bem como em IRS, a fim de evitar manifestas injustiças na tributação. Se antes da transposição do regime para o IS os prémios literários, artísticos ou científicos eram excluídos de tributação, sob determinadas condições, qual a justificação lógica para serem tributados agora em IS?

Por outro lado, não nos esqueçamos que a atribuição deste tipo de prémios tem certamente como objetivo, em alguns casos, o reconhecimento público, pelo que tributar este tipo de prémios nestas circunstâncias parece-nos excessivo. Posto isto, para além das questões controversas que carecem urgentemente de esclarecimento, é nosso entendimento que esta tipologia de prémios deveria estar isenta de tributação mediante determinadas condições.

5.4.3 Prémios de apoio ao empreendedorismo

No caso dos prémios de apoio a empreendedores em nome individual, a dúvida permanece. Em que categoria de rendimentos devemos enquadrar este tipo de prémios? De facto, associados a esta tipologia de prémios estão os concursos em que existe um júri que procede à avaliação dos projetos apresentados em função de critérios objetivos e previamente estabelecidos em regulamento (por exemplo a análise do plano de negócios e a candidatura), pelo que em momento algum se pode considerar que o fator "sorte" condiciona a obtenção deste tipo de prémios, não preenchendo por isso o requisito fundamental para que a tributação em IS se efetive, e em muitos casos, também não são presididos por concursos ou sorteios. Por conseguinte a sujeição a IS encontra-se afastada.

Podemos concluir que também neste caso e à semelhança dos prémios literários, artísticos ou científicos o prémio pode ser considerado um rendimento conexo com a atividade profissional ou empresarial, configurando um subsídio ou subvenção recebido no âmbito do exercício da atividade desenvolvida, e como tal enquadrado na categoria B.

Com efeito, nos termos das alíneas f) e g) do artigo 3.º do Código do IRS, constituem rendimentos da categoria B, os subsídios ou subvenções concedidos no âmbito de uma atividade empresarial, isto é das atividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias, bem como das atividades profissionais (prestação de serviços exercidas por conta própria).

Tendo em atenção a redação conferida ao n.º 6 do artigo 3.º do CIRS, o momento de tributação em IRS coincide com o momento de tributação no IVA, sempre que seja obrigatória a emissão de fatura para efeitos deste imposto. Havendo essa obrigatoriedade, o facto gerador do imposto ocorre nessa data, caso contrário, só quando forem pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares é que se consubstancia o facto gerador em IRS.

Os subsídios ou subvenções são tributados de forma distinta consoante a forma de determinação dos rendimentos seja efetuada com base nas regras decorrentes do regime de contabilidade organizada ou do regime simplificado. No regime da contabilidade organizada o subsídio ou subvenção é integrado no lucro tributável de acordo com as regras do IRC (artigos 20.º, 21.º e 22.º do CIRC), uma vez que o Código do IRS assim o determina por remissão (artigos 32.º e 36.º-A do CIRS), existindo porém regras próprias para os subsídios à agricultura e pesca.

Ora se é verdade que, no regime de contabilidade organizada não existe distinção na tributação em função da finalidade do subsídio ou subvenção, o mesmo não acontece no regime simplificado.

No regime simplificado, os subsídios ou subvenções são classificados em subsídios ou subvenções à exploração e subsídios ou subvenções não destinados à exploração, consoante a sua finalidade.

Desta forma, coloca-se ainda a dúvida se este tipo de prémios reveste, ou não, a natureza de uma subvenção ou subsídio à exploração. De facto, tanto pode tratar-se de um auxílio à criação das condições prévias à expansão da atividade ou um subsídio ao investimento, e nesta medida o rendimento auferido pelo premiado não configura um subsídio ou subvenção à exploração, como também poderão existir casos em que o prémio é atribuído com o objetivo de reduzir os preços de venda ou compensar défices de exploração, e neste último caso é claramente um rendimento destinado à exploração.

Assim, e nos termos do n.º 2 do artigo 31.º do CIRS, o rendimento tributável no regime simplificado é o resultante da aplicação dos coeficientes de 0,30 ou de 0,10, consoante se trate de subsídios ou subvenções não destinados à exploração ou de subsídios ou subvenções que se destinam à exploração, respetivamente.

Os subsídios ou subvenções não destinados à exploração têm ainda uma disciplina própria pois devem ser considerados, em frações iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio (n.º 7 do artigo 31.º do CIRS). Daqui resulta que o rendimento derivado da atribuição do prémio pode ser tributado em 6% (1/5 vezes o coeficiente de 0,30) ao longo dos cinco anos posteriores ao seu recebimento. Se durante este período de tempo houver mudança de regime, quer de forma automática ou opcional, as frações dos subsídios ainda não tributadas deverão ser imputadas ao último exercício de aplicação do regime simplificado (n.º 8 do artigo 31.º do CIRS).

De referir que a entidade devedora do prémio pode ser obrigada, no caso de dispor de contabilidade organizada, a reter o imposto à taxa de 25% caso a atividade se encontre prevista na tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS, ou à taxa de 11,5% caso não conste desta lista, conforme estipulado no n.º 1 do artigo 101.º do CIRS. Esta retenção na fonte tem natureza de imposto por conta do imposto devido, pelo que serão deduzidas à coleta para determinação do IRS a pagar.

O premiado pode ainda optar pela dispensa de retenção na fonte se o total dos rendimentos desta categoria for inferior ao fixado no n.º 1 do artigo 53.º do CIVA (10 mil euros), de acordo com o Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de janeiro (Regime de retenção na fonte), mais precisamente o n.º 1 do artigo 9.º, e desde que no ano anterior não tenha auferido rendimentos de montante igual ou superior àquele limite. O recibo de quitação deverá mencionar “Sem retenção, nos termos do n.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de janeiro” conforme estipula o n.º 2 do referido artigo e diploma.

Por último é conveniente ainda referir que as subvenções ou subsídios auferidos no âmbito de atividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias não estão sujeitos a retenção na fonte (artigo 101.º, n.º 4 do CIRS).

Ainda no respeitante a este tipo de prémios, cumpre-nos salientar um aspeto distintivo na atribuição deste tipo de prémios em relação aos prémios literários, artísticos ou científicos. Enquanto nestes últimos, em princípio, se verifica o exercício de uma atividade profissional, na atribuição dos prémios ao empreendedorismo isso pode não acontecer. Por conseguinte, o enquadramento nas alíneas f) e g) do n.º 2 do artigo 3.º do CIRS, como subsídio ou subvenção, pode ser discutível, na medida em que na data de atribuição do mesmo pode ainda não se verificar o exercício de uma atividade.

No entanto, ainda não se encontram esgotadas as possibilidades de enquadramento deste tipo de prémios na categoria B. Com efeito, ainda que o premiado não exerça uma atividade profissional ou empresarial na data de atribuição do prémio, tal não significa que não possa ter praticado um pequeno ato empresarial ou profissional, ou seja, um ato isolado.

Para efeitos de IRS, um ato isolado é considerado rendimento da categoria B, quando resulte do exercício de uma atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária ou de uma atividade, por conta própria, de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico (artigo 3.º, n.º 1 al. a) e b), n.º 2 al. h) e i) do CIRS).

O n.º 3 do artigo 3.º do CIRS vem estipular que “*consideram-se rendimentos provenientes de actos isolados os que não resultem de uma prática previsível ou reiterada*”. O próprio conceito padece de alguma subjetividade, uma vez que a lei fiscal não vem esclarecer o que se entende por uma prática previsível ou reiterada.

Pelo texto da lei, a prática previsível ou reiterada dá-nos o enquadramento de que não é possível repetir o mesmo tipo de ato, bem como tal acontecimento só poderá existir se não nos fosse expectável que poderíamos efetuar tal prática ou ato.

No entanto, há que referir que nem sempre a redação da lei foi esta. Antes de 2010, a lei referia que eram considerados “*(...) rendimentos provenientes de actos isolados os que, não representando mais de 50% dos rendimentos do sujeito passivo, quando os houver, não resultem de uma prática previsível ou reiterada*”. A conceção existente de que um ato isolado se consubstancia num único ato era abandonada e a admissibilidade de vários atos era possível. Era este o entendimento administrativo na altura.

Note-se que a prática de um ato isolado é quase sempre previsível em maior ou menor grau de certeza. Um contribuinte laureado com um prémio de apoio à criação ou expansão de uma empresa terá sempre de se ter candidatado, sendo também notificado do seu recebimento, ou seja, com maior ou menor antecedência, é sempre possível prever o ato. Do mesmo modo que um contribuinte que ministre uma conferência terá sempre de ser convidado. Neste sentido, julgamos que a previsibilidade do ato está mais relacionada com o seu carácter fortuito e de certo modo inesperado. Ainda a este respeito, e no que concerne à reiteração o legislador parece apenas fornecer-nos uma pista de que poderá ser mais do que um ato, tal como se verificava anteriormente.

De facto, não está à partida definido na lei nenhum limite ao número de operações para a consideração de um ato como isolado, bem como, não se estabelecem quaisquer restrições no sentido de o serviço dever ser prestado a uma ou mais entidades. Repare-se que no n.º 3 do artigo 3.º do CIRS o legislador empregou o plural, pelo que, atentos à definição, os atos isolados são os que não resultem de uma prática reiterada, afastando-se assim a interpretação de que o conceito de ato isolado se reduz a uma única operação.

Na nossa opinião, a alteração à redação da lei teve como objetivo o de evitar comportamentos abusivos e não o de propriamente impor uma nova interpretação do conceito de ato isolado.

Posto isto, podemos questionar se o rendimento decorrente do prémio auferido configura uma prestação de serviço ou uma atividade. Conforme referimos anteriormente consideramos que, regra geral, não existe uma transmissão de bens, nem uma prestação de serviços, visto que não é exigido ao premiado qualquer contraprestação. No entanto, os prémios de apoio aos empreendedores têm particularidades relevantes, pois impõem ao candidato vencedor determinadas condições, nomeadamente o desenvolvimento de uma atividade ou a prestação de serviços por conta própria, e a sua manutenção por um determinado período de tempo, entre outros.

Assim, se o premiado não desenvolver ainda uma atividade no ano da atribuição do prémio, o rendimento recebido não deixará de ser enquadrável na categoria B, pois configura de igual forma um subsídio ou subvenção conexo com o exercício de uma atividade ou de prestação de serviços.

Relativamente à quantificação do facto tributário, os atos isolados estão sujeitos ao regime simplificado ou de contabilidade organizada, dependendo do montante anual de rendimentos estimado (artigo 30.º do CIRS). Se este for inferior a 200 mil euros serão aplicadas as regras do regime simplificado e respetivos coeficientes, podendo porém o contribuinte optar pelo regime de contabilidade organizada. Caso o montante seja superior a 200 mil euros a determinação do rendimento tributável será feita de acordo com as regras da contabilidade, deduzindo-se ao rendimento os gastos incorridos para a sua obtenção, aplicando-se as limitações previstas no artigo 33.º do CIRS.

Também nesta situação importa averiguar a finalidade do prémio recebido, no caso da aplicação do regime simplificado, conforme já referimos anteriormente. Poderá tratar-se de um auxílio à criação das condições prévias constitutivas e de arranque da atividade, e nesta medida o rendimento auferido não configura um subsídio ou subvenção à exploração, mas também poderão existir casos em que o prémio é atribuído com objetivos distintos destes, como por exemplo, a compensação de défices de exploração nos primeiros anos de atividade, configurando nestes casos rendimentos destinados à exploração.

Por último salientamos que também os atos isolados de atividades profissionais podem estar sujeitos a retenção na fonte por parte da entidade pagadora à taxa de 25% ou 11,5% consoante a atividade esteja ou não prevista na lista de atividades do artigo 151.º do CIRS.

O premiado terá ainda de apresentar a declaração de início de atividade, quando seja efetuado um ato isolado de valor superior a 25 mil euros (artigo 31.º n.º 3 do CIVA).

Recentemente foi também introduzida a obrigação de entrega da declaração modelo n.º 42 até ao final do mês de fevereiro do ano seguinte, por parte das entidades que paguem subsídios ou subvenções não reembolsáveis, no âmbito do exercício de uma atividade abrangida pelo artigo 3.º (artigo 121.º do CIRS e Portaria n.º 416/2012, de 17 de dezembro).

5.4.4 Prémios de mérito

Como vimos existem prémios que pela sua natureza e características não podem ser tributados em IS, em face da doutrina associada a esta matéria, por se entender que o fator sorte não está patente na sua atribuição, entre os quais os prémios literários, artísticos ou científicos não presididos por concurso, e os prémios de apoio ao empreendedorismo. O mesmo podemos

dizer quanto aos prémios de mérito como por exemplo o prémio de melhor aluno anualmente atribuído por diversas universidades.

Importa referir que em resposta a um pedido de informação vinculativa (Ofício 12031 de 27 de abril de 2006), a Direção de Serviços do IRS (DSIRS) concluiu que “*o prémio anual atribuído ao melhor aluno não se encontra sujeito a tributação em IRS dado que não resulta de qualquer sorteio ou concurso, não tendo por isso carácter de aleatoriedade que permita a respectiva consideração como incremento patrimonial (...)*”. Muito embora este pedido de informação vinculativa pretendesse saber se este tipo de prémio era qualificado como incremento patrimonial, atendendo a que a tributação associada aos prémios se encontrava ainda prevista no IRS, pode depreender-se da leitura do ofício a existência de prémios que, apesar de, na realidade, se traduzirem em incrementos patrimoniais, se encontravam fora da abrangência da incidência do IRS. Referimo-nos aos prémios cujo objetivo é galardoar o percurso profissional. Embora este tipo de prémio não fosse afastado expressamente pela delimitação negativa de incidência, e existisse norma específica no IRS para a sua tributação, de acordo com aquela interpretação existia uma delimitação negativa específica ao nível da categoria G. Tal como diz Faustino o facto de existir uma delimitação negativa de incidência, “*(...) não prejudica a introdução, ao nível das próprias categorias, de delimitações negativas específicas.*” (2012, p.175).

Daqui se retira que, não foi intenção do legislador tributar todos os prémios atribuídos, pelo que atualmente permanece a dúvida se este tipo de prémios está ou não sujeito a imposto.

5.4.5 Passatempos, jogos e concursos de conhecimento e de perícia

Esta tipologia de prémios engloba todos aqueles que assentam na perícia dos jogadores, podendo conjuntamente estar presente o fator sorte. Como vimos, o critério determinante da tributação dos prémios de jogos, concursos ou sorteios residia na presença do fator sorte, ainda que, o elemento perícia possa ser aquele que se apresente com maior expressão. É o que sucede nos concursos de conhecimentos e jogos de perícia.

Por conseguinte, há que distinguir este tipo de jogos e concursos em função da presença daquele elemento. Assim, a ausência do fator sorte permitia-nos afastar a tributação em IRS na medida em que não se verificava qualquer aleatoriedade na atribuição do prémio dependendo esta, única e exclusivamente dos conhecimentos ou da habilidade do concorrente.

Por outro lado, quando o fator sorte estivesse patente na atribuição do prémio, ainda que de forma residual, a tributação em IRS não podia ser afastada uma vez que a referida aleatoriedade era um elemento integrante da atribuição do prémio.

Em face do exposto, concluímos que os prémios derivados de jogos ou concursos que assentam apenas e exclusivamente no fator perícia não se encontravam sujeitos a tributação em IRS e, se o regime de tributação foi transposto nas mesmas condições para o IS, também não deverão ser agora abrangidos pelas regras de incidência do IS.

5.5. Considerandos finais

5.5.1 A dualidade da tributação

É inquestionável que a atribuição de prémios dos jogos de fortuna ou azar assenta no fator sorte encontrando-se sujeitos a IS, bem como os prémios de quaisquer sorteios ou concursos desde que aquele fator esteja presente.

Todavia, a permanência da norma de delimitação negativa no CIRS veio suscitar dúvidas quanto à tributação deste tipo de rendimentos, acrescido do facto de não existir uma clarificação sobre quais as realidades não sujeitas a IS nesta matéria.

Acresce ainda, a inexistência da norma explícita associada à tributação dos prémios em sede de IRS, não existindo uma conexão evidente entre as realidades tributadas e as delimitadas de forma negativa. Não obstante, não poderá afirmar-se por estas razões que tais realidades se encontrem fora da abrangência das normas de incidência deste imposto.

Como vimos, é possível, em alguns casos, apresentar argumentos a favor da qualificação do rendimento na esfera do premiado na categoria B, e em outros, apresentar argumentos contra esta qualificação. Esta é uma das razões pela qual entendemos que de facto estamos perante um modelo dual, pese embora, existam limitações que necessitam de ser ultrapassadas.

Por outro lado, a qualificação do rendimento resultante de prémios atribuídos em jogos ou concursos onde não esteja presente o referido fator sorte revela-se difícil, uma vez que o seu enquadramento numa das categorias de rendimentos previstas no Código do IRS não se mostra claro e explícito, sendo muitas vezes condicionado pelas circunstâncias e enquadramento do próprio premiado.

Porém, também não se afigura correto dizer que, parece ter sido intenção do legislador não tributar os prémios em IRS, tendo em conta o indício demonstrado numa das propostas preliminares do OE para 2011, bem como a obrigação de reporte, para as entidades devedoras dos prémios previstos na delimitação negativa, conforme resulta da nova redação do n.º 1 do artigo 119.º do CIRS introduzida pelo OE para 2013.

Como já anteriormente dito, é defensável que à semelhança da tributação da aquisição onerosa dos títulos habilitantes, também a tributação dos prémios ocorra em sede de IS, quando o jogo, concurso ou sorteio reúnam características que permitam afirmar que estamos perante uma mera transferência de rendimento entre jogadores. Todavia, também foram referidos alguns jogos em que a designada teoria da mera transferência não se concretiza em todo ou em parte. A referida teoria não será aplicável, genérica e tendencialmente, aos prémios obtidos em concursos, sendo mais visível nos prémios obtidos em jogos de fortuna ou azar.

Deste modo, entendemos que para concluir quanto à tributação de qualquer prémio, quer o mesmo resulte de um jogo, quer de um concurso ou sorteio, será necessário em primeiro lugar uma análise prévia do respetivo regulamento por forma a averiguar se das circunstâncias da atribuição resulta uma mera transferência de rendimento entre jogadores. Caso contrário, somos da opinião que a tributação destes rendimentos deverá ser concretizada no âmbito do IRS como incremento patrimonial ou sendo incluído numa nova categoria residual de rendimentos que deverá ser introduzida no sentido de permitir a sujeição em IRS dos prémios não sujeitos a IS.

Acresce referir que a tributação destes rendimentos sempre assentou numa taxa *flat*. Desde o início da sua tributação que assistimos à aplicação de uma taxa proporcional sobre os rendimentos derivados de prémios obtidos em jogos, concursos ou sorteios, assistindo-se a um agravamento da mesma.

Com efeito, trata-se de uma tributação indireta que tributa o rendimento sem atender a qualquer característica pessoal do indivíduo que o recebe. Até há uns anos atrás, seria compreensível que assim fosse, na medida em que o jogo era visto como uma atividade de luxo apenas ao alcance de empresários e das famílias mais ricas. Hoje em dia, com os meios de comunicação, novas tecnologias, cultura e valores, os jogos e os concursos passaram a pertencer à rotina semanal de muitos, estando ao alcance de uma simples chamada telefónica. Neste sentido, é urgente dotar a tributação destes rendimentos de alguma igualdade e justiça.

Tal como refere Vasques, pese embora existam outros objetivos subjacentes ao sistema fiscal é sintomático que o objetivo da justa repartição da riqueza seja “ (...) o único que se julgou com dignidade bastante para dominar o sistema no seu todo. Ainda que, aqui e acolá, prevaleçam valores de outra natureza, os impostos haverão, no seu conjunto, de concorrer para uma justa repartição da riqueza.” (1999, p. 66). E, é o IRS o principal instrumento que o sistema fiscal dispõe para corrigir as desigualdades de rendimento.

Este é também o entendimento de Vasques ao referir que o IRS parece “ (...) consubstanciar, nos termos da Constituição, reservas de redistribuição” (1999, p.67). Não é por acaso que o conceito de rendimento acolhido para estruturar o IRS é o conceito do rendimento acréscimo onde se alargam as bases de tributação a outros aumentos de rendimento obtidos sem qualquer esforço ou pelo acaso da sorte.

A este respeito, refira-se ainda que estipula a CRP que a tributação do património contribua para a igualdade dos cidadãos (artigo 104.º, n.º 3 da CRP). Porém, entendemos que mesmo que fossem introduzidos mecanismos no IS para diferenciar a tributação destes rendimentos em função das características pessoais de quem os recebe, o resultado não seria comparável com o obtido em IRS. É no IRS que são tributados todos os rendimentos de um cidadão num determinado período de tempo, pelo que é neste imposto que existem mecanismos que permitem aferir a capacidade contributiva ou económica de pagar o respetivo imposto sobre o prémio. Refira-se aliás a unicidade do IRS que determina que não exista outro imposto com o objetivo de tributar rendimentos obtidos na esfera pessoal, que não o IRS.

Em face do exposto, entendemos que existe de facto um modelo dual de tributação nesta matéria, na medida em que existem algumas realidades que podem ser tributadas em IRS e outras que devem integrar a sua base tributável e que atualmente se encontram fora da abrangência das normas de incidência deste imposto ou cujo enquadramento não se mostra claro e explícito.

É assim urgente que, sejam tomadas medidas no sentido de esclarecer a tributação em IRS nesta matéria, por forma a clarificar a lei e evitar que haja uma ausência de tributação sobre determinadas realidades. No ponto seguinte e de forma sintetizada apontamos algumas das medidas que poderão ser tomadas.

5.5.2 Recomendações

Em primeiro lugar importaria efetuar uma revisão das regras de incidência em IRS, de modo a que a categoria onde se incluíam os prémios de jogos, sorteios ou concursos sujeitos a IRS, fosse a mais clara possível. Para o efeito, a administração fiscal poderá:

- a) Efetuar uma clarificação dos prémios que pretende tributar em sede de IS;
- b) Elencar os rendimentos, que entenda que não devem ser tributados em IRS (a este respeito existe já a norma prevista no n.º 6 do artigo 12.º que exclui da base de incidência do IRS as transmissões gratuitas sujeitas a IS); e
- c) Introduzir uma norma explícita e clara que permita a tributação em IRS, estabelecendo uma relação com os prémios excluídos de tributação e os que pretende que se encontrem isentos sobre determinadas condições.

De modo a tomar-se também em consideração o princípio da capacidade contributiva na tributação deste tipo de rendimentos a administração fiscal poderá:

- a) Equacionar o englobamento destes rendimentos às taxas progressivas em linha com o modelo seguido por Espanha, sendo uma opção do contribuinte ou não, tal como já acontece com outros rendimentos de outras categorias;
- b) Introduzir limites de isenção para determinados prémios por forma a isentar prémios que não tenham expressão no conjunto global do património do contribuinte.
- c) Introduzir diferentes taxas de tributação consoante a fonte e natureza do prémio, aproximando o nosso modelo de tributação ao modelo italiano.

Com efeito, se a base tributável de IRS for revista e alargada a situações que atualmente não são tributadas, a administração fiscal poderá equacionar que a tributação opere pela aplicação das taxas progressivas, sem que haja perda de receita fiscal.

Outra questão merecedora de clarificação é o caso da atribuição de prémios em espécie. Como vimos, a administração fiscal tem o entendimento que a tributação se deverá efetivar pela aplicação da taxa sobre o custo de aquisição do bem. Este entendimento despreza assim o valor de mercado do bem, podendo traduzir-se numa diminuição do imposto arrecadado para os cofres do Estado.

Assim e para que o valor tributável não se afaste significativamente do seu valor de mercado, e assegurar que as valorizações dos bens integram a base tributável do imposto, poderá optar-se por:

- a) Criar regras de equivalência, incidindo a taxa aplicável sobre o custo de aquisição do bem ou sobre o valor resultante da aplicação das regras de equivalência quando este for superior; ou
- b) Remeter para as regras de equivalência que se encontram em vigor.

Por último, carece ainda de revisão a redação da alínea l) do n.º 1 do artigo 18.º do CIRS.

6. Conclusão

O regime de tributação sobre o rendimento pessoal tal como o conhecemos atualmente decorre da reforma levada a cabo nos finais da década de 80 que surgiu para dar cumprimento ao estabelecido na CRP, ou seja, um imposto pessoal, único e progressivo que tem como objetivo a diminuição de desigualdades. Até então, a tributação do rendimento em linhas gerais era caracterizada por impostos sobre as diferentes fontes de rendimento e um imposto complementar que incidia sobre a totalidade dos rendimentos. Assim, para que a reforma do rendimento cumprisse o objetivo para o qual tinha sido criada, foi adotado um conceito de rendimento mais amplo. Todavia, o legislador entendeu que se deveria manter um tratamento diferenciado dos diferentes tipos de rendimento, tendo sido alargada a base tributável e agrupado os rendimentos em diferentes categorias.

Pese embora se defenda que a reforma de 1989 veio superar a tributação dita “analítica” do rendimento através de impostos cedulares, na verdade, a construção do conceito de rendimento no IRS aproximou-se de uma conceção cedular, seguindo um princípio doutrinal da “tipicidade fechada da previsão legal”. Ora, esta opção conduziu ao risco de existência de lacunas na previsão da incidência real do imposto, mas acima de tudo à existência de incertezas, que ao longo do tempo foram mitigadas.

Com o regime de tributação em IRS dos prémios atribuídos em jogos, sorteios ou concursos não foi diferente. Houve sempre uma certa incerteza associada a esta temática e com as sucessivas alterações ao Código do IRS estas incertezas ganharam dimensão.

Tendo por base a génese da tributação destes rendimentos, foi possível concluir que a característica fundamental associada à mesma reside no fator sorte e neste sentido é defensável que, apenas se encontrem atualmente sujeitos a IS, as realidades onde aquele fator esteja presente. Neste sentido, muitas das realidades que existem hoje não são abrangidas pelo atual regime de tributação em IS (todos os prémios que não resultem de jogos, sorteios ou concursos) e conforme podemos constatar ao longo desta dissertação também dificilmente o são em IRS, pelo que é urgente que seja efetuada uma revisão da base de incidência deste imposto. De facto, se por um lado é certo que uma tributação baseada num conceito de rendimento que exclua os acréscimos patrimoniais conduz a situações de desigualdade, injustiça e distorções económicas, por outro lado, também se a previsão legal se “esquecer” de incluir determinados rendimentos levará igualmente aos mesmos resultados negativos.

Com efeito, a qualificação do acréscimo de rendimento originado na esfera do premiado e consequentemente a sua sujeição em IRS, afigurou-se difícil não só por não existir norma específica no Código do IRS associada a esta temática, mas sobretudo por existir a necessidade da sua qualificação, acrescido do facto de, e em conformidade com a doutrina exposta, não ter sido intenção do legislador tributar todo o tipo de prémios em IRS.

Por outro lado, a exclusão da incidência do IRS dos prémios literários, artísticos e científicos sem a existência de norma específica que permita a sua tributação em IRS, levou-nos a estudar a possibilidade de existir um modelo dual nesta matéria.

Por conseguinte, fomos levados a concluir que existem concursos ou sorteios, para os quais é defensável que os rendimentos derivados dos prémios atribuídos sejam qualificados como rendimentos da categoria B, pelo que entendemos que de facto existe um modelo de tributação dual nesta matéria. No entanto, fomos um pouco mais longe e demonstrámos também que existem rendimentos que do ponto de vista conceptual deveriam ser tributados em IRS e não em IS. Referimo-nos a todos os jogos, concursos ou sorteios cuja teoria da mera transferência de rendimento entre jogadores não seja aplicável. Com efeito, se o jogo ou sorteio não consubstanciar uma mera transferência de rendimento estamos perante um verdadeiro acréscimo patrimonial, um acréscimo de rendimento que deverá ser tributado em IRS.

Repare-se que para dar cumprimento à justa tributação emanada na CRP, esta não se poderá alhear do princípio da capacidade contributiva. Acresce ainda a unicidade do imposto que não admite a existência de uma pluralidade de impostos sobre o rendimento pessoal. Deste modo, entendemos que só poderão ser tributados em IS os prémios de jogos, concursos ou sorteios que consubstanciem meras transferências de rendimento entre jogadores, devendo as restantes realidades ser objeto de tributação na esfera do IRS. Esta distinção passa pelo próprio regulamento do jogo, sorteio ou concurso, bem como das circunstâncias da atribuição e da tipologia do prémio.

Importa notar que a existência de um modelo dual nesta matéria não põe em causa a convergência dos regimes fiscais dos países da UE. De acordo com o breve estudo de direito comparado que se realizou, fomos levados a concluir que existem diferentes mecanismos de tributação e diferentes taxas nos modelos de tributação seguidos noutros países europeus, mas na maioria dos casos os rendimentos derivados da atribuição de prémios em jogos, sorteios ou concursos são tributados na esfera individual no âmbito do imposto sobre o rendimento.

7. Bibliografia

Acórdão n.º 57/95, de 12 de abril. Processo n.º 405/88. Diário da república n.º 87 - II Série. 4041-4073.

Decreto 21.916, de 28 de novembro de 1932. Diário do Governo n.º 279 - I Série. Ministério das Finanças – Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

Decreto n.º 12.700, de 20 de novembro de 1926. Diário do Governo n.º 260 - I Série. Ministério das Finanças – Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

Decreto-Lei n.º 10/95, de 19 de janeiro. Diário da República n.º 16 - I Série. Ministério do Comércio e Turismo.

Decreto-Lei n.º 119-B/83, de 28 de fevereiro. Diário da República n.º 48 - I Série. Ministério das Finanças e do Plano.

Decreto-Lei n.º 144/2011, de 30 de novembro. Diário da República n.º 230 - I Série. Ministério da Administração Interna.

Decreto-Lei n.º 175/2009, de 4 de agosto. Diário da República n.º 149 - I Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 205/90, de 25 de junho. Diário da República n.º 144 - I Série. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 357/76, de 14 de maio. Diário da República n.º 113 - I Série. Ministério das Finanças - Secretaria de Estado do Orçamento - Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro. Diário da República n.º 277 - I Série. Ministério do Comércio e Turismo.

Faustino, M. (1993). *IRS: teoria e prática*. Lisboa: Edifisco.

Faustino, M. (2003). *IRS de reforma em reforma*. Lisboa: Áreas Editora.

Faustino, M. (2012). A tributação do rendimento das pessoas singulares. M. Faustino (Ed.) *Lições de fiscalidade: A tributação do rendimento das pessoas singulares*, (1.º ed.) (165-214). Coimbra: Almedina.

- Ferreira, R. R. (2007). *A tributação dos rendimentos: retrospectiva, actualidade, tendências*. Coimbra: Edições Almedina S.A.
- Laires, A.C. (2000). *Código do Imposto do Selo: anotado e comentado*. Lisboa: Alda
- Legislação. (2013). *Código Civil*. (17.^a ed.). Lisboa: Porto Editora.
- Lei 101/89, de 29 de dezembro. Diário da República nº 298 - I Série. Assembleia da República.
- Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro. Diário da República nº 299 - I Série. Assembleia da República.
- Lei n.º 3-B/2010 de 28 de abril. Diário da República nº 82 - I Série. Assembleia da República.
- Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro. Diário da República nº 250 - I Série. Assembleia da República.
- Lei n.º 65/90, de 31 de dezembro. Diário da República nº 298 - I Série. Assembleia da República.
- Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro. Diário da República n.º 252 - I Série. Assembleia da República.
- Leitão, L. M. (1999). *Estudos de direito fiscal*. Coimbra: Livraria Almedina.
- Lobo, C.B. (2000). O Novo Código do Imposto do Selo – Alguns aspectos iniciais de enquadramento. *Ciência e Técnica Fiscal*, 400, 248-264.
- Matos, A.S. (1999). *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas Singulares: (IRS): anotado*. Lisboa: Instituto Superior de Gestão.
- Morais, R. D. (2006). *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2009). *Direito fiscal*. (5.^a ed.). Coimbra: Edições Almedina, S.A..
- Nabais, J. C. (2009). *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Palma, C. C. (2006). Tributação do jogo em IVA. C. C. Palma (Ed.) *Estudos de imposto sobre o valor acrescentado: Tributação do jogo em IVA*. (123-132). Coimbra: Almedina.

- Pitta e Cunha, P. (1989). *A reforma fiscal*. Lisboa: Publicações D. Quixote, Lda..
- Portaria n.º 112/2013, de 21 de março. Diário da República n.º 57 - I Série. Ministério da Solidariedade e Segurança Social.
- Portaria n.º 114/2013, de 21 de março. Diário da República n.º 57 - I Série. Ministério da Solidariedade e Segurança Social.
- Portaria n.º 93/2009, de 28 de janeiro. Diário da República n.º 19 - I Série. Ministério do Trabalho e da Solidariedade Social.
- Proposta de Lei n.º 42/XI do Orçamento do Estado para 2011 de 15 de Outubro de 2010.
- Ribeiro, J. J. T. (1997). *Lições de finanças públicas*. (5.ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Rodrigues, J.A. (2001). *Código e tabela geral do imposto do selo: anotado*. Lisboa: Rei dos Livros
- Salema, I. (2008). E o premiado é...contributo para o entendimento do regime de tributação em IRS dos prémios atribuídos em sorteios e concursos. *Fiscalidade*, 34, 71-82.
- Sanches, J.L.S. (1989). O pedido da declaração de inconstitucionalidade do IRS: as consequências possíveis. *Fisco*, 9, 14-17.
- Sanches, J.L.S. (2001). Conceito de rendimento de IRS. *Fiscalidade*, 7/8, 34-61.
- Sanches, J.L.S. (2002). *Manual de direito fiscal*. (2.ª ed.). Coimbra: Coimbra.
- Sanches, J.L.S. (2007). *Manual de direito fiscal*. (3.ª ed.). Coimbra: Coimbra.
- Vasques, S. (1999). *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Coimbra: Almedina.
- Xavier de Bastos, J.G. (2007). *IRS: Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*. Coimbra: Coimbra Editora.

Webgrafia

Acórdão, Relação de Guimarães, de 3 de dezembro de 2012. Processo N° 208/09.3 GBGMR. Acedido em 27 de dezembro de 2013. Disponível em <http://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco>.

Acórdão, Relação de Lisboa, de 5 de abril, de 2011. Processo N° 728/06.1GBVFX.L1-5. Acedido em 27 de dezembro de 2013. Disponível em <http://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco>.

Agenzia delle Entrate.

http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Versare/F24+Versamento+ritenute/F24VersRitReddDiv/Scheda+Informativa+F24+red_diver/Premi/ Acedido em 9 de junho de 2014.

Australian Taxation Office. <https://www.ato.gov.au/General/Capital-gains-tax/CGT-exemptions,-rollovers-and-concessions/Exemptions/>. Acedido em 10 de junho de 2014.

Australian Taxation Office. <https://www.ato.gov.au/Individuals/Income-and-deductions/Income-you-must-declare/Other-income/>. Acedido em 10 de junho de 2014.

Canada Agency Revenue. <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/it213r/it213r-e.html>. Acedido em 16 de maio de 2014.

Contribuables associés. <http://www.contribuables.org/2006/10/22/la-fiscalite-des-jeux-de-hazard/>. Acedido em 20 de novembro de 2013.

Direcção de Serviços do IRS. (2006). *Ofício 12031 de 27 de abril de 2006*. Acedido em 25 de novembro de 2013. Disponível em www.pwc.pt/pt/pwcinformisco.

Direcção Geral das Contribuições e Impostos. (2004). *Despacho da DGCI de 18 de Outubro de 2004 (processo n.º 1309/2002)*. Acedido em 25 de novembro de 2013. Disponível em www.portaldasfinancas.gov.pt/at.

Gobierno de España. Ministerio de la Presidencia. (2006). *Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Código do Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. [em linha]. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. Acedido em 17 de maio de 2014. Disponível em https://www.boe.es/legislacion/codigos/descarga.php?fich=064_Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas.pdf.

- Gobierno de España. Ministerio de la Presidencia. (2006). *Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo*. [em linha]. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. Acedido em 17 de maio de 2014. Disponível em <https://www.boe.es/boe/dias/2007/03/31/pdfs/A14097-14149.pdf>
- Gobierno de España. Ministerio de la Presidencia. (2012). *Ley 16/2012, de 27 de diciembre*. [em linha]. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. Acedido em 17 de maio de 2014. Disponível em <https://www.boe.es/boe/dias/2012/12/28/pdfs/BOE-A-2012-15650.pdf>
- Internal Revenue Service. (2007). *Reporting Miscellaneous Income (FS-2007-26)*. [em linha]. Acedido em 17 de maio de 2014. Disponível em <http://www.irs.gov/uac/Reporting-Miscellaneous-Income>.
- Kansspelbelasting. <http://www.kansspelautoriteit.nl/>. Acedido em 10 de junho de 2014.
- Mark Borel & Associates publicantion. *Awards and Prizes*. [em linha]. Acedido em 17 de maio de 2014. Disponível em https://www.borelassociates.com/topics/IRS_Rules_for_Award_Programs.pdf.
- Minister of Justice. *Income Tax Act*. <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/index.html>. Acedido em 16 de maio de 2014.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública. Secretaria de Estado dos Assuntos fiscais. (2009). *Relatório do grupo para o estudo da política fiscal: competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*. [em linha]. Ministério das Finanças. Acedido em 20 de outubro de 2013. Disponível em http://www.min-financas.pt/inf_fiscal/GPFRelatorioGlobal_VFinal_integral.pdf.
- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (2013). *Manual práctico renta 2013*. [em linha]. Acedido em 17 de maio de 2014. Disponível em http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AY_UWEB/Biblioteca_Virtual/Manuales_practicos/Renta/Manual_renta_patrimonio_2013_es_es.pdf
- Ministero dell'Economia e delle Finanze. <http://www.dossierazienda.it> Acedido em 9 de junho de 2014.

U.S. Government Printing Office. *Internal Revenue Code*. [em linha]. Acedido em 17 de maio de 2014. Disponível em <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26.pdf>