E O PREMIADO É... CONTRIBUTO PARA O ENTENDIMENTO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO EM IRS DOS PRÉMIOS ATRIBUÍDOS EM SORTEIOS OU CONCURSOS (1)

INÊS SALEMA (*)

Este artigo tem como objectivo clarificar o regime de tributação dos prémios atribuídos por quaisquer entidades em sorteios ou concursos, previsto no Código do IRS. Pretende-se não só esclarecer o conteúdo dos conceitos envolvidos como, sobretudo, estabelecer algumas linhas delimitativas do objecto de tributação previsto nesse mesmo regime.

This article aims to clarify the IRS Code taxation regime aplicable to prizes attributed in lotteries and contests promoted by any entities. The goal is to clarify not only the concepts involved but also, and mainly, to establish guidelines to de delimitations of the object of taxation.

ÍNDICE:

1 — Introdução; 2 — Os rendimentos tributáveis em IRS — uma perspectiva económica; 3 — O enquadramento constitucional e as normas de incidência; 4 — Regime aplicável aos prémios atribuídos em sorteios ou concursos em sede de IRS; 5 — Prémios abrangidos pela tributação em IRS; 5.1 — A habilitação ao prémio; 5.2 — A aleatoriedade na atribuição do prémio; 5.3 — A existência de um incremento patrimonial na esfera do beneficiário e a sua natureza; 6 — As modalidades afins do jogo e a tributação em IRS — que relação?; 7 — Notas finais.

(*) Licenciada em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Advogada estagiária, Morais Leitão, Galvão Teles, Soares da Silva & Associados

(1) Este artigo teve como origem um parecer elaborado em conjunto com o Dr. Bruno Santiago e que tomei a liberdade de apresentar para que fosse objecto de avaliação no âmbito da Pós-Graduação em Gestão Fiscal do Instituto Superior de Economia e Gestão, no ano lectivo de 2008/2009. Ao Dr. Bruno Santiago, pela orientação constante, neste como noutros trabalhos, bem como por todos os preciosos contributos e ao Dr. Manuel Faustino, que me presenteou com a proposta da sua publicação, o meu agradecimento e a minha admiração.

1 — INTRODUÇÃO

São várias as questões que envolvem o regime de tributação em IRS dos prémios atribuídos em sorteios ou concursos, nomeadamente no que respeita à concretização prática desse mesmo regime. De facto, a abrangência subjacente às disposições normativas aqui em causa, aliada ao seu carácter eminentemente vago, têm vindo a lançar inúmeras dúvidas sobre a sua aplicação, designadamente sobre que tipo de iniciativas se enquadram nos conceitos de sorteio ou concurso, quais os prémios efectivamente abrangidos e qual a articulação deste regime com a delimitação negativa da incidência do IRS, por um lado, e com o regime que actualmente regulamenta a exploração do jogo e modalidades afins.

O presente artigo não ambiciona dar respostas, mas pistas que permitam às entidades promotoras de sorteios, concursos e outras iniciativas de carácter mais ou menos híbrido, tomar decisões do foro empresarial, tendo em consideração a segurança ou incerteza que poderá estar associada à tributação dos prémios que atribuem. Tendo este objectivo em vista, procurar-se-á palmilhar o caminho entre a letra da lei e o seu conteúdo através da análise, numa perspectiva económica, dos tipos de rendimentos que o IRS visa abranger e tributar, articulando-a, em seguida, com o respectivo enquadramento legal e buscando, assim, delimitar um conjunto de características que, uma vez reunidas, permitam afirmar se um determinado prémio se encontra abrangido pela tributação em IRS.

2 — OS RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS EM IRS — UMA PERSPECTIVA ECONÓMICA

A reforma fiscal do final dos anos oitenta do século passado, que deu origem à aprovação do actual Código do IRS, presidiu, no âmbito da tributação do rendimento das pessoas singulares, a um objectivo de fundo — o de submeter a totalidade dos rendimentos individuais à tributação global pela aplicação de uma tabela de taxas progressivas.

A prossecução deste objectivo resultou na substituição dos vários impostos cedulares, que vigoravam até então, por um imposto único sobre o rendimento: o IRS.

Porém, na prática, não é possível afirmar-se que o anunciado objectivo do «imposto único» tenha sido alcançado na sua plenitude uma vez que, para além de ter sido mantida a divisão dos vários rendimentos em categorias, subsistem — a par da tributação dos rendimentos pela aplicação de taxas progressivas — para certas categorias de rendimentos, como sejam alguns rendimentos de capitais e mais-valias, regimes de tributação que recorrem à aplicação de taxas proporcionais (2).

Desta forma, os rendimentos das pessoas singulares são hoje tributados através de

(2) *Vide*, a título meramente exemplificativo, Manuel Pires, *Direito Fiscal — Apontamentos*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra 2008.

um único imposto, mas que não é aplicado de forma una, razão pela qual não existe uma definição legal de rendimento tributável para efeitos do IRS. À míngua de uma definição legal, o conceito de rendimento tributável tem sido definido com recurso a concepções doutrinárias de natureza económica.

A construção do IRS teve por base uma concepção ampla de rendimento, inspirada na teoria do rendimento-acréscimo (conforme evidencia o próprio preâmbulo ao Decreto-Lei n.º 422-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRS) ainda que com alguns afastamentos, como sucede com a tributação dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, que são tributados presentemente em sede de Imposto do Selo. Segundo esta teoria, o rendimento tributável consiste na «*soma do consumo e do incremento líquido do património, ou seja* [n]*o acréscimo de riqueza de um sujeito económico que pode ser gasto sem qualquer diminuição do património inicial*» (3).

Pretende-se assim que o IRS incida sobre todo e qualquer aumento do poder aquisitivo, abrangendo por esta via as mais-valias, as receitas irregulares ou ganhos ilícitos e os ganhos fortuitos; no fundo, todo e qualquer incremento patrimonial, quer esteja ou não relacionado com uma actividade produtiva.

3 — O ENQUADRAMENTO CONSTITUCIONAL E AS NORMAS DE INCIDÊNCIA

A amplitude da noção económica de rendimento tributável em IRS acima enunciada, vê-se limitada pelo princípio da legalidade fiscal consagrado da Constituição da República Portuguesa (CRP) (4), do qual decorrem alguns corolários essenciais para a determinação dos rendimentos que se encontram efectivamente sujeitos a imposto.

Estes corolários podem resumir-se às seguintes ideias: *i)* a de que só podem ser cobrados impostos criados por lei (*nullum tributum sine lege*); *ii)* a de que só as leis emanadas da Assembleia de República podem criar impostos e, nesta medida, definir os seus elementos essenciais («*no taxation without representation*»); *iii)* a de que a qualificação de um facto como gerador de imposto, depende do seu cabimento num dos tipos normativos inseridos pelo legislador nas normas de incidência do imposto (princípio da tipicidade dos impostos — *Tatbestandmässikeit der Besteuerung*).

No domínio do IRS, este último corolário impede que a Administração Fiscal venha cobrar impostos por factos que não se encontram abrangidos por qualquer norma de incidência, não podendo esses factos ser integrados por analogia como prescreve o artigo 11.º, n.º 4, da LGT.

---

(3) Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2007, p. 80.

(4) Sobre o actual sentido normativo deste princípio, por último, Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal — Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007.

4 – REGIME APLICÁVEL AOS PRÉMIOS ATRIBUÍDOS EM SORTEIOS OU CONCURSOS EM SEDE DE IRS

O regime de tributação previsto no Código do IRS para os prémios atribuídos em sorteios ou concursos deve, pois, ser analisado à luz dos enquadramentos económico e constitucional expostos acima, admitindo-se genericamente que todos os prémios são tributados a menos que não se subsumam na norma de incidência contida no artigo 9.º, n.º 2, do Código do IRS, ou seja, a menos que:

i) não haja um verdadeiro incremento patrimonial, conforme delineado pela teoria do rendimento-acréscimo;
ii) havendo um incremento patrimonial, ele não possa considerar-se proveniente de um sorteio ou concurso.

Com efeito, ao abrigo do disposto no artigo 9.º, n.º 2, do Código do IRS, são considerados incrementos patrimoniais das pessoas singulares, sujeitos a tributação em sede de IRS, as:

> "*importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, efectivamente pagos ou postos à disposição, com excepção dos prémios provenientes do jogo comum europeu denominado Euromilhões.*"

A tributação faz-se pelo mecanismo da retenção na fonte, à taxa liberatória de 35%, nos termos do disposto no artigo 71.º, n.º 2, alínea *b)*, do Código do IRS, o que significa, por um lado, que o beneficiário recebe o prémio líquido de impostos e, por outro lado, que a entidade promotora tem de determinar o valor ilíquido do prémio através de uma operação de *grossing-up* (5).

O carácter liberatório da taxa aplicável, aliado à impossibilidade de englobamento dos rendimentos auferidos por essa via por parte do beneficiário, tem como efeito a dispensa de inclusão do valor dos prémios auferidos na declaração anual de rendimentos do premiado.

Note-se que as «*importâncias*» a que se refere o preceito transcrito não se restringem somente aos prémios monetários atribuídos, abrangendo qualquer bem com valor económico que uma entidade promotora de sorteios ou concursos entenda entregar como prémio.

Nesta medida, os prémios em espécie pagos ou postos à disposição dos particulares estão também sujeitos a retenção na fonte, devendo o valor dos bens ou serviços entregues corresponder a 65% do valor global que a entidade promotora se propõe despender com o prémio.

---

(5) *Cfr.* J. Xavier de Basto, *IRS Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 337.

Em qualquer circunstância, ou seja, quer o prémio seja atribuído em espécie, quer seja atribuído em dinheiro, a entidade promotora do sorteio ou concurso deve anunciá-lo pelo seu valor líquido, conforme entendimento da Administração Fiscal relativamente ao qual a jurisprudência manifestou o seu acordo ([6]). Este entendimento deriva, conforme fundamenta o Supremo Tribunal Administrativo, da aplicação das regras gerais de Direito — designadamente do princípio geral de boa fé por que deve pautar-se a actuação de entes públicos e privados — e funda-se na circunstância de o prémio que é efectivamente entregue ao beneficiário (seja uma quantia pecuniária ou um prémio em espécie) o ser, em qualquer caso, líquido do IRS que por lei deve ser retido, razão pela qual não faria sentido que fosse anunciado pelo seu montante bruto. Onerar os beneficiários dos prémios com a entrega do imposto devido, obrigação que o mesmo nunca poderia antecipar, porque nenhuma referência a tal ónus é publicitada na divulgação dos sorteios ou concursos revela-se, pois, contra o princípio da boa fé e contra uma das suas irradiações específicas que é o princípio da protecção dos mais fracos.

A responsabilidade pelo pagamento do imposto (e dos juros compensatórios pelo atraso na liquidação do imposto) é da entidade obrigada à retenção e mantém-se pelo período de 4 anos contados a partir do ano civil seguinte àquele em que se verificou o facto tributário.

5 — PRÉMIOS ABRANGIDOS PELA TRIBUTAÇÃO EM IRS

5.1 — A habilitação ao prémio

Historicamente, o que o legislador pretendeu ao introduzir a tributação dos prémios atribuídos em sorteios ou concursos foi «*abranger todos os prémios atribuídos sem dependência de um título habilitador do sujeito passivo*» ([7]) ou seja, sem dependência da aquisição de um bilhete, rifa, cautela ou título equivalente, além dos prémios dependentes desse título habilitador, que já se encontravam previstos quanto a lotarias, rifas, apostas mútuas, totoloto, jogos do loto e bingo.

Nesta medida, para a consideração dos prémios como sendo provenientes de sorteio ou concurso não releva que o premiado se tenha colocado voluntária e conscientemente numa situação de habilitação ao prémio, mas apenas que essa habilitação se dê por via do preenchimento, pelo premiado, dos requisitos que lhe permitem auferir o prémio.

([6]) A este propósito vejam-se o ofício-circulado de 9 de Abril de 2002 da Direcção de Serviços do IRS e o Despacho da DGCI de 23 de Abril de 2004, proferido no processo n.º 2164/2004. A nível jurisprudencial, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Março de 2007, proferido no processo n.º 498/06.

([7]) Cit. André Salgado Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Coimbra 1999, p. 180.

Este entendimento ficou patente no despacho da DGCI de 18 de Outubro de 2004, proferido no 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.

5.2 — A aleatoriedade na atribuição do prémio

Além desta visão abrangente do que se considera como habilitação a um prémio, importa ainda tomar em consideração o factor aleatoriedade, também utilizado pela Administração Fiscal para avaliar se os prémios se consideram atribuídos no âmbito de sorteios ou concursos.

Dada a natureza do artigo 9.º, n.º 2, do Código do IRS, que visa, como já foi referido, tributar ganhos não relacionados com a actividade produtiva das pessoas singulares, mas que lhes advenham, antes, por outras vias — *i.e.*, ganhos fortuitos —, a Administração Fiscal tende a considerar que os prémios são os que sejam atribuídos com um certo grau de aleatoriedade — superior sempre que se trate de um *sorteio* e inferior sempre que se trate de um *concurso*, uma vez que nestes últimos há maior incidência do factor perícia por parte dos potenciais premiados.

Assim, não haverá em regra tributação em sede de IRS sempre que a atribuição do prémio vise galardoar um percurso pessoal, tais como a realização de uma obra social ou o mérito estudantil, uma vez que a atribuição do prémio não tem subjacente a realização de qualquer sorteio ou concurso, não se inserindo, por esse motivo, no âmbito do artigo 9.º, n.º 2, do Código do IRS ([8]). Os rendimentos auferidos por esta via não representam, como tal, rendimentos tributáveis para efeitos do IRS.

O mesmo raciocínio já não valerá para as situações dos concursos em que se premeia, por hipótese, a frase mais original contendo as palavras *x* ou *y*, em que pode ainda descortinar-se algum grau de aleatoriedade, por via da subjectividade da escolha efectuada — por oposição a uma avaliação com base em parâmetros objectivos e concretos que tenha em vista compensar o avaliado pelas suas acções/esforço/mérito — havendo, nesta medida um rendimento tributável para efeitos de IRS e subsumível à previsão do artigo 9.º, n.º 2, do Código do IRS.

Em suma, quanto maior o grau de aleatoriedade na atribuição do prémio, maior a certeza sobre o seu cabimento na norma de incidência do imposto.

Finalmente, importa ainda ter presente que a sujeição a imposto de um prémio atribuído no âmbito de uma determinada acção promocional não depende da existência de um número limitado de prémios. O facto de a promoção ser limitada ao *stock* existente — como normalmente será — não confere um carácter aleatório às acções que

([8]) A este propósito veja-se o ofício da Direcção de Serviços do IRS n.º 12 031, de 27 de Abril de 2006, que exclui da tributação no âmbito do artigo 9.º, n.º 2, do Código do IRS os prémios atribuídos anualmente ao melhor aluno por uma escola, por falta do carácter de aleatoriedade.

não o têm por atribuírem prémios sem sorteio ou concurso, nos termos já descritos. O argumento de que o primeiro cliente após a finalização do *stock* existente teve menos sorte ou destreza do que o último cliente a receber o prémio, conquanto não seja despiciendo, parece-nos de pouca razoabilidade e contrário à própria natureza das coisas. Esta linha de raciocínio *ad absurdum* levaria à conclusão de que como tudo na vida é limitado, todos os prémios assumiriam um carácter de aleatoriedade, o que, face à doutrina que temos vindo a expender, nos parece excessivo.

5.3 — A existência de um incremento patrimonial na esfera do beneficiário e a sua natureza

Por fim, a par dos requisitos da habilitação ao prémio e da aleatoriedade na sua atribuição, cumprirá ainda aferir do reflexo do prémio na esfera patrimonial do premiado, ou seja, há que averiguar se o prémio consubstancia um verdadeiro rendimento para o beneficiário.

Nesta sede, o entendimento informal da Administração Fiscal vai no sentido de que, quando um prémio é atribuído contra uma obrigação de despesa, ou seja, na medida em que exista uma relação de troca directa da despesa pelo prémio (o gasto do montante *x* implica a atribuição do prémio *y* ou *z*), não está abrangido pela norma de incidência contida no artigo 9.º, n.º 2, do Código do IRS.

É o que sucede nas situações em que o prémio atribuído consiste num desconto — pela atribuição de vales de desconto, por exemplo — bem como naquelas outras em que a despesa é convertida em pontos que, por sua vez, serão trocados por bens ou permitirão a sua aquisição a um preço inferior, mediante um qualquer equilíbrio entre o preço e os pontos trocados. São situações em que a Administração assume que o prémio não foi verdadeiramente atribuído, mas «comprado» de alguma forma pelo particular, não produzindo um efectivo incremento patrimonial susceptível de tributação.

Por outro lado, sempre que a obrigação de despesa não se encontre directamente relacionada com a atribuição do prémio, titulando somente a sua habilitação ao mesmo e produzindo na esfera do particular uma expectativa de ganho que poderá ou não concretizar-se, o prémio considerar-se-á tendencialmente como um efectivo rendimento fortuito/inesperado na esfera do beneficiário cabendo, como tal, na norma de incidência. Neste lote de acções, cairão aquelas em que o particular se habilita a um prémio pela compra de um bem determinado — uma publicação periódica, por exemplo — se vier a ser contemplado no sorteio. O que distingue esta situação da descrita no parágrafo anterior é que nesta última existe um grau de incerteza e em virtude dessa incerteza passa, no que parece ser o entendimento da Administração Fiscal, a ser considerado como um prémio sujeito a tributação.

A este entendimento poderia opor-se o argumento de que uma vez atribuído o prémio não deveria relevar o processo pelo qual foi atribuído (directamente ou por sorteio) violando-se, quando tal suceda, o princípio da igualdade horizontal, segundo o qual *«os contribuintes com a mesma capacidade pagarão o(s) mesmo(s) imposto(s) (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade pagarão diferen-*

tes impostos, seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (igualdade vertical)» ([9]).

Contudo, tal argumento não se afigura exacto. O que sucede é que a norma de incidência em causa, conforme tem vindo a demonstrar-se, assenta em dois pressupostos de verificação cumulativa: *i)* o de que o prémio resulta de um sorteio ou concurso; e *ii)* o de que o prémio consubstancia um verdadeiro rendimento na esfera do particular.

Ora, no primeiro lote de situações (*i.e.*, atribuição directa de um prémio), e independentemente de poder considerar-se que existe um efectivo rendimento na esfera do particular, o prémio não será tributado em IRS, pois não resulta de um sorteio ou concurso. Na medida em que a tributação destes rendimentos não se encontra prevista em qualquer outra norma de incidência, eles não serão tributados em definitivo ([10]).

Ao invés, no segundo lote de situações é possível afirmar que o prémio resulta de um sorteio ou concurso. Ainda assim, em nosso entendimento, neste segundo lote de situações importa distinguir quando o prémio consiste, por exemplo, num vale de desconto (que implica que o beneficiário realize mais despesa), das situações em que o prémio é assegurado de forma gratuita após o sorteio. Será apenas nestas últimas situações que haverá um efectivo incremento patrimonial para o premiado abrangido e tributado pelo artigo 9.º, n.º 2, do Código do IRS.

Em resumo, **quando a atribuição do prémio não resulte de um sorteio ou concurso**, quer por ter sido atribuído ao beneficiário directamente mediante o preenchimento das condições para tal previstas, quer porque a concreta escolha do beneficiário assenta em parâmetros objectivos que afastam o carácter aleatório da acção e, bem assim, o carácter fortuito do ganho, **cairá fora do âmbito da norma de incidência do Código do IRS não havendo, em consequência, lugar a tributação**. Por outro lado, **quando o prémio atribuído resulte de um sorteio ou concurso**, seja porque ao candidato é apenas conferida a possibilidade de auferir um prémio, que pode não se concretizar, seja porque a concreta escolha do beneficiário assenta em critérios subjectivos (permitindo afirmar-se ainda a presença do elemento aleatoriedade na sua atribuição) **cairá no âmbito da norma de incidência do Código do IRS, havendo lugar a tributação na medida em que o prémio constitua um efectivo incremento patrimonial na esfera do beneficiário**.

Neste âmbito, **constituirá incremento patrimonial tributável na esfera do beneficiário o prémio pago ou colocado à sua disposição de forma gratuita** (ainda que envolvendo alguma despesa prévia); ao invés, **não representará, em regra, qualquer rendimento acrescido susceptível de tributação na esfera do beneficiário o**

([9]) Cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 443.

([10]) Poder-se-á colocar a questão se esses prémios não deverão ser considerados doações sujeitas a Imposto do Selo. Salvo melhor opinião, entendemos que também se encontram excluídos da incidência deste imposto nos termos do artigo 1.º, n.º 5, al. *d)*, do Código do Imposto do Selo.

prémio que lhe seja pago ou colocado à sua disposição mediante uma obrigação de despesa (adicional relativamente à referida quanto ao processo de habilitação).

Ainda assim é argumentável que a opção de política legislativa de sujeitar a IRS apenas os prémios atribuídos através de um concurso ou sorteio (e não já os atribuídos directamente), assume uma intenção de desfavor dos primeiros em detrimento dos últimos que pode ser considerada em violação do princípio da igualdade horizontal (que muito embora não se encontre expressamente previsto na Constituição decorre do espírito dos artigos 13.º, 103.º, n.º 1, e 104.º, n.º 1), sem uma justificação válida para tal.

6 — AS MODALIDADES AFINS DO JOGO E A TRIBUTAÇÃO EM IRS — QUE RELAÇÃO?

A regulamentação da exploração do jogo e modalidades afins do jogo encontra-se plasmada no Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, também denominado como Lei do Jogo ([11]).

No âmbito do presente artigo, releva sobretudo o que neste diploma se prescreve relativamente às modalidades afins dos jogos de fortuna e azar, nos quais são enquadráveis os sorteios ou concursos. Assim, o artigo 159.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 422/89 define as modalidades afins dos jogos de fortuna e azar como:

> "*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 monetário*" ([12]).

Acrescenta o n.º 2 do mesmo preceito que:

> "*são abrangidos pelo disposto no número anterior, nomeadamente, rifas, tômbolas, sorteios, concursos publicitários, concursos de conhecimentos e passatempos*".

De acordo com a interpretação jurisprudencial da Lei do Jogo, os critérios de diferenciação entre «*jogos de fortuna ou azar*» e «*modalidades afins do jogo de fortuna ou azar*» residem, por um lado, na importância atribuída ao factor sorte — no jogo de fortuna ou azar o factor sorte é considerado essencial enquanto que nas «*modalidades afins*» o factor sorte não tem de ser essencial podendo desempenhar um papel

---

([11]) Este Decreto-Lei sofreu alterações pelo Decreto-Lei n.º 10/95, de 19 de Janeiro, que o republicou, pela Lei n.º 27/2004, de 16 de Julho, e pelo Decreto-Lei n.º 40/2005, de 17 de Fevereiro.

([12]) O artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 422/89, por outro lado, apresenta uma listagem não exaustiva do que se consideram ser jogos de fortuna ou azar, cuja exploração é autorizada nos casinos.

da mesma ou de menor importância que a perícia dos participantes no jogo — e, por outro lado, na natureza dos prémios — nas «*modalidades afins*» os prémios não podem consistir directamente na atribuição de dinheiro ou fichas convertíveis em dinheiro —, bem como nas temáticas desenvolvidas — um jogo será classificado como jogo de fortuna e azar sempre que explore temáticas próprias destes jogos, elencados no artigo 4.º da Lei do Jogo ([13]).

No que respeita às modalidades afins do jogo, cumpre ainda sublinhar que nos termos do artigo 161.º, n.º 1, da Lei do Jogo,

> "*[n]ão é permitida a exploração de qualquer modalidade afim do jogo de fortuna ou azar e outras formas de jogo referidas no artigo 159.º por entidades com fins lucrativos, salvo os concursos de conhecimento, passatempos ou outros, organizados por jornais, revistas emissoras de rádio ou de televisão e os concursos publicitários de bens ou serviços.*"

O mesmo será dizer que a generalidade das entidades não poderá explorar modalidades afins do jogo como sejam os sorteios ou concursos ali previstos, modalidades estas que se caracterizarão por:

i) Não explorar temáticas próprias dos jogos de fortuna e de azar (como por exemplo a roleta, o *blackjack*, etc.);
ii) Não pagar directamente prémios em dinheiro ou fichas convertíveis em dinheiro (pagando antes, prémios em espécie ou indirectamente em dinheiro através de vales de desconto, por exemplo);
iii) Ser subsumível ao conceito de concurso publicitário de bens e serviços; e
iv) Atribuir prémios em que a esperança de ganho resida nos factores sorte e perícia dos clientes, ou somente no factor sorte;
v) Necessidade de requerimento de uma autorização *ad hoc* por parte do Governo Civil competente, previamente à sua realização ([14]).

Questão diversa e não menos relevante é a de saber como se articulam os regimes enunciados nos pontos anteriores. O mesmo será perguntar: a classificação ou não de uma dada iniciativa promocional como modalidade afim do jogo e/ou a exploração de uma modalidade afim do jogo à margem do regime legal acima explicitado determina, por si, o regime de tributação em IRS dos prémios atribuídos? Desde já se afirma que a resposta deve ser negativa.

([13]) Vejam-se, a título de exemplo, os Acórdãos da Relação de Lisboa de 26 de Outubro de 2007 e de 16 de Outubro de 2007, proferidos nos processos n.º 7610/2005-3 e n.º 2728/2007-5, respectivamente, bem como os Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 28 de Novembro de 2007 e de 27 de Fevereiro de 2008, proferidos nos recursos n.º 07P3186 e n.º 08P293, respectivamente.

([14]) A título exemplificativo, pode ser encontrado um modelo de requerimento no endereço electrónico http://www.gov-civil-lisboa.pt/req/sorteio.pdf.

A Lei do Jogo e o Código do IRS regulamentam as actividades do jogo em perspectivas diversas: enquanto a Lei do Jogo visa garantir que o Estado mantém o controlo sobre o modo como se exploram certas actividades com relevo social que podem, no entanto, ser prejudiciais para todos e cada um dos cidadãos quando deixadas totalmente ao critério dos agentes económicos privados ([15]), o Código do IRS procura abranger realidades económicas, mais do que jurídicas, manifestações de que o rendimento dos particulares sofreu um acréscimo susceptível de tributação.

Nessa medida, a avaliação da Administração Fiscal incidirá, julgamos nós, não sobre a natureza jurídica dos prémios atribuídos, mas sobre a realidade económica a eles subjacente, verificando em cada caso concreto, se o prémio atribuído é susceptível de configurar um ganho fortuito na esfera do premiado, um rendimento acrescido, isto, independentemente de uma prévia classificação da acção promocional como modalidade afim do jogo para efeitos do disposto no Decreto-Lei n.º 422/89.

A própria norma de incidência contida no artigo 9.º, n.º 2, do Código do IRS ao referir-se a prémios atribuídos em *quaisquer* sorteios ou concursos, evidencia a intenção do legislador em abranger o maior número de realidades possível. Com a expressão «quaisquer» pretende, pois, dizer-se, quaisquer sorteios ou concursos independentemente das formas jurídicas que lhe sejam atribuídas e dos requisitos formais que devam cumprir.

7 — NOTAS FINAIS

É inegável que o regime de tributação em IRS dos prémios auferidos em sorteios e concursos, na simplicidade da sua redacção, é pautado pela existência de zonas cinzentas, de incertezas quanto ao seu enquadramento jurídico-fiscal. Ao silêncio da lei, que à partida alargaria a margem interpretativa do seu aplicador, *i.e.*, da Administração Fiscal, acresce ainda a pouca monta do acervo de orientações administrativas sobre esta matéria — seja por meio de circulares, seja por via da publicação de informações vinculativas que tenham sido prestadas aos contribuintes no caso concreto —, o que tem contribuído para aumentar a insegurança dos agentes económicos, sobretudo daqueles que se vêem potencialmente onerados com um imposto de uma proporção bastante relevante, que pode ser decisiva para que algumas iniciativas nunca cheguem a ver a luz do dia.

Assim, impõe-se uma última referência: a de que, não obstante a posição aqui defendida, o facto é que não pode ser liminarmente afastada a possibilidade da Administração Fiscal vir a entender que as entidades promotoras, por meios artificiosos e com abuso das formas jurídicas (afastamento do factor sorte), buscaram eliminar o IRS

([15]) Para mais desenvolvimentos sobre este tema *vide* M. I. Clímaco, "Os Jogos de Fortuna e Azar — O lazer tolerado ou o vício já legalizado?", *in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

que seria devido em resultado de negócios com idêntico fim económico. Esta hipótese, *i.e.*, a aplicação da norma geral anti-abuso prevista no artigo 38.º da Lei Geral Tributária, está sujeita a um procedimento próprio e é cercada de acrescidas garantias aos contribuintes. Desde logo, cabe à Administração o ónus da prova que foi usado um meio artificioso e com abuso das formas jurídicas com a intenção de reduzir as receitas fiscais, o que não se afigura fácil. Depois, a aplicação desta norma depende da abertura de um procedimento próprio para o efeito, com observância do princípio do contraditório e exigências acrescidas de fundamentação que terá de ser efectuado num prazo mais limitado (três anos) do que o prazo geral de caducidade de liquidação dos tributos (quatro anos) ([16]).

([16]) Para maiores desenvolvimentos sobre esta matéria *cfr.* Francisco de Sousa da Câmara, "As operações de reestruturação e a cláusula anti-abuso prevista no artigo 67.º/10 do CIRC", obra no prelo para publicação, e que condensa a exposição efectuada na Conferência *Reestruturações de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, realizada na Universidade Nova de Lisboa, em 14 de Fevereiro de 2008; Diogo Leite de Campos e João da Costa Andrade, *Autonomia Contratual e Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 2008; J. L.; e Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula geral anti-abuso no direito*, Almedina, Coimbra, 2004. Especificamente sobre o procedimento de aplicação da cláusula geral anti-abuso, veja-se Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal,* Editora, 2006, pp. 192 e ss.