



FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: **CIVA**

Artigo: 2º - n.º 2; 9º, n.º 30, alínea c) e n.º 32

Assunto: Bingo – Subconcessão

Processo: A100 2005118 com despacho concordante do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em 07/12/2005

Conteúdo:

1. A sociedade exponente encontra-se enquadrada em IVA no regime normal mensal, exercendo, como actividade principal "Outras Actividades Recreativas, N.E.", CAE 092720, realizando, simultaneamente, operações que conferem o direito à dedução do imposto e operações que não conferem tal direito, tendo optado pela dedução do imposto suportado segundo a afectação real de todos os bens e serviços utilizados, nos termos do n.º 2 do art.º 23.º do Código do IVA. Não obstante, afirma, na sua exposição, que tem por objecto da sua actividade a exploração do jogo do bingo fora de casinos.
2. A actividade de exploração do jogo do bingo é uma actividade isenta de IVA, de harmonia com o disposto no n.º 32 do art.º 9º do Código, segundo o qual estão isentas de IVA *"a lotaria da Santa Casa da Misericórdia, as apostas mútuas, o bingo, os sorteios e as lotarias instantâneas devidamente autorizados, bem como as respectivas comissões e todas as actividades sujeitas a impostos especiais sobre o jogo"*.
3. Na sua exposição, a exponente coloca a dúvida de saber qual o tratamento fiscal aplicável, em sede de IVA, às importâncias a pagar por si às concessionárias, a título de remuneração pela transmissão da exploração das respectivas salas de jogo do bingo. Argumenta, em síntese, o seguinte:
 - O direito de explorar jogos de fortuna e azar é, nos termos da Lei vigente, reservado ao Estado.
 - Todavia, a Lei prevê que o Estado atribua a concessão da exploração de jogos de fortuna ou azar a entidades privadas, mediante a forma de contrato administrativo.
 - De harmonia com o Regulamento de Exploração do Jogo do Bingo (REJB), aprovado pelo Decreto Lei n.º 314/95, de 24 de Novembro, a atribuição da concessão de exploração de salas de jogo do bingo depende da realização de concurso público e tais salas só podem ser concessionadas a pessoas colectivas públicas, pessoas colectivas de utilidade pública e empresas do sector turístico que revistam a forma societária.
 - Relativamente aos contratos de concessão de exploração de salas de jogo do bingo, decorre, a *contrario sensu*, do disposto na alínea e) do n.º 1 do art.º 40º do REJB, que as concessionárias podem ceder a exploração do jogo do bingo ou de qualquer outra



actividade que constitua objecto da concessão, desde que para o efeito lhes seja concedida autorização pelo membro do Governo responsável pela área do turismo.

- O REJB não regulamenta em que termos pode ser feita essa concessão e quais as consequências da mesma.
- Não obstante não ser feita qualquer menção à possibilidade de subcontratação - a qual assumiria a forma de subconcessão por se estar no âmbito de um contrato de concessão - tal não significa que a mesma não seja legalmente admissível.
- A subconcessão perfila-se como uma relação jurídica subordinada, uma vez que a subsistência da subconcessão depende da relação de concessão - extinta a concessão, extingue-se *ipso iure* a subconcessão.
- A subconcessão resume-se, tão-somente, à transferência a favor de um terceiro, dos direitos-deveres que a Administração transferiu inicialmente para o concessionário.
- Neste contexto, na justa medida em que a transmissão dos direitos e deveres inerentes à concessão da exploração do jogo pressupõe um acto de autoridade do Estado, qual seja o da autorização prévia por parte da Administração concedente, deverá admitir-se a extensão do regime previsto no número 2 do artigo 2º do Código do IVA às operações de subconcessão da exploração do jogo do bingo.

4. Tece ainda algumas considerações de índole social e económica para sustentar o seu entendimento, invocando, nomeadamente, a ocorrência de distorções concorrenciais gravosas caso se pretendesse tributar as subconcessões do jogo do bingo, colocando em desigualdade a actividade exercida por concessionários e subconcessionários.

5. Por fim, invoca as informações n.ºs 2075, de 16/07/1992 e 2292, de 4/09/1992, ambas do Serviço de Administração do IVA, nas quais os Serviços terão aceite a extensão do regime de não sujeição a actividades exercidas por entidades privadas, por se considerar que tais actividades não distorciam a concorrência nem afectavam a exclusividade do serviço público, como alegadamente sucede também no caso vertente.

6. Na medida em que a exponente não faculta qualquer minuta ou cópia do contrato ou qualquer outro documento que permita avaliar os termos em que se realiza o negócio que está subjacente à questão colocada, afigura-se-nos que esta deverá ser analisada de forma abstracta, sem vincular um caso em concreto.



7. Importa, antes de mais, reter o que dispõe o nº 2 do artº 2º do Código do IVA. Diz assim:

"O Estado e as demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por eles recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência".

8. Significa que, no exercício dos seus poderes de autoridade, ou seja, quando realizem operações que a Lei determina como sendo da sua competência exclusiva, o Estado e demais pessoas de direito público não são sujeitos passivos de IVA, desde que tais operações não originem distorções de concorrência.

9. Por seu lado, o nº 4 do artº 2º do CIVA determina que o Ministro das Finanças definirá, caso a caso, as actividades susceptíveis de originar distorção de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa.

10. Considera assim o legislador, de harmonia com o nº 2 e atendendo às limitações impostas pelos nºs 3 e 4 do artº 2º do CIVA, que o exercício dos poderes de autoridade do Estado e demais pessoas colectivas de direito público se situam fora do campo do imposto.

11. Realça-se que a norma legal delimita, claramente, o universo de entidades destinatárias do seu conteúdo: o Estado e demais pessoas colectivas de direito público.

12. A concessão do jogo pelo Estado a pessoas privadas, ainda que com as limitações previstas na Lei, visa, primeiramente, proporcionar ao concessionário a exploração dessa actividade. Se a concessão propriamente dita configura um acto de autoridade do Estado (prerrogativa exclusiva que o afasta do campo do imposto), a exploração é indubitavelmente uma actividade dentro do campo do imposto, ou seja, que gera operações sujeitas a IVA, embora dele isentas nos termos do nº 32 do art.º 9º do CIVA. Assim, se o Estado entendesse explorar directamente o jogo, assumiria de imediato o estatuto de sujeito passivo do IVA.

13. Por outro lado, a circunstância de realizar operações sujeitas a IVA mas dele isentas (a exploração do jogo) não provoca qualquer impedimento ou distorção concorrencial, pelo facto de suportar, sem poder deduzir, o IVA originado nos *inputs* destinados à prossecução da referida actividade. Esta é uma situação normal, que decorre do normativo do Código do IVA e que coloca todas as actividades reguladas pelo art.º 9º perante as mesmas regras concorrenciais. A título de exemplo, refira-se a actividade de serviços médicos e sanitários, bem como as operações estreitamente conexas, onde operam em simultâneo entidades isentas nos termos do nº 2 do artº 9º do CIVA, cujo



imposto suportado nos seus *inputs* constitui um custo da actividade, e entidades enquadradas no regime de tributação, que têm a faculdade de desonerar de IVA os respectivos *inputs*, sem que tal configure uma situação de distorção concorrencial.

14. A respeito da eventual distorção concorrencial, importa salientar ainda que a faculdade concedida ao Ministro das Finanças pelo nº 4 do art.º 2º do CIVA, de definir, caso a caso, as actividades susceptíveis de originar distorções de concorrência, para efeitos dos nºs 2 e 3 do mesmo artigo, deve entender-se no sentido de restringir o conceito - as actividades praticadas no exercício de poderes de autoridade pelo Estado e demais pessoas colectivas de direito público, cuja não sujeição possa originar distorções de concorrência, podem assim ser sujeitas às regras de incidência do IVA - e não da sua extensão ou ampliação.

15. Na situação teórica apresentada pelo expoente, entende-se que o exercício dos poderes de autoridade se consubstancia no acto administrativo de concessão do jogo do bingo, no qual se esgota o conceito de não sujeição ao imposto, sendo, por esse meio, transferida ao concessionário a faculdade de explorar tal actividade, enquanto exercício de uma actividade económica (e não o ónus de um serviço público, como parece sugerir-se no final da exposição) abrangida pelo campo de incidência do IVA.

16. A *subconcessão* do direito de explorar o jogo do bingo, ainda que careça do aval do Estado, é necessariamente uma operação económica realizada entre duas entidades que visam obter ganhos patrimoniais com o negócio. Ou seja, a entidade detentora da concessão, que adquiriu no intuito de explorar comercialmente a respectiva actividade, ao transmitir a um terceiro a exploração dessa mesma actividade, fá-lo, sem dúvida, tendo em vista o seu próprio interesse económico no negócio e não se absterá de, legitimamente, buscar o lucro nas remunerações que acorda com a subconcessionária.

17. Se outro motivo não existisse, o supra referido seria bastante para colocar a operação em causa sob a esfera de incidência do imposto. No entanto, importa lembrar que o afastamento do campo do imposto, das operações abrangidas pelo nº 2 do artº 2º do CIVA, só se verifica, de acordo com a redacção em vigor desta norma legal, na medida em que tais operações sejam realizadas pelo Estado e demais pessoas colectivas de direito público, estatuto que, normalmente, as entidades concessionárias não detêm.

18. Importa ainda, porque a expoente o refere, abordar a questão das informações nºs 2075, de 16/07/1992 e 2292, de 4/09/92, ambas proferidas por esta Direcção de Serviços. Tratava se, em ambos os casos, de determinar se a venda de impressos oficiais de organismos do Estado, de modelo exclusivo e com preço fixo, seria ainda entendida como sendo uma operação fora do campo do imposto, por aplicação do nº 2 do art.º 2º do CIVA, quando realizada por uma entidade privada. Entendeu-se que sim, face à natureza dos



bens em presença (impressos oficiais, de modelo exclusivo e com preço fixo).

19. No entanto, tal entendimento não pode ser visto como uma ampliação do universo das operações afastadas do campo de incidência do IVA, nem extravasa a natureza das entidades mencionadas nesta norma legal, porquanto não é posta em causa a tributação em IVA dos serviços prestados por aquela entidade privada aos respectivos organismos emissores dos impressos oficiais.

20. Ou seja, a venda dos impressos pelo preço oficial não é tributada, por se entender que é uma extensão da venda pelos próprios organismos estatais que, não dispondo de uma rede de pontos de venda suficientemente vasta, recorre a entidades privadas (admitindo-se aqui a noção de serviço público), mas a comissão, ou remuneração, que o privado recebe pelo serviço prestado nessa venda é uma operação tributada em IVA.

21. Em qualquer caso, parece despropositado estabelecer qualquer relação de comparação entre a realidade a que se referem as informações invocadas pela consulente e a questão por si colocada.

22. Em conclusão, entende-se, contrariamente à pretensão da exponente, que a subconcessão do jogo do bingo é uma operação dentro do campo do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, à qual não se aplica o disposto no n.º 2 do art.º 2.º do CIVA, por não se encontrarem reunidos os requisitos aí exigidos. Não se lhe aplicando a isenção prevista no art.º 9.º do Código, nomeadamente, face ao que dispõe a alínea c) do seu n.º 30, estará a remuneração devida pela transmissão da exploração das respectivas salas de jogo, sujeita às regras de tributação estabelecidas no Código do IVA.