

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 122/2013-T

Tema: IS – Prémio em espécie atribuído em concurso

Decisão Arbitral

*

A..., S.A. (“Requerente”), contribuinte fiscal n.º (...), com sede na Rua ...em (...), com o capital social de € 65.810.005 (sessenta e cinco milhões, oitocentos e dez mil e cinco euros), matriculada na Conservatória do Registo Comercial de (...) com o número de matrícula e de pessoa colectiva único n.º (...), adstrita ao Serviço de Finanças de (...), veio, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e do art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a Constituição de Tribunal Arbitral Singular.

Formula os seguintes **pedidos**:

- (i) que seja anulada parcialmente a autoliquidação do Imposto do Selo devido sobre os prémios em espécie atribuídos pela Requerente durante o mês de Janeiro de 2011, por correção da taxa de imposto aplicável;
- (ii) que seja a Autoridade Tributária condenada a devolver à Requerente o imposto pago em excesso, no montante de € 32.503,29 (trinta e dois mil quinhentos e três euros e vinte e nove cêntimos);
- (iii) a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal de 4%, contados desde a data do pagamento indevido até integral reembolso à Requerente do imposto indevidamente pago.

Alega, em síntese:

A Requerente assume a forma jurídica de uma sociedade anónima de direito português com sede e direcção efectiva neste território, qualificando, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”), como um sujeito passivo residente nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código daquele imposto.

No âmbito do desenvolvimento da sua actividade televisiva, a Requerente promove diversos sorteios ou concursos, através dos quais são atribuídos prémios de diversas naturezas, designadamente prémios monetários e prémios em espécie.

Cabe à Requerente, enquanto concedente do prémio, o dever de liquidação do imposto.

Até ao momento da entrada em vigor da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (“Lei do Orçamento do Estado para 2010”) os referidos prémios encontravam-se sujeitos a tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), através do mecanismo de retenção na fonte à taxa liberatória.

Com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2010, estes prémios passaram a ser tributados em sede de Imposto do Selo, mediante previsão constante da verba 11.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo “[...] *“11.2. Os prémios do bingo, de rifas e do jogo do loto, bem como de quaisquer sorteios ou concursos, com excepção dos prémios dos jogos sociais previstos na verba n.º 11.3 da presente Tabela – sobre o valor ilíquido, acrescendo 10% quando atribuídos em espécie:*

11.2.1. Do bingo – 25%;

11.2.2. Dos restantes – 35%[...]””.

Com referência ao período de Janeiro de 2011, a ora Requerente procedeu à atribuição/entrega de prémios de sorteios ou concursos, no montante líquido total de € 144.001,47 (cento e quarenta e quatro mil e um euro e quarenta e sete cêntimos, dos quais € 143.900 (cento e quarenta e três mil e novecentos euros) corresponde a prémios em espécie, conforme cópia do extracto da conta do razão (#627000010) e mapa resumo de prémios que se junta e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais (docs. n.ºs 1 e 2), tendo pago Imposto do Selo num total de € 117.791 (cento e dezassete mil setecentos e noventa e um euros), conforme cópia das guias de pagamento que se

juntam e se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais (docs. n.ºs 3 e 4).

No que respeita aos prémios em espécie com referência ao período de Janeiro de 2011, foi liquidado e pago pela Requerente imposto no montante total de € 117.736,36 (cento e dezassete mil setecentos e trinta e seis euros e trinta e seis cêntimos) resultante da aplicação da taxa de 45% ao valor ilíquido dos prémios:

- Valor ilíquido dos prémios: € 261.636,36 = € 143.900/(1 - 45%);
- Total do imposto pago: € 117.736,36 = € 261.636,36 x 45%.

Contudo, entende a Requerente que o método de cálculo adoptado na liquidação do imposto referente aos prémios atribuídos em espécie não foi o correcto, porquanto não deveria ter aplicado a taxa de 45% ao valor ilíquido dos mesmos.

Com efeito, entende a Requerente que, no caso dos prémios em espécie, deverá ser incrementada, em 10%, a base tributável dos prémios e, subsequentemente, aplicada a taxa de 35% ao valor ilíquido dos mesmos.

Houve, assim, liquidação de imposto em excesso com referência ao período de Janeiro de 2011 pelo montante de € 32.503,29 (trinta e dois mil quinhentos e três euros e vinte e nove cêntimos) – *cf.* documento n.º 4.

Tendo pretendido a Requerente corrigir o erro da Declaração de Retenções na Fonte IRS/IRC e Imposto do Selo, deduziu a competente reclamação graciosa, nos termos e prazos previstos no referido artigo 131.º do CPPT, conforme cópia que se junta e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais (doc. n.º 5).

A Autoridade Tributária indeferiu a reclamação graciosa deduzida por entender não ter havido qualquer erro na autoliquidação efectuada pela Requerente e confirmando o entendimento de que a taxa de imposto aplicável aos prémios em espécie é, efectivamente, de 45%, conforme cópia que se junta e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais (doc. n.º 6).

A Requerente não se conforma com a decisão de indeferimento pelo que a vem impugnar nos presentes autos, considerando que a autoliquidação de Imposto do Selo

efectuada em Janeiro de 2011, com referência aos prémios em espécie por si atribuídos, está incorrecta e gerou imposto pago em excesso.

A Requerente considera que o “*acréscimo de 10%*” que a lei determina é aplicável ao valor do prémio, sendo apenas relevante para efeitos de determinação da base de incidência e não da taxa de imposto.

Nessa medida, entende a Requerente que o método de cálculo adoptado na liquidação do Imposto do Selo em Janeiro de 2011 referente aos prémios atribuídos em espécie não foi o correcto, porquanto não deveria ter aplicado a taxa de 45% ao valor ilíquido dos mesmos.

Com efeito, entende a Requerente que, no caso dos prémios em espécie, deverá ser incrementada, em 10%, a base tributável dos prémios e, subsequentemente, aplicada a taxa de 35% ao valor ilíquido dos mesmos.

O entendimento da Requerente de que o acréscimo de 10%, referido na verba 11.2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, deverá ser realizado por referência ao valor ilíquido do prémio e não por referência à própria taxa do imposto, assenta, essencialmente, em diversos argumentos, dos quais merecem realce a letra da lei (elemento literal), a unidade do sistema jurídico (elemento sistemático) e a *ratio* subjacente à norma em análise (elemento teleológico).

A Requerente apresenta os fundamentos que estão na base da posição ora defendida, começando por efectuar o enquadramento da evolução histórica da tributação de prémios atribuídos em sorteios ou concursos.

Evolução histórica da tributação de prémios atribuídos em sorteios ou concursos:

Tal como já anteriormente referido, os prémios atribuídos em sorteios ou concursos eram, até à entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2010, tributados em sede de IRS.

Dispunha o n.º 2 do artigo 9.º do Código do IRS, na redacção anterior, que “*são também 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 (...)*”.

A referida tributação ocorria, por sua vez, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 71.º do Código do IRS, mediante retenção na fonte à taxa liberatória de 35%, incidente sobre o valor ilíquido dos prémios.

Com efeito, e à semelhança do que agora ocorre em sede de Imposto do Selo, o valor do imposto era determinado pela aplicação da respectiva taxa ao valor ilíquido do prémio a ser atribuído, independentemente de o prémio ser atribuído em espécie ou em dinheiro.

Também conforme dispunha o Ofício-Circulado n.º 20067/2002, de 9 de Abril, aquando da atribuição de um prémio em espécie, o respetivo valor ilíquido nunca poderia ser inferior ao que resultaria da aplicação das regras de equivalência estabelecidas no artigo 24.º do Código do IRS, ou seja, ao preço tabelado oficialmente ou à cotação oficial de compra.

A mesma regra se mantém inalterada, na medida em que, nos termos do artigo 11.º do Código do Imposto do Selo, sempre que estejamos perante um valor representado em espécie, a equivalência para unidade monetária nacional deverá ser feita ao preço tabelado oficialmente ou à cotação oficial de compra.

Atento o exposto, o valor ilíquido do prémio a atribuir ao beneficiário deveria corresponder ao quociente do seu valor líquido por $(1 - \text{a taxa de retenção aplicável})$.

Por outro lado, e tal como agora sucede em sede de Imposto do Selo, o encargo associado ao imposto recaía sobre o titular do interesse económico.

Adicionalmente, a obrigação de retenção do imposto e a respectiva entrega ao Estado era responsabilidade da entidade promotora do sorteio ou concurso, situação que em sede de Imposto do Selo também se mantém.

Em face do exposto, importa, desde já, realçar que, relativamente à incidência subjectiva e objectiva do imposto, não resultou alteração substancial entre aquilo que se encontrava previsto na tributação em sede de IRS e o actual regime de tributação em sede de Imposto do Selo.

Deste modo, e salvo melhor opinião, a principal questão trazida pela alteração legislativa reside na inclusão do acréscimo de 10% em matéria de prémios atribuídos em espécie, designadamente se o mesmo deverá ser realizado tendo por referência à própria taxa de imposto ou o valor ilíquido do prémio.

Aplicando as regras da hermenêutica jurídica – elementos literal, sistemático e histórico e teleológico - refuta, por completo, o entendimento segundo o qual o legislador terá pretendido onerar os prémios atribuídos em espécie, pelo simples facto de serem atribuídos em espécie, o que se verificaria se o diferencial das taxas fosse de 10% e, certamente, levaria as entidades promotoras dos sorteios ou concursos a deixarem de atribuir prémios em espécie.

Conclui pela aplicação aos prémios atribuídos em espécie, no âmbito de sorteios ou concursos, a taxa fixada na verba 11.2.2 (i.e. 35%), sendo o acréscimo de 10%, estabelecido no corpo da verba 11.2, aplicável ao valor ilíquido do prémio.

Nesta conformidade, o valor ilíquido do prémio deverá corresponder ao quociente do valor líquido por (1-35%), tal como sucede relativamente aos prémios que não sejam atribuídos em espécie.

Contudo, nas situações em que o prémio seja atribuído em espécie, verificar-se-á um agravamento da base tributável do mesmo em 10%.

Nestes termos, o cálculo do valor do Imposto do Selo relativo aos prémios em espécie deverá ser apurado mediante a aplicação dos seguintes passos:

- 1.º **Determinação do valor ilíquido do prémio**, o qual deverá corresponder ao quociente do valor líquido por (1-35%), como sucede com os prémios atribuídos em dinheiro;[numa primeira fase, deverá ser determinado o valor ilíquido do prémio sobre o qual irá recair tributação (à taxa de 35%), o qual resultará do quociente do valor líquido por 0,65: $\text{valor líquido}/(1 - 0,35)$];
- 2.º **“Agravamento” da base tributável do prémio em 10%**;
[tratando-se de um prémio em espécie, dever-se-á proceder ao acréscimo de 10% à base tributável, ou seja, ao valor ilíquido calculado anteriormente: $\text{valor ilíquido} \times 1,1$];
- 3.º **Aplicação da taxa de 35%** à base tributável “agravada”, conforme apurada no 2.º passo;
[aplicação da taxa de 35% prevista na Tabela Geral de Imposto do Selo ao valor ilíquido corrigido: $\text{valor ilíquido corrigido} \times 35\%$].

Aplicando estas regras ao caso em apreço, teremos então que:

a) Valor ilíquido dos prémios atribuídos em espécie: € 221.384,61 = € 143.900/(1-35%)

b) Valor ilíquido agravado em 10%: € 243.523,07 = € 221.384,61 x (1+10%)

- Imposto devido: € 85.233,07 = € 243.523,07 x 35%

Considerando que, com referência aos prémios atribuídos em espécie, foi pago o montante de € **117.736,36** (cento e dezassete mil setecentos e trinta e seis euros e trinta e seis cêntimos), como referido supra, há um excesso a favor da Requerente no montante de € **32.503,29** (trinta e dois mil quinhentos e três euros e vinte e nove cêntimos).

A autoliquidação efectuada pela Requerente, com referência ao mês de Janeiro de 2011, correspondente ao DUC n.º (...), está, como demonstrado supra, incorrecta, devendo, em consequência ser anulada, na proporção indicada com consequente devolução à Requerente do imposto pago em excesso.

DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Nos termos do art. 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se conclua ter havido erro imputável aos serviços de que resulte pagamento de imposto em excesso.

Para este efeito, considera-se haver erro imputável ao serviço sempre que o contribuinte siga as instruções da Autoridade Tributária no preenchimento das declarações e no processamento das liquidações.

Acresce que, de acordo com o disposto no art. 78.º da LGT, considera-se haver sempre erro imputável aos serviços nas situações de autoliquidação de imposto, como a presente.

No Portal das Finanças encontram-se publicadas duas informações vinculativas prestadas nos termos do art. 68.º da LGT – proc. n.º (...) - IVE (...) e proc. n.º (...) - IVE

(...), ambos com despacho concordante, de 31.01.2011, da Subdirectora-Geral da Área dos Impostos sobre o Património – em que foi comunicado aos requerentes que a taxa de imposto aplicável aos prémios em espécie atribuídos em sorteios e concursos é de 45%.

A publicação de tais informações no Portal das Finanças é uma forma de divulgação do entendimento da Autoridade Tributária, sendo relevante para os efeitos ora pretendidos.

Há, no caso, um erro na autoliquidação sustentado em informações divulgadas pela Autoridade Tributária, tendo a Requerente direito a juros indemnizatórios, contados desde o dia de pagamento do excesso de imposto até à data do reembolso integral do valor indevidamente pago.

Determinada a notificação do Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) para os fins previstos no artigo 18º, do RJAT, apresentou **resposta** ao pedido de pronúncia arbitral, mantendo a posição defendida na reclamação graciosa e alegando, designadamente e em síntese:

a) que o imposto de selo dos prémios atribuídos em sorteios ou concursos é cobrado, conforme resulta do artigo 3º-3/t), do Cód do Imp de Selo, através do mecanismo de “retenção na fonte”;

b) relativamente aos substitutos tributários [artigo 20º, da LGT] – como será a requerente -, a Lei limita a respetiva legitimidade para reclamar ou impugnar, aos casos de entrega de imposto superior ao retido [art 133º-1, do CPPT];

c) não sendo esse o caso, a legitimidade é do substituído tributário;

d) daí a conclusão de falta de legitimidade da requerente no caso;

e) os “*dois pontos*” na redação da verba 11.2 da TGIS reforçam a interpretação de que os 20% acrescem às taxas de 25% e 35% constantes das sub-verbas 11.2.1 e 11.2.2

f) Ao contrário de referido pela A..., a substituição do IRS pelo Imposto de Selo, não resulta da Lei 3/2010 mas do DL nº 175/2008, no uso da autorização legislativa concedida pelo art 122º, da Lei do Orçamento do Estado para 2009 [Lei 64-A/2008];

g) As expressões “ 10% - dez por cento” e “10 pontos percentuais” ao contrário da interpretação que faz a requerente [cfr 11.2, da TGIS], são equivalentes ou “semanticamente” idênticas;

h) A verba 11.2, da TGIS, agrava a tributação dos prémios em espécie sendo tal agravamento justificado à luz do regime “*anti abuso*”, como forma de evitar a tributação com base em valores, fixados pela entidade concedente, inferiores aos reais;

i) Conclui pela manutenção da liquidação.

Teve lugar em 25-10-2013 a reunião a que alude o citado artigo 18º, do RJAT, tendo aí sido dada resposta oral à exceção [ilegitimidade] suscitada pela AT.

Ambas as partes prescindiram de alegações finais orais ou escritas [cfr ata da citada reunião do Tribunal com as partes].

SANEAMENTO

Este Tribunal é competente para dirimir o litígio.

O processo é o próprio.

Vem excecionada a legitimidade da requerente, alegando-se para o efeito e no essencial, se bem entendemos, que a requerente, como entidade concedente dos prémios, é o sujeito passivo do imposto [previsto na verba 11.1, da TGIS] e que este é cobrado ao beneficiário, mediante o mecanismo de retenção na fonte [cfr artigo 3º-3/t), do Código do Imposto de Selo] em resultado da obrigação ou imposição legal [cfr artigo 20º, da LGT] e que, assim sendo, a legitimidade para reclamar ou impugnar esse imposto do substituto tributário [no caso, a reclamante] restringe-se aos casos de entrega de imposto superior ao devido [cfr artigo 133º-1, do CPPT].

Respondendo oralmente a esta exceção [cfr ata da reunião do Tribunal com as partes em 25-10-2013] a reclamante alega que, na situação *sub judicio*, não se trata de

retenção na fonte [como alega a requerida] mas antes de “(...)mera autoliquidação de imposto de selo, nos termos da TGIS(...)”.

Vejamos se a invocada exceção tem ou não fundamento.

Os factos essenciais provados – porque não impugnados pela AT e/ou comprovados documentalmente - para análise desta questão, são os seguintes:

a) A Requerente assume a forma jurídica de uma sociedade anónima de direito português com sede e direção efetiva neste território;

b) Com referência ao período de Janeiro de 2011, a ora Requerente procedeu à atribuição/entrega de prémios de sorteios ou concursos, no montante líquido total de € 144.001,47 (cento e quarenta e quatro mil e um euro e quarenta e sete cêntimos, dos quais € 143.900 (cento e quarenta e três mil e novecentos euros) corresponde a prémios em espécie, conforme cópia do extracto da conta do razão (...) e mapa resumo de prémios que se junta e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais (docs. n.ºs 1 e 2), tendo pago Imposto do Selo num total de € 117.791 (cento e dezassete mil setecentos e noventa e um euros), conforme cópia das guias de pagamento que se juntam e se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais (docs. n.ºs 3 e 4);

c) No que respeita aos prémios em espécie com referência ao período de Janeiro de 2011, foi liquidado e pago pela Requerente imposto no montante total de € 117.736,36 (cento e dezassete mil setecentos e trinta e seis euros e trinta e seis cêntimos) resultante da aplicação da taxa de 45% ao valor ilíquido dos prémios:

- Valor ilíquido dos prémios: € 261.636,36 = € 143.900/(1 - 45%);
- Total do imposto pago: € 117.736,36 = € 261.636,36 x 45%.

c) A Requerente, com vista a corrigir alegado erro nos montantes de imposto de selo retidos e constantes da Declaração de Retenções na Fonte IRS/IRC e Imposto de Selo que apresentou à Administração Tributária, deduziu reclamação graciosa, [nos termos e prazos previstos no artigo 131.º do CPPT], conforme cópia que junta e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais (doc. n.º 5);

d) A Autoridade Tributária indeferiu a reclamação graciosa deduzida por entender não ter havido qualquer erro na autoliquidação efetuada pela Requerente e confirmando o entendimento de que a taxa de imposto aplicável aos prémios em espécie é, de 45%, conforme cópia que se junta e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais (doc. n.º 6).

A questão decidenda é assim a de saber se, no caso [liquidação e cobrança de imposto de selo devido pelos beneficiários [titulares do interesse económico] dos prémios do bingo, rifas, jogos do loto e demais concursos [artigo 3º-3/t), do Cód do Imposto de Selo] e de que são sujeitos passivos as entidades concedentes desses prémios [artigo 2º-1/p), do mesmo Código], em caso de excesso de liquidação aos beneficiários, terá a entidade concedente dos prémios [no caso, a requerente], legitimidade para impugnar a liquidação atento o disposto no artigo 132º-1, do CPPT [que confere legitimidade ao substituto tributário só em caso de erro na entrega nos Cofres do Estado de imposto superior ao retido].

Tratando-se, ao contrário do que alega a requerente, numa situação de retenção na fonte [a substituição tributária, como é manifestamente o caso dos autos, opera-se ou efetiva-se através do mecanismo da retenção na fonte, que é a única forma legal de a efetivar – artigo 20º-1 e 2, da LGT e, v.g., o Ac. do STA de 15-2-2006, proferido no recurso nº 26622 (Cfr ainda arts 18º e 28º, da LGT) - e não de mera autoliquidação¹], dúvidas não há de que carece a requerente de legitimidade para impugnar a liquidação porquanto não ocorre, no caso, erro resultante de entrega ao Estado de imposto superior ao retido.

Nesta perspetiva e à luz mesmo do conceito comum ou geral de parte legítima ativa [titular de interesse direto em demandar – artigo 30º-1, do CPC], não se antolha o interesse da requerente na pronúncia porquanto não é ela a afetada pela alegada agressão do direito que invoca.

Procede assim a invocada exceção.

DECISÃO

Em consequência do exposto, julgando procedente a exceção da ilegitimidade ativa e abstendo-se de apreciar o mérito da causa, este tribunal decide absolver da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira – artigo 278º-1/d), do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29º-1/e), do RJAT.

- **Valor do processo:** De harmonia com o disposto no artigo 315.º, n.º 2 do CPC e artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 32.503,29.
- **Custas:** Fixa-se o montante das custas em € 1.836,00 (artigo 2º-1, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa), ficando o respetivo pagamento a cargo da requerente.

*

Lisboa e CAAD, 27 de novembro de 2013

O Árbitro

(José A. G. Poças Falcão)

¹ Autoliquidação é a liquidação de um tributo que não é feita pela Administração Tributária, mas pelo sujeito passivo, seja ele o contribuinte direto, o substituto legal ou o responsável legal (Cfr., v.g., artºs 82º, nº 1, 84º, nº 2, e 18º, nº 3, da Lei Geral Tributária);