

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9.º, n.º 28, f) e n.º 32

Assunto: Exploração do jogo do bingo contrato de associação em participação

Processo: I301 2005056 – despacho do Director-Geral dos Impostos, em 26-09-2007

Conteúdo: A entidade A solicita informação vinculativa relativamente ao regime de IVA aplicável aos rendimentos provenientes da exploração do jogo do bingo, decorrentes de um contrato de associação em participação celebrado com a entidade B. A par deste pedido, vem a Inspecção-Geral dos Jogos (IGJ) solicitar igualmente, por ofício, informação sobre se os valores recebidos pela consulente são objecto de liquidação de IVA ou se, contrariamente, estão abrangidos pela isenção prevista no n.º 32 do art.º 9.º do CIVA.

Sobre o assunto cumpre informar:

A consulente (entidade A) encontra-se enquadrada no regime normal trimestral, pelo exercício da actividade de Estabelecimentos Hoteleiros – CAE 55100, desde 01.01.2005. Realiza simultaneamente operações que conferem o direito à dedução e operações isentas que não conferem o direito à dedução do imposto, utilizando o método da afectação real.

EXPOSIÇÃO:

1.A consulente (entidade A) pretende saber qual o tratamento fiscal a dar, *"em sede de IVA, às entregas por via dos lucros feitas por si à associada"*, no âmbito de um *"contrato de associação em participação"* que celebrou com a entidade B, *"tendo por objecto o jogo do bingo"*.

2.Pretende, *"nomeadamente, a confirmação de que não há sujeição a IVA, nos termos do art.º 9, n.º 28, alínea f) do Código do IVA"*.

3.Referê que, não obstante o direito de explorar jogos de fortuna e de azar ser legalmente reservado ao Estado, a Lei prevê que este atribua a concessão da sua exploração a entidades privadas, mediante a forma de contrato administrativo.

4.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.

5.Relativamente aos contratos de concessão de exploração de salas de jogo do bingo, decorre, à *contrário sensu*, do disposto na alínea e) do n.º 1 do art.º 40.º do REJB, que as concessionárias podem associar-se na exploração do jogo do bingo, desde que para o efeito lhes seja concedida autorização pelo membro do Governo responsável pela área do turismo.

6.Para sustentar a sua pretensão, tece os seguintes considerandos:

- A exploração do jogo do bingo é uma actividade isenta de IVA, de harmonia com o disposto no n.º 32 do art.º 9.º do Código.

- O SIVA pronunciou-se sobre a matéria através da informação n.º 358, de 87.03.09, onde, resumidamente, refere:

a) Subjaz aos contratos de associação em participação (e de consórcio) uma forma de cooperação entre empresas.

b) Satisfeito o objecto do contrato, os associados mais não têm que proceder à repartição dos lucros (pela forma que houverem clausulado e se os houver).

c) Pelo que as relações existentes entre os associados se resumem a meras operações financeiras e que se traduzem na repartição dos lucros entre eles.

d) Assim sendo, não há sujeição a IVA, nos termos do art.º 9, n.º 28, alínea f) do Código do IVA.

7. Argumenta que esta posição da administração fiscal, tendo sido sancionada pelo senhor Subdirector-Geral, assumiu a forma de orientação genérica, prevista no art.º 55.º do CPPT.

8. Refere que, nos termos do n.º 3 do art.º 55.º, as orientações genéricas devem constar obrigatoriamente de circular, mas que a alínea b) do n.º 4 do art.º 68.º da LGT admite que as mesmas constem de circulares, regulamentos ou instrumentos normativos semelhantes.

9. Cita o CPPT anotado de Jorge Lopes de Sousa, 2ª edição Visilis, a pág. 288, que refere: "*De qualquer forma, qualquer que seja o meio através do qual sejam veiculadas as orientações genéricas, desde que elas existam, os serviços estarão a elas vinculadas e os contribuintes terão direito a que elas se cumpram*", para concluir "*parecendo assim que a administração fiscal estará vinculada por esta orientação genérica por força do art.º 55.º do CPPT e art.º 68.º da LGT*".

PEDIDO DE ESCLARECIMENTO DA INSPECÇÃO-GERAL DE JOGOS

10. No pedido de esclarecimento apresentado, a IGJ refere que a entidade B é concessionária de uma sala de jogo do bingo, cujo Contrato de Concessão de Exploração celebrado com o Governo Português foi publicado em Diário da República.

11. Refere ainda, que a entidade B celebrou com a entidade A um contrato de "*gestão de exploração*" para explorar a referida sala de jogo e a entidade B remeteu à IGJ cópia de um outro contrato, denominado "*Contrato de associação em Participação*", para substituição do primeiro.

12. Atendendo à natureza jurídica dos contratos referidos, pretende saber se os valores recebidos pela entidade A como contrapartida dos serviços prestados, num ou noutro caso, são objecto de liquidação de IVA ou se, contrariamente, estão abrangidas pela isenção do n.º 32 do art.º 9.º do Código.

CONTRATO DE ASSOCIAÇÃO EM PARTICIPAÇÃO

13.0 Decreto-Lei n.º 231/81, de 28 de Julho, estabelece o regime jurídico dos contratos de consórcio e de associação em participação. No CAPÍTULO II, artigos 21.º a 31.º regula, em concreto, o contrato de associação em participação.

14. De harmonia com o art.º 21.º daquele diploma legal, o contrato de

associação em participação define-se como sendo a *"associação de uma pessoa a uma actividade económica exercida por outra, ficando a primeira a participar nos lucros ou nos lucros e perdas que desse exercício resultarem para a segunda"*. É elemento essencial do contrato a participação nos lucros, podendo ser dispensada a participação nas perdas.

15.Determina o art.º 24.º, n.º 1, que o associado *"deve prestar ou obrigar-se a prestar uma contribuição de natureza patrimonial que, quando consista na constituição de um direito ou na sua transmissão deve ingressar no património do associante"*. Pode, no entanto, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, ser dispensada a contribuição do associado, se este participar nas perdas. Ainda de acordo com o n.º 4 deste mesmo artigo, à contribuição do associado deve ser contratualmente atribuído um valor em dinheiro, que poderá ser determinado por avaliação judicial, quando esta se torne necessária para efeitos do contrato.

16.De harmonia com o art.º 25.º, o associado participa nos lucros, de acordo com o regime que resultar de convenção expressa ou das circunstâncias do contrato, ou, na sua ausência, de acordo com as regras constantes do próprio diploma legal. A participação nas perdas pelo associado, quando exista, é limitada à sua contribuição.

17.São deveres do associante, de harmonia com o n.º 1 do art.º 25, os contratualmente assumidos e, ainda, os seguintes:

- a)Proceder, na gerência, com a diligência de um gestor criterioso e ordenado;*
- b)Conservar as bases essenciais da associação, tal como o associado pudesse esperar que elas se conservassem, atendendo às circunstâncias do contrato e ao funcionamento de empresas semelhantes (...);*
- c)Não concorrer com a empresa na qual foi contratada a associação, a não ser nos termos em que essa concorrência lhe for expressamente consentida;*
- d)Prestar ao associado as informações justificadas pela natureza e pelo objecto do contrato".*

18.De acordo com o n.º 1 do art.º 31.º, *"o associante deve prestar contas nas épocas legal ou contratualmente fixadas para a exigibilidade da participação do associado nos lucros e nas perdas e ainda relativamente a cada ano civil de duração da associação"*.

19.A associação extingue-se, de harmonia com o disposto no art.º 27.º do diploma legal, pelos factos previstos no contrato e ainda pelos seguintes:

- a)Pela completa realização do objecto da associação;*
- b)Pela impossibilidade de realização do objecto da associação;*
- c)Pela vontade dos sucessores ou pelo decurso de certo tempo sobre a morte de um contraente, nos termos do art.º 28.º;*
- d)Pela extinção da pessoa colectiva contraente, nos termos do art.º 29.º;*
- e)Pela confusão das posições de associante e associado;*
- f)Pela vontade unilateral de um contraente, nos termos do art.º 30.º;*
- g)Pela falência ou insolvência do associante".*

20.Pode assim dizer-se, resumidamente, que o contrato de associação

em participação se caracteriza pela existência de uma pessoa exercendo determinada actividade económica (o associante), à qual uma outra (ou outras) se associa mediante uma contribuição de natureza patrimonial (o associado), participando nos resultados do exercício da actividade da primeira (nos lucros, ou nos lucros e perdas). A contribuição patrimonial do associado pode ser dispensada, se este participar nas perdas do exercício.

TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES RESULTANTES DO CONTRATO DE ASSOCIAÇÃO EM PARTICIPAÇÃO

21. Não existe, por parte da administração fiscal, uma posição formal assumida sobre a tributação de operações efectuadas no âmbito deste tipo de contrato. No entanto, atendendo à sua natureza, podem extrair-se as seguintes consequências em sede de IVA:

–Na esfera do associante.

Este é considerado sujeito passivo do imposto, nos termos do n.º 1 do art.º 2.º do Código do IVA (CIVA), pelo exercício da actividade económica que desenvolve e à qual outrem se associa. De harmonia com a alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, as operações (transmissões de bens e /ou prestações de serviços) por si realizadas no território nacional são, em consequência, sujeitas a tributação, sem prejuízo de lhes poder aproveitar alguma isenção consignada no mesmo Código.

No que respeita às importâncias recebidas a título de contribuição do associado, tratando-se, em regra, de operações financeiras, aproveita ao associante a isenção prevista na alínea f) do n.º 28 do art.º 9.º do CIVA, segundo a qual estão isentas do imposto *"as operações e serviços, incluindo a negociação, mas com exclusão da simples guarda e administração ou gestão, relativos a acções, outras participações em sociedades ou associações, obrigações e demais títulos, com exclusão dos títulos representativos de mercadorias e dos títulos representativos de operações sobre bens imóveis quando efectuadas por um prazo inferior a 20 anos"*.

–Na esfera do associado.

As importâncias por este recebidas a título de lucros distribuídos em resultado da actividade exercida pelo associante no âmbito do contrato, são, igualmente, operações financeiras isentas nos termos da alínea f) do n.º 28 do art.º 9.º do CIVA. Por este facto, o associado é, também, sujeito passivo do imposto, embora realize operações isentas que não conferem o direito à dedução do mesmo. Caso desenvolva uma outra actividade que preencha os pressupostos de incidência real em IVA, será a mesma enquadrada de acordo com as regras do CIVA que lhe forem aplicáveis.

ANÁLISE DA MINUTA DO CONTRATO

22. Da minuta do contrato de associação em participação que a consulente apresenta, no qual a entidade A assume a posição de ASSOCIANTE e a entidade B a de ASSOCIADA, extraem-se, nos considerandos iniciais, as seguintes características:

-A entidade B celebrou com a entidade A um Contrato de Conta em Participação para a sala de jogo do bingo de que a primeira é concessionária;

-A entidade A manifestou a vontade de ver transferida, para a sua esfera jurídica, a titularidade de todos os trabalhadores actualmente

vinculados à entidade B por força do contrato de concessão;

-Ambas as contratantes demonstraram interesse em que seja a ASSOCIANTE a prosseguir, no âmbito do Contrato de Associação em Participação, a exploração da sala de jogo do bingo.

23.O contrato é celebrado para os efeitos previstos na alínea e) do n.º 1 do art.º 40º do Regulamento da Exploração do Jogo do Bingo (REJB)¹, aprovado pelo Decreto-lei n.º 314/95, de 24 de Novembro, conforme vem expressamente referido na parte III que antecede o clausulado do mesmo.

24.A "Cláusula 1ª (Objecto)" estabelece, no essencial, o seguinte:

"1 – A CPL (...) atribui à ASSOCIANTE a gestão da exploração de uma sala de jogo do bingo, sita (...).

2 – As Partes acordam que a ASSOCIANTE será a exclusiva responsável pela gestão da exploração da sala de jogo do Bingo, tomando autónoma e livremente todas as decisões relevantes para esse efeito, apenas se encontrando limitada pelos termos do presente contrato".

25.De harmonia com o disposto na "Cláusula 2ª (Participação nos Resultados)", as partes acordam em que a ASSOCIADA perceba mensalmente uma quantia igual a 9% da receita bruta da venda anual de cartões, a título de participação nos lucros, percebendo a ASSOCIANTE o resultado líquido anual apurado, deduzido dos valores pagos à ASSOCIADA nos termos referidos. De harmonia com o n.º 4 desta Cláusula, a ASSOCIANTE *"reconhece expressamente que a ASSOCIADA não participa em eventuais perdas que possam vir a verificar-se"*.

26.A Cláusula 2ª estabelece ainda um conjunto de considerandos prévios, elencados nas alíneas a) a f), dos quais se destaca, na alínea b), a assumpção de que *"a ASSOCIANTE vai gerir a exploração da sala de jogo do bingo de forma autónoma, tomando todas as decisões e iniciativas que considere pertinentes, não necessitando de obter o consentimento da ASSOCIADA"*.

27.Constituem deveres da ASSOCIANTE os previstos na Cláusula 4ª. Além dos que decorrem da legislação aplicável ao jogo do bingo e da assistência técnica adequada ao equipamento instalado na sala, referidos no n.º 1 desta Cláusula, a ASSOCIANTE tem ainda, de acordo com o n.º 2., o dever de *"organizar e manter a contabilidade especial do jogo do bingo em nome da entidade B, de acordo com o previsto no art.º 35.º do REJB², tal como os respectivos justificativos"*, devendo *"fornecer, oportunamente, à entidade B, para serem presentes à Inspeção Geral de Jogos, balancete e resumos mensais de onde conste a receita diária do jogo"*.

28.A ASSOCIANTE pode realizar publicidade, instalar meios de animação e realizar programas de animação, de acordo com as normas previstas no REJB.

29.Nos termos da "Cláusula 6ª (Pessoal)", a ASSOCIANTE contratará directamente o seu pessoal a prestar actividade na sala de jogo do bingo, que deverá deter as qualificações necessárias para as funções a exercer, devendo aquela cumprir todas as obrigações inerentes à sua qualidade de entidade empregadora.

30.O contrato produz todos os seus efeitos com início a ..., data em que

foi celebrado verbalmente e durará até ao termo do período de vigência do contrato de concessão de exploração celebrado entre o Estado e a entidade B, de acordo com o previsto na Cláusula 7^a, podendo ser resolvido por qualquer dos motivos e nos termos previstos da Cláusula 8^a.

31. Relativamente ao teor do contrato, afigura-se o seguinte:

- As partes acordam em que a ASSOCIADA não participará em eventuais perdas do exercício. Por interpretação *à contrário* do n.º 2 do art.º 24.º do Decreto-Lei n.º 231/81, esta situação obriga a que essa entidade deva prestar uma contribuição de natureza patrimonial, a qual deverá ingressar no património da ASSOCIANTE, se se tratar da constituição ou transferência de um direito.

- Por outro lado, como releva dos requisitos legais analisados, à contribuição patrimonial deve corresponder um determinado valor em dinheiro, definido no contrato. No entanto, não é estabelecida qualquer contribuição patrimonial da ASSOCIADA nem, por consequência, o valor em dinheiro a que a mesma corresponda.

- Poderá argumentar-se que a contribuição patrimonial da ASSOCIADA consiste na própria cedência ou transferência da exploração do jogo do bingo para a esfera da ASSOCIANTE, ou seja, a entidade B participaria nesta associação com a totalidade do universo patrimonial que constitui o próprio objecto da actividade a exercer pela entidade A, o qual, na realidade, se subsume no direito de explorar o jogo do bingo que se encontra atribuído pelo Estado à primeira, por concessão.

- Mas, ainda que, para efeitos da associação em participação, se desse esta transferência da exploração, afigura-se que a entidade A viria a exercer a sua actividade unicamente em resultado daquela contribuição, faltando assim, parece-nos, um elemento essencial deste tipo de contrato: alguém que exerce uma actividade, a quem outrem se associa com uma contribuição patrimonial. Aliás, sendo o conceito de "contribuição", por definição, a entrega de um determinado contributo (acréscimo), é forçoso concluir que a entrega por alguém da totalidade de um património, que continua a existir por si só e sem mais acréscimo, constituindo ele próprio o objecto da actividade daquele que o recebeu, não se pode definir como uma contribuição patrimonial, mas como uma transferência ou cedência.

32. Refira-se, também, que, para admitir a forma do contrato de associação em participação, haveria a necessidade de este património, que se constitui num direito, ingressar na esfera da entidade A. Contudo, face ao que dispõe a Cláusula 4^a do contrato entre as partes, segundo a qual a entidade A está obrigada a organizar e manter a contabilidade especial do jogo do bingo em nome da entidade B, parece que a actividade, ainda que exercida pela entidade A, o será em nome e por conta da entidade B.

33. Estar-se-á aqui, caso a contabilidade comercial conste também em nome da entidade B, perante a mera prestação de serviços de gestão, em que a contrapartida corresponderia aos montantes efectivamente recebidos pela entidade A.

34. Não pode, no entanto, olvidar-se que nos termos do contrato a entidade A explorará de forma livre e autónoma a sala do jogo, assumindo as perdas e beneficiando dos lucros (embora reduzidos dos valores pagos à entidade B

nos termos do contrato – 9% da receita), podendo ainda realizar todo o tipo de actividades complementares (exploração de publicidade, instalação de meios de animação e programas de animação, desde que no cumprimento das normas previstas no REJB), resumindo-se a participação da entidade B ao recebimento mensal do montante correspondente à percentagem do montante bruto da venda de cartões, contratualmente acordada.

35.Embora, por eventual necessidade legal perante a IGJ, se exija que a contabilidade do jogo seja apresentada em nome da entidade B, não obsta a que a realidade evidencie a existência de uma cessão da exploração, da entidade B à entidade A. Refira-se, a propósito, que o próprio contrato justifica a sua existência *"nos termos e para os efeitos previstos na alínea e) do n.º 1 do artº 40º do Regulamento da Exploração do Jogo do Bingo"* (ver ponto 23 da presente informação) e esta norma legal não prevê outra figura que não seja a *"cessão da exploração do jogo ou de qualquer outra actividade que constitua objecto da concessão"*.

CONCLUSÃO

36.Em face dos elementos disponíveis em análise, afiguram-se duas situações alternativas:

I - A exploração do jogo é efectuada pela entidade A em nome e por conta da entidade B. A verificar-se esta realidade, ou seja, se estivermos perante a situação descrita no ponto 32 da presente informação, o montante recebido pela entidade A sê-lo-á a título de contrapartida pelos serviços prestados e sobre o mesmo incidirá IVA à taxa de 21%. Nesta situação haverá que ter em conta o conjunto de actividades complementares que esta venha a realizar em nome próprio, por acordo contratual (de onde se destaca a publicidade), que constituem, por norma, operações não isentas. O montante recebido pela entidade B, na medida em que se trata do resultado da exploração do jogo, beneficiará da isenção prevista no n.º 32 do art.º 9.º;

II - A exploração é efectuada pela entidade A em nome próprio, por cedência da entidade B (parece-nos ser esta a situação mais provável). Neste caso, sendo a exploração do jogo realizada na sua esfera, será uma operação isenta nos termos do n.º 32 do art. 9.º. Em contrapartida, os montantes recebidos pela entidade B, a título de remuneração pela cedência da exploração, estarão sujeitos a IVA à taxa de 21%. Deverá ter-se em atenção, à semelhança da situação anterior, que as restantes actividades realizadas pela entidade A, constituirão, por norma, operações tributáveis e não isentas.

37.Em qualquer caso, não se afigura que as importâncias a pagar pela entidade A à entidade B nos termos do contrato possam ser consideradas como operações financeiras para efeitos da alínea f) do n.º 28 do art.º 9.º do CIVA. De igual modo e a propósito da questão suscitada pela IGJ (ver ponto 12 da presente informação), em qualquer dos casos, a exploração efectiva do jogo é uma actividade isenta de IVA nos termos do n.º 32 do art.º 9.º do Código.

¹O art.º 40º, n.º 1, alínea e) do REJB, tem a seguinte redacção: *"1 – Constituem comportamentos susceptíveis de determinar a rescisão dos contratos de concessão: (...) e) A cessão da exploração do jogo ou de qualquer outra actividade que constitua objecto da concessão, quando não autorizada pelo membro do Governo responsável pela área do turismo"*.

²O art.º 35º do REJB tem a seguinte redacção: *"Artigo 35.º contabilidade especial do jogo do bingo 1– Sem prejuízo do estabelecido na lei geral, os concessionários da exploração do jogo do*

bingo são obrigados a possuir e manter escriturados em dia os livros e impressos da contabilidade especial do jogo do bingo, de modelo a aprovar pela IGJ. 2 – Os livros, com folhas numeradas e rubricadas, terão termos de abertura e de encerramento assinados por inspector da IGJ e cada operação será neles registada no momento da respectiva realização. 3 – Os impressos, depois de numerados, são rubricados ou cancelados por inspector da IGJ, podendo ser adoptados outros meios de autenticação, designadamente a utilização de máquinas. 4 – Os livros, impressos e demais suportes documentais previstos no presente Regulamento e em legislação complementar podem ser substituídos por registos informáticos, em termos a fixar pela IGJ, ouvidos os concessionários”.