



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

*Royal Tax Flush – A Tributação dos
Rendimentos Provenientes do Poker*

Tomás Ribeiro Garcia de Paiva Couceiro

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Escola de Lisboa

Sob a orientação do Senhor Professor Doutor Leonardo Marques dos Santos

Lisboa, agosto de 2023

Agradecimentos

Ao Prof. Doutor Leonardo Marques dos Santos, pelo apoio interminável e vontade de navegar no mar turbulento do Poker.

Aos meus incansáveis amigos, pela motivação e confiança.

À minha irmã, a minha eterna rival.

Aos meus pais, pela contribuição financeira e gestão emocional.

RESUMO

A dissertação que aqui se apresenta analisa o enquadramento tributário dos rendimentos provenientes do Poker que se encontra, a nosso ver, desajustado daquilo que poderia eventualmente ser.

A natureza do Poker como Jogo de Fortuna ou Azar é algo que, atualmente, é extremamente discutível. Desde os primórdios da tributação destes Jogos podemos constatar uma constante alteração do modo como esta ocorre e, como tudo no mundo tem margem para evolução, achamos de consciência plena que a tributação relativa ao Poker tem espaço para atualização e melhoria.

Esta tese procura esclarecer o seu leitor sobre a necessidade e, mais concretamente, sobre os benefícios de considerar o Poker um Jogo de Perícia, tomando em consideração a prática do jogo, a diferença entre um Jogador Profissional de Poker e um Jogador Ocasional, não ignorando a discussão muito atual sobre a equiparação do Poker a um Desporto, especialmente analisando a recente realidade do *Match Poker*, que poderá vir a ser uma modalidade olímpica.

Afastada a categorização deste jogo como um de Fortuna ou Azar, há que adaptar ou moldar o sistema tributário a esta nova realidade. Assim sendo, esta dissertação procurará oferecer ao leitor três distintas vias de tributação, duas assentes numa lógica de aproveitamento da legislação existente, inserindo estes rendimentos em várias categorias já existentes do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, e outra numa lógica de criação de um novo imposto.

O impacto da tributação em sede de rendimento na esfera individual poderá ter efeitos relativamente a situações internacionais, logo serão oferecidas também respostas – ainda que de carácter sucinto, especialmente devido ao foco nacional que esta dissertação tem – ao eventual enquadramento destes rendimentos num dos variados artigos da Convenção Modelo da OCDE, não sendo muito provável a tributação ser distribuída por um artigo que não o 21.º ou o 17.º desta Convenção.

Considerando tudo o supraexposto, deixaremos um repto ao legislador para este atuar, sendo tal algo que prevemos como adequado e necessário, com vista à tributação de um setor que pode vir a gerar muitos frutos ao Estado Português.

Palavras-chave: Fortuna ou Azar; Poker; Rendimento; Extrafiscalidade.

ABSTRACT

The dissertation presented here analyses the tax framework for income from Poker which is currently, in our view, out of line with what it could possibly be.

The nature of Poker as a game of chance is currently highly debatable. Since the early days of taxation of these games, we can see a constant change in the way it occurs, and as everything in the world has room for evolution, we feel that the taxation of Poker has room for updating and improvement.

This thesis will enlighten its reader on the need, and more specifically on the benefits, of considering Poker as a Game of Skill taking into account the practice of the game, the difference between a Professional Poker Player and an Occasional Player not ignoring the very current discussion on equating Poker to a Sport, especially analysing the recent reality of Match Poker, which may become an Olympic sport.

Once the categorisation of this game as a game of Fortune or Misfortune is removed, the tax system must be adapted or shaped to this new reality.

Therefore, this dissertation will seek to offer the reader three different taxation paths, two in a logic of taking advantage of existing legislation, inserting this income in several categories, already existing, of the Personal Income Tax Code, and another in a logic of creating a new tax.

The impact of income taxation on the individual sphere may lead to impacts on international situations, so answers will also be offered, albeit briefly, especially due to the national focus of this dissertation, to the possible classification of this income in one of the various articles of the OECD Model Convention, and it is not very likely that taxation will be distributed by an article other than either the 21st or 17th of this Convention.

Considering all the above, we will leave a challenge to the legislator to act, which is something that we foresee as appropriate and necessary, with a view to taxing a sector that may generate many fruits for the Portuguese State.

Keywords: *Fortune or Chance; Poker; Income; Extrafiscality.*

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.	Artigo
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CAE	Código de Atividade Económica
CDT	Convenção para Eliminar a Dupla Tributação
CMOCDE	Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
Cfr.	Conforme
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CSS	Contribuição para a Segurança Social
CRP	Constituição da República Portuguesa
EE	Estabelecimento Estável
EUA	Estados Unidos da América
GAISF	Global Association of International Sports Federations
IAS	Indexante dos Apoios Sociais
IEJ	Imposto Especial sobre o Jogo
IFMP	International Federation of Match Poker
INE	Instituto Nacional de Estatística
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	Imposto do Selo
IT	Income Tax
IV	Informação Vinculativa
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
n.º	Número
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Orçamento do Estado
PITC	Personal Income Tax Code
Pp.	Páginas
RJO	Regime Jurídico do Jogo Online
SAD	Sociedade Anónima Desportiva
SDUQ, Lda	Sociedade Desportiva Unipessoal por Quotas
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TGIS	Tabela Geral do Imposto do Selo
TRE	Tribunal da Relação de Évora

ÍNDICE

Agradecimentos	3
RESUMO	4
ABSTRACT	5
LISTA DE ABREVIATURAS.....	6
1. INTRODUÇÃO.....	10
1.1. Nota Introdutória	10
1.2. Pergunta de investigação	12
1.3. Objetivos.....	12
1.4. Objeto	12
1.4.1. Delimitação Positiva.....	12
1.4.2. Delimitação Negativa	13
1.5. Metodologia.....	14
1.6. Sequência.....	15
2. A VISÃO DO DIREITO FISCAL SOBRE O JOGO.....	16
2.1. Introdução	16
2.2. O Jogo e a Extrafiscalidade	16
2.2.1. A Extrafiscalidade “plasmada” no RJO e na Lei do Jogo... será?.....	17
2.2.2. A Ponte entre a Extrafiscalidade e o Poker	17
2.2.3. Devemos apostar todas as fichas na Extrafiscalidade?.....	18
3. UMA BREVE VIAGEM PELA HISTÓRIA DO ENQUADRAMENTO DA TRIBUTAÇÃO DOS JOGOS DE FORTUNA OU AZAR ATÉ À SITUAÇÃO ATUAL	
20	
3.1 Enquadramento Histórico	20
3.2. Incidência da Tributação	22
3.3. Lei do Jogo	22

3.4.	Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online.....	24
3.4.1	Primeiras Considerações sobre a Natureza do Poker – Confronto com o RJO e Lei do Jogo	24
4.	NATUREZA DO POKER.....	26
4.1.	Introdução.....	26
4.2.	O que é um Jogo de Fortuna ou Azar?	26
4.3.	Diferença entre o Poker e os demais Jogos de Casino	27
4.4.	Poker é um Jogo? Ou um Desporto?	29
4.5.	Poker é um Jogo de Fortuna ou Azar? Ou de Perícia?	32
5.	A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS PROVENIENTES DO POKER	33
5.1	Introdução.....	33
5.2	O IRS	34
5.3	Um admirável mundo novo de tributação	34
5.4	Inserção destes rendimentos na sistemática do IRS	36
5.4.1	A distinção entre Jogador Profissional e um Jogador Ocasional.....	36
5.4.2	A primeira hipótese de tributação – será este um rendimento profissional?	
	39	
5.4.3	A Segunda Hipótese – Inserção na Categoria G.....	44
5.5	Terceira Hipótese – um novo Imposto Especial sobre o Jogo.....	46
5.5.1	Nota Introdutória	46
5.5.2	Incidência Subjetiva	46
5.5.3	A Banda de Isenção e Mecânica deste Imposto	47
5.5.4	Resultado desta Terceira Via.....	47
5.6	Considerações finais	48
5.7	Possibilidade de Criação de uma Sociedade Desportiva e Tributação em sede de IRC e IRS.....	49
5.7.1	Nota Introdutória	49
5.7.2	O regime das sociedades desportivas	49
5.7.3	Vantagens de ser tributado em sede de IRC	50
5.7.4	Dividendos.....	50

5.7.5	Aplicabilidade prática?	50
5.8	O Tratamento num Prisma Internacional destes Rendimentos.....	51
5.8.1	Artigo 7.º CMOCDE	51
5.8.2	Artigo 15.º CMOCDE	52
5.8.3	Artigo 17.º CMOCDE	53
5.8.4	Artigo 21.º CMOCDE	55
6.	CONCLUSÕES.....	56
	BIBLIOGRAFIA	59

1. INTRODUÇÃO

1.1. Nota Introdutória

A história do Poker está repleta de incertezas. Quer seja pelo facto de existir quem aponte a sua origem na China durante e a sua Dinastia Sung (Século X), ou mesmo em França, tomando por consideração a evolução fonética da palavra “*poque*”, que se refere a um jogo exportado para a cidade de Nova Orleães por um grupo de colonizadores franceses.

Apesar de tal, algo que é irrefutável é que o jogo que hoje conhecemos como Poker é efetivamente jogado por milhões de pessoas, quer em casinos, quer em modo on-line, e movimenta montantes muito avultados de dinheiro pelo mundo fora¹.

Com o ritmo galopante a que a sociedade avança, ficam por resolver muitas questões – para além de todas aquelas que se possam colocar no plano ideológico ou mesmo filosófico. O que releva, em consonância com o tema em questão, são as referentes à tributação de certas realidades (mesmo que não sejam recentes), nomeadamente o Poker, em ambas as suas vertentes, física e virtual.

Tendo em conta o verdadeiro fenómeno que são os Jogos de Fortuna ou Azar e o mundo dos Jogos em geral, há que indicar primariamente que esta área está sujeita a uma tributação que, por norma, não é isenta de críticas.

Não menosprezando as questões éticas ou filosóficas que se poderiam levantar com a tributação de uma atividade que pode ser considerada tão nociva, como rentável para a economia, há que mencionar, desde já, as dificuldades técnicas e práticas de captação de receita desta natureza.

¹ Note-se que, a título de exemplo, em 2018, um jogador português, Manuel Ruivo, ao vencer o *Millions Online da PartyPoker* obteve um prémio de \$2.329.943,00.

Com efeito, pode-se questionar se será realista assumir que estes rendimentos serão declarados, dado que há uma enorme facilidade – exagerada a nosso ver – por parte dos Jogadores de fugirem à tributação destes rendimentos.

O primeiro passo nesta jornada será o de debater se, enquanto pensamos no Poker, deveremos pensar numa modalidade de Jogo de Fortuna ou Azar ou num Jogo de Perícia e, quiçá, um Desporto.

Caso assim o seja, merece a sua regulação independente dos outros Jogos. Teremos, também, de discutir a possibilidade de aplicação de uma CDT a estes rendimentos, sendo que, para esta discussão, iremos apoiar-nos em fontes de direito comparado que nos auxiliarão de modo a perceber o entendimento que iremos seguir.

De seguida, analisaremos como se devem tributar os rendimentos auferidos nestas atividades quando praticadas territorialmente – ou seja, em casinos, quer on-line – no âmbito nacional; quer seja por jogadores ocasionais ou por jogadores “profissionais”; e também pela recente modalidade de treinadores que surgiram, olhando para um leque de jurisprudência e literatura não só nacional, mas como estrangeira².

No final deste trabalho prevê-se ter oferecido não só uma análise da tributação atual em Portugal do Poker, tecendo, quando relevante, breves considerações sobre a tributação na esfera coletiva, mas também uma análise da eventual tributação e distribuição de competência tributária, caso estejamos perante uma situação que entre em contacto com uma pluralidade de ordenamentos jurídicos.

Propomo-nos também, no momento da distinção entre Jogador Ocasional e Jogador Profissional, a apresentar várias sugestões de como poderiam ser tributados os rendimentos provenientes do Poker na esfera individual, não só em sede de IRS, mas também em sede de um eventual imposto, baseado no IEJ, aplicável ao Jogador.

² ANDERSON, John E., *Casino Taxation in the United States*, in *National Tax Journal*, June, 2005, Vol. 58, N°2 (June, 2005), pp. 303-324.

1.2. Pergunta de investigação

A questão de investigação que nos propomos a responder é: *devem os rendimentos provenientes do Poker ser tributados na esfera individual e, se sim, como?*

1.3. Objetivos

A presente dissertação visa considerar, de forma crítica, a tributação atual dos rendimentos provenientes do Poker, de modo a determinar se esta se mostra como adequada ou se, num polo oposto, existem alternativas mais ponderadas e adequadas de modo a tornar o nosso sistema tributário mais justo, completo e rentável.

Partiremos da ideologia de que o Poker é um Jogo de Perícia, sendo explicado o porquê do nosso entendimento, assim como de que os rendimentos que uma pessoa singular auferir advindos deste Jogo, não só podem, como devem ser tributados. Em face desta opinião, iremos demonstrar os efeitos da tributação na esfera individual.

Portanto, há que analisar o enquadramento legal aplicável a este jogo, não só a nível nacional, como internacional, de modo a garantir que qualquer proposta ou crítica que possa surgir é fundamentada, tendo sempre presente não tornar o nosso sistema fiscal menos atrativo.

1.4. Objeto

1.4.1. *Delimitação Positiva*

A presente dissertação visa apresentar, admitindo a possibilidade de os rendimentos provenientes do Poker serem tributados na esfera individual, modelos de tributação desses mesmos.

Iremos, também, analisar a atual caracterização do Poker, sendo que, para o efeito, examinaremos o enquadramento atual e histórico da tributação dos Jogos de Fortuna ou Azar.

Para auxiliar as propostas apresentadas, serão também estabelecidas notas sobre vários Impostos e sobre o conceito de Extrafiscalidade, que serão relevantes para a compreensão dos modelos de tributação propostos.

Pese embora discorrarmos sobre a eventual caracterização destes rendimentos em sede da CMOCD, esta análise será realizada puramente no plano teórico.

No que concerne à eventual criação de um IEJ especificamente aplicável a pessoas singulares, teceremos considerações do foro jurídico-tributário, sem entrar em detalhe, exceto quando essencial, em conceitos económicos, nomeadamente “custo de oportunidade” ou “efeito substituição”.

Serão, também, para efeito de uma compreensão das nossas motivações, respondidas várias questões que acreditamos que possam surgir na análise desta dissertação.

1.4.2. *Delimitação Negativa*

Nesta dissertação não nos dedicaremos com especial enfoque à atual tributação na esfera das entidades concessionárias, também tratadas como “Operadores”, face à luz do enquadramento atual, quer nacional, quer internacional, nem nos dedicaremos a outras modalidades de Jogo que podem estar sujeitas à mesma discussão relativamente à sua natureza.

Note-se que esta dissertação é concretamente sobre o Poker, portanto não nos focaremos na distinção apresentada na tributação relativamente a Jogos Sociais do Estado, apostas representadas por bilhetes, boletins, entre outros Jogos.

Quando nos referirmos a Poker, falaremos sempre sobre o Poker no geral, não traçando as distinções para as várias modalidades, exceto quanto ao Match Poker, que assume uma relevância distinta – contudo, mesmo esta será muito sucinta.

Ademais, esta dissertação irá incidir sobre o Poker regulado, ou seja, o Jogo legal, quer em casinos, quer online. O que se pretende indicar aqui é que não iremos equacionar o eventual tratamento de rendimentos provenientes do Poker, mas obtidos de modo ilícito.

No momento de uma análise sobre a possibilidade de tributação em sede de IRS, focar-nos-emos sobre os Jogadores que obtenham rendimentos derivados de uma

atividade profissional, em sede de Categoria B, não analisando a situação de Jogadores que celebrem contratos, presumivelmente de prestação de serviços, auferindo, para o efeito, rendimentos de Categoria A.

A presente dissertação não incide sobre cenários internacionais, sem prejuízo de serem feitas referências esporádicas a convenções internacionais para efeitos de demonstração de certos temas.

Não iremos tecer comentários sobre a alteração que poderá ocorrer em sede de incidência de impostos indiretos, sem prejuízo de referências, ainda que muito breves, a impostos como o IS ou o IVA.

Apesar de serem tecidas breves notas e comentários sobre o IRC, a nossa análise é essencialmente referente à tributação na esfera individual, sendo também de mencionar que não faremos considerações relativamente à CSS.

1.5. Metodologia

Com a finalidade de conhecer o Poker e de o caracterizar de um modo mais próximo com a realidade, foram analisados estudos e textos de opinião de Jogadores de Poker. Ademais, no tocante à legislação que importa para o efeito, debruçamo-nos sobre os diplomas relevantes pertinentes em matéria de tributação do Jogo, do Rendimento e do Consumo, não só numa perspetiva nacional, como numa perspetiva de direito comparado, de modo a estabelecer nexos comparativos que permitissem criar propostas competitivas face ao mercado internacional.

Foram, também, analisados estudos que auxiliaram à compreensão da evolução do paradigma tributário que incide sobre a realidade do Jogo, de modo a não apresentarmos propostas que pudessem ser totalmente desfasadas da realidade.

O atual enquadramento tributário estará sujeito a uma análise crítica, apoiada em variada doutrina, mas essencialmente baseada, no que for um vazio jurídico, no conhecimento pessoal adquirido ao longo da elaboração desta dissertação.

Na redação da dissertação seguimos as Normas de Publicação | Regras de Estilo da *Católica Research Centre for the Future of Law*.

1.6. Sequência

No capítulo 2 procederemos a uma análise, de um ponto de vista assente no princípio da extrafiscalidade, sobre a relação entre o Poker, incluído nos Jogos de Fortuna ou Azar, e o Direito Fiscal.

No capítulo 3 faremos um enquadramento histórico da evolução do modo de tributação deste sector e terminaremos com uma referência ao enquadramento atual e ao modo como o Poker e os demais jogos de Fortuna ou Azar são tributados nos dias de hoje.

No capítulo 4 teceremos considerações sobre a natureza do Poker e a necessidade de alteração de entendimento do mesmo.

Por último, no capítulo 5, introduziremos propostas de tributação dos rendimentos provenientes do Poker, a possibilidade de criação de uma sociedade desportiva e daremos uma nota sobre possíveis impactos a nível de tributação à luz da CMOCDE.

2. A VISÃO DO DIREITO FISCAL SOBRE O JOGO

2.1. Introdução

Nesta dissertação, tratamos e analisamos um Jogo que, como qualquer jogo de casino (ou qualquer um que envolva dinheiro), poderá levar, em virtude da “fácil” obtenção de elevadas quantias monetárias, a um vício com potencial de arruinar – não só em termos económicos, mas também familiares – a vida de quem o pratica.

Aliás, a adição ao jogo é considerada uma perturbação crónica, que leva a pessoa a repetir compulsiva e involuntariamente o comportamento em análise, e que já foi equiparada a adições como a substâncias químicas. Pese embora não tenha as mesmas consequências a nível físico, o paralelo estabelece-se quanto à saúde mental, e noutros níveis da vida do Jogador, quer sejam familiar, social ou profissional, o que nos leva a concluir que, como qualquer adição, deve ser dissuadida³, ou, pelo menos, mais regulada.

Assim sendo, começaremos por proceder a um breve enquadramento teórico sobre um dos vetores desta dissertação, a Extrafiscalidade. Depois serão tecidos comentários sobre a alegada extrafiscalidade existente no RJO e na Lei do Jogo.

Face a estes comentários, tentaremos estabelecer uma ponte entre o Poker e este princípio. Finalmente, concluiremos este capítulo oferecendo considerações sobre qual o grau em que deveremos deixar a Extrafiscalidade influenciar as nossas propostas de tributação.

2.2. O Jogo e a Extrafiscalidade

³ A adição ao Jogo foi inserida na Classificação Internacional de Doenças (CID-11), que foi atualizada recentemente em fevereiro de 2022, e consiste na “*pedra angular de um sistema de informação de saúde pois permite (...) desenhar políticas de saúde*”, nas palavras da Secretária de Estado da Promoção da Saúde - <https://www.sns.gov.pt/noticias/2023/04/14/classificacao-internacional-de-doencas-oms/>, consult. a 20.07.2023

2.2.1. A Extrafiscalidade “plasmada” no RJO e na Lei do Jogo... será?

Importa analisar as opções tomadas pelo legislador, mais concretamente relativamente ao RJO e ao IEJ. O legislador poderia ter optado por um modelo de regulação liberal, ou seja, que permitisse a concessão de autorizações administrativas ou licenças a operadores de natureza privada, ou por um modelo com uma natureza menos permissiva ou restrito, onde o Estado seria o único detentor de competência e autorização para operar na área do Jogo.

A opção mais restritiva seria, essencialmente, fundada na extrafiscalidade, porquanto seria uma escolha baseada no perigo social que o Jogo potencialmente representa. Logo, escolher-se-ia um modelo tributário agravado, que pretenderia desincentivar a prática do Jogo, mas que permitiria a consignação das receitas auferidas, de modo a mitigar os custos causados por esta atividade – posição fundada no pelo princípio “poluidor-pagador”, no sentido de colocar o custo na esfera de quem beneficia da atividade “reprovável”.

Contudo, a extrafiscalidade deverá sempre possuir um carácter excecional face às regras da natureza fiscal dos impostos, valendo este entendimento não só para os impostos extrafiscais (por exemplo, a existência de penalizações, em sede de impostos, de comportamento anti-ecológicos), mas também para o domínio dos benefícios extrafiscais – sendo que estes não têm como finalidade diminuir ou dissuadir determinada prática, mas sim num polo diametralmente oposto, incentivar uma determinada prática.

2.2.2. A Ponte entre a Extrafiscalidade e o Poker

Nesta dissertação não se pondera em primeira instância, mas sim como último reduto, a criação de uma norma ou de um regime de natureza extrafiscal de modo a reprimir ou dissuadir a obtenção de rendimentos provenientes do Poker.

O que se elabora aqui é uma adaptação da tributação dos rendimentos auferidos mediante a prática desta atividade, que pode ser nociva para o jogador como para a sua própria família. E tal adaptação traduz-se no afastamento da tributação segundo o regime atual, que caracteriza o Poker como um jogo de fortuna ou azar, inserindo-se, porventura, estes rendimentos numa, ou várias, categorias de IRS, cujas taxas poderão ir até 52%, nos termos do artigo 68.º do CIRS, e não alterando a taxa de 25% para as entidades autorizadas, ou seja, não alterando o RJO.

Face a esta tributação, poderemos concluir que esta acaba por arrecadar, potencialmente, mais receita para o Estado. Ainda, ao tributar-se deste modo o jogador, poder-se-á levar a que este pondere a prática desta atividade, numa ótica de custo-benefício, no sentido em que mesmo que ganhe (que poderá ocorrer após uma “*maré de azar*” em que perdeu uma quantia significativa de dinheiro) um prémio considerável, será, aquando da entrega da declaração anual de IRS, tributado de uma forma totalmente distinta do que quando tributado pelo regime atualmente em vigor.

A possibilidade de dissuadir a prática desta atividade, que pode revestir contornos nocivos para todo e qualquer jogador, leva-nos a afirmar que esta medida extrafiscal poderia produzir frutos de índole socioeconómicos proveitosos, afastando o jogador do vício, gerando no processo receita para o Estado, sem grandes alterações ao enquadramento jurídico-tributário em vigor.

2.2.3. Devemos apostar todas as fichas na Extrafiscalidade?

Importa denotar que estas opções têm que ser deveras cautelosas e ponderadas, pois há que tomar em consideração a possibilidade deste “novo” regime tributário afastar o Jogador para o mercado ilegal, logo não regulamentado, o que seria nocivo, não só para o Jogador – que se encontraria totalmente desprotegido numa situação limite em que acarretaria dívidas avultadas que não conseguiria pagar –, mas também para o Estado, que deixaria de auferir receita que potencialmente arrecadaria .

Ainda nesta senda, poderia ocorrer, tal como ocorreu com um jogador⁴ profissional, e como acontece em variados setores da economia, uma migração para jogar Poker para outros países devido a uma tributação menos agressiva.

Portanto, todas as propostas de tributação que serão apresentadas serão feitas com as devidas ressalvadas, tecidas no momento adequado, tendo em vista esta dicotomia de obtenção de receita para o Estado, mas também o não afastamento dos jogadores para o mercado ilegal ou para o estrangeiro.

Assim, irá ser proposta uma miríade de regimes possivelmente aplicáveis que deterá uma componente extrafiscal, com a prossecução de tornar menos atrativa a prática

⁴ Esta alusão, que pode ser acusada de dramática, é corroborada pelo artigo do Observador, com data de 8 de agosto de 2014, disponível em: <https://observador.pt/especiais/profissao-jogador-de-poquer/>, consult. a 11.05.2023, que conta a história de André Coimbra, um Jogador de Poker que emigrou para a Grécia.

de uma atividade que pode ser nociva para o Jogador. Contudo, não se terá em vista a sua repressão total, pois, e tal como dita a história, tal não diminuiria o número de jogadores, mas antes aumentaria o número de jogadores que optariam por meios alternativos não regulamentados de modo a evitar esta tributação.

Esta posição ponderada é, também, apoiada na obra⁵ de SÉRGIO VASQUES, que nos elucida no sentido do princípio do “poluidor-pagador” de criar uma ilusão de alocação de receitas, porquanto ao tornar o imposto menos reprovável aos olhos dos sujeitos passivos, permite-se a tributação agravada de uma determinada atividade, neste caso o Jogo.

Contudo, e citando a obra já mencionada, esta ilusão é quebrada, visto que, “*por cada (...) valor angariada (...) há uma unidade do Orçamento Geral que se liberta para outros fins.*”⁶

Deste modo, é importante denotar que, em nossa opinião, existe um desajuste da tributação, devendo ocorrer a inserção destes tributos no regime geral de IRS ou num imposto especial, assim como deveria haver uma correta e adequada alocação das receitas obtidas no Orçamento do Estado.

⁵ VASQUES, Sérgio, *Os Impostos do Pecado*, 1999, 1ª Edição, pp. 231.

⁶ *Idem.*

3. UMA BREVE VIAGEM PELA HISTÓRIA DO ENQUADRAMENTO DA TRIBUTAÇÃO DOS JOGOS DE FORTUNA OU AZAR ATÉ À SITUAÇÃO ATUAL

3.1 Enquadramento Histórico

Relativamente à tributação destes rendimentos, é digno de referência que nos primórdios da tributação desta realidade, a visão do legislador era negativa e de afastamento das pessoas destes “mercados”, como evidenciado através da continuada repressão penal do jogo privado.⁷

Contudo esta ideia foi abandonada, como denotado pela introdução da Lei do Jogo⁸, em que se reconhece o Jogo como um “*fator favorável à criação e desenvolvimento de áreas turísticas*”.

Antes de apresentarmos as nossas considerações sobre a natureza do Poker e sobre se este é um Jogo de Perícia ou de Fortuna ou Azar – ou mesmo antes de apresentarmos proposta de tributação dos rendimentos dos Jogadores – é importante conhecer o elemento histórico que nos permita apresentar propostas que façam sentido lógica, jurídica e historicamente.

De modo a compreendermos a evolução da tributação dos rendimentos provenientes da atividade do Jogo e o entendimento de que estes podem ser tratados como um mecanismo de obtenção de receita, teremos de proceder a uma analepse e “viajar” até 1799, ano em que é implementada a Lotaria Real que tinha como finalidade o financiamento de obras de cariz público, entre outros.

Quanto à tributação da exploração concessionada desta atividade, as primeiras linhas que providenciam uma orientação foram implementadas através do Decreto n.º 14.463, de 3 de dezembro de 1927, através do qual foi autorizada a exploração dos Jogos de Fortuna ou Azar nas denominadas “*zonas do jogo*”.

⁷ Concordamos com SÉRGIO VASQUES, *Os Impostos do Pecado, 1999, 1ª Edição*.

⁸ Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de dezembro, que foi republicado pelo Decreto-Lei n.º 144/2011, de 30 de novembro.

Este regime sofre a sua primeira alteração no ano de 1948, operada através do Decreto n.º 36.889, de 29 de maio, em que ocorreu uma modificação da base de incidência.⁹ Contudo, passada uma década, procedeu-se a mais uma alteração do regime, operada através do Decreto n. 41.562, de 18 de março de 1958, agravando-se as taxas aplicáveis e reforçando-se o vetor ideológico de que esta atividade era reprovável.

É de denotar a inserção de toda esta legislação num sistema. Portanto, é relevante sair da esfera do Direito Fiscal, como defendia CASALTA NABAIS, que entende que este ramo regula impostos, mas não é neles que vê toda a sua incidência, ou seja, nas suas palavras “*o direito fiscal não esgota os saberes que têm por saber os impostos*”.¹⁰¹¹

Retornando ao mundo do Direito Fiscal, e especialmente quanto à tributação dos prémios do Jogo, até à entrada em vigor do CIRS, aprovado primeiramente pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, os “*prémios obtidos em lotarias e rifas*”, encontravam-se sujeitos a IS.¹²

Em 1999, com a Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, procedeu-se à revogação e substituição dos diplomas que regulavam o IS, datados de 1926 e 1932¹³, e o panorama de incidência e tributação do Jogo alterou-se para a aplicação de uma taxa de 25% às apostas (quer de jogos não sujeitos ao IEJ, quer “*a outras*”).¹⁴

Todavia, como consequência da reforma da tributação sobre o rendimento, os prémios de Jogo começaram a ser tributados na esfera da pessoa singular, nos termos do artigo 12.º, que enquadrava os rendimentos “*ganhos por “acaso da sorte”*” na categoria I.¹⁵

⁹ Artigo 18.º do Decreto n.º 36.889.

¹⁰ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, pág. 122, 2019, 11ª Edição.

¹¹ Nesta linha de pensamento, é de referir que o Código Civil dispõe, no seu artigo 1245.º, que os jogos de fortuna ou azar “*são fontes de obrigações naturais (...)*”. O que transparece um certo olhar de ilicitude face a estes jogos, na medida em que não se reconhece as dívidas oriundas do Jogo como obrigações civis.

¹² Artigo 134.º do Decreto n.º 12.700, de 20 de novembro de 1926, e Tabela Geral do Imposto de Selo, aprovada pelo Decreto, n.º 10.039, de agosto de 1924.

¹³ Decreto n.º 21.916, de 28 de novembro de 1932.

¹⁴ Verbas 11.1, 11.1.1 e 11.1.2 da TGIS, publicada em anexo à Lei n.º 150/99.

¹⁵ “*São compreendidos na categoria I os ganhos (...) de quaisquer lotarias, rifas e apostas mútuas, e ainda os provenientes de jogo do loto e do bingo*”.

Este regime da categoria I era previsto como um regime especial e, tal como a atual categoria G, referente aos incrementos patrimoniais, impedia qualquer dedução aos rendimentos categorizados como tal, por força do então artigo 53.º.¹⁶

Em suma, e com a redação dada pela Lei n.º 65/90 de 31 de dezembro de 1990, os prémios enquadrados nesta categoria I estariam sujeitos a uma taxa liberatória definitiva de 25%.¹⁷

Este artigo 9.º, n.º 2 do IRS foi revogado com o OE para 2010, passando os rendimentos a serem tributados em sede de IS, estando para o efeito previstos na Verba 11.2 da TGIS, assim como grande parte dos rendimentos provenientes do Jogo sujeitos a impostos especiais.

3.2. Incidência da Tributação

Atualmente, a tributação ocorre na esfera dos Operadores, assim como uma ótica assente no pressuposto de que o lucro proveniente desta atividade está fortemente relacionado com a sorte do jogador, sendo este um jogo de fortuna ou azar.

O enquadramento legislativo foi alterando – contudo, a nosso ver, não rápido o suficiente – a evolução tecnológica, com especial enfoque o jogo nas plataformas *online*.

Permanecem dúvidas sobre o enquadramento fiscal aplicável aos rendimentos dos jogadores profissionais de Poker, visto que, em nossa opinião, a caracterização jogo como de Fortuna ou Azar, é errónea.

3.3. Lei do Jogo

O jogo de fortuna ou azar encontra-se regulado através do Decreto-Lei n.º 422/89, 2 de dezembro de 1989 (doravante “Lei do Jogo”).

¹⁶ Entendimento extraído, atualmente, do artigo 42.º do CIRS.

¹⁷ Em 2000 deu-se a fusão entre a categoria I e G, por força da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro.

O conceito que define estes jogos encontra-se consagrado nesta Lei como “aqueles cujo resultado é contingente por assentar exclusiva ou fundamentalmente na sorte”.

O diploma acima mencionado regula algumas modalidades de jogo de fortuna ou azar, nomeadamente¹⁸ “a) jogos bancados em bancas simples ou duplas: bacará ponto e banca, banca francesa, boule, cussec, écarté bancado, roleta francesa e roleta americana com um zero; b) jogos bancados em bancas simples: black jack/21, chukluck e trinta e quarenta” e não incide essencialmente sobre os jogos de perícia.¹⁹

Qualquer exploração de modalidades do jogo de fortuna ou azar fica dependente de permissão do membro do Governo responsável pela área, que fixará as eventuais condições que se afigurem como convenientes e que determinarão o respetivo regime de fiscalização.

A Lei do Jogo determina, no seu artigo 84.º, que as “empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, o qual será liquidado e cobrado (...)”.

A mecânica do cálculo do IEJ varia consoante estejamos perante jogos bancados ou não bancados²⁰, sendo que, para efeitos deste texto, o Poker bancado é considerado um “jogo bancado de fortuna ou azar” e o Poker não bancado é “um jogo de cartas em que os jogadores jogam uns contra os outros”.²¹

De todo o modo, esta tributação incide única e exclusivamente sobre as “empresas concessionárias” deixando à margem os seus jogadores.

¹⁸ O “nomeadamente” inscrito no artigo 4.º deste Decreto-Lei denota a abertura deste regime à suscetibilidade de aplicação aos mais variados jogos de fortuna e azar.

¹⁹ A título exemplificativo, é realizada uma referência a estes jogos no artigo 162.º, sob a epígrafe “Jogos de perícia e aparelhos de venda de produtos”.

²⁰ A distinção entre estes jogos é realizada pelo Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos (“SRIJ”).

²¹ Ambas as definições foram extraídas da Portaria n.º 217/2007, de 26 de fevereiro, que define as regras de execução dos jogos de fortuna ou azar, nomeadamente o Poker bancado e não bancado.

3.4. Regime Jurídico dos Jogos e Apostas Online

Quanto ao jogo online existe o Decreto-Lei n.º 66/2015, de 3 de dezembro, o RJO, que veio determinar que o direito de exploração dos jogos e apostas está limitado ao Estado, permitindo, contudo, a atribuição de licenças, a pessoas coletivas privadas – não só residentes, mas também as que tenham sede num Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, tenham sucursal em Portugal e que tenham autorização para explorar as modalidades do Jogo Online com permissão expressa.

No momento da realização desta dissertação, os ganhos provenientes do Jogo *Online* são tributados segundo as regras definidas no RJO, tal como o IEJ, na esfera dos Operadores, e não na esfera individual do jogador. Estão, assim, para o efeito, sujeitos ao RJO e não a IRC, nem a IS, nos termos do artigo 87.º do RJO, que nos indica que “*não estão sujeitos a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e a Imposto de Selo os rendimentos diretamente resultantes do exercício das atividades sujeitas a IEJO*”.

Este imposto incide, então, sobre a receita bruta do Operador à qual se aplica a taxa de 25%²², integrando para esta receita o valor cobrado a título de comissões suportadas pelo jogador.

3.4.1 Primeiras Considerações sobre a Natureza do Poker – Confronto com o RJO e Lei do Jogo

A natureza do Poker enquanto um Jogo de Fortuna ou Azar pode ser questionada, especialmente visto que o legislador não o inclui, expressamente, como uma das várias modalidades de jogo de fortuna ou azar previstas na Lei do Jogo.

Ora, no Poker, com igual pertinência no jogo online, os jogadores não jogam “contra a casa”, mas sim entre si, existindo, repetidamente, aqueles que ganham mais do que outros quando se encontrem em “confronto direto”.

Para esta discussão, que será mais detalhadamente tratada num momento posterior, contribui a figura do “Jogador Profissional”, ou seja, aquele que se dedica exclusiva ou maioritariamente a este jogo, sendo deste provenientes os seus rendimentos na sua maioria, ou, até, na totalidade.

²² Nos termos do Artigo 89.º, n.º 2 do RJO: “*A taxa do IEJO nos jogos de fortuna ou azar é de 25 /prct.*”.

Esta visão do Poker como um Jogo de Fortuna ou Azar conduz a que o Jogador de Poker não seja considerado nem tratado como sujeito passivo de IRS, visto que, em termos teóricos, caso estivéssemos perante uma atividade profissional estaria seguramente abrangido pelo imposto.

4. NATUREZA DO POKER

4.1. Introdução

Antes de nos debruçarmos sobre as potenciais alterações que se entendem como possíveis ao regime de tributação do Poker, assume suma relevância traçar o critério distintivo entre um jogo de fortuna ou azar e um jogo de perícia, visto que só após esta distinção se poderá compreender as alterações em matéria de tributação aqui apresentadas.

Para responder a esta questão, demonstraremos qual o entendimento atual sobre o que é um Jogo de Fortuna ou Azar e, após esta definição, distinguiremos o Poker dos demais Jogos de Casino, de modo a explicar qual a nossa opinião sobre a natureza deste jogo, enquanto nos apoiamos numa curta análise de Direito Comparado.

É do nosso entendimento que o Poker não é um Jogo de Fortuna ou Azar, mas sim de Perícia, e que existem Jogadores Profissionais e Ocasionais, que exigem tratamentos distintos. Portanto todo o enquadramento tributário se encontrará desajustado. Contudo, serão propostas também vias de tributação que implicam uma adaptação do sistema tributário através da criação de um Imposto que incida sobre as receitas obtidas neste Jogo.

4.2. O que é um Jogo de Fortuna ou Azar?

Um jogo de fortuna ou azar pode ser entendido como “(...) *aquele em que o domínio de um evento desencadeado ou induzido pela ação humana escapa à capacidade de controlo e de previsão muito provável de que a uma causa sucede um determinado efeito desde que cumpridos e induzidos fatores certos e conjugados. Ou seja, quando a uma causa objetivamente estruturada com fatores e elementos pré-determinados, não se*

segue necessária e inevitavelmente o efeito pretendido e motivado”²³. Contudo, cada país pode definir algo distinto, tal como Portugal fez e se demonstrará de seguida.

Para efeitos desta dissertação, importa indicar que um jogo de perícia exige de quem o pratica técnica, perícia, treino e, em certos casos, uma componente de sorte. Eis que é do nosso entendimento que o Poker recai exatamente sobre esta fronteira muito tênue, sendo tratado, em variados ordenamentos jurídicos internacionais, tanto como um “jogo de fortuna ou azar” como um Jogo de Perícia, possuindo tal consequências no panorama fiscal bastante diferentes.

4.3. Diferença entre o Poker e os demais Jogos de Casino

Esta atividade distingue-se dos demais jogos de fortuna e azar praticados nos Casinos, quer territoriais, quer online, em primeiro lugar, por ser uma que coloca diretamente os “jogadores” contra outros “jogadores”²⁴, tal como já mencionado – ao invés de, a título de exemplo, o *blackjack* ou a Roleta, em que o jogador defronta o próprio Casino.

Seria intelectualmente desonesto afirmar perentoriamente que o Poker é um jogo no qual a sorte não tem uma influência significativa. Contudo, também já não se adequa à realidade afirmar que não há qualquer perícia envolvida.

Aliás, se assim o fosse não daríamos conta da existência de manuais explicativos de técnicas de jogo. Também não existiriam, certamente, “escolas” de Poker, assim como um conjunto de jogadores que se podem considerar os melhores do mundo – se a sorte determinasse consecutivamente os vencedores de torneios não seria cognoscível o facto de existir um Top *X* elencado pela instituição *Y*.²⁵

²³ Acórdão proferido pelo TRE, no âmbito do processo n.º 38/18.1EACBR.E1, relatado pelo Desembargador Berguete Coelho, na sessão de 13 de Abril de 2021.

²⁴ Sendo claro que o Casino retém uma parte da quantia recebida pelo vencedor e, em alguns casos, cobra pelo tempo que se passou na mesa.

²⁵ A plataforma online *Poker News* elabora, com constantes atualizações, a *Global Poker Index*, que elenca os melhores jogadores de Poker da atualidade, sendo esta uma lista baseada nos pontos acumulados em variadas competições. Elabora, também, a *All Time Money List*, que consiste numa lista dos Jogadores Profissionais que mais rendimento auferiram em torneios (oficiais e regulamentados).

Ademais, de modo a comprovar o nosso entendimento, é extremamente relevante um estudo realizado pela entidade Cigital²⁶, em junção com a PokerStars, que analisou dados recolhidos através de mais de 100 milhões de jogadas e concluiu que em mais de 75.7% dos casos o jogo terminava antes do “*showdown*” (momento em que os jogadores revelam as mãos, portanto, se não se chega a este momento, o que aconteceu foi que um jogador foi pressionado a desistir e caiu, muito provavelmente, no *bluff* do outro jogador). Ainda, só 50.3% dos 24.3% que efetivamente terminavam nesse momento é que foram ganhos pela melhor mão. Ou seja, o que este estudo comprovou foi que o elemento da perícia é muito mais relevante que a sorte.

Tomando tudo isto em consideração, e também a própria natureza do jogo que, ao longo dos anos com a especialização dos jogadores, tem exigido cada vez mais perícia, trataremos o Poker como um Jogo de Perícia, que exige a distinção entre Jogadores Profissionais e Ocasional. Decisão essa que comportará variadas consequências tributárias que merecem um tratamento mais exaustivo.

Na verdade, são vários os ordenamentos jurídicos que tributam o poker não como um mero jogo de fortuna ou azar, mas sim como um jogo de perícia, criando para o efeito, e tal como propomos nesta dissertação, uma clara distinção entre o Jogador Ocasional e o Jogador Profissional.

Por exemplo, no Canadá, o jogador ocasional não é tributado, ao invés do jogador profissional, admitindo-se, desde já, a existência de ordenamentos jurídicos, nomeadamente o norte-americano, que, pese embora crie a distinção entre o Jogador Profissional e Ocasional, apenas exclui de tributação os rendimentos inferiores a determinado montante.

Aliás, o ordenamento jurídico brasileiro vai mais longe e introduz a questão não de saber se o Poker é um jogo de perícia, mas sim de saber se o Poker é um “*esporte da mente*”. A Lei das Contravenções Penais, no seu artigo 50.º, elenca um rol de critérios que podem auxiliar na determinação da natureza de uma atividade como um jogo de sorte ou azar. Contudo, o Poker não se parece enquadrar em nenhuma das alíneas. Mas, para auxiliar este entendimento teremos de analisar alguma jurisprudência, nomeadamente o acórdão do Tribunal de Santa Catarina que conclui: “*considerando que o póquer (...), não*

²⁶ <https://actualites-poker.typepad.com/files/100m-hand-analysisreport.pdf>, consult. a 12.05.2023.

*é tipo de jogo em que o ganho e a perda dependam exclusiva ou principalmente da sorte, mas sim da habilidade do jogador*²⁷.

4.4. Poker é um Jogo? Ou um Desporto?

A discussão relativa à natureza do Poker enquanto jogo de perícia ou de fortuna ou azar exige uma discussão prévia sobre a possibilidade de o Poker ser tratado ou como um Jogo (em sentido amplo) ou como um Desporto, com variadas consequências em sede de IRS.

Em termos sintéticos, e recorrendo à Tabela de Atividades Exercidas pelos Sujeitos Passivos de IRS²⁸, caso seja possível enquadrar nesta os praticantes de Poker, o coeficiente para determinação do rendimento coletável poderia ser de 0,75²⁹, caso se entenda o Poker como um Desporto, visto que poderíamos ponderar o CAE n.º 1323 (relativo a “Desportistas”).

Contudo, com a entrada em vigor da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, o legislador determinou expressamente que um coeficiente só se pode aplicar à atividades concretas e específicas profissionais previstas na Tabela do IRS.³⁰

Em caso de qualquer dúvida, deverá ser aplicado o coeficiente residual de 0,35 a essas mesmas atividades, o que é benéfico para o jogador, visto que culmina na aplicação de uma dedução superior (*versus* à aplicação do CAE de desportista).

Portanto, é relevante indicar o que se inclui no CAE 1323, no entendimento da orientação jurisprudencial explanada no Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do STA de 9 de Dezembro de 2020, proferido no âmbito do processo n.º 092/19.9BALS, em que se entendeu que “*o que releva para incluir um determinado profissional na tabela do artigo 151.º do Código do IRS é a atividade concreta e especificamente exercida.*”,

²⁷ TSCS, Mandado de Segurança 2010.047810-1, relator DESEMBARGADOR SÉRGIO ROBERTO BAASCH LUZ, Grupo de Câmaras de Direito Público, julgado em 08/11/2011 e transitado em julgado em 09/01/2012.

²⁸ Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto de 2001.

²⁹ Nos termos do artigo 31.º, n.º 1, alínea b).

³⁰ No mesmo sentido ficou decidido no CAAD, no âmbito do Processo n.º 161/2020-T, de 4 de Junho de 2021.

sendo determinante a função de *“competir em conjunto os demais elementos da sua equipa e contra a equipa adversária, cumprindo as regras impostas pelo treinador e obedecendo aos critérios definidos pelo juiz do jogo”*.

Logo, e apoiando-nos nesta jurisprudência, é de se excluir e afastar o entendimento propugnado na IV n.º 7/2018, emitida pela AT, com despacho concordante da Diretora de Serviços de IRS, de 10 de janeiro de 2018, na qual se determinou que são desportistas *“todos quanto estão envolvidos no fenómeno desportivo: não só os árbitros, mas também os médicos, os dirigentes, os empresários, e outros agentes desportivos previstos na Lei de Bases da Atividade Física e do Desporto”*³¹.

De acordo com os mais variados sites³² referentes ao Poker, a resposta não é estanque. Ademais, parece que há fontes que classificam o Poker não só como um Jogo de Perícia, mas simultaneamente como um Desporto.

Para efeitos desta análise, teremos de questionar se existe uma definição legal de “Desporto” que permita o confronto entre o Poker e a mesma.

A legislação portuguesa propunha, numa Lei atualmente revogada, uma definição de desporto: *“ (...) qualquer atividade física que, através de uma participação livre e voluntária, organizada ou não, tenha como objectivos a expressão ou a melhoria da condição física e psíquica, o desenvolvimento das relações sociais ou a obtenção de resultados em competições de todos os níveis”*.³³

Exposta esta definição, teremos de equacionar a possibilidade do Poker promover *“a melhoria da condição (...) psíquica”*, ou seja, a possibilidade deste jogo ser um desporto de natureza mental, tal como o Xadrez.

Focámo-nos na condição psíquica, mas temos de referir que existe uma componente física relacionada com a possível duração de um jogo de Poker ou de um torneio, que exigem uma elevada resistência de natureza física, mas também mental, que permita uma concentração constante durante largos períodos de tempo.

Pese embora o Poker esteja associado a uma prática individual, teremos de equacionar e ponderar a existência de modalidades de Poker que conduzem a torneios

³¹ Lei n.º 5/2007, de 16 de janeiro de 2007.

³² Denotemos que estes sites não são de índole jurídica, mas apenas de referência para os Jogadores de Poker, nomeadamente: <https://automaticpoker.com/lifestyle/is-poker-a-sport-or-game/>, consult. a 20.05.2023; <https://www.poker.org/is-poker-a-sport-the-debate-continues/>, consult. a 21.05.2023.

³³ Nos termos do artigo 2.º, n.º 2, da (revogada) Lei n.º 30/2004, de 21 de Julho, que consagrava a Lei de Bases do Desporto.

num formato coletivo, leia-se em equipa, e a existência de várias equipas de Poker, contribuindo deste modo para a sua possível perceção como um desporto.

Seria eventualmente possível encontrar respaldo desta “profissão” como desportista, sendo por isso então notório que o Poker era um Desporto, na Classificação Portuguesa das Profissões (editada em 2011 pelo INE).

Não existe nenhuma referência expressa, contudo, no sub-grupo 3421.3. Denotamos que são considerados atletas e desportistas de competição quem: “*Executar exercícios físicos adequados e complementares (...); treinar (...); participar, individualmente ou como membro de uma equipa (...); cumprir regras e pôr em prática as orientações do treinador*”.

Ora, entra-se, aqui, num ramo hipotético e opinativo, visto que se pode considerar que estes critérios estão integralmente preenchidos, ou então que não existe uma execução de exercício físico. Todavia, mesmo que se considere que os critérios estão preenchidos, não podemos afirmar perentoriamente que o Poker é um desporto.

Não nos é desconhecido o movimento, referente não ao Poker clássico, mas sim ao *Match Poker*, que tem diferenças, nomeadamente relativas à aleatoriedade das cartas distribuídas aos praticantes, que foi reconhecido oficialmente como Desporto pela GAISF e está apto a ser inserido nos Jogos Olímpicos.

Com o facto de esta modalidade do Poker ser tratada como um Desporto e não as demais, ao considerarmos que todas eram poderíamos estar a criar um tratamento igual a realidades que são materialmente diferentes, criando para o efeito uma violação do princípio da igualdade.

E, acrescentando a este ponto, no momento da elaboração desta dissertação, Portugal é um país que não é federado na IFMP, portanto nem o *Match Poker* é considerado um desporto a nível nacional.

Deste modo, analisada a jurisprudência e a legislação existente a nível nacional, podemos encontrar, para o efeito, uma conceptualização de “Desporto” deveras agarrada à fisicalidade da prática ou, ainda, a ideia de prática de uma atividade coletiva.

Assim sendo, e tomando em consideração tudo o que foi exposto, não nos parece que seja, atualmente, o momento de considerarmos o Poker como um desporto, mas sim um Jogo. E é com base neste entendimento que iremos partir para a categorização do Poker como um Jogo de Perícia e abordaremos eventuais propostas de tributação.

4.5. Poker é um Jogo de Fortuna ou Azar? Ou de Perícia?

Finda esta exposição e analisados variados ordenamentos jurídicos, importa denotar que se afigura claro para nós que o Poker não é um Jogo de Fortuna ou Azar, nem deve ser considerado como tal.

Numa ótica de igualdade, parece desigual tratar o Poker como um qualquer jogo baseado inteiramente na sorte, como a roleta, visto que, tal como já demonstrado, não parece ser um jogo em que face a um Jogador muito sortudo e a um Jogador com muita técnica e habitualidade, ganhe o Jogador “*sortudo*”.

Ademais, parece, após termos analisados variadas abordagens de diferentes ordenamentos jurídicos, que a prática reiterada deste Jogo deve ser tributada como uma atividade profissional, com mais ou menos nuances consoante o País.

Não julgamos ser aceitável ou razoável compactuar a prática do Poker com a definição atualmente em vigor de um Jogo de Fortuna ou Azar, especialmente revisitando o estudo que já foi mencionado. Isto, porquanto a ação humana, não só pode, como influencia, o resultado do jogo, especialmente tendo em consideração a tão famosa técnica conhecida como “*bluff*”, que conduz jogadores mais inexperientes a tomarem decisões imprudentes, levando à vitória do jogador mais experiente, independentemente da mão que os primeiros possuam.

Ou seja, a lógica de que quem tem a melhor mão, isto é, quem teve mais sorte, ganhará sempre não se aplica à realidade do Poker.

Tal como já mencionámos no momento da discussão da eventual caracterização do Poker como um desporto, os melhores jogadores de Poker, por norma, são aqueles que, tal como os melhores desportistas que conhecemos, despendem mais tempo a treinar ou a estudar a atividade concreta, sendo este mais um sinal de que o elemento perícia é mais preponderante que o da sorte.

Isto permite-nos, adiantando desde já a temática do próximo capítulo, afirmar que, em certos e determinados casos, a prática do Poker pode consubstanciar-se numa atividade profissional que exige tributação como tal, sendo possível argumentar a existência de vários critérios que permitem diferenciar o Jogador Profissional do Jogador Ocasional.

5. A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS PROVENIENTES DO POKER

5.1 Introdução

De modo a iniciar a temática relativa à tributação, em sede de impostos sobre o rendimento, das quantias auferidas no Poker, há que proceder a uma incursão teórica sobre o que é o IRS e sobre alguns conceitos basilares deste Imposto e da sua mecânica.

Após esta incursão, mencionaremos, brevemente, os problemas que podem surgir com a possibilidade de tributação dos rendimentos provenientes do Poker na esfera individual.

Em virtude da nossa tentativa de argumentação a favor de propostas de tributação atualizadas face ao nosso entendimento de que o Poker é um Jogo de Perícia, tentaremos elencar uma distinção entre os Jogadores. Procederemos, depois, ao cerne desta dissertação assente na tributação dos rendimentos provenientes do Poker na esfera individual.

Para o efeito apresentaremos três hipóteses, cada uma com uma sistemática própria, sendo que no decorrer da exposição tentaremos responder a eventuais questões que se poderão levantar.

Finda esta exposição, mencionaremos, ainda que muito sucintamente, a existência de eventuais “equipas de Poker”.

Referiremos, também, a relação entre o Poker, categorizado como um Jogo de Perícia, e o Direito Fiscal Internacional, mais concretamente, a CMOCDE.

5.2 O IRS

Nos termos da Constituição da República Portuguesa, “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”.³⁴

O que é importante compreender sobre este imposto é que o conceito de rendimento fundamentalmente adotado no CIRS foi o de “rendimento-acrécimo”, que determina que se pode enquadrar no conceito de rendimento não só os que derivam de uma gestão normal de determinada fonte, mas também aqueles que provêm das flutuações de valor do património e incrementos patrimoniais.

O IRS caracteriza-se por ser um imposto unitário, não definindo um conceito genérico ou mesmo global de rendimento, sendo apenas encontradas uma série de categorias que agrupam os rendimentos tributáveis, não existindo, para o efeito, uma categoria puramente residual.³⁵

Portanto, torna-se evidente que, para que o rendimento proveniente do Poker seja tributável em sede de IRS, é necessário enquadrá-lo numa das várias categorias existentes – e é exatamente esta temática que nos ocupará nos capítulos seguintes.

5.3 Um admirável mundo novo de tributação

Como já descrito, a tributação atual não se configura como adequada, nomeadamente por apenas classificar o Poker como um Jogo de Fortuna ou Azar e ignorar a distinção, realizada noutros ordenamentos, relativa ao Jogador Profissional ou o Jogador Ocasional.

Assumindo, para efeitos desta dissertação, que nada está clarificado no que concerne à tributação do Jogador, parece claro que estamos perante um rendimento que

³⁴ Art. 104.º, n.º 1 da CRP.

³⁵ Apoiamos o nosso entendimento no exposto por SALDANHA SANCHES: na elaboração das categorias existentes, o legislador tentou definir o conceito de rendimento “*cédula a cédula, alínea por alínea, definir de forma taxativa e exhaustiva realidades tão evanescentes e fugidias*”, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 37, 2007, 3ª Edição.

poderá, eventualmente, ser tributado em sede de IRS – entendimento esse que será detalhado de seguida.

Contudo, poderá haver dificuldades na inserção dos rendimentos provenientes do Poker em qualquer uma das categorias inscritas no CIRS. Todavia, estes rendimentos poderiam ser incluídos na Categoria B.

Esta categoria, que trata dos rendimentos empresariais e profissionais, tal como definidos pelo artigo 3.º do CIRS, opera, nos termos do artigo 28.º, uma remissão para o artigo 31.º, quanto aos casos em que o Sujeito Passivo não possui contabilidade organizada, contendo um regime de determinação do rendimento tributável aplicando coeficientes que vão desde 0,15 a 0,95³⁶.

O coeficiente a aplicar ao rendimento bruto varia consoante a natureza objetiva do rendimento. Porém, no caso concreto dos rendimentos obtidos por um Jogador de Poker, estes parecem enquadrar-se na alínea b), que remete para a tabela inscrita no artigo 151.º do CIRS e que se refere às Atividades Exercidas pelos Sujeitos Passivos do IRS.

Mas, será correto afirmar que todo e qualquer jogador de Poker verá o seu rendimento, independentemente de auferir 5€ ou 50000€, tributado da mesma forma? Ou estaríamos perante uma possível ofensa ao princípio da capacidade contributiva?

Este princípio trata da igualdade tributária e tem como finalidade garantir que os impostos se adequam ao poder económico do contribuinte, ou seja, que este incide sobre as manifestações económicas relevantes.³⁷

Deste modo, poderá parecer desajustada a ideia de aplicação de uma taxa fixa a um Jogador que ganhe 500€ anuais ou a outro que aufera 500.000€, visto que poderá haver quem alegue que estaríamos a desrespeitar um dos mais básicos conhecimentos que qualquer jurista deve ter: “*tratar de modo igual o que é igual e de modo diferente o que é diferente*”³⁸.

Contudo, como é explicitado na obra de VASQUES, a aplicação de uma taxa proporcional poderá respeitar o princípio da capacidade contributiva.³⁹

³⁶ Coeficientes apresentados nas alíneas a) a h) do artigo 31.º

³⁷ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2021, 2ª Edição, 291.

³⁸ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2021, 2ª Edição, 290.

³⁹ Como denotado no seu manual SÉRGIO VASQUES indica que “*Afinal de contas, quando se aplique a mesma taxa de imposto a rendimentos diferentes, o montante do imposto devido varia na sua directa proporção, sendo os contribuintes mais ricos tributados de modo mais oneroso que os contribuintes mais pobres*”, VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 303.

De modo a não causar implicações excessivamente nefastas a este princípio – que permite “lesões”, desde que justificadas por objetivos extrafiscais – ou a qualquer outro, há que ponderar vários caminhos: (i) um caminho que tome em considerações as diferenças subjetivas e de obtenção de rendimento de um Jogador Profissional e de um Jogador Ocasional; (ii) um caminho em que se determine que não há necessidade de se ficcionar tal distinção entre Jogadores e em que se aplique uma taxa fixa a todo e qualquer rendimento; (iii) um terceiro caminho que preveja a aplicação de uma só taxa, mas em que se implemente, também, uma banda de isenção, ou seja, que determine que uma margem de rendimento se deva considerar isenta de tributação.

5.4 Inserção destes rendimentos na sistemática do IRS

5.4.1 *A distinção entre Jogador Profissional e um Jogador Ocasional*

Começando por perceber se qualquer jogador deveria ser tratado da mesma forma, o entendimento aqui seguido aponta no sentido de a resposta a esta questão ser dada no sentido negativo. Não devemos então considerar, tal como nos EUA⁴⁰, todo e qualquer jogador de Poker como um Jogador Profissional para efeitos de IRS, não ignorando o facto de existirem várias vantagens no facto de se registarem como tal, como de seguida veremos.

Torna-se premente delimitar a fronteira entre o Jogador Ocasional e o Jogador Profissional.

⁴⁰ O critério distintivo neste ordenamento é o de saber se o rendimento auferido do Poker corresponde à maioria dos rendimentos auferidos anualmente. Em certos Estados, um Jogador Profissional poderá ter de obter uma licença de jogo. Se for considerado um Jogador Ocasional, estes rendimentos serão considerados como “*other income*” na Linha 21 do Formulário 1040. Contudo, caso estejamos perante um Jogador Profissional que aufera mais de \$5.000, este estará obrigado a preencher o Formulário W-2G – é de denotar que a legislação americana permite a dedução das já mencionadas “*casino losses*”, com uma limitação: não se pode deduzir mais do que foi auferido. Esta declaração é exigida quando exista retenção na fonte, operada pela entidade aquando do pagamento do rendimento associado ao Poker, o que, nos termos da *Section 3402(q)(1) – Income Tax Collected at source* – só ocorre quando o montante em causa seja superior aos supra mencionados \$ 5.000,00.

Em termos mais genéricos, poderíamos afirmar que a distinção entre estas realidades está baseada no tempo e esforço investido na prática deste Jogo.

Contudo, é possível identificar determinados critérios que permitem auxiliar nesta distinção, sem prejuízo de existirem jogadores que possam cair numa zona intermédia. A título de exemplo, caso se proponha uma distinção fundada num determinado montante de rendimento gerado, poderá acontecer existir um Jogador Ocasional que ganhe num só jogo esse mesmo montante.

Um Jogador Profissional poderá ser aquele que, para além do investimento supramencionado, tem um registo consistente de vitórias ao longo do tempo. Por outro lado, um jogador ocasional poderá ter um registo mais irregular, por estar a basear o seu estilo de jogadas não em conhecimento do Jogo, mas em instinto, sendo por isso mais dependente da sorte.

O Jogador Profissional, tipicamente investe mais do seu tempo a jogar, quer seja de uma forma tradicional, ou seja, em casino, quer online, ao passo que um jogador ocasional, tal como o próprio nome indica, apenas o faz por diversão e com uma periodicidade reduzida.

Ademais, o Jogador Profissional poderá estar mais consciente dos riscos desta prática e, portanto, terá uma capacidade de gestão da sua “banca”, ou seja, dos seus ativos, estabelecendo um orçamento que o irá guiar na sua prática – o que, na verdade, significa que, via de regra, não extravasa o mesmo, e não joga para além das suas posses. Ao invés, o Jogador Ocasional é menos atento e menos cuidadoso com o seu orçamento e poderá, várias vezes, jogar acima do seu orçamento. Ainda, caso esteja numa “maré de sorte/azar”, poderá não estar consciente de quando parar, enquanto o Jogador Profissional terá o discernimento de o fazer no momento correto.

E a própria dependência do rendimento deste Jogo poderá ser um critério distintivo entre jogadores.

O que aqui se tenta explicar é o facto de um Jogador Profissional, tendencialmente, estar mais dependente do montante que auferir do Jogo, pois é neste que investe o seu tempo e esforço (quer físico, quer monetário).

Sendo estes critérios presuntivos, poderá ser relevante delinear esta fronteira através de um critério mais “palpável”, nomeadamente, o montante auferido.

Poderíamos considerar o *mínimo de existência*⁴¹, que corresponde ao “*maior valor entre 10.640 e 1,5 x 14 x IAS*⁴²” (para 2023) – o que determina que o valor mínimo de existência é de 10.640 €.

Importa, aqui, fazer várias notas. Desde já, há que relembrar que o valor *mínimo de existência* se refere ao rendimento global auferido e não apenas aos rendimentos enquadrados na Categoria B. Portanto, independentemente da natureza do rendimento, quer seja proveniente do Poker, quer seja proveniente do trabalho, qualquer sujeito passivo aufera menos que aquele montante não estará sujeito a IRS.

Assim sendo, não nos parece razoável que um Jogador que aufera 10.500 € provenientes do Poker, somados a qualquer outro montante auferido de outras Categorias do IRS, não seja tributado de maneira alguma sobre esses ganhos.

Deste modo, o que se propõe é a imposição de um limite de não sujeição, tomando como referência o valor não sujeito a IS, nos termos da verba 11.4, que corresponde a 5.000 €, e que parece corresponder ao valor, em dólares, que também se encontra não sujeito a tributação no ordenamento jurídico americano.

Qualquer outro critério seria de extremamente difícil controlo legal, assim como deveras subjetivo, tal como já mencionado. Por este motivo, parece mais prática a determinação, por via legal, de um valor mínimo de sujeição a tributação.

No ordenamento jurídico canadiano podemos denotar uma tendência particular. Tipicamente, os rendimentos do Poker não são considerados como abrangidos pelo *Income Tax Act*, visto que a *Section 3* exige que um rendimento provenha de uma fonte, sendo estas reconhecidas e determinadas por lei, tendo as autoridades uma visão bastante restritiva sobre quais as fontes reconhecidas.

Ademais, no acórdão *Leblanc v The Queen 2006 TCC 680 2007 DTC 307*, o tribunal conclui que “*Gambling – even regular, frequent and systematic gambling – is something that by its nature is no generally regarded as commercial activity except under very exceptional circumstances*”⁴³.

Poderia ser alegado que estes rendimentos não estão sujeitos a *IT*. Contudo, no acórdão *Stewart*, de 2002, proferido pelo Supremo Tribunal do Canadá, o Tribunal indica um processo de apuramento de uma “*source of business*” que envolve duas perguntas

⁴¹ Na redação da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro de 2022.

⁴² Fixado nos 480,43€ para 2023.

⁴³ <https://www.liebertpub.com/doi/abs/10.1089/glr.2006.018?journalCode=glr>, consult. a 25.05.2023.

chave: a atividade é praticada com o intuito de obtenção de lucro ou é uma atividade de lazer? Se não for de lazer, a fonte do rendimento é empresarial ou de propriedade?⁴⁴

O que parece ser mais relevante, no Canadá, e analisando o acórdão *Tarascio v the Queen 2012 FCA 30*, o *Federal Court of Appeal*, é determinar se uma atividade “*carried on in a sufficiently commercial manner, that is to say with the subjective intention to make a profit supported by objective evidence of serious business conduct.*” Caso a resposta seja positiva⁴⁵, então o montante estará sujeito a tributação nos termos do *IT*.⁴⁶

Assim sendo, e sem prejuízo da apresentação de inúmeros critérios no decorrer da exposição das várias hipóteses de tributação, afigura-se, desde já, claro que esta distinção entre Jogador Profissional e Ocasional é necessária para uma tributação mais justa e adequada de quem auferir estes rendimentos.

5.4.2 A primeira hipótese de tributação – será este um rendimento profissional?

Debruçando-nos essencialmente sobre o IRS, numa ótica de aproveitamento da legislação existente, e tal como delimitado no início desta dissertação, focar-nos-emos nos rendimentos obtidos por Jogadores que pratiquem esta atividade e que não estejam vinculados por contratos (de prestação de serviço ou trabalho).

Assim sendo, e iniciando o tratamento do Jogador Profissional, que na verdade irá auferir rendimentos provenientes da sua atividade profissional, há que indicar que este poderá estar abrangido pelo regime simplificado ou poderemos ter uma tributação realizada com base na contabilidade, caso aufera um rendimento anual ilíquido desta categoria inferior a 200.000 €⁴⁷.

⁴⁴ <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/1986/index.do>, consult. a 25.05.2023.

⁴⁵ São propostos também vários critérios que podem auxiliar nesta análise, nomeadamente se o contribuinte tem treino ou experiência; se há um “*business plan*”; se há uma experiência passada de obtenção de lucro e uma expectativa razoável de auferir o lucro. Porém todos estes critérios são puramente subjetivos e de prova muito complexa.

⁴⁶ https://www.canlii.org/en/commentary/doc/2012CanLIIDocs124#!fragment/zoupio-Tocpdf_bk_26_2/BOCwhgziBcwMYgK4DsDWszIQewE4BUBTADwBdoAvbRABwEtsBaAfX2zhoBMAzZgI1TMATADZhASgA0ybKUIQAIokK4AntADkGyREJhcJSvVadegyADKeUgCF1AJQCiAGScA1AIIA5AMJPJUjA+aFJ2cXEgA, consult. a 26.05.2023.

⁴⁷ Nos termos do artigo 28.º, n.º 2 do CIRS.

Caso esteja sujeito ao regime simplificado, “a determinação do rendimento tributável obtém-se através da aplicação dos seguintes coeficientes (...)”. Portanto, importa determinar qual o CAE aplicável que nos auxiliará a concluir qual o coeficiente que será aplicável.

5.4.2.1 Regime Simplificado – Um Jogador ou um Desportista?

Como debatido anteriormente, a maior consequência de considerarmos o Poker como um Desporto em vez de um Jogo de Perícia verifica-se em sede de determinação da dedução específica aplicável, nomeadamente relativamente à aplicação de um coeficiente de determinação do rendimento tributável de 0,75 a um Desportista, por força do CAE n.º 1323, alternativamente ao coeficiente residual de 0,35.

Tal como já mencionado, defendemos que estamos perante um Jogo de Perícia, portanto, caso o Jogador esteja sujeito ao regime simplificado, verá aplicado o coeficiente residual, de 0,35. Contudo, caso o entendimento do Poker como um Jogo evolua para um entendimento como Desporto, não nos chocará a aplicação do CAE de Desportista.

5.4.2.2 Opção pela Contabilidade Organizada

Relembrando a distinção entre o regime simplificado e o regime de contabilidade organizada, a maior diferença que poderíamos apontar é a possibilidade de deduzir certas despesas para aferição do rendimento tributável que seriam desconsideradas pelo regime simplificado – o que é, também, uma das exigências mais concretas do princípio da capacidade contributiva.⁴⁸

O que se quer aqui salientar é a remissão operada para o CIRC, por força do artigo 32.º do CIRS. Assim, aplicar-se-ia a regra relativa a “Gastos e Perdas”: “Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.”⁴⁹

⁴⁸ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, pág. 154.

⁴⁹ Art. 23.º, n.º 1, do CIRC.

Logo, no regime da contabilidade organizada poderia ser discutível a dedução aos rendimentos, tal como acontece nos EUA, das “*casino losses*”, entre outras despesas⁵⁰. Este seria, assim, um regime vantajoso para o Jogador Profissional que sentiria um benefício em declarar os seus rendimentos à AT, de modo a poder beneficiar da permissão de dedução de despesas (num valor que poderia ser superior à aplicação do coeficiente de determinação do rendimento tributável de 0,35, que não considera concretamente as despesas do jogador, mas faz antes uma aplicação cega, independente da factualidade).

Esta proposta assemelha-se ao regime em vigor nos EUA, no sentido em que estes rendimentos associados aos prémios de jogos são tributados na esfera individual como rendimento, independentemente da sua origem ou natureza. Logo, estes seriam incluídos na base tributável. Contudo, há que ressaltar que na legislação portuguesa (no CIRC), caso os gastos ou perdas sejam superiores aos rendimentos auferidos, essas perdas são comunicáveis a outras categorias de rendimentos ou mesmo anos de exercício.

Porém, nos EUA, a dedução, como já mencionado, é limitada ao *quantum* auferido com o Poker, o que implica que, caso o valor das perdas seja superior aos ganhos, esse remanescente não pode ser deduzido aos demais rendimentos.

Uma crítica que se poderia desde já apontar é o eventual custo para o Jogador, e a dificuldade de registar e quantificar estas perdas no casino.

Não obstante, é perceptível a vantagem existente em poder deduzir, nomeadamente as perdas com o Jogo, ao rendimento auferido com o Poker, sendo claro que na eventualidade de esta proposta se tornar factual, o controlo administrativo seria extremamente complicado e originaria certamente um vasto contencioso.

5.4.2.2.1 Conclusão da Primeira Hipótese de tributação de um Jogador Profissional

Aqui chegados, nada mais resta senão afirmar que, após a determinação das *deduções* (quer seja a que ocorra em virtude da aplicação do coeficiente, quer seja a que ocorra devido à aplicação das regras do IRC), o Jogador verá aplicadas as taxas gerais do IRS, previstas no artigo 68.º do CIRS, e eventualmente uma das taxas adicionais de

⁵⁰ Poderia, por exemplo, ser discutida a admissibilidade dos custos com a Internet, no caso de estarmos perante um Jogador Profissional que só participe em torneios online, e ainda os custos incorridos com as viagens de deslocação a torneios.

solidariedade, previstas no artigo 68.º-A do mesmo diploma, que poderá conduzir, num caso extremo, a uma tributação superior a 50%.

5.4.2.3 Tributação do Jogador Ocasional

No que concerne os Jogadores Ocasionais, há que indicar que estes merecem um tratamento distinto dos Jogadores Profissionais.

Estes não geram os rendimentos em análise de forma periódica, logo será mais complicado afirmar qual a categoria em que este rendimento se poderia inserir.

As duas categorias que poderíamos considerar para efeitos de tributação seriam a B ou a G.

Relativamente à Categoria G, sem adiantar em demasia a 2ª via de tributação proposta, atualmente não parece existir uma norma de incidência que permita considerar estes rendimentos como Incrementos Patrimoniais, para efeitos do disposto no CIRS.

Quanto à Categoria A, a probabilidade de existir um Jogador Ocasional que celebre um Contrato de Prestação de Serviços ou de Trabalho com o objetivo de jogar Poker é deveras reduzida.

É na Categoria B que encontramos uma margem de tributação. Tal como já mencionado, existe uma zona cinzenta relativamente a Jogadores Ocasionais que poderiam ser considerados Jogadores Profissionais, caso esta fronteira seja única e exclusivamente delimitada através de um rendimento mínimo.

Ou seja, se a fronteira que separasse estes jogadores fosse a dos já referidos 5.000 €, nada impediria que um Jogador Ocasional, fruto de elevada sorte, atingisse em uma ou duas noites este limiar.

Caso se tributasse este Jogador como um Profissional, poderíamos estar perante uma enorme violação do princípio da igualdade, visto que trataríamos de forma igual realidades bastante distintas. E seriam estes rendimentos tributados em sede de Categoria B, porquanto seria uma atividade profissional (que tributa estes atos esporádicos através dos atos isolados).

É aqui que urge a necessidade da implementação de outros critérios distintivos de um Jogador Profissional face a um Jogador Ocasional.

Qualquer modo de combater esta fragilidade, quer seja através do controlo de horas despendidas a jogar ou a treinar; através da análise do modo da prática do jogo; um confronto de rendimentos auferidos globalmente, ou seja, das demais categorias

(portanto, se fosse possível aferir que tínhamos um sujeito passivo, que tinha um contrato de qualquer outra natureza, leia-se, se estivéssemos perante um administrador financeiro de uma entidade); poderia consubstanciar-se num mecanismo de difícil controlo e que exigiria uma articulação entre o Operador e a AT.

Face a esta situação, o legislador poderia permanecer inerte e deixar estes rendimentos possivelmente escapar à tributação, visto que dificilmente o Jogador Ocasional declarará os seus rendimentos, tal como ocorre nos ordenamentos jurídicos francês⁵¹ e canadiano.,

Outra opção seria uma revisão da TGIS, adicionando-se uma verba, a título de exemplo, uma Verba 11.5, que aplicasse uma retenção na fonte de 25%, tal como na verba 11.1 da TGIS. Ou, possivelmente, uma retenção de 20%, de modo a não afastar os Jogadores Ocasionais para o Jogo Ilegal e incontrolável. E poderiam estas taxas incidir sobre os rendimentos dos Jogos de Perícia não sujeitos a IRS, tal como acontece com a Verba de 11.4 da TGIS ou qualquer tributação autónoma, sendo assim dada continuidade à tributação destes montantes não em sede de tributação do rendimento, mas de IS.

5.4.2.4 Conclusões da “1ª Via”

Portanto, e em jeito de conclusão desta primeira proposta, o enquadramento seria o seguinte:

- Existiria uma clara distinção entre um Jogador Profissional e um Jogador Ocasional;
- Uma possibilidade face aos Jogadores Ocasionais seria a tributação em sede de IS, o que implicaria a atualização da TGIS;
- O Jogador Profissional que optasse pelo regime simplificado veria os seus rendimentos, provenientes do Poker, inseridos na Categoria B do IRS,

⁵¹ Em França, os “jeux de hasard” tendencialmente não estão sujeitos ao “Impôt sur le revenu”, visto que, na generalidade dos casos, são considerados jogos de azar, sendo para o efeito incapazes de gerar rendimentos regulares. Contudo, caso os Jogadores afixem montantes de um modo regular ou efetivamente substanciais, a atividade do jogo é equiparada a uma atividade profissional, sendo tributada e sujeita a imposto segundo as regras da categoria de “Bénéfices des Professions non commerciales”, a uma taxa que pode variar entre 11% e 45%, no ano de 2023. A legislação francesa não se encontra isenta de críticas, visto que não elenca critérios que possam auxiliar na distinção de um Jogador Profissional ou um Jogador Ocasional, sendo essa avaliação feita “in casu” pelo Tesouro e pela Direção Geral das Finanças Públicas.

aplicando-se o coeficiente de 0,35, por não estarmos, na nossa ótica⁵², perante um desporto;

- Por outro lado, caso optasse pela contabilidade organizada, estaria sujeito às regras do IRC e, portanto, disporia de todo um leque de despesas que poderia deduzir aos seus ganhos/lucros, nomeadamente as “*casino losses*” e outras despesas que pudesse comprovar como incorridas de modo a obter os seus rendimentos;
- Este seria tributado de acordo com as taxas gerais de IRS que oscilam, no momento da elaboração desta dissertação, entre 14% e 48%, eventualmente acrescidas de uma taxa adicional de solidariedade que varia entre 2,5% e 5%.

5.4.3 A Segunda Hipótese – Inserção na Categoria G

5.4.3.1 Considerações Iniciais

Caso se entenda que todo o rendimento oriundo do Poker deve ser tributado, não só sempre de acordo com as mesmas regras – portanto, num sentido diametralmente oposto ao acima propugnado –, mas também de um modo que não o considere um rendimento proveniente de uma atividade profissional – ou seja, que não haja necessidade da criação de uma fronteira entre o Jogador Profissional e o Jogador Ocasional – há que tomar em consideração o regime atualmente em vigor e as possibilidades de aproveitamento de regras constantes no nosso ordenamento jurídico.

Em tempos que não nos são contemporâneos, e como já foi mencionado em sede de enquadramento histórico, era facto que estes rendimentos, antes de 2010⁵³, quando auferidos por pessoas singulares eram tributados em sede de IRS, de acordo com as regras previstas para os rendimentos da categoria G.⁵⁴

⁵² Manifestamos a discordância com o entendimento da legislação brasileira, baseada na definição legal e jurisprudencial elaborada sobre o conceito de desporto.

⁵³ E estando relacionado com a aprovação do Orçamento do Estado para 2010, por força da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril de 2010.

⁵⁴ De acordo com o artigo 9.º, n.º 2 do CIRS, como constava na redação da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro de 2005.

Estes rendimentos eram tributados através da aplicação de taxas liberatórias, ou seja, de taxas que desoneram os sujeitos passivos de proceder à emissão de uma declaração de rendimentos⁵⁵, visto que a retenção na fonte operada tem carácter definitivo.

5.4.3.2 Reaproveitamento da Categoria G

O que se propõe com esta segunda via é a repriminção não só deste entendimento de que os rendimentos do Jogo deveriam ser tributados em sede de IRS, mas também do artigo 9.º, n.º 2 do CIRS, mas com um conteúdo totalmente distinto, redigido de modo a abranger os Jogos de Perícia.

Por força do regime da Categoria G, aplicar-se-ia a taxa constante do artigo 71.º, n.º 1 do CIRS, leia-se de 28%, a estes rendimentos, permitindo-se ainda a possibilidade do seu englobamento.⁵⁶

A aplicação desta taxa e a categorização deste rendimento seriam cegas à profissionalização do Jogador e refletiriam de modo mais acentuado a teoria do conceito de rendimento-acrécimo, na medida em que há uma expansão do conceito de incremento patrimonial, de modo a abarcar os rendimentos que outrora não seriam sujeitos a tributação.

5.4.3.3 Conclusões

Esta solução seria suscetível de causar transtorno social, visto que transmitiria o entendimento de que o rendimento de todo o Jogador estaria sujeito a tributação à mesma taxa, o que poderia levar a descontentamento por parte dos jogadores que menos auferem.

Um ordenamento jurídico que tributa os jogadores de igual forma é o brasileiro. Pese embora não exista legislação específica para o efeito, o Poker no Brasil é considerado um desporto, e, portanto, está sujeito às taxas gerais do “*Imposto sobre a Renda*”, que podem ascender a 27,5% e cuja operacionalização ocorre mediante retenção na fonte executada pelo Operador.

Não podemos deixar de mencionar que, tal como nós entendemos, caso haja necessidade de criar uma fronteira entre o Jogador Profissional e Ocasional, qualquer

⁵⁵ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, pág. 514. 2019, 11ª Edição.

⁵⁶ Artigo 71.º, n.º 9, do CIRS.

rendimento auferido por Jogador Profissional deverá ser enquadrado na Categoria B e não nesta Categoria G. Ou seja, seguimos a mesma ótica de que os rendimentos provenientes da compra e venda de ações por um *broker* ou por um sujeito passivo que não faça desta atividade a sua atividade principal sofrerão tributações distintas.

5.5 Terceira Hipótese – um novo Imposto Especial sobre o Jogo

5.5.1 Nota Introdutória

De um modo totalmente distinto, pode ser defendida a aplicação da taxa de 25% que consta do RJO ou uma taxa mais reduzida, de modo a não causar uma tributação hiperagravada sobre o Operador.

Aqui tratamos da determinação de uma taxa fixa, que se aplicaria não só aos operadores, mas também aos jogadores – contudo em moldes distintos da “segunda via” anteriormente exposta.

Portanto, seria relevante, em virtude do respeito por variados princípios constitucionais, nomeadamente o princípio da capacidade contributiva, ponderar uma medida que seja justa, proporcional e que tenha uma componente extrafiscal.

5.5.2 Incidência Subjetiva

Como supra mencionado, seria factualmente distinto aplicar uma taxa de 25% a um Jogador Ocasional ou a um Jogador Profissional, porquanto as despesas suportadas e o rendimento auferido por um e por outro seriam totalmente distintos.

O que se pretende aqui apresentar é um Imposto que permita excluir de tributação grande parte dos rendimentos auferidos por Jogadores Ocasionais, mas que seja eficaz na captação do rendimento auferido pelos Jogadores Profissionais.

Assim, de um modo sintético, este Imposto aplicar-se-ia a todo e qualquer jogador de Poker, não sendo, na prática, tão relevante a distinção entre Jogador Profissional e Ocasional, sendo sim relevante a distinção entre Jogadores que auferam mais ou menos rendimentos do que determinado valor.

5.5.3 A Banda de Isenção e Mecânica deste Imposto

Para efeitos desta tributação, que deve ser justa e eficiente, e tal como defendido no manual “*Taxation of Individuals*”⁵⁷, a tributação do rendimento deverá respeitar não só a capacidade contributiva, mas também a equidade – sendo que este conceito se desdobra em equidade de natureza horizontal, onde se denota a ideia de que se deve tratar de forma igual quem está sob as mesmas condições e circunstâncias, e em equidade vertical, que nos indica que devemos tratar de forma diferente quem está perante condições e circunstâncias diferentes.

Para efeitos de simplicidade de exemplificação e compreensão apresentaremos, através de uma tabela, esta proposta que, sucintamente, consistirá na tributação, através de uma taxa de 25 % aplicável a rendimentos superiores à banda de isenção de 5.000 € (valor justificado pelos mesmos motivos já mencionados no momento de distinção entre Jogador Profissional e Ocasional):

Rendimento Auferido	Banda de Isenção	Valor Sujeito a Tributação	Taxa Nominal	Valor de Imposto a Pagar	Taxa Efetiva
4.000 €	5.000 €	0 €	25 %	0 €	0 %
6.000 €	5.000 €	1.000 €	25 %	250 €	4,16 %
20.000,00 €	5.000 €	15.000,00 €	25 %	3750 €	18,75 %

5.5.4 Resultado desta Terceira Via

Ora como compreendemos pelos três breves e simples exemplos, estaríamos perante uma tributação equitativa, que seria capaz de cumprir o objetivo extrafiscal proposto de não repelir os jogadores para o Jogo não regulado, visto que não há um desrespeito pelo sentido de justiça intrínseco à nossa sociedade de, e em termos bastante coloquiais, “quem recebe mais, paga mais”.

⁵⁷ DIETER, ENDRES & SPENGLER, CHRISTOPH (ed.) *Taxation of Individuals, International Company Taxation and Tax Planning, in Kluwer Law International*.

Em termos práticos, este sistema encontraria uma vantagem na sua simplificação, ou seja, havendo apenas uma taxa, a reduzida possibilidade de erros poderia conduzir a uma eficiência superior da máquina estatal, especialmente se este novo Imposto operasse através de uma retenção na fonte a título definitivo mecanizada pelo Operador.

5.6 Considerações finais

Como exposto, é perfeitamente possível adequar o enquadramento tributário do Poker, passando a tratar o mesmo como um Jogo de Perícia, permitindo arrecadar mais receita para o Estado Português, ao tributar o rendimento obtido pelos Jogadores de modo não demasiado agravado face à tributação existente noutros ordenamentos jurídicos devidamente mencionados.

Cada uma destas teses tem os seus pontos negativos e os seus pontos positivos, quer sejam de maior coerência sistemática, mas também histórica, teses mais vantajosas por permitirem deduções mais abrangentes ou teses mais facilmente aplicáveis na prática.

Qualquer uma destas teses necessitaria de um esforço da AT e da cooperação dos Operadores para se proceder ao controlo do rendimento obtido por parte dos Jogadores, que encaramos como um esforço que pode ser herculano. Mas, face aos valores que poderão estar em causa, afigura-se como premente⁵⁸ um impulso por parte das partes envolvidas de modo a poder arrecadar estas receitas.

⁵⁸ Denote-se que os dados oficiais do SRIJ (para os quais remetemos desde já: [estatisticas_online_1T_2023.pdf](#) ([turismodeportugal.pt](#)); [estatística_territorial_1T_2023.pdf](#) ([turismodeportugal.pt](#))) apenas dizem respeito aos montantes auferidos através do Poker pelos Operadores que somente recebem o “*buy-in*”, ou seja o preço a pagar para entrar na mesa, mas não pelos Jogadores. Contudo, em 2022, ocorreu, tendo sido proporcionado pela PokerStars Portugal, o SCOOP 2022 (*Spring Championship of Online Poker*) que garantia, só no Main Event, um prémio de 1.000.000,00 €, tal como anunciado no site: <https://pt.pokernews.com/noticias/2022/03/scoop-2022-pokerstars-portugal-61284.htm>, consult. a 16.06.2023.

5.7 Possibilidade de Criação de uma Sociedade Desportiva e Tributação em sede de IRC e IRS

5.7.1 Nota Introdutória

Pese embora a temática primordial desta dissertação incida sobre o rendimento auferido por uma Pessoa Singular, não podemos afastar a hipótese deste rendimento ser auferido, direta ou indiretamente, por uma Pessoa Coletiva que não o Operador.

A evolução do desporto online e das competições desportivas associadas ao jogo eletrónico levou à necessidade de atualização do enquadramento jurídico das eventuais equipas que possam ter sido criadas. Ainda, existindo torneios de Poker a ocorrer em vários locais do mundo em simultâneo, poderá ocorrer a tentação de criar uma verdadeira equipa⁵⁹, com um ou vários Jogadores, que possa disputar vários jogos concomitantemente.

Ora, há que adiantar que este capítulo baseia-se na presunção de que o Poker é um Jogo de Perícia, não estando portanto em causa a aplicação 7.º do CIRC, que excluiria a incidência em IRC destes rendimentos.

5.7.2 O regime das sociedades desportivas

Atualmente, encontra-se em vigor o Decreto-Lei n.º 10/2013, de 25 de janeiro, que procedeu à reformulação do regime jurídico das sociedades desportivas, que extinguiu o regime especial de gestão, passando a ser admitido que as entidades desportivas de natureza associativa possam formar-se optando pela constituição de uma SAD ou uma SDUQ, Lda.

Para efeitos desta dissertação, afigura-se como pertinente considerar a possibilidade de um Jogador de Poker constituir uma “SDUQ, Lda.” para participar num eventual torneio de Poker, beneficiando para o efeito de um regime fiscal diferenciado de um prestador de serviços independente ou uma equipa sob a forma de uma SAD.

⁵⁹ Denote-se que, pese embora a já mencionada natureza individual, existem equipas de Poker em Portugal e pelo mundo fora: numa reportagem do Observador trocou-se impressões com um jogador de Poker da ICM Team, <https://observador.pt/especiais/profissao-jogador-de-poquer/>, consult. a 27.05.2023.

5.7.3 Vantagens de ser tributado em sede de IRC

Coloca-se esta possibilidade para efeitos desta dissertação porque, no momento da análise da tributação do Jogador Profissional, constatou-se que existem ordenamentos que permitem a dedução das chamadas “*casino losses*”, sendo que a possibilidade da sua dedução é uma clara vantagem que não se pode ignorar.

Mas será possível, hipoteticamente, ir ainda mais longe ao adotar qualquer um destes tipos sociais. Ora vejamos. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do CIRC, estes tipos sociais, SDUQ, Lda e SAD, estão sujeitos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas⁶⁰.

Tomando em consideração o facto de o objeto social ser a participação em competições desportivas, será de questionar se haverá certos custos, que à partida não seriam dedutíveis, que o são para este efeito, sendo um dos exemplos mais flagrantes o pagamento da internet e as já mencionadas “*casino losses*”.

5.7.4 Dividendos

Caso o jogador, detentor da sociedade, não receba diretamente os rendimentos desta atividade na sua esfera, enquanto prestador de serviços, será tributado pela distribuição de lucros da sociedade em sede de IRS a título de dividendos, leia-se, segundo as regras aplicáveis aos rendimentos enquadráveis na Categoria O que configura uma tributação, atualmente, de 28%, nos termos do artigo 72.º, n.º 1, alínea d)⁶¹.

Assim sendo, pese embora não se afigure como uma realidade certa, no futuro há que acautelar a possibilidade de um jogador de Poker constituir uma SDUQ, Lda. para a prática deste desporto.

5.7.5 Aplicabilidade prática?

Este tema, por enquanto, não é detentor de aplicabilidade prática, visto que os rendimentos resultantes do exercício de uma atividade sujeita ao IEJ ou ao RJO não estão sujeitos a IRC, nos termos do artigo 7.º do CIRC.

⁶⁰ Para efeitos de análise, consideraremos única e exclusivamente uma eventual SDUQ, Lda ou SAD constituída e com sede em território português, sendo por isso considerada residente.

⁶¹ Nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea h).

Todavia, e tal como se tem vindo a propugnar ao longo desta dissertação, os rendimentos provenientes do Poker permanecem com este enquadramento, a nosso ver, erroneamente, pois este jogo ainda é considerado uma modalidade de Fortuna ou Azar. Sendo considerado um Jogo de Perícia, deixaria de estar sujeito a IEJ ou ao RJO e, portanto, deixaria de se aplicar quer a disposição do IRC quer a disposição do RJO.

Portanto, neste sentido, caso o enquadramento legal se altere, e face às vantagens em matéria de deduções de gastos existentes em sede de IRC, este cenário não é inverosímil.

5.8 O Tratamento num Prisma Internacional destes Rendimentos

É inegável que vivemos inseridos numa sociedade cada vez mais globalizada e na qual a realidade de um sujeito passivo que apenas auferir rendimentos provenientes de uma única jurisdição é cada vez mais distante. Portanto, importa agora estudar, numa vertente internacional, como seriam categorizados estes rendimentos ao abrigo da CMOCDE e que Estado teria competência para os tributar. Ou seja, como e onde seria tributado um Jogador.

Analisando a CMOCDE levantam-se várias questões, nomeadamente se estamos perante *Business Profits*, na aceção do artigo 7.º, *Income from Employment*, na aceção do artigo 15.º, ou no âmbito de incidência do artigo referente a *Entertainers and Sportspersons*, tal como previsto no artigo 17.º ou, ainda, perante um rendimento “inominado”, que merece tratamento fiscal sob a égide das disposições do artigo 21.º, relativamente a “*Other Income*”.

5.8.1 Artigo 7.º CMOCDE

Em termos sintéticos, o artigo 7.º da CMOCDE estabelece as regras de alocação da competência tributária relativamente aos rendimentos auferidos por uma Empresa situada num Estado Contratante.

Devido à conexão entre o artigo 7.º e o artigo 5.º, que refere as regras de determinação da existência de um EE, é relevante, desde já, mencionar que caso uma eventual sociedade de jogadores – leia-se uma equipa, com um objeto social que torne

possível afirmar que o rendimento proveniente do Poker é um rendimento empresarial – tenha a sua sede em Portugal, mas disponha de um EE em qualquer país, a tributação ocorrerá nesse outro País.

Contudo, há que fazer uma ressalva a eventuais ficções de EE que possibilitem a escolha de países com uma tributação muito mais vantajosa face à portuguesa. Para efeitos exemplificativos, o Reino Unido configura uma das jurisdições com uma tributação menos agressiva de todas as que iremos confrontar ao longo desta dissertação.

Este ordenamento tributa única e exclusivamente os operadores, a uma taxa de 25%, enquanto os jogadores não sofrem tributação nos seus rendimentos. Esta não tributação engloba os casinos virtuais de Poker, cujos operadores foram englobados pela tributação à taxa anteriormente referida⁶².

Há que denotar que existe o risco de ocorrer uma situação de *treaty shopping* através da criação de um expediente que permite a residentes em Portugal o acesso, ainda que indireto, a benefícios.

Assim sendo, e resumindo a aplicação deste artigo 7.º, dita-nos a CMOCDE que caso uma sociedade sediada em Portugal aufera rendimentos provenientes do Poker que possam ser qualificados como rendimentos conexos ao objeto social, será tributada pela nossa legislação, com ressalvas para a existência de um EE.

Portanto, e assim sendo, este artigo 7.º poderá vir a ter alguma aplicação, ainda que reduzida, pois a criação de “*Enterprises*” com um objeto social relacionado com o Poker deverá muito reduzida, ainda que não impossível, como trataremos nesta dissertação.

5.8.2 Artigo 15.º CMOCDE

Há que refletir também sobre a aplicabilidade do artigo 15.º, visto que o artigo 17.º só se aplicará se o primeiro não se aplicar, como se deduz da letra do artigo 17.º, n.º 1⁶³. No cerne desta regra de distribuição de competência tributária está o trabalho dependente (que não abrangido pelos artigos 16.º, 18.º ou 19.º da CMOCDE),

⁶² A Legislação mais relevante neste ordenamento sobre esta matéria é o *Gambling Act*, emanado em 2005, que tem uma forte motivação política. Contudo veio revogar a tributação anterior que era de 9% nos rendimentos dos Jogadores. O *Gambling Act* não indica expressamente que não há tributação na esfera dos Jogadores, não referindo, porém, nada sobre o tema.

⁶³ “*Notwithstanding the provisions of Article 15 (...)*”.

estabelecendo o primeiro número a regra geral de que a tributação ocorrerá no Estado no qual o emprego é efetivamente exercido.

Na realidade, o entendimento propugnado é o de que os salários são tributados no Estado da Residência, exceto nas situações em que o trabalho seja desempenhado no outro Estado Contratante, em que poderemos ter tributação cumulativa, que poderá ser eliminada através de um *relief*.

Este poderia ser o cenário aplicável a um Jogador que represente uma qualquer equipa e que esteja parte do ano em torneios internacionais. Todavia, poderá o Jogador estar excluído desta dupla tributação quando os requisitos cumulativos previstos no n.º 2 estejam preenchidos, nomeadamente: (i) quando não esteja mais de 183 dias no Estado no qual o emprego foi desenvolvido, sendo que esta presença é aferida pelo método dos “dias de presença física”, ou seja, em termos coloquiais, o Jogador ou está presente num país ou não; (ii) a remuneração deve ser paga por (ou em nome de) uma entidade que não seja residente de outro Estado, ou seja, a remuneração deve ser paga por uma entidade portuguesa, mesmo que o jogador exerça a sua prática, por exemplo, nos Estados Unidos da América durante variados dias; e (iii) a remuneração não deve ser paga nem suportada por um EE que o empregador detenha no Estado no qual a atividade é desenvolvida.

Mais uma vez, este cenário é deveras improvável, visto que grande parte dos jogadores joga “em prática individual” e, portanto, não tem uma ligação contratual com uma entidade empregadora que possa accionar a aplicação do artigo 15.º da CMOCDE.

5.8.3 Artigo 17.º CMOCDE

O artigo 17.º configura-se como uma regra especial quando confrontada com os artigos 7.º e 15.º, pelo que só seria relevante analisá-lo caso estes artigos não sejam aplicáveis a estes rendimentos – o que, a nosso ver, se poderá suceder.

Nos termos do artigo 17.º “*income derived by a resident of a Contracting State as an (...) sportsperson, from that resident’s personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State*”.

Este artigo configura, assim, uma situação de tributação cumulativa, visto que o rendimento poderá ser tributado em ambos os Estados Contratantes, pelo que aplicar-se-á o método da isenção ou do crédito, de modo a mitigar ou eliminar qualquer situação de dupla tributação que possa suceder.

O artigo 17.º permite evitar as dificuldades práticas que frequentemente surgem na tributação de desportistas que atuem no estrangeiro, como, por exemplo, o caso de um jogador de futebol que participe numa competição internacional noutra país. Contudo, cada CDT pode, caso os Estados estejam de acordo, limitar esta regra – como acontece, por exemplo, na CDT celebrada entre Portugal e os Estados Unidos da América que, no seu artigo 19.º, n.º 1, exclui a tributação no Estado da Fonte caso o montante total de rendimentos não exceda os \$ 10.000,00 “*ou o equivalente em escudos, no ano fiscal em causa*”.

A questão que se impõe é a de determinar se este artigo se aplica a todos os jogadores “profissionais”, excluindo por isso os jogadores ocasionais. Pese embora os comentários da CMOCD E não tenham uma natureza vinculativa *per se*, ao consultar o comentário 9.1 ao artigo 17.º concluímos que as regras previstas no artigo parecem aplicar-se a todos: “*The reference to an “(...) sportsperson includes anyone who acts as such, even for a single event. Thus, Article 17 can apply to an amateur who wins a monetary sports prize*”.

Como se demonstrou aquando da reflexão sobre a natureza do Poker, caso uma determinada jurisdição considere o Poker como um desporto, tal como ocorre no Brasil, parece-nos que a aplicação deste artigo e a delimitação da competência tributária aplicável a todos os jogadores de forma geral poderá ser demasiado excessiva, levando a consequências indesejadas. No entanto, no momento da elaboração desta dissertação, parece-nos este o entendimento propugnado pela CMOCD E, não sendo por isso suscetível de se aplicarem as disposições previstas nos artigos 7.º e 15.º desta.

Ademais, poderia levantar-se uma questão apresentada pelo comentário n.º 6, que nos indica que este artigo “*also applies to income from other activities which are usually regarded as of an entertainment character, such as those deriving from (...) chess and bridge tournaments.*”.

O ponto importante a mencionar aqui é a aproximação, muitas vezes estabelecida, entre o Poker e o Xadrez enquanto desportos mentais.

Caso se entenda que essa aproximação é válida e razoável, efetivamente haverá uma margem de aplicação do artigo 17.º a uma situação de carácter internacional.

Todavia, caso os rendimentos provenientes do Poker não sejam passíveis de enquadramento neste artigo, em virtude do facto do Poker não ser um desporto, nem uma atividade enquadrável neste artigo, mas sim um Jogo de Perícia, teremos de olhar para o artigo 21.º, que tem natureza subsidiária.

5.8.4 Artigo 21.º CMOCDE

Admitindo a hipótese de não considerarmos os Jogadores de Poker e os seus rendimentos como sendo passíveis de serem abrangidos pelo artigo 17.º, por os primeiros não preencherem o requisito de serem “*sportsperson*”, há que considerar o artigo 21.º que se aplicará a título subsidiário.

Este artigo determina que caso o rendimento de um residente de um Estado Contratante não seja enquadrável em nenhum artigo da CMOCDE, o artigo 21.º aplicar-se-á, ditando que a tributação ocorrerá no Estado da Fonte – abrindo, dessa forma, a porta às mais distintas regras de tributação do Jogo, algumas mais agravadas, que transparecem a intenção de certos Estados de reprimir ao máximo a prática destas modalidades de jogos, como regras mais atrativas para Jogadores, como as supra mencionadas regras britânicas.

Contudo, é de relevo mencionar que o escopo deste artigo não é só relativo a rendimentos provenientes de um dos Estados Contratantes, mas também se estende a rendimentos com fonte em Estados Terceiros. O que implica que, nos casos em que um Jogador seja considerado residente em dois Estados Contratantes, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, mas seja tratado como residente apenas num desses Estados, devido aos n.ºs 2 e 3 do artigo 4.º, o disposto no artigo 21.º impede o outro Estado (onde não é tratado como residente) de tributar os rendimentos desse Jogador que tenham fonte num Estado Terceiro, mesmo que a pessoa seja considerada residente desses Estados, que não têm competência tributária, por força da lei doméstica qualquer que ela seja.

6. CONCLUSÕES

- I. O tratamento tributário do Poker e a visão da sociedade face à atividade do Jogo, vinha evoluindo de forma, a nosso ver, positiva, até ao momento em que o enquadramento da tributação dos rendimentos do Poker se tornou extremamente nebuloso.
- II. O Poker, como jogado atualmente, está desligado da definição legal e jurisprudencial de um Jogo de Fortuna ou Azar. Contudo, não se aproxima da definição de Desporto, sendo por isso um Jogo de Perícia.
- III. Assim sendo, os Jogadores deste Jogo merecem um tratamento fiscal, relativamente ao rendimento obtido, distinto de quem joga jogos de Fortuna ou Azar.
- IV. De modo a não criar violações ao princípio da capacidade contributiva, deveremos distinguir um Jogador Profissional de um Jogador Ocasional, tal como ocorre em vários ordenamentos jurídicos.
- V. Antes de qualquer apresentação de modelo de tributação, apresentamos uma explicação sobre o porquê da extrafiscalidade não poder ser um motivo para se defender uma tributação agravada destes rendimentos.
- VI. Caso se entenda, tal como ocorre no Reino Unido, que não há necessidade de tributar estes rendimentos, pois o Estado acredita que a receita obtida através da tributação das entidades concessionárias é suficiente, há que lembrar que a economia em que vivemos, a nível nacional, poderia beneficiar da tributação destes rendimentos, aproveitando para o efeito a receita obtida para simplesmente arrecadar, numa lógica de poupança, ou reinvestir no turismo, numa lógica de incentivar a economia local, tal como era o intuito primordial quando surgiu a tributação desta atividade.

- VII. A tributação em sede de IRS, mais concretamente em sede de Categoria B, para além de possível, configura possibilidades que não são estranhas a outros ordenamentos jurídicos, nomeadamente a dedução das “*casino losses*”. Contudo, esta opção poderia excluir de tributação os Jogadores Ocasionais, tal como ocorre no ordenamento francês.
- VIII. Caso se opte pela tributação dos rendimentos em sede de Categoria G, tal como ocorria antes da revisão sobre a tributação do rendimento, poderemos criar desigualdades ao aplicar uma só taxa, independentemente da natureza do Jogador, como do rendimento auferido.
- IX. Numa ótica de *Tax Design*, a opção por um imposto análogo ao atualmente existente, o IEJ, com incidência específica na esfera individual, criando para o efeito uma banda de isenção a um determinado montante de rendimento, parece ser a opção mais justa e eficiente.
- X. Cremos, quanto à CMOCD, ser pouco razoável, numa lógica de igualdade, um rendimento de quantias tão distintas e que pode ser derivado de um Jogo praticado profissionalmente ou como *hobby*, ser passível de enquadramento na mesma norma. Caso não se entenda o Poker como um Desporto, nem estejamos perante uma equipa de Poker, ou um Jogador de uma equipa que esteja vinculado por um contrato de trabalho à mesma, é compreensível que o artigo 21.º da Convenção seja o mais relevante.
- XI. É da nossa opinião que face a tudo o que foi exposto e face ao entendimento internacional de variados ordenamentos, é imperativo que se adapte o nosso sistema tributário a uma realidade que cada vez é mais relevante, mais presente e movimenta cada vez mais não só pessoas, como dinheiro, de modo a evitar que uma possível receita fique desprovida de qualquer tributação.

- XII. Portanto, e em jeito de conclusão, cremos ser necessário ponderar e equacionar um modelo de tributação dos rendimentos provenientes do Poker, não só numa vertente extrafiscal mas também numa ótica de captação de receita.
- XIII. E é o nosso desejo que este trabalho seja um ponto de partida adequado e útil para o efeito de auxiliar um futuro debate sobre esta temática, que, a nosso ver, poderia produzir receitas estaduais e levar a possíveis investimentos na economia Portuguesa, adequando o sistema tributário nacional a uma realidade que, num tom coloquial, “*está para ficar*”.

BIBLIOGRAFIA

I. Livros e Outras Publicações

ALARIE, Benjamin, 2010, *Tax Law on Poker Winnings: Read It and Weep*, Bluebook, 21^a Edição.

ANDERSON, John E., Junho de 2005, *Casino Taxation in the United States*, National Tax Journal, Vol. 58, n.º 2.

AVEDON, Elliot; SUTTON-SMITH, Brian, 1971, *The Study of Games*, Philadelphia: Wiley.

BABAYANS, Greg, 2009, *O Segredo dos Casinos*, Datawin, 1^a Edição.

CRUZ, Paula Teixeira da; DUARTE, António da Anunciação; CALDEIRA, Joaquim; ABECASSIS, Maria João; AFONSO, Fernando Paes, 2004, *O estudo da situação atual do mercado de jogos em Portugal, para definição da política nacional de jogos e da estratégia para a prossecução desta, identificando as medidas a adoptar na sua concretização*; Relatório do Grupo de Trabalho.

DE BASTO, José Xavier, Janeiro de 2001, *O Princípio da Tributação do Rendimento Reaç e a Lei Geral Tributária*, Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, 5.

DUARTE, Rui Pinto, 2001, *O Jogo e o Direito*, Themis – Revista da Faculdade de Direito da UNL, Ano II, n.º 3.

DUDA-HYZ, Michalina, 2009, *Taxation of Poker Winnings in Polish Tax Law*, REV. COMP. L. 127.

GUERREIRO, António Lima, 2001, *Lei Geral Tributária, Anotada*, Editora Rei dos Livros.

LONG, Jonathan, de 19 de fevereiro de 2017, *The History of Online Gambling (Infographic)*, Entrepreneur.

MARTÍNEZ, Soares, 1995, *Direito Fiscal*, Almedina, 7ª Edição.

MORAIS, Rui Duarte; 2007, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 1ª edição.

NABAIS, José Casalta, 2019, *Direito Fiscal*, 11ª edição.

PWC'S GAMING CENTRE OF EXCELLENCE, Agosto de 2014, *Regulamentação das apostas desportivas online em Portugal*, Londres.

PWC'S GAMING CENTRE OF EXCELLENCE, Outubro de 2011, *Taxation and online sports betting in Germany*, Londres.

ROQUE, Vasco António Vilares, Outubro de 2011, *A Lei do Jogo e seus regulamentos*, Coimbra Editora, 1ª Edição.

ROSA, Jean-Jacques, 2008, *Légaliser l'offre compétitive des jeux en ligne: l'analyse économique*, Institut d'Études Politiques/EGBA.

SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 2007, Coimbra Editora.

SANTOS, António Carlos dos; PALMA, Clotilde Celorico, fevereiro de 2013, *A tributação do jogo em Portugal: o caso específico da (não) tributação do jogo online*, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Alberto Xavier, Vol. I, Almedina.

VASQUES, Sérgio, 2021, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2ª Edição, Reimpressão.

VASQUES, Sérgio, 1999, *Os Impostos do Pecado*, Almedina, 1ª Edição.

ZORN, Stephen A., 1995, *The federal income tax treatment of gambling: fairness or obsolete moralism?*, *The Tax Lawyer*, Fall 1995, Vol. 49, n.º 1, pp. 1-54.

II. Sitografia Estadual Relevante e Estudos; Estatísticas

[estatisticas_online_1T_2023.pdf \(turismodeportugal.pt\)](#)

[estatística_territorial_1T_2023.pdf \(turismodeportugal.pt\)](#)

https://www.irs.gov/irb/2007-36_IRB#RP-2007-57

<https://www.irs.gov/taxtopics/tc419>

<https://circabc.europa.eu/sd/a/b13cdf24-cc55-4d91->

[b6b7be169ffd0a9e/844%20REV%20-%20New%20Legisl%20Online%20gambling.pdf](https://circabc.europa.eu/sd/a/b13cdf24-cc55-4d91-b6b7be169ffd0a9e/844%20REV%20-%20New%20Legisl%20Online%20gambling.pdf)

<https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/value-added-tax/part03-taxable-transactions-goods-ica-services/Services/vat-treatment-of-gaming-gaming-machines-and-amusement-machines.pdf>

https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista59/revista59_199.pdf