



ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA	
Divisão de Apoio às Comissões	
CTSS	
N.º Único	673 545
Entrada/Saída n.º	265
Data	36 / 3 / 21

SINDICATO DOS EMPREGADOS DE BANCA DOS CASINOS – SEBC

Espinho, 28 de março de 2021

REGISTADA COM A/R

À COMISSÃO PARLAMENTAR DO
TRABALHO E SEGURANÇA SOCIAL
ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA
PALÁCIO DE S. BENTO
1249 - 068 LISBOA

N/ REF.: 001CTSS/2021.

ASSUNTO: Apresentação de associação sindical – Sindicato dos Empregados de Banca dos Casinos – SEBC; Imposto sobre Gratificações/Gorjetas Auferidas pelos Profissionais de Banca das Salas de Jogos Tradicionais nos Casinos.

Exmos. Senhores Deputados,

Queiram, antes do mais, aceitar os n/ mais respeitosos cumprimentos,

A Direção Nacional do Sindicato dos Empregados de Banca dos Casinos (SEBC), vem, por esta via, e para todos os efeitos previstos na legislação laboral, informar V. Exas.,

que a constituição da associação sindical foi publicada no BOLETIM DO TRABALHO E EMPREGO, N.º 34, de 15/9/2020, por via da aprovação dos seus estatutos e da sua Direção Nacional.

Como bem se compreende, e não poderia deixar de ser assim, o objeto da associação sindical que representamos visa, única e exclusivamente, a defesa intransigente dos direitos dos seus associados.

Todavia,

O SEBC procurará sempre agir com arrimo na lei e com a razoabilidade necessária e decorrente do bem senso, dando primazia à exteriorização das suas posições através do diálogo - como via privilegiada de relacionamento com os demais parceiros sociais - em negociações concernentes às matérias que, presumimos, interessam a todas as partes, isto é, aos empregadores, aos trabalhadores e aos organismos que têm por função regular a atividade em causa.

Destarte,

Como é consabido, parte muito importante do rendimento dos Profissionais de Banca das Salas de Jogos Tradicionais nos Casinos provém das gratificações ofertadas pelos jogadores, que, por força das imposições e diretivas emanadas pela Direção Geral de Saúde, bem como da restrição do horário de funcionamento dos casinos, naturalmente, deixaram de frequentar aqueles espaços ou, pelo menos, passaram a não o fazer com mesma assiduidade de antes, o que se refletiu de forma avassaladora na retribuição mensal normal de centenas de famílias.

A par de tudo isto,

Há uma revolta crescente entre os trabalhadores, no sentido em que se sentem injustiçados pelo facto de serem os únicos a pagar IRS (e contribuições à segurança social) sobre as gratificações que recebem e os valores dessas gratificações não serem tidos em conta para efeitos dos apoios que recebem (no caso presente, o *lay-off*).

Ora,

Um dos princípios basilares do Direito é o de tratar igual aquilo que é igual e, de modo diferente aquilo que é diferente.

Nessa medida, os trabalhadores aceitam cada vez menos que o argumento para que nesta fase tão precária das suas vidas não lhes seja concedido apoio referente ao rendimento das gratificações – as quais são obrigados a declarar e a pagar imposto sobre as mesmas em sede de IRS – seja o de que não se poderá abrir um precedente que considere esse rendimento. Ora, esse é um falso argumento, uma vez que todos os outros trabalhadores de outros ramos, que também recebem gratificações, não estão sujeitos à coleta de imposto, ao contrário dos trabalhadores das salas de jogos tradicionais dos casinos, logo não poderão, por esse motivo, obviamente ser considerados.

Assim,

O SEBC solicita a V. Exas. a maior atenção ao assunto, no sentido de providenciar o quanto antes, pelo menos os justos apoios a estes trabalhadores, tendo em conta a média das gratificações, isto é, os montantes pelos quais, **efetivamente**, descontam

para efeitos de segurança social (através de Fundo próprio) e pagam imposto em sede de IRS.

Imbuídos do espírito de diálogo que valorizamos acima de tudo, solicitamos a V. Exas. uma audiência onde possamos expor a nossa vontade e disponibilidade para contribuir para uma solução mais justa para todos os Profissionais de Banca.

Certos da atenção de V. Exas.,
Somos, com elevada consideração,
E ao inteiro dispor,
A Direção Nacional do SEBC,

Sindicato dos Empregados de Banca dos Casinos - SEBC
Estrada de Santiago, 554
4500-647 Silvalde - Espinho
NIPC: 516 080 873
E-mail: sebcasinos20@gmail.com

TAXA LIBERATÓRIA



SINDICATO DOS EMPREGADOS DE BANCA DOS CASINOS

- SEBC -

ÍNDICE:

PARTE I

Breve exposição dos Graves Problemas Ligados à Actividade de Profissional de Banca das Salas de Jogos Tradicionais dos Casinos	3
---	---

PARTE II

Taxa Liberatória	11
------------------------	----

CONCLUSÃO	22
------------------------	----

BIBLIOGRAFIA	23
---------------------------	----

ANEXOS	25
---------------------	----

Parecer - Professor Marcelo Rebelo de Sousa

Parecer – Professor Fausto Quadros

Parecer – Dr. º António Nadais

Parecer – Professor Diogo Freitas do Amaral

Parecer - Professor Jorge Miranda

Parecer - Professor Joaquim Gomes Canotilho

Parecer – Dr. º António Domingos de Azevedo



SINDICATO DOS EMPREGADOS DE BANCA DOS CASINOS – SEBC

Espinho, 28 de Março de 2021

Assunto: Breve Exposição dos Graves Problemas Ligados à Actividade de Profissional de Banca das Salas de Jogos Tradicionais dos Casinos

INTRODUÇÃO

O Sindicato dos Empregados de Banca dos Casinos (SEBC) pretende, de forma decidida e verdadeira, chamar a atenção da opinião pública, do poder político e do Estado, para o absoluto marasmo que a nossa profissão, (e também as demais, que compõem o espectro produtivo de uma zona de jogo) está votada, principalmente pela inércia e omissão do Estado português. Este, ao concessionar as zonas de jogo, não o faz de molde a acautelar a dignidade, o presente e o futuro de todos os funcionários que entrega ao Concessionário no momento de assinar os acordos.

Passamos a explicar: quando o Estado concede a exploração de jogo a uma empresa Concessionária coloca à sua disposição dados, bolas, fichas, cartas, mesas de jogo, e todo o demais material e equipamento necessário. Mas, para além disso, concede também os profissionais e a sua formação profissional específica, que são absolutamente vitais para que esta parceria, dê os seus frutos.

A prova de que os profissionais de banca são, de facto, parte dos recursos que o Estado inclui na sua concessão pode ser facilmente reconhecida tendo por base dois argumentos muito simples: em primeiro lugar, a Inspeção Geral de Jogos, amiúde,

controla e "audita" as existências de material das Concessionárias. Trazem mapas com números e códigos das bancas de jogo, das cadeiras, das raquetes, das córneas, das cercaduras, dos sabots, etc. da mesma forma que controlam diariamente a contabilidade da partida. Para além disso, tem sobre nós, profissionais, como fiel depositário dos interesses do Estado, o poder de punir, o que é prova mais do que suficiente de que quem trabalha numa zona de jogo, trabalha para o Estado de forma directa, embora partilhada, no tempo que dure a concessão, o que não seria, de todo, descabido sermos equiparados aos funcionários públicos. Somos entregues a um novo concessionário, prontos, formados e experientes, e este, tal como usa os dados, as bolas, as fichas e as mesas de jogo que o Estado lhe confiou, também usa o nosso "know how" para, de imediato, começar a sua saga lucrativa.

Por outro lado, no hipotético cenário de falência da empresa Concessionária, o Estado passaria imediatamente a exploração daquela zona de jogo a uma outra que se mostrasse interessada em recebê-la, sendo que, tanto material, equipamento e funcionários seriam "entregues", completamente alheios à mudança de logótipo e imagem.

Ao não impor às empresas privadas a quem concessionaria, deveres e regras bem definidas no que se refere ao respeito e valorização dos profissionais, o Estado está a negligenciar uma parte muito importante (se não mesmo, a mais importante) dos seus activos no que à exploração do jogo diz respeito: os seus recursos humanos.

É que, além de dividir as despesas com a empresa concessionária, o Estado recebe também uma parte substancial dos lucros, o que faz dele parceiro directo na exploração do Jogo. Por este motivo, não pode fugir à sua quota parte de responsabilidade no que à gestão da exploração diz respeito. Ao fazê-lo, está a entregar completamente os seus recursos humanos especializados nos critérios abstractos de cada Concessionária, o que, na realidade, tem resultado em situações absurdas de exploração do trabalho dos profissionais, fazendo-se valer da cultura do medo e da ameaça implícita para levar a sua avante, escudando-se do diálogo com os trabalhadores, ou usando como única resposta

válida, o “NÃO” no caso de se tratar de um funcionário que não faça tudo aquilo que a empresa exige para além das suas obrigações.

Somos ainda vítimas de uma manifesta utilização abusiva da lei laboral por parte da empresa. Mais concretamente, a caducidade do nosso contrato colectivo de trabalho (CCT) desde 2009, fez com que a empresa se recusasse a reunir com os trabalhadores para negociar a elaboração de um novo CCT, com o objectivo de poder usar como mecanismo legal a Lei Geral do Trabalho, mas também as normas contidas no expirado CCT supracitado, consoante as suas necessidades, deixando, desta forma, o trabalhador em constante situação de desvantagem. Dito por outras palavras, o trabalhador apenas tem todos os deveres de ambos os textos e muito poucos direitos neste cenário.

Para fazer face a esta situação, propomos que o Estado tenha um papel mais decisivo na resolução desta questão, uma vez que até agora apenas lavou as suas mãos e deixou a cargo de ambas as partes a responsabilidade de chegarem a um entendimento, o que nunca veio a acontecer, nem nunca acontecerá, uma vez que, como denunciámos, interessa à empresa que assim se mantenha.

Além de um sem número de privilégios que foram suprimidos - sem que o Estado tivesse o cuidado de verificar - abstraindo-se de qualquer consideração ou respeito por quem sacrifica a sua vida familiar e juventude em prol de uma empresa que apenas olha para o seu próprio umbigo. A saber, as zonas de jogo, abriam 363 dias por ano, excepto a 24 e 25 de Dezembro, para que a componente família pudesse existir em quem labuta nesta área. Mas as concessionárias decidiram começar a abrir também no dia de Natal... Os pagadores de banca tinham direito ao seu dia de aniversário. Já não têm... Os trabalhadores tinham direito a 25 dias de férias conforme o seu registo de assiduidade. Já não têm... Todos estes privilégios estavam consagrados no CCT, mas, não sendo do interesse da empresa, ela, pura e simplesmente, ignora-os.

Esta é a única profissão dentro do Turismo de Portugal, cujos profissionais necessitam de um certificado profissional - válido em toda a Europa - para poderem exercer. Como tal, não se compreende que assistamos a situações de desigualdades absurdas, com a mesma função a ser paga numa zona de jogo pelo mínimo nacional na esmagadora

maioria, enquanto que a 50 km, na zona de jogo mais próxima, a retribuição mensal ser quase o dobro(!), como se pode verificar actualmente, a título exemplificativo, entre os casinos de Espinho e da Póvoa, onde no anterior existem profissionais de banca com 20, 30, 40 anos de casa cujo vencimento bruto é de 665€ (!), sendo que ganham tanto quanto um profissional com meia dúzia de anos de profissão... Esta é a realidade, ao contrário do que afirmou recentemente o administrador do casino de uma das concessionárias, quando jurou perante a imprensa que “só está com salario mínimo uma parte reduzida dos trabalhadores, nomeadamente os de contratação mais recente”. Mas as tabelas salariais a que este sindicato tem acesso desmentem-no sem qualquer sombra de dúvida. <https://tinyurl.com/w2bzn5n4>

Assim, uma vez que falamos de uma actividade altamente especializada – tal como os enfermeiros, por exemplo – e sujeita a condições extremamente desgastantes a nível físico e psicológico (e até social!) seria da mais elementar justiça adoptar tabelas salariais discutidas com o Estado, e cuja aceitação por parte da empresa concessionária deveria ser condição *sine qua non* no momento de conceder a exploração das zonas de jogo. Até para evitar cenários disparatados como os que se verificam hoje em dia, em que concessionárias dão aumentos de 2, 3, ou 5 euros anuais, e encham a boca afirmando que pagam acima do salário mínimo, apenas com o intuito de abrilhantar a sua imagem pública.

Corremos ainda o risco de, com a recente abertura das candidaturas às concessões da exploração das zonas de jogo a empresas e consórcios internacionais, ver chegar uma empresa que pague no seu país de origem um salário equivalente a 2000€ por mês a um profissional de banca de um dos seus casinos, e que venha para cá pagar 665€ a um trabalhador que exerça as mesmas funções...

Os profissionais de banca são obrigados a trabalhar, durante décadas, debaixo de condições severas de desgaste físico e emocional, de trabalho por turnos até altas horas da madrugada, prescindindo de feriados, fins-de-semana e do contacto familiar usual,

sujeitos a ar condicionado durante horas a fio sem que possam fazer nada para o evitar, ambientes poluídos de fumo, stress enorme a nível psicológico onde o insulto e a ameaça não são coisa rara, e constantemente sob a vigia de chefia, direcção, Inspeção Geral de Jogos, sem que o seu esforço ou valor seja minimamente reconhecido ou considerado... Juntamos a isto a baixíssima remuneração auferida, bem como a pressão e a responsabilidade colossal de lidar com os milhares de euros do Estado que nos passam pelas mãos todos os dias, e teremos reunidos todos os requisitos normalmente atribuídos uma profissão de desgaste rápido. Consequentemente, é da mais premente urgência reconhecer esta profissão como sendo de desgaste rápido, para que os profissionais possam ver a idade mínima de reforma substancialmente reduzida e sem qualquer corte, pois o enorme e preocupante número de óbitos por doença oncológica que se tem verificado nos últimos anos no seio desta classe corrobora essa notória necessidade.

O Estado Português tem de nos assumir! Se quem nos paga não tem sensibilidade para admitir que paga vergonhosamente mal, então o Estado tem de se impor, e só este poderá ser o caminho para o futuro do Jogo em Portugal. Quando concede, não concede só objectos e utensílios, concede também a mão de obra, e esta tem de ser paga consoante o nível da sua responsabilidade, do seu rigor e da sua qualidade, que, no caso dos pagadores de banca, tem selo de formação obrigatória, com certificado profissional, e tudo com a chancela e supervisão do Turismo de Portugal.

Resumindo, nós somos ESTADO para pagar taxa liberatória em sede de IRS – sendo absolutamente discriminados nesta matéria, como iremos ver a seguir –, também somos ESTADO no momento da formação profissional, também somos ESTADO na obediência devida ao Serviço de Inspeção Geral de Jogos, e também somos ESTADO pelo labor que proporciona farta fatia anual aos cofres desse mesmo ESTADO. Mas não somos ESTADO para ter qualquer ajuda quando um momento adverso surge (como esta pandemia), não somos ESTADO para termos garantia de que esse labor que o engorda é dignamente recompensado.

O Estado não pode mais fugir das suas responsabilidades, não pode mais continuar a "entregar-nos" em mãos que não possam garantir que o nosso trabalho terá um retorno digno e justo. A nossa arte tem um preço, que deve ser adequado, equilibrado e tabelado a nível nacional, devendo ser um dos itens essenciais a integrar os futuros contratos de concessão.

Apelamos pois, a todos os agentes com poder decisório que olhem para nós com URGÊNCIA.

OBRIGADO.

SOLUÇÕES PROPOSTAS:

- O Estado deve assumir um papel mais preponderante na gestão da exploração do Jogo, impondo regras mais rigorosas às concessionárias na defesa dos trabalhadores;
- Supervisionar o cumprimento dessas mesmas regras, nomeadamente, através da fiscalização de quem fiscaliza (neste caso o Serviço de Inspeção de Jogos);
- Avaliar, no momento de conceder a exploração da zona de jogo, o histórico de processos jurídicos perdidos em tribunal por aquela empresa no que respeita à violação e atropelo aos direitos dos trabalhadores, bem como a existência ou não de denúncias por parte dos trabalhadores pelo mesmo motivo;
- Assumir o papel de mediador no que respeita à resolução de diferendos laborais de cariz essencial entre profissionais e empresa, nomeadamente, exigir que exista um Contrato Colectivo de Trabalho celebrado e válido para que a concessão possa ser entregue/renovada e que este seja mantido ao longo de todo o tempo da concessão. Isto ajudará a que integridade profissional do funcionário seja

garantida, já que este será sempre a parte mais fraca, logo, mais passível de necessitar de ferramentas que o auxiliem contra os abusos da empresa;

- Adoptar tabelas salariais para a profissão a nível nacional;
- Considerar a actividade de Profissional de Banca das Salas de Jogos Tradicionais dos Casinos como sendo uma profissão de desgaste rápido, para que os profissionais vejam a idade da reforma reduzida sem qualquer penalização;
- Suprimir a taxa liberatória que somos obrigados a pagar sobre o montante das gratificações, ou, no mínimo, contabilizar esses valores para efeitos de reforma, invalidez e baixa por doença.

TAXA LIBERATÓRIA



SINDICATO DOS EMPREGADOS DE BANCA DOS CASINOS – SEBC

Espinho, 28 de Março de 2021

Assunto: Imposto sobre Gratificações/Gorjetas Auferidas pelos Profissionais de Banca das Salas de Jogos Tradicionais nos Casinos.

O INÍCIO

Desde sempre que os Profissionais de Banca dos Casinos auferem gratificações dadas pelos clientes. E tanto é assim, que também, desde sempre, as concessionárias se têm aproveitado desse facto para pagarem os ordenados mais baixos que puderem.

Uma vez que se trata de valores que não estão consagrados no vencimento mensal de cada trabalhador – tal como a gorjeta dada a um empregado de mesa – elas não eram alvo de tributação.

No entanto, tudo mudou a partir do XI Governo Constitucional em 1987, quando o respectivo Ministro das Finanças, Miguel Cadilhe, decidiu que era preciso alterar essa situação. Com a aprovação do Código do IRS assentido pelo DL 442-A/88, de 30/11, previu na sua alínea h) — ora alínea g) - do n.º 3 do art.º 2.º, (as Gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respetiva entidade patronal) – a tributação das gratificações/gorjetas atribuídas pelos clientes aos trabalhadores, tendo passado a ser consideradas como rendimento de trabalho dependente. Pretendeu, assim, o Governo de Cavaco Silva, que os Profissionais de Banca, de Máquinas e das Salas de Bingo pagassem Imposto

Profissional e Complementar sobre o valor das gorjetas/gratificações. O valor das mesmas passou então a ser do conhecimento total do Estado, uma vez que são controladas e auditadas mensalmente, pelo Serviço de Regulação e Inspeção de Jogos, previsto ao abrigo da Portaria n.º 1159/90 de 27 de novembro.

Esta situação de discriminação tributária, veio provocar uma onda de indignação no seio da classe de Profissionais de Banca das Sala de Jogos Tradicionais dos casinos, pois como é consabido, juntamente com os profissionais da Sala de Máquinas e de Bingo, serão os únicos que as “têm controladas” num universo de trabalhadores que recebem gorjetas/gratificações nas mais diversas profissões, por esse País fora. Daí resultaram duas greves, que abrangeram todos os Casinos portugueses; uma na Passagem de Ano de 1987/1988, e outra no Carnaval de 1988 - tendo-se revelado infrutíferas.

A CONTESTAÇÃO

Por considerarem que esta lei é inconstitucional, os profissionais de banca procuraram conselho junto de vários constitucionalistas, entre os quais se contam o Prof. Dr. Joaquim Gomes Canotilho, Prof. Dr. Jorge Miranda, Prof. Dr. Diogo Freitas do Amaral, e até o actual Presidente da República Portuguesa, Prof. Dr. Marcelo Rebelo de Sousa, sendo que todos foram unânimes em afirmar a inconstitucionalidade da norma, uma vez que viola de forma flagrante os princípios constitucionais da igualdade, e da justiça.

Assim, até 1998, os Profissionais de Banca das Sala de Jogos Tradicionais dos casinos debateram-se em tribunal contra esta lei discriminatória criada tendo apenas aquela classe em mente, até que, no final desse ano, começaram a ser pressionados pela Administração Fiscal para declararem o valor que recebiam de gratificações. O serviço de Finanças de Espinho, foi dos mais acérrimos, tendo estado sempre na linha da frente da notificação/ameaça, inclusive, até à própria Comissão de Distribuição das Gratificações da Sala de Jogos Tradicionais do Casino de Espinho, com notificações exigindo a presença dos vários elementos que a compunham. Apesar

das inúmeras tentativas por parte deste serviço de Finanças, nunca obtiveram sucesso, pois as Comissões de Distribuição de Gratificações não possuíam personalidade jurídica nem autonomia administrativa. Então, o Serviço de Finanças local procurou junto da empresa e Inspeção de Jogos, obter todos os dados de que necessitava para notificar estes trabalhadores, e conseguiu-o.

Sucedeu que, os trabalhadores foram notificados com dívidas fiscais dos anos 1993, 1994, 1995, 1996 e 1997, e, quando estas já se cifravam nas centenas de milhares de contos (entre os 7.000 mil e os 10.000 mil contos) por trabalhador. Assim, os Profissionais de Banca tiveram que se organizar para arranjar garantias bancárias que cobrissem estes montantes. Entretanto, o sindicato mais representativo da classe (Sindicato dos Profissionais de Banca nos Casinos, *ora extinto*), decide entrar neste jogo, e através da sua Direcção, tentou negociar um perdão de dívida fiscal.

É aqui que entra a Lei Mateus, à qual todos aderem sem exceção, **pese embora estas dívidas tenham prescrito ao abrigo do n.º 2, artigo 5.º do DL 398/98 de 17/12 – Lei Geral Tributária (n.º 2- A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material)**. O Governo do Partido Socialista, que até então tudo fizera para nos aliviar desta dívida, resolve aplicar-nos uma taxa liberatória de 15% sobre as Gratificações, contemplada no Orçamento do Estado para 1999.

Contudo, a nosso ver, a natureza jurídica das gratificações/gorjetas a que se alude, jamais poderá permitir qualificá-las como rendimentos de trabalho dependente, visto não resultarem dos efeitos do contrato de trabalho ou de outro qualquer contrato a ele legalmente equiparado, não constituindo, pois, contrapartida remuneratória. Tais gratificações/gorjetas constituem “donativos conforme aos usos sociais”, na medida em que são de uso corrente, atribuídas pelos clientes (dos casinos) aos trabalhadores, e não contrapartida remuneratória no âmbito do contrato de trabalho (cfr. Art.º 940.º, nota 10, do Código Civil Anotado de Pires de Lima e Antunes Varela - Vol. II- 3ª edição revista e atualizada — Coimbra Editora; e voto de vencido

do conselheiro A. Ribeiro Mendes, no acórdão n.º 497/97 do Tribunal Constitucional), não sendo, deste modo, suscetíveis de tributação. Apesar da aparente formulação geral e abstrata da norma em causa (alínea h) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS), apenas os Profissionais das Salas de Jogos Tradicionais - ou Profissionais de Banca dos Casinos, como também são designados — viram as suas gratificações/gorjetas tributadas em sede de IRS, embora, existindo um sem-número de profissões que, igualmente, auferem gorjetas dos respetivos clientes, enquanto donativos conformes com os usos sociais, sem que, qualquer deles tenha sido ou esteja a ser tributado naqueles donativos auferidos.

OS PARECERES

Na sequência das tomadas de iniciativa levadas a efeito pelo Sindicato dos Profissionais de Banca nos Casinos, várias entidades, constitucionalistas e fiscalistas se pronunciaram sobre a matéria em questão, defendendo, em geral, a **inconstitucionalidade da norma em causa**, com fundamento essencial na **violação dos princípios da igualdade e da justiça**.

Assim, em 1989, sua o Provedor de Justiça, Dr. Mário Raposo, suscitou junto do Tribunal Constitucional (Processo n.º 1828/89), a inconstitucionalidade da referida alínea h) (ora g)) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS, com fundamento na violação do princípio constitucional da igualdade (cfr. art.º 13.º da Constituição da República Portuguesa) e na inobservância da lei de autorização legislativa.

O próprio Ministério das Finanças, através do seu Centro de Estudos Fiscais, serviço de apoio ao senhor Ministro das Finanças em matéria jurídica - em parecer proferido a propósito da matéria em causa, emitiu a opinião de que a norma em apreciação **“violava os princípios fundamentais da Constituição Financeira, nomeadamente o princípio da igualdade e o imperativo da justiça”**.

Os mais diversos e reputados constitucionalistas/fiscalistas portugueses, de entre eles; Prof. Dr. Joaquim Gomes Canotilho, Prof. Dr. Jorge Miranda, Prof. Dr. Diogo Freitas do Amaral, Prof. Dr. Marcelo Rebelo de Sousa, Dr. Fausto Quadros, Dr. José Luís Saldanha Sanches, Dr. Afonso Rodrigues Queiró, Dr. Domingos de Azevedo e Dr. António Nadais, **foram unânimes** em considerar a alínea h) (ora g)) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS **flagrantemente inconstitucional, por violação, designadamente, dos princípios constitucionais da igualdade, e da justiça.**

Posição semelhante advogou o Dr. Vítor Faveiro, ex-Diretor-Geral dos Impostos Português ao defender que:

"[...] a inclusão, no Código do IRS, da alínea h) do n.º 3 do seu artigo 2.º, considerando rendimento tributável as gratificações não atribuídas pela entidade patronal, **é, manifestamente inconstitucional [...]**"

Por tal razão, o Partido Socialista, no ano de 1994, propôs na Assembleia da República "a eliminação da alínea h) do n.º 3 do art.º 2.º (do Código do IRS) ... uma verdadeira injustiça, na medida em que apenas – diga-se em abono da verdade – uma das profissões fica abrangida por esta obrigação", pode ler-se em Diário da Assembleia da República, de 13/12/1994.

Assim sendo, o Governo de então decidiu constituir um Grupo de Trabalho para aprofundar o estudo do problema, suspendendo os processos entretanto instaurados contra os trabalhadores. Contudo, o Tribunal Constitucional veio a preferir decisão — numa renhida votação de 6 conselheiros contra 5 – no sentido de **não declarar a inconstitucionalidade da alínea h) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS,** no seu Acórdão n.º 497/97, publicado no DR 2.ª Série n.º 235, de 10.10.1997.

Foi-nos ainda aventado à boca pequena, que esta tinha sido uma decisão política, e não jurídica.

Pese embora tal decisão do Tribunal Constitucional, o Governo veio posteriormente - em Despacho de Sua Exa. o SEAF, de 25/01/1999 - “a suspender ou arquivar os processos pendentes, com fundamento na boa fé dos contribuintes, nalguma plausibilidade da interpretação sustentada por aqueles e na indefinição e não atuação célere da Administração Tributária”.

Entretanto, ocorreriam factos novos que, deveriam ter merecido a reapreciação do Tribunal Constitucional, designadamente:

a) - A publicação do art.º 29.º/9, da Lei 87-B/98, de 31/12, cujo teor foi o seguinte; “As importâncias auferidas pelos profissionais de banca dos casinos lhe são atribuídas pelos jogadores em função dos prémios ganhos são equiparadas a gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho”. Ora, este conteúdo foi objetivamente discriminatório para com os profissionais de banca dos casinos, comparativamente com os profissionais de inúmeras outras profissões — pois que apenas os profissionais de banca dos casinos foram os destinatários exclusivos da norma tributadora em causa, apesar da sua aparente generalidade e abstração inicial - que, igualmente, auferem gratificações da mesma natureza sem que esteja em causa a respetiva tributação;

b) - Tal norma interpretativa-discriminatória – art.º 29.º/9 da Lei 87- B/ 98, de 31/ 12, - foi emitida após a prolação do acórdão 497/97 do Tribunal Constitucional, não tendo ainda sido por este apreciada;

c)- O despacho de Sua Exa. o SEAF Dr. António Carlos Santos sobre a matéria, que quando conjugado com aquela norma legal (art.º 29.º/9 da Lei 87-B/98), reforçava o carácter discriminatório que visava atingir, pois que até aí a alínea h) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS era entendida por grande parte da jurisprudência como norma de carácter geral e abstrato, considerando-se como “*não estando demonstrado que, na prática, apenas estes (profissionais das salas de jogos) sejam*

tributados com base nesta norma”, parte IX, acórdão do STA de 22/03/2000).

DISCRIMINAÇÃO DE UMA CLASSE

A nosso ver, pois, fica assim demonstrado que os profissionais de banca dos casinos, juntamente com os seus colegas da sala de máquinas e de bingo, foram os únicos a ser tributados pela norma em causa. Mais ainda, se dúvidas houvesse, que seja perguntado à Administração Fiscal pelos resultados da tributação das gratificações/gorjetas atribuídas pelos clientes a profissionais dos seguintes sectores de actividade, que igualmente auferem gratificações/gorjetas atribuídas pelos respetivos clientes/utentes/passantes sob a forma de donativos conformes com os usos sociais.

Assim:

- Porteiros de Hotel; - Rececionista; - Bagageiros; - Barmen;
- Empregados de Mesa; - Empregados de Balcão; - Sommeliers; - Chefes de Sala.
- Cozinheiros; - Mirones de Jogo Tradicional; - Agiotas e Prestamistas;
- Taxistas; - Engraxadores; - Porteiros de Boîte;
- Arrumadores de Viaturas; - Arrumadores de Teatro e de Cinema;
- Cabeleireiros; - Barbeiros; - Manicures;
- Pedintes; - Tocadores e Animadores de Rua; - Guias Turísticos;
- Párcos e Paróquias; - Comissões de Festas; - Bombeiros;
- Pizzaiolos; - Estafetas de take-away; - Hospedeiras de Bordo;
- Entregadores de móveis e electrodomésticos ao domicílio;
- Angariadores de Imóveis; - Agentes Funerários;
- Cuidadoras (es) em Lares de 3.ª idade ou Casas de Repouso.

Na verdade, nenhum destes profissionais é tributado em sede de IRS, e bem, o que constitui uma inadmissível discriminação dos profissionais de banca dos casinos, que não se aceita.

No ano de 2005 a questão voltou a suscitar de novo, agora junto da Comissão das Comunidades Europeias, porque o Governo português insistiu em tributar as gratificações/gorjetas aos Profissionais de Banca das salas de jogos, tradicionais, encontrando-se, por isso, em tramitação nos tribunais administrativos e fiscais portugueses largas centenas de processos judiciais contestando tal pretensão governamental, preparados para subir até ao Tribunal Constitucional.

Na ocasião, várias dezenas desses processos encontravam-se, por efeito dos respetivos recursos jurisdicionais, no Tribunal Central Administrativo Sul, e no Tribunal Central e Administrativo Norte. Mas, fruto do Acórdão do TC, todos sem exceção, vieram a ser julgados improcedentes, somando-se às dezenas de milhares de euros de dívida, as custas processuais relativas a esses mesmos processos.

As Gorjetas/Gratificações foram taxadas em 15%, pelo n.º 3, artigo 75.º do Decreto-Lei n.º 18/97 de 21 de janeiro, e a 10%, pelo n.º 2, artigo 72.º pelo Decreto-Lei 198- 2001, de 3 de julho, valor esse, que se mantém até aos dias de hoje.

Todavia, os Profissionais de Banca dos Casinos, nunca viraram, a cara à luta e vêm desta forma junto de Vossas Excelências sensibilizá-los para um problema que já dura há mais de 20 anos e sem qualquer resolução por parte dos sucessivos Governos deste País. Somos discriminados negativamente, em relação às demais profissões que também auferem gorjetas.

O legislador ao criar esta alínea no CIRS, apenas curou de saber que os Profissionais de Banca ganhavam somas avultadas, esquecendo-se de que, apenas tratou da parte da receita do Estado, nunca acautelando se os trabalhadores teriam abatimentos a esses “rendimentos”, ou se tinham direito a que essas mesmas importâncias, agora

sim, declarados como rendimentos de trabalho; se seriam consideradas, por exemplo, para a baixa médica por motivo de doença, para a reforma, e, na situação presente, em que vivemos permanentemente em Estado de Emergência provocado pela pandemia Covid-19, se esses valores seriam contabilizados para apoios sociais, ou até, se as famílias poderiam tirar alguns benefícios fiscais, ou abatimentos, desse imposto pago, em sede de declaração de IRS. A resposta é: Não. Isto porque a taxa liberatória é tributada autonomamente, não havendo lugar a englobamento em sede de IRS.

Como disse o Sr. Prof. Dr. Joaquim Gomes Canotilho no seu parecer em junho de 1989, “*Não pode dar-se como demonstrado que as gratificações — a serem consideradas como rendimentos do trabalho — não devem ter projeção jurídica noutras direcções (pensões de reforma, despedimentos) como exige a justiça do sistema*”.

Nunca houve coragem política para incorporar as gratificações/gorjetas nos salários, e as entidades patronais (Concessionárias dos Casinos), só mesmo por mesquinhez, podiam estar preocupadas com encargos fiscais insignificantes, quando arrecadam milhões de euros anuais em receitas de jogo, pagando aos seus trabalhadores salários reduzidos. Relembramos que **o Estado em algumas destas concessões de casinos, detém 50% das receitas.**

Os valores avultados das gorjetas que os Profissionais de Banca auferiam nos anos de 1980, 1990, aos dias de hoje são uma miragem. Com a crise que se abateu sobre todos os sectores da economia nos anos Troika, e que veio a agudizar-se com a pandemia Covid19, em especial no sector do Turismo, os Casinos perderam uma grande percentagem de clientes nos seus espaços físicos, que migraram para o Jogo Online. As gorjetas/gratificações auferidas nos dias de hoje são de baixo valor, mas, ainda assim, cerca de 70% dos rendimentos destes Profissionais. É de suma importância referir que a maioria deles – e falamos de profissionais com 20, 30, e até

40 anos de casa – não ganha mais que o salário mínimo. Desde o final dos anos 90 que, as Gratificações foram sempre decrescendo, e de uma forma abrupta nos dias de hoje.

Para se ter noção do que se disse, e a título de exemplo, os Profissionais de Banca da Sala de Jogos Tradicionais do Casino de Espinho, no ano de 2020, receberam de gorjetas/gratificações **4.472,94€**, - cerca de 1/5 do que receberam nos anos dourados do Jogo Tradicional e cerca de 1/3 dos 12.149€ que auferiram em 2019.

Deste montante, descontaram **447,27€** referente a **10%** de Taxa Liberatória em sede de IRS, e **15%** para o Fundo Especial de Segurança Social dos Profissionais de Banca dos Casinos. No final, pouco lhes restou.

Importa também referir que os Profissionais de Banca têm um Fundo de Pensões, que foi, e é gerido pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS) desde 1994, para o qual descontavam até ao ano de 2017, 12% do montante dessas Gratificações (presentemente descontam 15%) e que foi considerado financeiramente insustentável devido à má gestão da parte do dito órgão. À medida que o volume de gratificações apurado foi diminuindo ao longo dos anos, o IGFSS não foi capaz de ajustar os valores pagos aos profissionais já reformados, nem de adoptar outras medidas que pudessem garantir a sustentabilidade do fundo. Neste momento os profissionais no activo são obrigados por lei a descontar 15% do valor das suas gratificações para o dito Fundo de Pensões (sem qualquer tipo de contrapartida), com a quase certeza – pelo menos aqueles a quem ainda lhes falta 20/30/40 anos para atingir a idade da reforma – que quando chegar a sua vez de receber do mesmo, ele já não existirá. Somos, portanto, neste momento, forçados a suportar com o nosso trabalho aqueles que vieram antes de nós, sendo que quando chegar a nossa vez, não teremos tanta sorte.

EM RESUMO:

- Os Profissionais de Banca das Salas de Jogos Tradicionais dos casinos são alvo da criação de uma lei tributária que apenas visava aquela classe, o que é manifestamente contrário aos princípios da igualdade e da justiça consagrados na Constituição da República Portuguesa;
- Em termos práticos, o dito imposto apenas serve para ser cobrado àqueles profissionais, nunca sendo contabilizado em situações de reforma, invalidez, doença ou na atribuição de ajudas sociais por parte do Estado, como a situação de pandemia e lay-off que hoje atravessamos;
- Os mais reconhecidos constitucionalistas já na época reconheceram oficialmente a inconstitucionalidade daquele imposto, tendo um deles sido o nosso actual Presidente da República, Marcelo Rebelo de Sousa.

CONCLUSÃO

Por estes factos,

O SEBC, dando deles conhecimento a V. Exas., pede que promovam as acções que considerem necessárias de modo a contribuírem para uma solução que reponha a igualdade de tratamento entre trabalhadores por conta de outrem, bem como, a dignidade dos Profissionais de Jogo dos Casinos nos tempos de excepção que vivemos.

Cordialmente,

A Direcção SEBC,

Sindicato dos Empregados de Banca dos Casinos - SEBC

Estrada de Santiago, 554

4500-647 Silvalde - Espinho

NIPC: 516 080 873

E-mail: sebcasinos20@gmail.com

BIBLIOGRAFIA:

- ✓ Portaria n.º 4/86 de 3 de janeiro – Dá nova redacção ao n.º 2 do artigo 39.º.
- ✓ Despacho Normativo n.º 82/85 de 31 de julho – Regula a Distribuição das Gratificações.
- ✓ Despacho Normativo n.º 33/87 de 20 de janeiro – Cria o Grupo de Trabalho para propor alterações ao Despacho Normativo 82/85.
- ✓ Consulta de Pareceres de eminentes Constitucionalistas 1988/1989.
- ✓ Despacho Normativo n.º 24/89 de 17 de fevereiro – Regula a Distribuição das Gratificações.
- ✓ Portaria n.º 1159/90 de 27 de novembro – Regula a Distribuição das Gratificações.
- ✓ Portaria n.º 220/91 de 19 de março – Dá nova redacção alínea b) n.º 1 do art.º 39.º.
- ✓ Lei n.º 8/2006 de 15 de março – Fixa as condições de acesso e recrutamento à Profissão.
- ✓ Lei n.º 4/2007 de 16 de janeiro – Administração do sistema – artigo 24.º.
- ✓ Portaria n.º 50/2012 de 28 de fevereiro – Reconhecimento das Qualificações Profissionais - A profissão regulamentada no âmbito do Turismo é a de Profissional de Banca nos Casinos.

ANEXOS



C O N S U L T A

Por Parecer de 26 de Maio de 1988, sustentou V.Exa. a inconstitucionalidade do Despacho Normativo nº 82/85, do Secretário de Estado do Trabalho, de 31 de Julho, publicado no Diário da República de 28 de Agosto de 1985.

Esse Despacho veio a ser revogado pelo Despacho Normativo nº 24/89, do Ministro do Emprego e da Segurança Social, de 17 de Fevereiro de 1989, publicado no Diário da República de 15 de Março de 1989.

É conforme à Constituição o Despacho Normativo nº 24/89 de 17 de Fevereiro de 1989?

Solicita-se celeridade na emissão da "opinio juris".

*

* *

R E S P O S T A1. Razão de ordem

Tendo sido invocada celeridade na emissão deste Parecer e seguindo-se ele a três outros conexos com a matéria em apreciação⁽¹⁾, iremos sintetizar as razões de Direito que nos permitem concluir, sem margem para quaisquer dúvidas, o seguinte: o Despacho Normativo nº 24/89, de 17 de Fevereiro é manifestamente inconstitucional.

2. A constitucionalidade do conteúdo do Despacho Normativo nº 24/89

2.1. Tal como explanámos no tocante ao Despacho Normativo nº 82/85, de 31 de Julho, do mesmo modo entendemos que é inquestionavelmente inconstitucional o Despacho Normativo nº 24/89, de 17 de Fevereiro.

Tal como o diploma que veio revogar, viola o disposto no nº 1 do Artº. 62º e no Artº. 13º da Constituição da República Portuguesa.

2.2. Na verdade, antes do mais, ele consagra limites evidentes ao exercício do direito de propriedade, nomeadamente à sua transmissão em vida.

Ora, as gratificações percebidas pelos empregados das

(1) A saber, os Pareceres datados de 25 de Fevereiro de 1988, 14 de Maio de 1988 e 26 de Maio de 1988.



salas de jogo dos casinos representam verdadeiras doações ou transmissões em vida e a título gratuito de direito de propriedade.

Mesmo que se considere que essas gratificações acompanham usualmente certos ganhos ao jogo e por isso andam associadas à presença física e ao desempenho profissional dos empregados das salas de jogo dos casinos, é totalmente irrazoável defender a obrigatoriedade de tais gratificações e o correlativo direito dos seus beneficiários à inerente exigência.

Ninguém se encontra juridicamente obrigado a gratificar os empregados das salas de jogo dos casinos, tal como na da determina se, quando e em que montante se traduzem es sas liberalidades ou o número, posição profissional e atitude pessoal do ou dos beneficiários.

Mas se as gratificações em apreço constituem doações, elas caem sob a alçada do Artº. 62º nº 1 da Constituição da República Portuguesa, que garante a transmissão da propriedade em vida.

Todo e qualquer acto legislativo ou de Administração que proíba tal transmissão é inconstitucional. Como inconstitucional se configura o acto legislativo ou de Administração que proíba a percepção de doações, assim inviabilizando o eventual exercício de um direito expressamente consagrada na Constituição da República Portuguesa. Assim sendo, é claramente inconstitucional o Despacho



Normativo nº 24/89, de 17 de Fevereiro, uma vez que esta belece restrições manifestas ao elenco dos donatários, à livre determinação do montante correspondente a cada qual e até à livre possibilidade de o doador querer contemplar alguém que, por razões de saúde ou disciplinares que lhe sejam irrelevantes, se encontra afastado do serviço.

Toda a lógica do acto considerado é contrária à natureza jurídica das gratificações consideradas, regulando-as como se de remuneração devida por actividade profissional se tratasse, o que é oposto à essência daqueles donativos e representa, conseqüentemente, limitação intolerável de um direito constitucional.

De facto, nem o Direito Português permite construir um dever de gratificar e um correlativo direito subjectivo, diversamente do que acontece, por exemplo, com o salário ou o vencimento, nem é possível afirmar que é respeitado o exercício de um direito de doar quando se proíbe ou veda a exercitação desse direito em função do seu ou seus donatários, a menos que tais interdições ou condicionamentos se enraizem em princípios ou noutras regras constitucionais, o que não é patentemente o caso.

- 2.3. Acresce, porém, que o aludido Despacho Normativo viola por igual o Artº. 13º da Constituição da República Portuguesa, que consagra o princípio da igualdade entre cidadãos ao discriminar entre eles com base na sua condi

ção social ou sócio-profissional.

De facto, o regime do Despacho Normativo nº 24/89 estabelece clara diferenciação entre três classes de empregados das salas de jogo dos casinos, em função dos quais procede à distribuição das gratificações que lhe sejam destinadas.

Esta discriminação, que respeita a benefícios que aqueles empregados receberiam a título gratuito, fruto de doação, é, a nosso ver, inconstitucional por ausência de razão bastante para ser introduzida.

O princípio da igualdade, constitucionalmente acolhido, não exige nem nunca poderia exigir, uma igualdade absoluta, mas antes impõe uma igualdade relativa no tratamento legal ou administrativo das situações fácticas a juridificar.

Como tem sido comumente defendido, entre nós como nas mais elaboradas doutrinas estrangeiras⁽²⁾, o que ele implica é que se trate igualmente o que é igual e diversa-

(2) V. sobre o princípio da igualdade, princípio este essencial no ordenamento constitucional português (integrando a própria Constituição Material, no âmbito do Art.º 290º alínea d) da Constituição de 1976) e ainda princípio nuclear no Estado Social de Direito em geral, V., por último Charles Linke (hg), "Der Gleichheitssatz im modernen Verfassungsstaat", 1982, L'Égalité, Bruxelles, 1971-84 (sobretudo Volumes IV, V e IX), P. Gérard, "Droit, égalité et idéologie. Contribution à l'étude critique des principes généraux de droit", Bruxelles, 1984, Konrad Hesse, "Der Gleichheitssatz in der neueren deutschen Verfassungsentwicklung, Archiv des Öffentlichen Rechts", 109 (1984), pgs. 174 ss., B. Caravita, "Oltre l'egualianza formale", Milano, 1984

Continuação da Nota nº 2

Ronald Dworkin, "Law's Empire", London, 1986, pgs. 204 ss. e 297 ss., M. Sachs, "Grenzen des Diskriminierungsverbots", F.a.M., 1987, Giorgio Berti, "L'interpretazione costituzionale", Milano, 1987, pgs. 299 ss., Alessandro Pace, "Problematica della Libertá Costituzionale, Lezioni", Milano, 1988, Theodor Maunz und Reinhold Zippelius, "Deutsches Staatsrecht", 27 n.a. Auflage, München, 1988, pgs 206 ss e Gerhard Müller und Reinhold Zippelius "Der Gleichheitssatz, Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer", 47, 1989.

Entre nós V. Jorge Miranda, "Igualdade", Polis, III, pg 402 ss. e "Manual de Direito Constitucional", Tomo IV, Coimbra, 1988, pgs. 224 ss, João Martins Claro, "Introdução ao Estudo do Princípio da Igualdade em Direito Constitucional", Lisboa, 1984 e "O Princípio da Igualdade, No Dez Anos da Constituição", Lisboa, 1987, pgs. 29 ss e Maria da Glória Ferreira Pinto, "Princípio da Igualdade. Fórmula vazia ou fórmula carregada de sentido", Lisboa, 1987.

mente o que é diverso.

E, para se saber o que nuclearmente é idêntico ou diverso entre duas ou mais situações fácticas há que distinguir elementos definidores essenciais de elementos acessórios e que atender à ratio da lei ou da decisão administrativa em causa.

Duas situações de facto podem ser idênticas para o efeito do enquadramento por certa lei e manifestamente diversas da óptica de outro tipo de regulação legislativa.

Ora, no caso vertente, estamos perante o regime jurídico de doações ou liberalidades "inter vivos". Assim sendo, não vemos razão bastante para entender que certo empregado das salas de jogo deva merecer ou beneficiar mais de gratificações do que outro ou outros com base na respectiva categoria profissional.

Se o que estivesse em questão fosse a remuneração salarial ou outras ligadas ao exercício de certa actividade profissional, então nenhuma dúvida teríamos em afirmar que a diversidade de categorias profissionais acarretaria diversidade de tratamento legislativo. Porque aí, e à luz da "ratio legis" das contrapartidas pelo desempenho de uma profissão, as situações fácticas seriam nuclearmente diferentes.

Mas, arrancando-se - como nós arrancámos - da percepção das gratificações como doação não devidas nem acompanhadas de qualquer direito por parte dos seus beneficiários o que avulta é a não diferenciação básica entre os empre



gados das salas de jogo dos casinos, apesar das suas diversas categorias profissionais.

Dir-se-á que, não obstante, só recebem tais gratificações pessoas singulares que trabalham naquelas salas de jogo e porque nelas trabalham.

Nem sequer é verdadeira esta asserção: nada impede um jogador ganhador de gratificar outro jogador ou mirone, em sinal de regozijo ou até alegada gratidão pelo contributo do seu conselho, do seu palpite ou até só da sua presença em instante tido por propício para o doador.

Quanto muito poderíamos dizer que certo círculo de pessoas - as que se encontram nas salas de jogo como empregados ou como jogadores e mirones - têm maior probabilidade de beneficiar de doações ou donativos do que terceiros daquelas ausentes. Embora nada na Constituição ou na lei impeça que também esses terceiros possam vir a ser donatários.

Agora, o que se nos afigura totalmente ilegítimo é considerar que existe qualquer costume que imponha as gratificações de que vimos falando. Elas possuem natureza estritamente de liberalidade e não de remuneração de determinada actividade profissional.

Por isso mesmo também consideramos absolutamente ilegítimo entender que a diversidade de categoria profissional é relevante, de forma necessária, na distinção de regime legal ou administrativo no tocante às aludidas liberali-

dades.

Cabe ao doador livremente escolher os destinatários dos seus donativos sem estar vinculado pela condição social ou sócio-profissional dos tais destinatários.

Lei ou regulamento administrativo que disponham em contrário, introduzindo discriminações com fundamento na diversidade de categorias profissionais dos donatários, elemento esse não essencial na caracterização das situações de facto encaradas, são inconstitucionais por violação do princípio da igualdade.

2.4. O desrespeito do princípio constitucional da igualdade, consagrado no Art.º 13.º da Constituição da República Portuguesa, não se limita porém ao estabelecimento de um regime regulamentar que discrimine quanto à gratificação entre os empregados das salas de jogo dos casinos com base nas respectivas categorias profissionais.

Essa desconformidade manifesta-se também, e de forma ainda mais patente, na previsão de condicionamentos às gratificações recebidas por aqueles empregados como um todo, discriminando-os em relação a todos os trabalhadores que percebem gratificações, não como remuneração devida pelo exercício de certa actividade profissional mas tendo como pretexto esse exercício.

Também aí não há dever a gratificar ou direito a gratificação, antes mera doação. Só que nem a lei nem regulamento administrativo introduzem para todos esses casos de



gratificações nenhuma repartição obrigatória idêntica à constante do Despacho Normativo nº 24/89.

A nosso ver nada existe na situação específica dos empregados das salas de jogo dos casinos que a diferencie substancialmente de todas as demais em que a gratificação possa ser atribuída como liberalidade que tem como destinatários trabalhadores por conta de outrem, não provindo ela da entidade patronal e não existindo dever algum do seu pagamento nem correlativo direito à sua exigência.

Nem se diga que a diferença nuclear de situações reside na possibilidade de fiscalizar ou não a atribuição dos donativos. Em primeiro lugar, não está provado que tal controlo fosse impossível em muitas outras situações análogas, pelo menos tão possível quanto o é na situação em apreço. Em segundo lugar, a susceptibilidade de fiscalização do acatamento de uma lei ou de um regulamento administrativo não representa um elemento substancialmente distintivo entre idênticas situações sócio-económicas de facto para o efeito da ponderação do seu efectivo tratamento igualitário, ou seja, não faz sentido considerar como elemento distintivo relevante precisamente o mecanismo de controlo que, arbitrariamente, a lei ou o regulamento administrativo vem estabelecer para uma pequena zona de um conjunto amplo de situações de facto que, em termos sócio-económicos, poderiam e deveriam merecer tra-

tamento idêntico.

Em suma, são pertinentes neste particular todas as considerações doutrinárias que expendemos no nosso Parecer de 25 de Fevereiro de 1988 como base da argumentação sustentando a inconstitucionalidade de um tratamento fiscal discriminatório entre os empregados das salas de jogo dos casinos e todos os demais trabalhadores por conta de outrem que recebam gratificações com pretexto no desempenho da respectiva actividade profissional.

É tão violadora do princípio da igualdade aquela injustificada discriminação tributária como a discriminação atinente aos condicionamentos impostos às gratificações de que sejam beneficiários.

Aliás, a postergação do disposto no Artº. 13º da Constituição da República Portuguesa, é de tal forma ostensiva que não só não merecem regulamentação análoga à do Despacho Normativo nº 24/89 todas as demais situações idênticas, como ainda se lhe não submete a própria situação dos empregados das salas de jogo dos casinos não integrados nas categorias especificadas no nº 2 do aludido Despacho Normativo e que, não obstante, recebem gratificações dos utentes das salas de jogo.

2.5. Concluindo, a violação do Artº. 13º da Constituição da República Portuguesa existe tanto por discriminação ilegítima entre empregados das salas de jogo dos casinos atendendo às respectivas categorias profissionais, como

por discriminação igualmente ilegítima os empregados enquadrados em categorias regulamentares, os empregados nelas não enquadrados e os demais trabalhadores por conta de outrém que percebam gratificações como as objecto de regulamentação.

3. A constitucionalidade da competência do Governo para a elaboração do Despacho Normativo nº 24/89, de 17 de Fevereiro

3.1. Além da questão jurídica da constitucionalidade do conteúdo do Despacho Normativo nº 24/89, de 17 de Fevereiro, outra, mais simples, se suscita: a da constitucionalidade da competência do Governo para a sua elaboração.

Dizemos que se trata de questão ainda mais simples já que o mencionado regulamento administrativo viola o disposto nas alíneas a) e d) do nº 1 do Artº. 168º da Constituição da República Portuguesa, que reserva para a Assembleia da República a competência para legislar sobre as matérias de estado e capacidade das pessoas e regime geral de punição das infracções disciplinares, bem como dos actos ilícitos de mera ordenação social e do respectivo processo, respectivamente.

De facto, todo o diploma regula, restringindo, o direito de transmissão de propriedade "inter vivos" mediante gratificações, assim condicionando a capacidade jurídica dos doadores.

Por outro lado, acrescenta no seu nº 11 alínea b) um nº

vo tipo de sanção disciplinar, não previsto anteriormente na lei geral, o que recai na reserva constitucional respeitante ao regime geral de punição das infracções disciplinares.

Isto já não considerando como rigorosa a qualificação de "direito à percepção das gratificações" feita no proémio do mesmo nº 11, que, a ser aceite, implicaria ainda violação do disposto na alínea b) do nº 1 do Artº. 168º, relativa a "direitos, liberdades e garantias".

E também abstraindo do entendimento, que se nos afigura excessivo, de que as obrigações da Comissão de Distribuição das Gratificações (CDG), consignadas no nº 9 do Despacho Normativo nº 24/89, acarretam uma forma, eventualmente indirecta, de tributação, assim contradizendo o disposto na alínea e) do nº 1 do várias vezes citado Artº. 168º da Constituição da República Portuguesa

- 3.2. Aliás, irónicamente, é o próprio Governo quem confessa, de forma antecipada a inconstitucionalidade do Despacho Normativo nº 24/89, por vício de incompetência, ao apresentar, em finais de 1988, a Proposta de Lei nº 79/V, que expressamente se destina a autorizar o mesmo Governo a legislar sobre diversas matérias, uma das quais é precisamente a coberta por aquele Despacho Normativo. Não só a Proposta de Lei refere no seu Preâmbulo que todas as matérias que abarca se integram na competência objecto de reserva relativa da Assembleia da República

como também se assim não fosse careceria de sentido a sua inclusão no pedido de autorização legislativa formulado pelo Governo.

Adite-se que não constitui argumento relevante em contrário o facto de o Despacho Normativo nº 24/89 invocar explicitamente os § 1º e 2º do Artº. 13º do Decreto nº 41812, de 9 de Agosto de 1958, na redacção do Decreto nº 43044, de 2 de Julho de 1960, como fundamento jurídico da competência subjacente à sua feitura.

Na verdade, dessa invocação apenas resulta claro que aquelas disposições legais são elas mesmas supervenientemente inconstitucionais à luz da Lei Fundamental que hoje nos rege. E dizemos supervenientemente inconstitucional porque elas antecederam em muito a presente Constituição da República Portuguesa, sendo portanto a sua inconstitucionalidade claramente posterior ao momento da sua entrada em vigor.

O que hoje acontece é que quer os § 1º e 2º do Artº 13º do Decreto nº 41812, de 9 de Agosto de 1958 quer o Despacho Normativo nº 24/89, de 17 de Fevereiro, são inconstitucionais por vício de incompetência, visto que permitem que o Governo regule por via administrativa matéria que deveria ser objecto de acto legislativo, e acto legislativo esse consistente em Lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei do Governo elaborado no uso de autorização legislativa parlamentar.

4. Arguição da inconstitucionalidade no tocante ao Despacho Normativo nº 24/89, de 17 de Fevereiro

Uma derradeira e breve nota é devida para sublinhar que o Despacho Normativo nº 24/89 é nulo e a arguição da respectiva inconstitucionalidade é possível em qualquer tribunal pelos interessados, desde que constitua questão prévia à decisão de litígio submetido a apreciação jurisdicional.

Esse é, por exemplo, o caso de litígio opondo empregados das salas de jogo dos casinos ao Estado-Administração, por recusa daqueles em cumprirem o disposto no várias vezes citado Despacho Normativo.

Pode e deve o Tribunal que apreciar aquele litígio, ao verificar a inconstitucionalidade do Despacho Normativo nº 24/89, de 17 de Fevereiro, declará-lo implícitamente nulo, recusando a sua aplicação a qualquer caso concreto sem poder repescar parcial ou temporariamente algum ou alguns efeitos do acto nulo⁽³⁾.

5. Conclusões

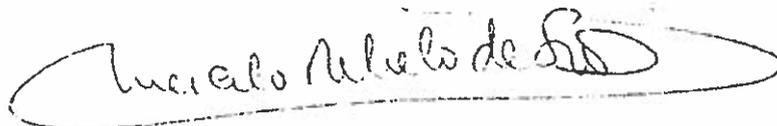
De tudo quanto fica muito sucintamente exposto resulta o nosso entendimento, segundo o qual:

(3) V. o nosso "O valor jurídico do acto inconstitucional", Lisboa, 1988, sobretudo pgs. 233 ss. e 309 ss.

- a) O Despacho Normativo nº 24/89, de 17 de Fevereiro, é inconstitucional, por vício de conteúdo, ao violar o disposto nos Artºs. 62º nº 1 e 13º da Constituição da República Portuguesa;
- b) O Despacho Normativo nº 24/89, de 17 de Fevereiro, é inconstitucional, por vício de incompetência, ao violar o disposto no Artº 168º nº 1 alíneas a) e d) da Constituição da República Portuguesa;
- c) A inconstitucionalidade implica a nulidade do Despacho Normativo nº 24/89, de 17 de Fevereiro, nulidade essa que pode e deve ser implícitamente declarada por qualquer tribunal que tenha de vir a julgar litígios envolvendo a sua aplicação.

o o o

Este é o nosso parecer, salvo
melhor opinião



(Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa e da Faculdade de Ciências Humanas da Universidade Católica Portuguesa)

Lisboa, 18 de Maio de 1989

CONSULTA

Por Pareceres de 25 de Fevereiro de 1988, 14 de Maio de 1988 e 26 de Maio de 1988 sustentou V. Exa. a inconstitucionalidade da alínea a) do n.º 1 do Art.º 28.º da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro e da alínea e) do Art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 98/88, de 22 de Março.

Pergunta-se se idêntico juízo de inconstitucionalidade é formulável relativamente à alínea h) do n.º 3 do Art.º 2 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

RESPOSTA

O Art.º 2.º n.º 3 alínea h) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/A/88, de 30 de Novembro, dispõe que «Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

h) As gratificações auferidas pela prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal».

O conteúdo deste preceito aponta para que nele caiba apenas a prestação de trabalho por conta de outrem, uma vez explicitamente alude à «respectiva entidade patronal».

Assim sendo, a disposição transcrita é idêntica, no respectivo conteúdo, ao Art.º 28.º n.º 1 alínea a) da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro e ao Art.º 1.º alínea e) do Decreto-Lei n.º 98/88, de 22 de Março.

Todas elas preveem a tributação de rendimentos auferidos por trabalhadores por conta de outrem no exercício das respectivas actividades (abarcando as situações de prestação do trabalho e de relação com tal prestação), tratando-se de rendimentos não atribuídos pela respectiva entidade patronal.

As diferenças de redacção não são, para o efeito deste Parecer, juridicamente relevantes. Por um lado, o novo Código qualifica expressamente de «gratificação» aquilo que começou por ser designado por «importâncias» mas que a doutrina e a jurisprudência já pacificamente consideravam equivaler a «gratificações». No fundo, é agora ainda mais patente a natureza específica da renumeração em causa.

Por outro lado, a disposição recém-entrada em vigor precisa que abarca as gratificações não atribuídas pela respectiva entidade patronal em vez de aludir a renumerações «ainda que não retribuídas pela respectiva entidade patronal». Substancialmente não existe diferença, já que a realidade coberta por ambas as previsões é a mesma: as renumerações auferidas por trabalhadores por conta de outrem pela prestação do trabalho ou em função dele, mas não atribuídas pela respectiva entidade patronal. As renumerações percebidas por trabalhadores por conta de outrem da entidade patronal — essas encontram-se previstas noutros números e noutras alíneas do mesmo número do Art.º 2 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Em suma, o conteúdo do Art.º 2 n.º 3 alínea h) deste último Código não difere do conteúdo dos preceitos legais que mereceram o nosso pronunciamento no sentido da inconstitucionalidade.

2. No entanto, não basta a verificação sumariamente feita para que se entenda que valem para a nova disposição legal as considerações antes expendidas acerca de regras em tudo idênticas.

Importa apreciar duas questões mais. Uma, de Direito, que se traduz em saber se não altera o nosso juízo de inconstitucionalidade o facto de o novo imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ter vindo a substituir, no domínio que importa às nossas considerações, o imposto profissional, no âmbito do qual tinham sido introduzidos os preceitos oportunamente merecedores de análise em Pareceres nossos anteriores. A outra, de facto, e que corresponde a indagar se se alteraram, nos últimos cinco meses, os

condicionalismos justificativos da nossa ilação de que o regime legal então vigente era discriminatoriamente violador da Constituição da República Portuguesa.

Começemos pela primeira destas duas questões.

Em rigor, a razão pela qual nos pronunciámos pela inconstitucionalidade de dois preceitos legais, um do Orçamento e outro do Decreto-Lei n.º 98/88, tinha que ver com a tributação em geral de certos rendimentos e não com a sua tributação por certo e determinado imposto — o imposto profissional. Ela valia já então também para o caso de a questão se suscitar, por exemplo, em sede apenas de imposto complementar. O que justificava o juízo de inconstitucionalidade era a discriminação intolerável entre cidadãos, decorrente de a aplicação da lei apenas poder abarcar certa categoria de destinatários, sendo seguro logo no momento da sua entrada em vigor que, quanto a todos os demais que teoricamente integrariam a previsão legislativa, nunca seria viável apurar os rendimentos tributáveis. Ora, esta situação não muda pelo facto de o novo Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ter vindo substituir os impostos relativamente aos quais aquela discriminação era flagrante.

Nada na estrutura do novo imposto permite garantir a ultrapassagem desta discriminação, como seria aliás de esperar, já que ela resulta essencialmente de um regime administrativo e não legal que estabelece para certa categoria de cidadãos regras que não existem para todos os restantes a eles equiparáveis na lógica fria da previsão da lei.

Isto para já nos não referirmos à incongruência de o novo Código não conseguir tratar de forma idêntica a determinação do rendimento colectável para os rendimentos em causa e a liquidação do imposto e a mesma determinação e a liquidação quanto à generalidade dos Rendimentos da categoria A em que são integrados (V., por exemplo, os Art.ºs 57.º e 58.º n.º 1 alínea b).

A reforma fiscal recém-aprovada, nos traços que nos importam para o julgamento da constitucionalidade da alínea h) do n.º 3 do Art.º 2.º do Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares, o circunstancialismo de Direito que fundara os nossos anteriores Pareceres sobre esta matéria.

Por outro lado, também se não alteravam as razões de facto apontadas meses atrás e que permitem apurar resultados fácticos discriminatórios na aplicação da lei reconduzíveis à violação do princípio da igualdade consignado no Art.º 13.º da Constituição da República Portuguesa, bem como do princípio da legalidade do imposto com ele anexo, uma vez que aqueles resultados discriminatórios constituem realidades cognoscíveis e conhecidas no momento da feitura da lei considerada.

Nada no condicionalismo socioeconómico e laboral ou no regime administrativo de execução da legislação tributária vigente neste domínio se alterou, de molde a afastar as conclusões a que chegávamos em Fevereiro e Maio do ano corrente.

3. Resumindo e concluindo, pensamos, sem margem para dúvidas, que valem para a alínea h) do n.º 3 do Art.º 2 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, todas as razões por nós antes desenvolvidas para alicerçarem o entendimento, segundo o qual o Art.º 28.º n.º 1 alínea a) da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro e o Art.º 1.º alínea e) do Decreto-Lei n.º 98/88, de 22 de Março são inconstitucionais.

Este é o nosso parecer, salvo melhor opinião.

Marcelo Rebelo de Sousa

(Professor da faculdade de Direito da Universidade de Lisboa e da Faculdade de Ciências Humanas da Universidade Católica Portuguesa)

Lisboa, 27 de Dezembro de 1988

CONSULTA

O Sindicato dos Profissionais da Banca dos Casinos dirige-me a consulta que a seguir transcrevo:

«Por parecer de 16 de Junho de 1988 sustentou V. Exa. a inconstitucionalidade da alínea a) do n.º 1 do art.º 28.º da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro.

Pergunta-se agora se idêntico juízo de inconstitucionalidade é formulável relativamente à al. h) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro».

PARECER

1. A polémica suscitada em torno da constitucionalidade da tributação das gratificações percebidas pelos Profissionais da Banca dos Casinos já não é de hoje.

Desta vez, o preceito que está em causa é o art.º 2.º n.º 3 al. h) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, quando dispõe que:

«(...) h) As gratificações auferidas pela prestação ou razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal».

2. O primeiro problema que esta norma suscita é a da sua relação com o art.º 28.º n.º 1 al. a) da Lei n.º 2/88, citada na Consulta. Ou seja, pergunta-se se aquela disposição legal, que se discute neste parecer, estabeleça o mesmo que esta última, da Lei n.º 2/88.

E entendo que a resposta deve ser afirmativa.

De facto, a redacção do art.º 2.º n.º 3 al. h) do Código do IRS não deixa dúvidas no sentido de que ele abrange apenas a prestação de trabalho por conta de outrem, dado que ele aí se refere expressamente à «respectiva entidade patronal».

Portanto, pode-se desde já, e com facilidade, assentar em que existe uma identidade de conteúdo entre o antigo art.º 28.º n.º 1 al. a) da Lei n.º 2/88 e o novo art.º 2.º n.º 3 al. h) do Código do IRS: quer isto dizer que ambas essas normas tributam rendimentos auferidos por trabalhadores por conta de outrem no exercício das respectivas actividades, tratando-se de rendimentos não atribuídos pela entidade patronal em questão.

Ora, se é assim, as mesmas razões que me levaram, no parecer anterior, a pronunciar-me pela inconstitucionalidade ao art.º 28.º n.º 1 al. a) da Lei n.º 2/88 conduzem-me agora a sustentar a inconstitucionalidade do art.º 2.º n.º 3 al. h) do Código do IRS. E isto é assim porque não encontro motivos para modificar as razões que, no meu espírito, determinaram as conclusões a que cheguei no parecer anterior.

3. A primeira fonte da inconstitucionalidade da disposição em causa, ou seja, o art.º 2.º n.º 3 al. h) do Código do IRS reside na violação do princípio da igualdade

tributária, que, para além de consistir num princípio básico do Direito Fiscal de qualquer sociedade democrática, se traduz num dos mais importantes corolários do princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei ⁽¹⁾, que a nossa Constituição acolheu com a dignidade de direito fundamental dos cidadãos portugueses, no art.º 13.º n.º 1 da Constituição.

De facto, infringe o princípio da igualdade tributária e, portanto, o princípio constitucional da igualdade dos cidadãos perante a lei a discriminação a que o art.º 2.º n.º 3 al. h) do Código do IRS sujeita os empregados das salas de jogo dos casinos, tal como já fazia a Lei n.º 2/88, no seu art.º 28.º n.º 1 al. a).

Na realidade, o regime previsto no art.º 2.º n.º 3 al. h) do Código do IRS tem por destinatários apenas aqueles empregados, que, por isso, são sujeitos a um regime desigual em relação aos demais cidadãos que se encontram nas mesmas condições que aqueles, como demonstrei no meu parecer anterior.

4. O suporte ético-jurídico do princípio da igualdade entronca na igual dignidade de todos os cidadãos, erguida pela nossa Constituição, logo no seu art.º 1.º, a norma fundamental da estruturação do Estado de Direito em Portugal. O respeito absoluto por esse princípio impõe a igualdade perante o Direito e a proibição de diferenciação ou discriminação de cidadãos com base em condições meramente subjectivas. Esse princípio proíbe, portanto, a diferenciação ou a discriminação entre cidadãos com fundamento em factores não objectivos. O seu respeito integral exige, de modo especial, a *igualdade na criação e na aplicação do Direito*. Por igualdades na criação e na aplicação do Direito quero significar a proibição do arbítrio do legislador ou da Administração, que conduza a um injustificado tratamento diferenciado dos cidadãos ou justificado em razões apenas subjectivas. Essa proibição ganha maior intensidade quando da criação ou da aplicação do Direito resulta, para os cidadãos visados, a imposição de encargos ou sujeições, como acontece em todos os casos em que se faz incidir sobre uma dada categoria de cidadãos um tributo, como é o caso que se aprecia neste parecer. Neste quadro, e com este alcance, o princípio da igualdade surge--nos, nas modernas sociedades democráticas enformadas pelo arquétipo do Estado Social de Direito, como um autêntico *direito subjectivo público* ⁽²⁾. E já o nosso Tribunal Constitucional decidiu, em 1984, que o princípio da igualdade, definido no art.º 13.º da Constituição, impede discriminações entre cidadãos, que ocorrem, designadamente, quando não se baseiem em razões objectivas ou em fundamentos razoáveis ⁽³⁾.

(1) Assim, KONRAD HESSE, *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, 11.ª ed., Heidelberg, 1978, págs. 146 e segs.; e ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, t. I, Lisboa, 1974, pág. 106.

(2) Há muito assim considerado na doutrina estrangeira, o princípio da igualdade é assim concebido entre nós por GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada*, 2.ª ed., Coimbra, 1984, pg. 149.

(3) Acórdão n.º 44/84, de 22-5-84, in *Diário da República*, 2.ª Série, n.º 159. Págs. 6.156.-6.157.

5. Portanto, desde logo por aí, se vê que o art.º 2.º n.º 3 al. h) do Código do IRS se encontra ferido de *inconstitucionalidade material*, por infracção do art.º 13.º n.º 1 da Constituição. Neste aspecto, portanto, a situação em nada se alterou por confronto com a que se verificava com o art.º 28.º n.º 1 al. a) da Lei n.º 2/88, como demonstrei no meu parecer anterior.

6. Mas o art.º 2.º n.º 3 al. h) do Código do IRS não viola só o princípio da igualdade: infringe também, e directamente, o *princípio da justiça*, também ele consagrado na Constituição, no seu art.º 266.º n.º 2.

A própria justiça postula a igualdade entre os cidadãos. Por isso, não é possível defender-se o princípio da igualdade sem se exigir que a Administração trate os cidadãos com justiça assim como não se pode afirmar o primado da justiça na actuação da Administração sem se proclamar a igualdade entre os cidadãos. No fundo, não é estranho a esse facto a circunstância de ambos os princípios, o da justiça e o da igualdade, mergulharem as suas raízes no princípio da protecção da dignidade da pessoa humana, que, como atrás observei, se encontra acolhido logo no primeiro artigo da nossa Constituição.

O Supremo Tribunal Administrativo já decidiu, e bem, que o princípio da justiça engloba o princípio da igualdade ⁽¹⁾.

Todavia, o princípio da justiça ganha, no nosso Direito Constitucional, importância acrescida, devido ao facto de se encontrar expressamente consagrado na Constituição como *princípio constitucional norteador da actividade da Administração e como direito fundamental dos cidadãos nas suas relações com a Administração*. De facto, o art.º 266.º n.º 2 da Constituição exige que os órgãos e agentes administrativos actuem com justiça no exercício das suas funções.

Ora viola directamente o princípio da justiça, quer comutativa quer distributiva, a discriminação a que o art.º 2.º n.º 3 al. h) do Código do IRS submete os empregados das salas de jogo dos casinos, enquanto lhes impõe um tratamento diferenciado, não justificado por motivos objectivos. A justiça não se compadece com discriminações meramente subjectivas ⁽²⁾, sob pena de pôr em causa os valores da segurança jurídica e da confiança legítima, que constituem princípios elementares da construção do Estado de Direito Democrático ⁽³⁾.

7. Isto quer dizer que o art.º 2.º n.º 3 al. h) do Código do IRS está inquinado de *inconstitucionalidade material* também por infringir o princípio da justiça na actividade da Administração, previsto no art.º 266.º n.º 2 da Constituição.

(1) Acórdão de 6-6-84, caso de António de Jesus Aurélio in Acórdãos Doutriniais, n.º 289, págs. 62 e segs., e, sobretudo, Acórdão de 13-11-86, caso de Ana Zuzarte de Mendonça e outro, in Acórdãos Doutriniais, n.º 307, págs. 948 e segs., especialmente 958-959.

(2) W. RÜFNER, *Daseinsvorsorge und soziale Sicherheit*, in ISENSEE/KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts*, vol. 111, Heidelberg, 1988, págs. 1.037 e segs.

(3) P. KUNIG, *Das Rechtsstaatsprinzip*, Tubinga, 1986, págs. 162 e segs.

8. Espero, por isso, que aquele preceito seja revogado e que, se assim não acontecer, seja decretada a sua inconstitucionalidade material, pelos fundamentos acima invocados.

É este, s. m., o meu parecer.

Lisboa, 30 de Maio de 1989.

Professor Fausto Quadros

PARECER

Assunto: Constitucionalidade do artigo 2.º n.º 3 alínea h) do Código do IRS

1. Pretende-se averiguar da Constitucionalidade do artigo 2.º n.º 3 alínea h) do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que, incluído numa Secção sobre a incidência real do imposto, e sob a epígrafe de «Rendimentos da categoria A», dispõe:

«3. Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

h) As gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal».

2. Na elaboração do presente Parecer, tivemos em consideração os doutos Pareceres elaborados sobre o mesmo assunto pelos Profs. Drs. Jorge Miranda, Marcelo Rebelo de Sousa, José Joaquim Gomes Canotilho e Fausto de Quadros, bem como os elaborados pelos mesmos Professores e ainda pelos Profs. Drs. Freitas do Amaral e Afonso Rodrigues Queiró sobre o artigo 28.º n.º 1 alínea a) da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro (Orçamento de Estado para 1988), que autorizava o Governo a introduzir no Código do Imposto Profissional uma norma de sentido semelhante ao da agora em causa.

3. Uma análise da norma em questão, não perdendo de vista os Pareceres mencionados, permite recensear quatro possíveis motivos de inconstitucionalidade, que importará analisar separadamente:

a) Falta de lei de autorização;

b) Violação do princípio da igualdade;

c) Violação dos princípios da legalidade e da tipicidade do imposto;

d) Violação do princípio da justiça sistemática da legislação.

4. O artigo 2.º n.º 3 alínea h) do Código do IRS dispõe sobre a incidência real do imposto. Sendo assim, e como decorre dos artigos 106.º n.º 2, 168.º n.º 1 alínea i) e 201.º n.º 1 alínea b) da Constituição (sempre que não houver indicação em

contrário, trata-se do texto constitucional ainda em vigor, resultante da revisão constitucional de 1982; adiante se analisará a incidência da revisão de 1989 nas questões em apreço) o Governo, ao aprovar a referida disposição, teria que dispor de uma autorização legislativa que a abrangesse, sob pena de tal disposição se dever ter por organicamente inconstitucional.

O Governo, no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 442-A/88, invoca a autorização legislativa concedida pela Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro. Na prática, portanto, a questão colocar-se-á em termos de saber se a disposição em análise se encontra ou não abrangida pela referida lei de autorização.

A Lei n.º 106/88, no seu artigo 4.º n.º 2 alínea a), define o que é que o Governo, no seu decreto-lei, deverá (poderá) considerar como rendimentos do trabalho dependente para efeitos de incidência do IRS: «...: todas as remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem, prestado quer por servidores do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público, quer em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado;» Será que as gratificações a que se refere o artigo 2.º n.º 3 alínea h) do Código do IRS se podem considerar «remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem»?

Embora no sentido afirmativo se possa sustentar que o trabalhador só aufere essas gratificações porque trabalha, ou porque exerce um determinado tipo de trabalho, a verdade é que, para além da dificuldade em demonstrar essa afirmação (em última instância, é sempre impossível determinar o que levou uma pessoa a fazer a liberalidade em que consiste a gratificação, e, portanto, em que medida é que esta decorre da prestação do trabalho; e isso é particularmente verdade precisamente em casos como dos profissionais de banca dos casinos, em que o trabalho parece mais um pretexto do que uma razão para a liberalidade, que as mais das vezes será provocada por um sentimento de euforia derivado do ganho), muitos argumentos se podem invocar em sentido contrário. Com efeito, a natureza de liberalidade das gratificações, com as consequências da inexigibilidade e da incerteza, quer quanto ao montante quer mesmo quanto à existência, aliada ao facto de as gratificações em causa não provirem da entidade patronal mas sim de terceiros, parece afastar a ideia de que são «provenientes do trabalho». Ou seja, o trabalhador, uma vez «pago» (em sentido lato, abrangendo todas as prestações feitas pelo empregador em seu benefício

directo ou indirecto) pelo empregador, nada mais pode esperar, e muito menos exigir, pela prestação do trabalho. Quer dizer, deve considerar-se totalmente compensado, retribuído, pela prestação do trabalho — esta já lhe deu tudo o que tinha que dar. Ou, noutra perspetiva, ele já recebeu tudo o que provinha do seu trabalho. Torna-se assim fácil verificar que as gratificações recebidas de terceiros não se podem considerar como «rendimentos provenientes do trabalho».

Se, pelas razões aduzidas, as gratificações a que se refere o artigo 2.º n.º 3 alínea h) do Código do IRS não se podem considerar «rendimentos provenientes do trabalho», então parece claro que essa disposição é organicamente inconstitucional porque, versando matéria da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, não se encontra «coberta» por qualquer autorização legislativa. E não se invoque em sentido contrário o n.º 3 do artigo 4.º da Lei n.º 106/88, que dispõe: «Em relação a cada categoria de rendimentos, genericamente definidos no número anterior, a lei esclarecerá, quando necessário, os que nela se incluem». É que uma coisa é esclarecer os rendimentos que se incluem numa determinada categoria, outra coisa radicalmente diversa é incluir nessa categoria novos rendimentos que claramente a lei nela não abrangeu.

Em suma: parece claro que o artigo 2.º n.º 3 alínea h) do Código do IRS é organicamente inconstitucional por violação do artigo 201.º n.º 1 alínea b), conjugado com os artigos 168.º n.º 1 alínea i) e 106.º n.º 2, todos da Constituição.

Questão diferente é a de saber se, no caso de se considerar que a disposição objecto deste Parecer se encontra abrangida pela Lei n.º 106/88, o Decreto-Lei n.º 442-A/88 respeitou ou não o limite temporal da autorização legislativa, contido no artigo 40.º da referida lei: "A autorização legislativa concedida pela presente lei caduca se não for utilizada no prazo de 60 dias". Tendo a Lei n.º 106/88 sido publicada em 17 de Setembro de 1988 e, por falta de disposição em contrário, aplicando-se-lhe o prazo normal de "vacatio legis" de 5 dias, parece ser de concluir que a autorização por ela concedida caducaria por falta de utilização no dia 22 de Novembro. Ora, o Decreto-Lei n.º 442-A/88 só foi publicado em 30 de Novembro. Estará, por esse facto, ferido de inconstitucionalidade orgânica, por ser um decreto-lei em matéria de reserva relativa de competência legislativa da

Assembleia da República, aprovado quando o Governo (já) não tinha autorização legislativa para o efeito?

A resposta a esta questão centra-se à volta de saber em que é que consiste a utilização da autorização. Ora, em primeiro lugar, a autorização é concedida ao Governo, pelo que parece evidente que a sua utilização tem que consistir num acto do Governo. E, em segundo lugar, o único acto que o Governo não poderia fazer sem dispor de autorização legislativa, mas que pode fazer quando dela dispõe, é aprovar o decreto-lei em Conselho de Ministros. Noutra perspectiva, a autorização legislativa é uma autorização para legislar, e o Governo exerce essa competência quando aprova, em Conselho de Ministros, um determinado decreto-lei. Parece, portanto, que o momento em que o Governo utiliza a autorização é o momento em que aprova o decreto-lei em Conselho de Ministros — e assim, é esse momento que, para o decreto-lei ser válido, deve caber no prazo da autorização, e não qualquer outro.

No caso em análise, o Decreto-Lei n.º 422-A/88 foi, como nele próprio se indica (e ninguém parece levantar dúvidas sobre o facto), aprovado em Conselho de Ministros em 20 de Outubro de 1988 — bem dentro, portanto, do prazo estabelecido na Lei n.º 106/88. Nesta perspectiva, não há, pois, qualquer inconstitucionalidade.

5. Uma segunda causa possível de inconstitucionalidade do artigo 2.º n.º 3 alínea h) do Código do IRS é a violação do princípio da igualdade, consagrado expressamente no artigo 13.º da Constituição e que constitui um dos princípios fundamentais do Estado de Direito, afirmado genericamente no artigo 2.º do texto constitucional. Nos termos do n.º 1 do referido artigo 13.º, "Todos os cidadãos... são iguais perante a lei". Significa isto, em primeiro lugar, que a lei deve ser formulada em termos de respeitar a igualdade dos cidadãos. E, pelo menos na área das restrições aos direitos, liberdades e garantias ou direitos fundamentais de natureza análoga (artigo 17.º da Constituição), essa exigência traduz-se na generalidade e abstracção da lei (artigo 18.º n.º 3 da Constituição). Ora, o imposto constitui claramente uma restrição ao direito de propriedade (artigo 62.º da Constituição) — ou aos direitos patrimoniais em geral, como pretendem alguns; mas a referência ao direito de propriedade é constitucionalmente mais explícita —, e este configura-se, sem dúvida, como um direito de natureza análoga aos

direitos, liberdades e garantias, e está sujeito, portanto, ao mesmo regime constitucional (artigo 17.º). Donde decorre que a primeira exigência do princípio da igualdade em matéria tributária é a da generalidade e abstracção da lei. No entanto, qualquer que seja a definição adoptada de generalidade e abstracção — indeterminação ou indeterminabilidade dos destinatários da norma e das situações de facto a que ela é ou será aplicável —, não há dúvida que a norma em análise do Código do IRS é perfeitamente geral e abstracta. E sê-lo-ia ainda, mesmo que por forma expressa se referisse unicamente aos profissionais de banca dos casinos: a generalidade é evidente se atentarmos em que a norma não se aplicaria apenas aos actuais profissionais, mas a todos aqueles, indetermináveis, que no futuro o viessem a ser. Não há nesta perspectiva, portanto, qualquer violação do princípio da igualdade.

Simplemente, o princípio da igualdade não se resume a isto. Uma breve consideração histórica bastará, aliás, para nos convencer que as grandes discriminações do passado, as grandes violações do princípio da igualdade, se fizeram em termos gerais e abstractos, em termos de categoria. Há, portanto, que levar a análise para além do aspecto da generalidade e abstracção. Será preciso, nomeadamente, ter em consideração que, modernamente, o princípio da igualdade não se limita à pura e simples igualdade formal (ou, para sermos mais exactos, aparente), antes se estende à exigência de uma verdadeira igualdade real. Igualdade real que deve ter em conta, por um lado a totalidade do ordenamento jurídico e não normas isoladas, e por outro lado a realidade de facto e os resultados da aplicação das normas a essa realidade, e não apenas o puro plano ideal e abstracto das normas.

Nesta perspectiva, duas questões fundamentais se levantam quanto ao artigo 2.º n.º 3 alínea h) do Código do IRS: Será que esse normativo, apesar da sua formulação, não cria na realidade diferenças de tratamento entre as categorias de destinatários a que aparentemente se aplica? E se sim, será que essas diferenças assumem carácter discriminatório, ou são justificadas pela consideração de critérios constitucionalmente válidos?

Para uma correcta análise, da primeira questão é necessário ter presente o seguinte: nos termos dos §§ 1.º e 2.º do artigo 13.º do Decreto n.º 41812, de 9 de Agosto de 1958, na redacção do Decreto n.º 43044, de 2 de Julho de 1960, e ainda,

ultimamente, do Despacho Normativo n.º 24/89, de 17 de Fevereiro, publicado no «Diário da República» de 15 de Março, as gratificações recebidas dos clientes pelos empregados das salas de jogo dos casinos estão sujeitas a um regime especial de percepção e de distribuição que permite o seu controlo administrativo. São esses empregados, e mais propriamente os referidos no citado Despacho Normativo, os únicos para os quais existe a possibilidade de controlo administrativo das gratificações recebidas dos clientes. Tal possibilidade não existe em relação a mais nenhuns trabalhadores que habitualmente recebem esse tipo de gratificações, como taxistas, empregados de cafés, de restaurantes, de bares, de «boîtes», de hotéis, etc.

Este facto cria, ao nível do IRS, uma profunda diferença de tratamento real e mesmo jurídico entre as gratificações auferidas pelos profissionais de banca dos casinos e as auferidas por todos os restantes trabalhadores. Dum ponto de vista prático, torna-se evidente que a tributação das gratificações em IRS abrangerá apenas as dos profissionais de banca: a ausência, e mesmo a impossibilidade prática, de controlo sobre as gratificações auferidas pelos restantes trabalhadores «isenta-os» de facto do pagamento do imposto. E, saliente-se, essa «isenção» não será um fenómeno isolado, imputável apenas a um ou outro trabalhador mais desonesto, mas um fenómeno generalizado, do qual participará certamente o trabalhador médio português, o «bónus pater famílias», que é o padrão usual de exigibilidade de comportamentos adoptado pela nossa legislação. Do ponto de vista jurídico, torna-se evidente que a existência de um sistema que, embora não criado para o efeito, permite fiscalizar o cumprimento de obrigações fiscais, mas apenas por uma categoria de obrigados, representa uma verdadeira desigualdade de tratamento fiscal entre as diferentes categorias sujeitas ao imposto. E, substancialmente, repare-se, uma desigualdade ao próprio nível substantivo, e não meramente adjectivo. É como se a lei estabelecesse que só os homicídios praticados pelas mulheres seriam perseguidos judicialmente: poder-se-ia dizer que, substancial e efectivamente, não havia desigualdade de tratamento ao próprio nível da disposição que pune o homicídio? Parece claro que não. Da mesma forma, se a lei contém um mecanismo que permite verificar o cumprimento do artigo 2.º n.º 3 alínea h) do Código do IRS mas apenas pelos profissionais de banca dos casinos, tal constitui uma desigualdade de tratamento jurídico desses

profissionais que se repercute no próprio nível substantivo do referido artigo do Código do IRS.

Expressando a mesma ideia de outra forma: o princípio da igualdade exige, não apenas que a lei seja formulada de maneira igual para todos, mas também que a lei seja aplicada de forma igual a todos, e, desde logo, que a lei seja passível dessa aplicação. Ora, é isso que não acontece no caso em análise — e não acontece em virtude, desde logo, de disposições legais e administrativas que não o permitem.

Pelos motivos referidos, parece evidente a existência de uma diferença de tratamento entre os profissionais de banca dos casinos e os restantes trabalhadores, quanto à tributação em IRS das gratificações recebidas dos clientes. Importará agora verificar se tal diferença assume carácter discriminatório, e é, portanto, violadora do princípio da igualdade, ou se se pode justificar pela consideração de qualquer critério constitucionalmente válido.

Ora, parece que as únicas razões que justificam tal diferença de tratamento são de ordem eminentemente prática, tendo a ver com a facilidade de execução e de controlo, não se descortinando qualquer critério válido, ou sequer qualquer outra razão, que lhe esteja subjacente, pelo que se deverá concluir que essa diferença de tratamento assume efectivamente carácter discriminatório, violando assim o princípio da igualdade.

Resumindo: o artigo 2.º n.º 3 alínea h) do Código do IRS é materialmente inconstitucional da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição.

6. Uma terceira causa possível de inconstitucionalidade do artigo 2.º n.º 3 alínea h) do Código do IRS tem a ver com a violação dos princípios da legalidade e da tipicidade do imposto consagrados especificamente nos números 2 e 3 do artigo 106.º da Constituição.

Dispõe o referido n.º 3 que «Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição...». Ora, é evidente pelo que já foi dito nos pontos anteriores, e pelo que será dito no ponto seguinte, que a disposição objecto do presente Parecer não foi criada nos termos da Constituição: não só viola os princípios da igualdade e da justiça, como consta de decreto-lei

desprovido da necessária autorização legislativa. É claro, portanto, que essa disposição viola, só por isso, o princípio da legalidade do imposto.

Mas, dito isto, não parece possível avançar mais, e nomeadamente sustentar que existe no caso em apreço qualquer violação autónoma dos princípios da legalidade e da tipicidade do imposto. Com efeito, o IRS é um imposto global sobre o rendimento, e este é tomado numa perspectiva de acréscimo patrimonial, pelo que é totalmente lógica a inclusão na sua base de incidência real das gratificações a que se refere a disposição em análise. Não há aqui qualquer incoerência sistemática, qualquer injustiça inerente, que possa pôr em causa a constitucionalidade dessa inclusão. E se, por ventura, se pode questionar a consideração das gratificações em causa como rendimentos da classe A, tal questão coloca-se essencialmente ao nível da técnica legislativa, não tendo suficiente 'dignidade' para justificar qualquer juízo negativo em sede da constitucionalidade. Em suma: não parecem aplicáveis ao Código do IRS as observações legitimamente feitas nalguns dos Pareceres anteriormente mencionados quanto ao Código do Imposto Profissional. Este imposto era, com efeito, e ao contrário do que acontece com o IRS, um imposto cedular baseado num conceito de rendimento — fonte, isto é, na inclusão no seu âmbito de incidência real de rendimentos definidos de acordo com a respectiva fonte. Nesse caso, poderia questionar-se a legitimidade da inclusão das gratificações em causa no referido âmbito de incidência, na medida em que representava uma distorção total da lógica do sistema. Mas tal não se passa com o IRS, o qual, como já foi salientado, é um imposto global e baseado num conceito de rendimento — acréscimo.

A inclusão das gratificações no âmbito de incidência do IRS é, pois, como também já foi referido, perfeitamente lógica e legítima e não levanta, desta perspectiva, quaisquer problemas quanto ao respeito dos princípios da legalidade e da tipicidade do imposto.

7. Uma quarta e última causa possível de inconstitucionalidade do artigo 2.º n.º 3 alínea h) do Código do IRS tem a ver com a violação do princípio da justiça do sistema legislativo, princípio que, embora sem consagração expressa autónoma na nossa Constituição, representa, como facilmente se compreende, um dos pilares essenciais de qualquer Estado de Direito. A legislação deve, no seu

conjunto, ser reconduzível a uma ideia de justiça, e não de mera conveniência do poder ou dos seus titulares — é evidente que sem o respeito por esta ideia simples não há verdadeiro Estado de Direito. Ora, em que medida é que a disposição em análise poderá não respeitar este princípio?

O problema aqui pode colocar-se da seguinte forma: não sendo as gratificações em causa tomadas em conta para efeitos de segurança social (para já não falarmos de indemnizações por acidente de trabalho ou por despedimento), será justo que sejam consideradas unicamente para efeitos fiscais? Ou seja, se o Estado se desinteressa dessas gratificações para aqueles efeitos que poderiam ser favoráveis para os trabalhadores, será justo que se interesse quando se trata de os desfavorecer?

Parece claro que considerações da mais elementar justiça impõem que o Estado adopte uma das duas políticas: ou se desinteressa das gratificações para todos os efeitos, ou se interessa pelas gratificações, mas aí também para todos os efeitos. Ora o Estado não tomou nenhuma destas opções. E tal facto é tanto mais evidente e chocante quanto é certo que, no que diz respeito às gratificações auferidas pelos profissionais de banca dos casinos, o mesmo Decreto (o já referido n.º 41812, de 9 de Agosto de 1958, no seu artigo 13.º) prevê a possibilidade de, por despacho ministerial, por um lado essas gratificações serem consideradas para efeitos de segurança social, e por outro lado serem controladas e distribuídas administrativamente. Ora, o Governo nunca se coibiu de utilizar a segunda possibilidade (a mais recente utilização é a feita pelo já citado Despacho Normativo n.º 24/89) e, apesar de intenções anunciadas, nunca utilizou a primeira.

Quanto aos restantes trabalhadores, teoricamente também abrangidos pela disposição em análise, o mínimo que se exigiria em termos de justiça seria que aqueles que, demonstrando uma honestidade que em boa verdade não seria exigível sequer da figura ideal do 'bónus páter famílias', resolvessem declarar e pagar IRS sobre as gratificações recebidas, tivessem pelo menos a compensação de ver essas gratificações consideradas para efeitos de segurança social (e eventualmente, indemnizações por acidente de trabalho e por despedimento) — o que, evidentemente, não acontece.

É patente, pois, que a disposição em análise vem introduzir no nosso sistema legal uma situação que viola gravemente o princípio basilar da justiça. E não se diga

que essa situação resulta, não da disposição em análise, mas da inexistência de outras disposições. Porque, se é verdade que se essas disposições existissem a situação de injustiça se não verificaria, não é menos verdade que foi o aparecimento da disposição em análise que criou essa injustiça. É esta, portanto, que deve ser tida como a causa da injustiça, e, portanto, como materialmente inconstitucional.

Em resumo: o artigo 2.º n.º 3 alínea h) do Código do IRS é materialmente inconstitucional por violar o princípio da justiça sistemática da legislação, ínsito no Estado de Direito consagrado no artigo 2.º da Constituição.

8. A revisão constitucional de 1989, aprovada pela Lei Constitucional n.º 1/89, de 8 de Julho, em nada altera as considerações feitas nos números anteriores. Não só o regime constitucional se manteve, naquilo que para aqui interessa, exactamente o mesmo, como as próprias disposições citadas mantiveram a sua identificação. Não há, pois, nada a acrescentar.

9. Resumindo as conclusões deste Parecer, diremos que o artigo 2.º n.º 3 alínea h) do Código do IRS é:

a) Organicamente inconstitucional, por, constando de um decreto-lei em matéria de reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, não estar abrangido por qualquer autorização legislativa;

b) Materialmente inconstitucional, por violar o princípio da igualdade;

c) Materialmente inconstitucional, por violar o princípio da justiça sistemática da legislação;

d) Materialmente inconstitucional, por, em virtude do referido nas alíneas anteriores, mas só disso, violar o princípio da legalidade do imposto.

Tal é o meu parecer, salvo melhor opinião. Lisboa, 31 de Julho de 1989

Dr.º António Nadais

Constitucionalista

CONSULTA

Pede-se o nosso parecer sobre a eventual existência de inconstitucionalidade na alínea h) do n.º 3 do A artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 422-A/88, de 30 de Novembro.

PARECER

I – Preliminares

1. Entendemos que há efectivamente inconstitucionalidade do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 422-A/88, de 30 de Novembro.

Procuraremos demonstrá-lo pela forma seguinte:

- Primeiro, analisaremos a autorização legislativa ao abrigo da qual foi elaborado o referido Código;
- Depois, examinaremos os argumentos retirados do princípio do Estado de Direito Democrático;
- E, por fim, apresentaremos as nossas conclusões.

II - Autorização Legislativa

A) Primeiro argumento: caducidade da autorização legislativa

2. O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 422-A/88, de 30 de Novembro, na sequência de uma autorização legislativa conferida ao Governo pela Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro.

Nos termos do artigo 40.º da citada Lei n.º 106/88, a autorização legislativa era conferida pelo prazo de 60 dias.

Com base nestes pressupostos de enquadramento, importa verificar a validade do Decreto-Lei n.º 422-A/88, atendendo ao prazo da autorização legislativa conferida ao Governo.

Independentemente da data do facto jurídico a partir do qual se deve o início do prazo dos 60 dias (data da aprovação, da promulgação, da referenda, ou da publicação), sempre se terá de concluir que a Lei n.º 106/88 já havia caducado quando o Decreto-Lei foi aprovado,

promulgado, referendado, ou publicado. Esta conclusão é facilmente demonstrável através do seguinte quadro:

	Data da Autorização Legislativa	Data do Código I.R.S.	Número de dias entre as duas datas
Aprovação	21,7	20,10	89
Promulgação	15,8	30,10	75
Referenda	25,8	30,10	65
Publicação	17,9	30,11	73

Atendendo ao quadro apresentado, podemos concluir que, face a qualquer dos possíveis factos relevantes para a contagem do prazo da autorização legislativa, decorreram mais de 60 dias entre a lei de autorização e o Decreto-Lei n.º 422-A/88.

Senão vejamos:

- a) Se o facto relevante para a contagem do prazo for a data da aprovação do acto, então entre as duas leis excede-se em 29 dias o prazo fixado na autorização legislativa;
- b) Ao invés, se se considerar como critério da contagem dos prazos a data da promulgação, verifica-se ter sido o Decreto-Lei n.º 422-A/88 promulgado 15 dias depois de caducar a autorização legislativa;
- c) Mesmo que se adopte o último acto do processo legislativo cuja falta determina a inexistência jurídica da lei como base da contagem dos prazos, ainda assim a referenda do Decreto-Lei n.º 422-A/88 foi efectuada 5 dias após caducar a autorização legislativa;
- d) Por último, se considerarmos ser a data da publicação o facto jurídico relevante para a contagem do prazo da autorização legislativa, então o Decreto-Lei n.º 422-A/88 foi publicado 13 dias depois de caducar a referida autorização.

Por outras palavras, o Código do IRS carece da habilitação legislativa válida, tendo o Governo criado um imposto quando a respectiva autorização legislativa já havia caducado.

Deste modo, deve o Decreto-Lei n.º 422-A/88 ser considerado como viciado de inconstitucionalidade orgânica, uma vez que o Governo legislou sobre a matéria da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República (artigo 168.º, n.º I, alínea i), sem estar validamente autorizado.

B) Segundo argumento: desrespeito material da autorização legislativa

3. Mesmo que o Decreto-Lei n.º 422-A/88 não enfermasse de inconstitucionalidade orgânica nos termos expostos, ainda assim ele se mostraria desconforme com a lei de autorização legislativa, atendendo ao artigo 2.º, n.º 3, alínea h) do Código do IRS.

Com efeito, o artigo 4.º da Lei n.º 106/88, ao estabelecer a incidência objectiva do IRS, considera como rendimentos do trabalho dependente «todas as renumerações provenientes do trabalho por conta de outrem, prestado (...) quer em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado» (artigo 4.º, n.º 2, alínea a) significa isto, quanto ao que aqui nos importa, que apenas estão sujeitos a tributação os rendimentos de trabalho dependente que obedeçam a dois pressupostos cumulativos:

1.º Sejam provenientes do trabalho por conta de outrem;

2.º Tenham como fonte directa um acto jurídico de natureza contratual:

— Contrato de trabalho,

— Ou outro (contrato) a ele legalmente equiparado.

Ora, o artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do Código do IRS, ao considerar «ainda» rendimentos do trabalho dependente «as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal», vem proceder a uma extensão indevida do conceito de rendimento do trabalho dependente fixado na lei de autorização legislativa. Vejamos porquê.

Em primeiro lugar, as referidas gratificações não podem ser consideradas remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem, porque a própria lei se encarrega de afastar a entidade patronal de atribuir tais gratificações. Assim sendo, as mesmas nunca podem ser consideradas «provenientes do trabalho por conta de outrem», uma vez que este «outrem» se encontra expressamente excluído pela lei.

Em segundo lugar, as citadas gratificações, não sendo dotadas de qualquer exigibilidade por parte dos respectivos trabalhadores, antes se caracterizando pela aleatoriedade e precariedade, são insusceptíveis de integrar o conceito de retribuição decorrente de uma relação de trabalho.

Por outro lado, as gratificações oferecidas pelos jogadores não traduzem qualquer contrapartida de uma relação contratual, antes se configuram como liberalidades de natureza unilateral, e por isso mesmo insusceptíveis de serem legalmente equiparadas a um contrato de trabalho.

4. Atendendo aos elementos expostos, pode concluir-se que o artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do Código do IRS cria uma ficção ao equiparar as gratificações aí previstas a rendimentos do trabalho dependente.

Além da referida ficção, procede-se a uma extensão do conceito de rendimento do trabalho dependente, o qual se encontra concretizado no artigo 4.º, n.º 2, a), da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro. Ou, visto numa outra perspectiva, as gratificações auferidas nos termos do citado artigo do Código do IRS não se enquadram no conceito de rendimento do trabalho dependente para efeitos de incidência objectiva do IRS, segundo a Lei n.º 106/88.

Em qualquer dos casos, a referida disposição do Código do IRS, enquanto aprovada através de um Decreto-Lei autorizado, mostra-se violadora da respectiva lei de autorização legislativa.

5. Assim sendo, estamos perante uma dupla inconstitucionalidade:

a) Inconstitucionalidade orgânica: o Decreto-Lei n.º 422-A/88 desrespeitou o prazo dado pela Assembleia da República ao Governo para utilizar a autorização legislativa, pelo que o Governo agiu sem habilitação constitucional numa matéria de competência reservada da Assembleia da República (CRP, art.º 168.º, n.º 1, alínea i));

b) Inconstitucionalidade material: o mesmo diploma violou o princípio constitucional da subordinação dos decretos-leis autorizados às respectivas autorizações legislativas (CRP, art.º 115.º, n.º 2).

III - Estado de Direito Democrático A) Pressupostos

6. Além dos argumentos resultantes da autorização legislativa, importa analisar o artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do Código do IRS à luz da sua validade material.

A citada disposição do Código do IRS, ao fazer incidir a tributação sobre as gratificações auferidas pelos trabalhadores, pressupõe a existência de todo um complexo processo de detecção e controlo das mesmas. Aliás, a existência de processos susceptíveis de controlar todas as gratificações torna-se impossível de conseguir na prática, e mesmo que isso fosse possível, tais processos seriam atentatórios do espaço de liberdade do cidadão face ao Estado. Um controlo estatal completo de todas as gratificações será imaginável numa sociedade de puro totalitarismo.

Por tudo isto, o controlo das gratificações auferidas pelos trabalhadores, quando não atribuídas pela entidade patronal é praticamente impossível

de ser efectuado. Uma única excepção existe no direito português: as gratificações auferidas pelos empregados da banca dos casinos, cujo processo de controlo se encontra regulado no Despacho Normativo n.º 24/89, de 15 de Março.

Assim sendo, o Código do IRS, quando submete as gratificações dos trabalhadores à incidência do referido imposto, sabe que apenas pode tributar uma única categoria de trabalhadores: aqueles que exercem funções na banca dos casinos.

Por conseguinte, os destinatários do artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do Código do IRS estão antecipadamente circunscritos a uma única categoria de trabalhadores, bem determinados ou determináveis.

Deste modo, a referida disposição do Código do IRS carece de generalidade, apresentando a particularidade de camuflar, na sua aparente natureza abstracta e geral, um comando cujos destinatários não são todos os trabalhadores que auferem gratificações, mas apenas alguns desses trabalhadores: aqueles que correspondem a uma categoria que antecipadamente se encontra determinada.

Carecendo o artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do Código do IRS de generalidade na sua formulação, importa verificar as consequências daí decorrentes para a sua validade.

7. Em primeiro lugar, sublinhe-se que o facto de uma «norma» aparentemente geral conter de forma camuflada um dispositivo concreto demonstra uma especial censurabilidade no comportamento do legislador.

Com efeito, estabelecer sob a aparência de uma norma geral um dispositivo que apenas pode ter como destinatário uma categoria perfeitamente determinada de cidadãos mostra um procedimento especialmente perverso por parte do legislador. Procedimento esse que é tanto mais censurável quanto é certo que a referida disposição tem natureza fiscal, sendo uma norma de incidência tributária.

Em síntese, estabelecer uma norma cuja generalidade é aparente, em matéria de incidência tributária, demonstra uma especial censurabilidade no procedimento do Estado-Legislator.

Pode mesmo ir-se mais longe: o referido procedimento do Estado-Legislator, na disposição em análise do Código do IRS, constitui violação dos mais elementares princípios integrantes de um Estado de Direito Democrático, a saber:

- a) O princípio da legalidade tributária;
- b) O princípio da igualdade;

c) O princípio da justiça.

Analisaremos cada um destes princípios.

B) Princípio da legalidade tributária

8. Na sequência da tradição liberal do século XIX, a criação de impostos obedece ao princípio da legalidade tributária, o qual encontra consagração constitucional no artigo 106.º, n.º 2, da CRP.

Em termos gerais, o princípio da legalidade tributária, além de uma vertente orgânica e formal, possui uma dimensão material. Segundo esta última deve considerar-se inerente à natureza da lei tributária o seu carácter geral e abstracto, não podendo admitir-se a existência de regras de incidência tributária concretas, isto é, sem carácter normativo.

Por conseguinte, o artigo 106.º, n.º 2, da CRP, ao referir que os impostos são criados por lei, significa não apenas o estabelecimento de uma competência reservada do órgão legislativo (legalidade tributária orgânica), bem como o requisito da forma legislativa (legalidade tributária formal), mas também a exigência do carácter normativo do referido acto, ou seja, a sua generalidade e abstracção (legalidade tributária material).

Assim sendo, deve considerar-se inconstitucional o artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do Código do IRS, uma vez que viola o conteúdo material do princípio da legalidade tributária.

C) Princípio da igualdade

9. Por outro lado, a citada disposição do Código do IRS, ao submeter apenas a tributação as gratificações dos empregados da banca dos casinos, mostra-se violadora do princípio da igualdade.

Na realidade, não abrangendo a tributação todos os trabalhadores que auferem gratificações, a referida disposição apenas submete à incidência fiscal um tipo determinado de trabalhadores, não existindo qualquer justificação razoável ou objectiva que fundamente tal discriminação. Deste modo, estamos perante uma disposição perfeitamente arbitrária.

Com efeito, o artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do Código do IRS vem permitir dois regimes diferentes quanto à tributação das gratificações não provenientes da entidade patronal:

a) Se tais gratificações são auferidas por trabalhadores da banca dos casinos, estão sujeitas a tributação;

b) Ao invés, se são auferidas por quaisquer outros trabalhadores, não são susceptíveis de tributação.

Ora, a circunstância de as gratificações auferidas pelos trabalhadores da banca dos casinos se encontrarem sujeitas a um especial controlo não origina qualquer desigualdade de facto que justifique um tratamento diferenciado face aos restantes trabalhadores que auferem gratificações. Ou seja, se apenas deve ser tratado de forma igual aquilo que é igual, não existe qualquer fundamento para tratar de forma diferente os trabalhadores da banca dos casinos, uma vez que nada de relevante em termos jurídicos os diferencia dos outros trabalhadores que auferem gratificações pelo seu trabalho.

Não se encontrando qualquer fundamento jurídico que justifique os resultados discriminatórios e arbitrários decorrentes da aplicação da lei, deve entender-se a decisão do legislador de tributar apenas os trabalhadores da banca dos casinos como uma imposição caprichosa.

Mais, pode mesmo conjecturar-se se o legislador, ao formular a referida disposição do Código do IRS, sabendo que apenas a uma categoria de trabalhadores podia ser aplicada a previsão normativa, não pretendeu pura e simplesmente, tributar apenas os trabalhadores da banca dos casinos. Ora, se assim foi, então o motivo determinante do legislador não seria tributar as gratificações enquanto tais (isto é, enquanto renumeração integrante do rendimento do trabalho, as quais não podem assumir essa natureza: v. supra, n.º 3), mas sim, criar um imposto especial sobre certos cidadãos: os trabalhadores da banca de casinos.

Em qualquer dos casos, a referida disposição do Código do IRS sempre se encontra viciada de inconstitucionalidade por violar o princípio da igualdade (art.º 13.º, CRP) numa tripla vertente:

- a) Enquanto proibição do tratamento desigual de realidades objectivamente iguais;
- b) Enquanto discriminação negativa de uma determinada categoria de trabalhadores;
- c) Enquanto proibição do arbítrio por tal decisão do legislador carecer de qualquer fundamento jurídico objectivo.

D) Princípio da justiça

10. Além de arbitrária e violadora do princípio da igualdade, deve a referida disposição considerar-se injusta.

Com efeito, consagrando o artigo 2.º da lei de autorização legislativa o princípio da equidade como meio de alcançar a realização da justiça social através da tributação do rendimento, o artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do Código do IRS vem criar uma situação injusta a dois níveis.

Primeiro, porque da sua aplicação resulta tributar-se apenas uma única categoria de cidadãos que auferem gratificações não atribuídas pela entidade patronal: os trabalhadores da banca dos casinos.

Segundo, porque utilizando a circunstância de os trabalhadores da banca dos casinos serem a única categoria de trabalhadores cujas gratificações são susceptíveis de um controlo, ainda lhes vai tributar tais rendimentos, conferindo uma vantagem a todos aqueles que, não vendo as suas gratificações controladas, são por isso mesmo premiados com uma implícita isenção fiscal.

Deste modo, a injustiça da alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS está não só na discriminação de tratamento de uma certa categoria de cidadãos, como na consequência negativa ou prejudicial que para eles decorre de as suas gratificações serem as únicas sujeitas a controlo estatual.

Assim sendo, tal tributação das gratificações mostra-se violadora dos princípios gerais de equidade e da justiça social subjacentes à reforma da tributação e consagrados na lei de autorização legislativa, além do princípio da justiça que é inerente ao Estado de Direito Democrático.

IV

CONCLUSÕES

11. Em síntese, podemos afirmar ser inconstitucional a alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, com base nos seguintes argumentos:

1) Inconstitucionalidade orgânica decorrente de a lei de autorização legislativa já ter caducado quando o Governo fez aprovar o Código do IRS através do Decreto-Lei n.º 422-A/88;

2) Inconstitucionalidade material por o decreto-lei autorizado não ter respeitado o conceito de «rendimentos do trabalho dependente» constante da lei de autorização legislativa;

3) Inconstitucionalidade material resultante da falta de generalidade da alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, que assim viola três princípios integrantes do conceito de Estado de Direito Democrático:

a) O princípio da legalidade tributária, uma vez que deparamos com uma disposição de incidência tributária sem carácter normativo, isto é, sem generalidades;

b) O princípio da igualdade, dado que a referida disposição comporta um tratamento desigual de realidades iguais, sem qualquer fundamento objectivo, salvo o puro arbítrio do legislador;

c) O princípio da justiça, decorrente de uma discriminação de certa categoria de cidadãos, os quais são objectivo de um tratamento prejudicial pela circunstância irrelevante de serem os únicos cujas gratificações são susceptíveis de controlo.

Tal é, salvo melhor opinião, o parecer de:

Diogo Freitas do Amaral

(Professor Catedrático da Faculdade de Direito de Lisboa e da
Universidade Católica Portuguesa)

Paulo Otero

(Assistente Estagiário da Faculdade de Direito de Lisboa)

Lisboa, 28 de Junho de 1989.

CONSULTA

Em parecer de 12 de Abril de 1988, sustentou V. Exa. a inconstitucionalidade da alínea a) do n.º 1 do art.º 28.º da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro.

Pergunta-se se idêntico juízo é formulável relativamente à alínea h) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

PARECER

I

1. A controvérsia a respeito da constitucionalidade da tributação das gratificações percebidas pelos empregados das salas de jogo dos casinos — aquela a que, directa e exclusivamente, se reportam os preceitos mencionados na consulta — arrasta-se, teimosamente, há vários anos, como se sabe.

Sucessivos diplomas têm procurado abranger essas importâncias na incidência, primeiro, do imposto profissional e, agora, na do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (abreviadamente dito IRS) e todos se têm defrontado com evidentes dificuldades jurídicas. O legislador, apesar da sua insistência em diversos momentos, tem encontrado as reacções e objecções tanto da doutrina como dos órgãos de defesa dos direitos fundamentais das pessoas.

Por mim, no citado parecer de 12 de Abril de 1988 entendi que tal tributação determinava, de forma directa ou indirecta, um tratamento desigual e, mesmo discriminatório, de certa categoria de cidadãos em face dos demais — donde, uma infracção do art.º 13.º da Lei Fundamental. E, não podendo então, por sobrecarga de trabalho académico, explanar desenvolvidamente a correspondente fundamentação, adoptei como minha no essencial, a constante do parecer, acerca do assunto, subscrito pelo Prof. Marcelo Rebelo de Sousa e pelo Dr. José Luís Saldanha Sanches, de 25 de Fevereiro desse ano (mais tarde vim a ter também conhecimento de um parecer no mesmo sentido do Prof. José Joaquim Gomes Canotilho).

Mantenho esta opinião, sem hesitar, perante o novo imposto, porque ele não alterou os dados da questão.

2. O art.º 2.º, n.º 3, alínea b), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares estipula que se consideram «ainda» rendimentos de trabalho dependente «as gratificações auferidas pela

prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal».

Ressalta à vista desarmada ser este um preceito substancialmente idêntico ao art.º 28.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, e ao art.º 1.º, alínea e), do Decreto-lei n.º 98/88, de 22 de Março. A circunstância de, antes, ele aparecer em sede de imposto profissional e de, doravante, emergir do diploma regulador do imposto único sobre o rendimento não afecta o seu sentido normativo. Não interessa o *nomen júrís* ou o enquadramento deste ou daquele imposto; o que releva é a incidência objectiva que se estabelece e, conseqüentemente, também a sua incidência subjectiva.

A inserção do tributo tornou-se diferente com o novo Código. O tributo em si não sofre modificação; e intocados ficam, por conseguinte, os problemas atinentes à sua estrutura e à conformidade da sua existência com as regras materiais da Constituição.

3. Tudo continua a residir no tratamento jurídico-fiscal dos empregados das salas de jogo dos casinos, num tratamento que, na prática, só a eles atinge, que se revela fortemente desfavorável no confronto de todos quantos poderão (ou poderiam) encontrar-se em situação análoga, que, em suma, carece de suporte material suficiente à luz da escala de valores da Constituição.

Na verdade, se igualdade significa afastamento do arbítrio, intenção de racionalidade e, em última análise, intenção de justiça ⁽¹⁾, o regime tributário incidente, através do art.º 2.º, n.º 3, alínea b) do Código do IRS, sobre os empregados das salas de jogos dos casinos deve considerar-se manifestamente contrário a este princípio.

É o regime que, pela natureza das coisas ou das circunstâncias, tem por destinatários apenas esses cidadãos; que dir-se-ia quase um *jus singulare* ou de excepção; que cria para eles um estatuto particular; que faz uma diferenciação entre eles e as demais pessoas ⁽²⁾.

(1) Nosso Manual de Direito Constitucional, IV vol., Lisboa, 1988, págs. 239 e segs., e autores citados.

(2) Como assinalam o Prof. Rebelo de Sousa e o Dr. Saldanha Sanches, no parecer acima referido, a própria conformação do processo (incluindo a fiscalização) do imposto é incompatível com a detecção e controlo das gratificações recebidas pelos mais diversos trabalhadores por conta de outrem, se provenientes de alguém que não é a entidade patronal.

Ora, as diferenciações de tratamento de situações aparentemente iguais, afirma a Comissão Constitucional ⁽³⁾, hão-de justificar-se, no mínimo, por qualquer fundamento material ou razão de ser que se não apresente arbitrária ou desrazoável, por isso ser contrário à justiça e, portanto, à igualdade, de modo que a legislação, não obstante a margem livre de apreciação que lhe fica para além desse mínimo, não se traduza em impulsos momentâneos ou caprichosos sem sentido e consequências.

Por seu turno, conforme salienta o Tribunal Constitucional ⁽⁴⁾, o princípio da igualdade não deve nem pode ser interpretado em termos absolutos, impedindo nomeadamente que a lei discipline diversamente quando diversas são as situações que o seu dispositivo visa regular.— Mas, inversamente, há violações do princípio da igualdade quando o legislador estabelece distinções discriminatórias. Assim é quando tais distinções são materialmente infundadas, quando assentam em motivos que não oferecem um carácter objectivo e razoável; isto é, quando o preceito em apreço não apresenta qualquer fundamento material razoável. — Nesta perspectiva, o princípio da igualdade consagrada pelo artigo 13.º da Constituição identifica-se com uma «proibição do arbítrio», quer dizer, com «uma proibição de medidas manifestamente desproporcionadas ou inadequadas, por um lado, à ordem constitucional de valores e, por outro, à situação fáctica que se pretende regulamentar ou ao problema que se deseja decidir» ⁽⁵⁾.

II

4. A Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, autorizou o Governo a aprovar os diplomas reguladores do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, de acordo com determinados princípios.

E, assim, depois de apontar os princípios da equidade, de eficiências e da simplicidade (art.º 2.º) e os da unidade e da progressividade (art.º 3.º, 1.ª parte), bem como o dever terem-se em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar (art.º 3, 2.ª parte), dispôs sobre a inci-

⁽³⁾ Parecer n.º 14/78, de 4 de Maio de 1978, in Pareceres, V, pág. 109.

⁽⁴⁾ Acórdão n.º 44/84, de 22 de Maio de 1984, in Diário da República, 2.ª Série, n.º 159, págs. 6156-6157.

⁽⁵⁾ Sobre o princípio da igualdade tributária em especial, cfr., por todos, ALBERTO XAVIER, Manual de Direito Fiscal, I, Lisboa, 1974, pág. 106, ou IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, Teoria da Imposição Tributária, São Paulo, 1983, págs. 36 e segs.

dência objectiva do novo imposto, declarando rendimentos do trabalho dependente (art.º 4.º, n.º 2, alínea a) «todas as remunerações provenientes do trabalho por conta doutrem, prestado quer por servidores do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público, quer em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado».

Na sua sequência, o art.º 2.º, n.º 2 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares engloba entre tais remunerações, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participação em multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.

Porém, esse mesmo art.º 2.º do Código, no n.º 3, integra ainda nos rendimentos de trabalho dependente diferentes tipos de remunerações ou proventos (alíneas a) e b) — e é aqui que surgem «as gratificações auferidas pela prestação ou em razão de prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal» (alínea b), já transcrita).

5. Diante da própria formulação destes n.os 2 e 3 do art.º 2.º do Código, poderá pôr-se a dúvida sobre se a extensão assim adoptada de retribuição do trabalho se compatibiliza com o estatuído na lei de autorização. O esclarecimento da dúvida requer, naturalmente, a dilucidação da natureza jurídica das diferentes espécies de rendimentos enunciadas.

Porventura, quanto a outras alíneas não se verificarão discrepâncias com o preceituado na Lei n.º 106/88. Já quanto à alínea h), torna-se patente a contradição: uma coisa é a remuneração proveniente do trabalho prestado na função pública (*lato sensu*) ou «em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado», outra coisa vem a ser uma gratificação percebida de outra que não o empregador.

Ainda que se entenda que o conceito jurídico-tributário de retribuição do trabalhador não tem de ser assimilar ao conceito jurídico-laboral, num ponto ambos coincidem: a retribuição deve provir da entidade a quem o trabalhador se encontra vinculado ⁽¹⁾. Ou, ainda que se vá mais longe e se admita que pode não ser necessariamente dessa maneira, terá, pelo menos, de se postular predefinição legal ou contratual e correspondência de serviço.

(1) Parecer n.º 3/79, de 1 de Fevereiro de 1979, da Comissão Constitucional, in Pareceres, VII, pág. 218.

Mas isso não ocorre com as gratificações dos empregados de salas de jogo. Mais: se é a própria Lei n.º 106/88 que pressupõe, para a incidência do IRS, um contrato de trabalho ou *outro contrato a ele legalmente equiparado* (insista-se), não se descobre nenhuma via idónea de aí subsumir a situação dos empregados das salas de jogo dos casinos perante os jogadores — toda marcada pelo aleatório e pela precariedade ⁽²⁾; as gratificações que destes recebem não podem qualificar-se de rendimentos do trabalho para esse efeito; não estão abrangidas na autorização legislativa. Consequentemente, em rigorosa hermenêutica jurídica, existe divergência entre a lei de autorização e o decreto-lei autorizado.

6. Não caberia neste parecer levar a cabo o estudo sistemático das autorizações legislativas no Direito português. De resto, este estudo foi por mim feito em trabalho publicado há não muito tempo ⁽³⁾.

Basta recordar o carácter concreto, restrito, bem determinado das autorizações legislativas, implicando uma relação específica, de índole fiduciária, entre a Assembleia da República e o Governo. E, por ser assim, tem cada lei de autorização de definir o sentido da autorização (art.º 168.º, n.º 2 da Constituição) ⁽⁴⁾, ou seja, o objectivo e o critério da disciplina legislativa a estabelecer, a condensação dos princípios ou a orientação fundamental a seguir pelo Governo.

A lei de autorização legislativa não é, pois, uma lei meramente formal. Possui um conteúdo perceptivo próprio; encerra comandos de regulamentação legislativa, embora eles (ou o seu sentido) só atinjam os cidadãos ou regulem as situações da vida através do decreto-lei autorizado (ao contrário do que sucede com as bases gerais dos regimes jurídicos a desenvolver por decreto-lei nos termos do art.º 201.º, n.º 1, alínea c).

Os decretos-leis publicados no uso de autorizações legislativas acham-se subordinados às correspondentes leis (art.º 115.º, n.º 2).

⁽²⁾ Cfr. o que escreve o Provedor de Justiça no requerimento de declaração de inconstitucionalidade ao Tribunal Constitucional, formulado através de ofício de 10 de Março de 1989 (n.º 7): «Inexiste qualquer relação de correspondência entre o trabalho efectuado pelos empregados e a actuação dos jogadores ao fazerem as ofertas, por forma a justificar-se a inscrição das gorjetas em alguma relação de serviço. — Ora, é na relação de trabalho que se baseia toda a tributação dos rendimentos do trabalho no mundo contemporâneo e, designadamente, nos países da Comunidade Económica Europeia.

⁽³⁾ Autorizações legislativas, in *Revista de Direito Público*, 1986, n.º 2, págs. 7 e segs.

⁽⁴⁾ Cfr. art.º 76.º da Constituição italiana ou art.º 82.º da Constituição espanhola.

Logo, evidentemente, um decreto-lei que desrespeite o sentido fixado na lei de autorização não pode ser reputado válido, quer se julgue que fica ferido de inconstitucionalidade, quer se julgue — como propendemos hoje a crer — que fica inquinado de ilegalidade (1).

Voltando ao caso da consulta, torna-se então indiscutível que o art.º 2.º, n.º 3, alínea h) do Código do IRS, na medida em que contradiz o art.º 4.º, n.º 2, alínea a) da Lei n.º 106/88, na medida em que afecta o seu sentido, é ilegal (por ilegalidade material) e, como tal, deve não ser aplicado por qualquer tribunal português; ou, doutro prisma, na medida em que acaba por criar um imposto — sobre as gratificações — fora ou para além da necessária autorização legislativa, é inconstitucional (por inconstitucionalidade orgânica) e, como tal, deve ser declarado inconstitucional, com força obrigatória geral, pelo Tribunal Constitucional.

7. Poderia, por último, perguntar-se se o Decreto-lei n.º 442-A/88 não deveria, outrossim, ser tido por inconstitucional por um motivo diverso: por, tendo a lei de cominar a duração da autorização (art.º 168.º, n.º 2 da Constituição, de novo) e sendo esta de 60 dias (art.º 40.º da Lei n.º 106/88), a lei de autorização ter sido publicada em 17 de Setembro e o decreto-lei autorizado tê-lo sido somente em 30 de Novembro. Não se afigura, no entanto, líquida a conclusão. O Decreto-lei n.º 442-A/88 terá sido aprovado, como nele se lê, em 20 de Outubro, e não se sabe a data do envio para promulgação (ou da recepção na Presidência da República), nem se terá sido a demora na promulgação que terá feito retardar o remate do processo. Por isso e porque a doutrina encara a problemática dos limites temporais com bastante prudência (2), não será, por causa deste aspecto, que reforçaria o parecer no sentido da inconstitucionalidade.

CONCLUSÕES

Resumindo e concluindo:

1.º) A transformação ocorrida no Direito fiscal português, com a supressão do imposto profissional e a criação do imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, não afectou os dados do problema da constitucionalidade da tributação das gratificações dos empregados das salas de jogo dos casinos não atribuídas pela entidade patronal.

(1) Cfr. Manual..., II, 2.ª ed., Coimbra, 1983, pág. 352, e Autorizações legislativas, cit., loc. cit., pág. 19; ou GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, II, 2.ª ed., Coimbra, 1985, págs. 60-61.

(2) V. Autorizações legislativas, cit., loc. cit., pág. 18-19, nota.

2.º) Esta tributação deve continuar a considerar-se materialmente inconstitucional, por importar tratamento discriminatório desses cidadãos e, assim, infringir o princípio da igualdade expresso, designadamente, no art.º 13.º da Constituição. 3.º) O art.º 2.º, n.º 3, alínea h) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares deve considerar-se também ilegal ou(e) inconstitucional, por não se compatibilizar com o disposto no art.º 4.º, n.º 2, alínea a) da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro (a lei de autorização legislativa ao abrigo da qual foi publicado e que tinha, necessariamente, de respeitar).

Tal é, salvo melhor opinião, o meu parecer.

Lisboa, 22 de Abril de 1989

Prof. Jorge Miranda

CONSULTA

O Sindicato dos Profissionais da Banca de Casinos dirigiu-nos a seguinte consulta:

«Em parecer de Junho de 1988 sustentou V.ª Exa. a inconstitucionalidade da alínea a) do n.º 1 do artigo 28.º da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro.

Pergunta-se agora se idêntico juízo de inconstitucionalidade é formulável relativamente à alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro».

Foram-me facultados como elementos de trabalho:

- Três pareceres de Professores da Faculdade Direito de Lisboa, respectivamente, Professores Doutores Jorge Miranda, Rebelo de Sousa e Fausto de Quadros;
- Fotocópia do Diário da Assembleia da República n.º 47, de 4 de Março de 1989, onde se transcreve o debate da Proposta de Lei n.º 79/V em que se concede autorização do Governo para definir o regime fiscal aplicável às concessões das zonas de jogo e para definir os crimes e contraordenações decorrentes da prática e exploração ilícitas de jogo de fortuna ou azar.
- Fotocópia do Parecer n.º 122/88, votado no Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, em 18-11-88, e sobre o qual sua Excelência o Conselheiro Procurador-Geral da República exarou o despacho: «Concordo com o parecer. Abstenho-me, por consequência, de requerer ao Tribunal Constitucional a apreciação da constitucionalidade».
- Fotocópia do pedido feito pelo Provedor de Justiça ao Tribunal Constitucional, no sentido de ser declarada a inconstitucionalidade da alínea a) do n.º 1 do artigo 28) da Lei n.º 2/82, de 26 de Janeiro.

II

PRELIMINARES

O presente Parecer tem subjacente a retórica argumentativa já desenvolvida no Parecer por nós dado a propósito da alínea a) do n.º 1 do artigo 28) da Lei n.º 2/88 de 26 de Janeiro (agora publicado pelo Sindicato de Profissionais de Banca de Casinos no Livro Colectivo "Pareceres sobre inconstitucionalidade"). Para além de uma questão de coerência, isso significa que continuamos a considerar pertinentes as considerações aí desenvolvidas a propósito das relações entre "Estado Social" e "Justiça do Sistema", sobre os princípios da legalidade e da tipicidade do imposto, e, em especial, sobre o princípio da igualdade perante a lei.

Algumas destas considerações foram objecto de expressa análise, refutação e crítica no excelente Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, atrás referenciado. Não obstante a pertinência de algumas críticas, a nossa convicção não se alterou nem podia alterar, pois continua a verificar-se uma dura injustiça do sistema aliada a uma evidente desigualdade dos encargos tributários, analisada sob a óptica dos resultados da lei fiscal.

Posto isto, passemos ao desenvolvimento da nossa argumentação.

III

AS GRATIFICAÇÕES COMO RENDIMENTO DO TRABALHO

No Parecer anterior (e que, para economia da retórica argumentativa, damos aqui por reproduzido), referimo-nos aos «rastos jurisprudenciais» da questão de saber se as importâncias recebidas a título de gratificação ou gorjeta deveriam ou não considerarem-se como rendimentos de trabalho. Por sua vez, a «história» da inclusão legal dessas gratificações ou gorjetas no conceito de rendimento de trabalho para

efeitos de tributação é feita com minúcia no já referido Parecer da Procuradoria-Geral da República, pelo que não vale a pena demorarmo-nos sobre este ponto.

Poderia, porém, dizer-se, em abono da verdade, que a querela da qualificação das gratificações como rendimento do trabalho, perdeu significado jurídico-fiscal, ou, pelo menos, não tem a mesma relevância, em face do Imposto proposto sobre o Rendimento Singular (daqui em diante: Código do IRS. Com efeito, o antigo imposto profissional caracterizava-se por ser um imposto cedular em que cada categoria de rendimentos — a chamada «cédula» — se determinava segundo a sua origem e natureza e era sujeita a imposto parcelar, com regras próprias e específicas respeitantes à determinação da matéria colectável.

No novo Código do IRS estamos perante um imposto único e global, em que todos os rendimentos de uma pessoa singular passam a ser tributados num único imposto. A discriminação de rendimentos faz-se agora, não para efeitos de cédula, mas porque, apesar de tudo, é necessária uma discriminação dos rendimentos em categorias. A necessidade de autonomizar, em termos qualitativos, tais rendimentos, radica na heterogeneidade das respectivas fontes e proveniências. De qualquer modo, como a construção do conceito de rendimento tributário não é agora feita com base na categoria de fonte, conducente à tributação dos fluxos regulares de rendimentos, mas com base na ideia de acréscimo patrimonial, globalmente extensivo a todas as receitas irregulares e ganhos fortuitos — o chamado «rendimento-acréscimo» — parece que o problema da justiça e constitucionalidade das gratificações, em geral, e da tributação dos Profissionais da Banca dos Casinos, em especial, não pode nem deve continuar a pôr-se. O acréscimo patrimonial, seja o título de rendimentos do trabalho (IRS, artigo 2.º — rendimentos de categoria A), seja a qualquer outro título, alargará a base da incidência tributária a todas as receitas irregulares ou ganhos fortuitos, dentro dos quais se poderão incluir as gratificações. Dir-se-ia até que as gratificações, a não serem consideradas como rendimentos do trabalho, iriam cair noutras categorias de rendimentos, porventura com um regime tributário menos favorável.

A problemática da tributação das gratificações — há que reconhecê-lo — não se coloca precisamente nos mesmos termos em que se colocava no âmbito do antigo Imposto Profissional.

Não obstante as considerações anteriores, nem por isso ficaram esclarecidos todos os problemas jurídicos constitucionais que o caso das «gorjetas» dos Profissionais da Banca de Casinos vem suscitando:

(1) Não pode dar-se como demonstrado o que é preciso demonstrar — se a norma do artigo 2.º/3//i, geral e abstracta no seu enunciado linguístico, não se reconduz, afinal, tendo em vista os resultados da sua aplicação a uma norma desrazoável, discriminatória de um grupo profissional.

(2) Não pode dar-se como demonstrado que as tributações das gratificações não atribuídas pela respectiva entidade patronal sejam susceptíveis de serem, sem autorização de Lei do Parlamento, incluídas nos rendimentos do trabalho.

(3) Não pode dar-se como demonstrado que as gratificações — a serem consideradas como rendimentos do trabalho — não devem ter projecção jurídica noutras direcções (pensões de reforma, despedimentos) como exige a justiça do sistema.

Passemos ao desenvolvimento destes núcleos problemáticos.

IV

A LIBERDADE OU DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR TRIBUTÁRIO

A qualificação de uma gratificação como rendimento do trabalho situa-se, em larga medida, dentro do âmbito de liberdade de conformação do legislador, desde que, nos termos constitucionais, se crie um imposto ou se alargue o âmbito da incidência tributária com observância estrita dos princípios da legalidade e da tipicidade. Isto não significa que baste uma simples legalidade formal para que um imposto seja material e constitucionalmente justo. Uma completa indiferença perante os princípios ético-sociais da tributação (cfr. por todos, K. STERN, Staatsrecht, II, I, 1094) parece aflorar no Parecer da Procuradoria-Geral da República quando se escreve:

«As alegadas dificuldades práticas de tributar outros casos de gorjetas só podem significar que o legislador se constitui no dever de estudar e organizar esquemas de conteúdo relativamente eficazes. Não equivale a uma impossibilidade jurídica, mas

apenas a uma dificuldade técnica e não está provado que esta seja insuperável. Não está, pois, em causa, um defeito congénito da norma, geral e abstracta, que a fulmine de injustiça e de desigualdade».

O problema não se reconduz apenas, a vermos as coisas num plano ético-material, a um dever do legislador em tributar, mas a uma questão de vergonha em tributar. Os impostos, — salienta a moderna Teoria do Estado Fiscal (Steuerstaat) — devem apenas incidir sobre as prestações que os contribuintes recebem como sujeitos económicos e na sua qualidade específica de sujeito económico (cfr. K. VOGEL, «Der Finanz und Steuerstaat», in JSENSEE/KIRCHHOF, Handbuch des Staatsrechts, Vol. I, 1987, pág. 1178). Caso contrário, se o dever de tributação se reduzisse a um problema de técnica jurídica, em breve teríamos não apenas um sistema fiscal de retenção na fonte das «gorjetas» controladas, mas também um sistema de declaração obrigatória das gorjetas, cujos sujeitos passivos podiam ser mendigos ou taxistas, prostitutas ou empregados de mesa, crianças de «graxa» ou rufiões! O Steuerstaat («Estados de Impostos») converter-se-ia numa espécie de «Rei Midas»: todos os óbulos, lícitos ou ilícitos, retidos ou declarados, são convertíveis em matéria colectável. Numa palavra: tudo o que o Estado Fiscal encontrasse transformaria em imposto!

Desloquemos, porém, o fio do discurso do plano ético-material (que nunca deve ser esquecido, como o demonstra incisivamente K. VOGEL, «Rechtfertigung der Steuern: eine Vergessene Vorfrage», in Der Staat, 4/86, pág. 481 ss) para o plano jurídico-constitucional, e aceitemos que a inclusão das gratificações nos rendimentos do trabalho para efeitos fiscais cabe, sem censura constitucional, no âmbito de conformação do legislador, ou, se se quiser, dentro da discricionariedade legislativa. Mesmo assim — voltamos a salientar — um preceito legislativo será inconstitucional, quando no momento da feitura da lei se sabe existirem motivos ou razões suficientes — ex.: razão de praticabilidade — para se prever que a aplicação de lei igual conduz, de facto, a resultados desiguais.

Neste caso, o princípio da igualdade fáctica tem força jurídica suficiente para impedir a emanação de um acto de positivação normativa-tributário, criador de uma disciplina fiscal aparentemente geral e abstracta (cfr. referências doutrinárias no nosso Parecer anterior).

No plano jurídico-constitucional, a primeira medida de controlo da existência ou não de justiça tributária reconduz-se, em primeiro lugar, ao princípio da igualdade (CRP,

artigo 13.º). Se a norma do artigo 2.º/3/h do IRS acabar, no plano dos resultados, por se aplicar apenas aos Profissionais da Banca de Casinos — o grupo determinado de cidadãos desde sempre considerado como alvo das normas fiscais da tributação de gratificações sem qualquer conexão com as relações jurídico-laborais — então essa norma não poderá considerar-se constitucionalmente incensurável. A igualdade na imposição fiscal ganha conteúdo concreto a partir de medidas de comparação com outros grupos de contribuintes em situações iguais e a partir dos resultados da sua aplicação. Por outras palavras: o problema da ruptura do princípio da igualdade tributária torna-se relevante quando há um manifesto desfasamento entre o programa da lei e as suas possibilidades aplicativas concretas.

V

A CONTRADITORIEDADE INTERNA DO IRS

O regime instituído pelo Código do IRS sobretudo quanto ao procedimento de pagamento — vem demonstrar duas coisas:

(1) Confirmar as suspeitas de que o artigo 2.º/3/h ao incluir nos Rendimentos da Categoria A as «gratificações auferidas pela prestação de trabalho ou em razão do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal», teve sobretudo em vista abranger os profissionais da Banca dos Casinos;

(2) Alertar-nos para a eventual falta de cobertura de «Lei do Parlamento» autorizativa para alargar a incidência do imposto aos rendimentos acabados de referir. Vejamos porquê.

O Código do IRS inclui nos Rendimentos da Categoria A as gratificações em questão (IRS, artigo 2.º/i/h). Todavia, não institui qualquer procedimento coerente para o pagamento de tal imposto. Dispõe, com efeito, o artigo 92.º/3:

«Para determinação da importância a refer nos termos do n.º 1, à remuneração mensal fixa adicionar-se-ão as remunerações variáveis e, sempre que o contribuinte o solicite, as gratificações referidas na alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º».

No entanto, o que se vai tomar em conta não são as gratificações referidas na alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º, mas sim as gratificações postas à sua disposição pela entidade patronal. No Comentário do Código do IRS, da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, parece chegar-se a esta mesma conclusão:

«As gratificações atribuídas pela entidade patronal estão sujeitas a IRS pela categoria A, cuja forma de retenção se encontra referida no artigo 92.º do CIRS, que determina que «para determinação da importância a reter, ...à remuneração mensal fixa, adicionar-se-ão as remunerações variáveis» (sublinhados nossos)».

Relativamente às gratificações não atribuídas pela entidade patronal teremos: (1) ou elas são declaradas pelo sujeito passivo às entidades fiscais (2) ou são adicionadas às remunerações fixas postas à disposição pela entidade patronal desde que o contribuinte o solicite, nos termos da alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS (cfr. também CIRS, artigo 92.º/3). Já por qui — pelo procedimento de pagamento — se verifica que, não havendo declaração das gorjetas (mesmo que obrigatórias mas irrealisticamente isso se estabeleça) ao fisco (e que é a hipótese mais provável), e sendo também pouco realista que o contribuinte solicite a sua retenção na fonte, nos termos do artigo 92.º/3, só haverá, com toda a probabilidade um caso em que as gratificações virão a ser declaradas ou adicionadas às remunerações mensais fixas, porque elas são objecto de controlo (inconstitucional!) administrativo: as gratificações dos Profissionais da Banca de Casinos!

Não sendo objecto deste Parecer o problema de inconstitucionalidade do controlo e distribuição administrativa das «gorjetas», resta-nos a interrogação: quem — a não ser os Profissionais da Banca de Casinos — virá a ser tributado por gratificações que não são postas à disposição dos trabalhadores dependentes pela entidade patronal?

Sucedem, porém, que em causa não está apenas a desigualdade perante os resultados do acto de positivação normativo-tributário. Em causa está também — e o incoerente sistema de pagamento fixado pelo CIRS alerta-nos logo para isso — a questão de saber se não haverá falta de autorização legislativa para a tributação de gratificações não relacionadas com o contrato de trabalho.

Estamos, assim, perante o problema levantado pertinentemente pelo Professor JORGE MIRANDA. Com efeito, a Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, ao definir o sentido

da autorização quanto aos Rendimentos da Categoria A, estabelece que a incidência do IRS incidirá sobre rendimentos do trabalho dependentes, abrangendo:

Artigo 4.º

2/a — «Todas as remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem, prestado quer por servidores do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público, quer em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado (sublinhados nossos).»

Repara-se que o problema é agora diferente do que se colocava a respeito do Código de Imposto Profissional. Aqui discutia-se se as gratificações podiam ser consideradas como rendimento para efeito de cédula. Agora, — de acordo com a lógica interna do acréscimo patrimonial do IRS — coloca-se o problema de saber em que termos — constitucionais e ético-materiais — se deverão tributar os acréscimos patrimoniais emergentes das gratificações. É evidente que, mesmo no sistema de imposto único e global, a tributação de rendimentos só pode ser feita se observados os princípios da constitucionalidade e da legalidade. Não é isso o que acontece.

Compreende-se o regime de retenção na fonte das gratificações atribuídas em resultado do contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado — afinal a retenção cujo procedimento é regulado no artigo 92.º —, Mas já é seriamente questionável se terá cobertura autorizativa a tributação de gratificações, como as dos Profissionais da Banca de Casinos que «não resultam nem de contrato de trabalho nem de outro a ele legalmente equiparado».

Ora, como reconhece a doutrina e a jurisprudência, e resulta inequivocamente da Constituição (CRP, artigo 115.V2 e 168.º/2), um Decreto-Lei autorizado que não se subordine à correspondente lei de autorização, está viciado de inconstitucionalidade por excesso de autorização. Verifica-se, pois, uma inconstitucionalidade material, pela não observância dos limites materiais de autorização.

Isto significa que, em certa medida, o Código do IRS escreveu direito por linhas tortas: começou por alargar, sem autorização, a tributação a gratificações que «não são resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado», mas, depois, apenas regula de forma razoável e coerente, o pagamento, por retenção na

fonte, do imposto incidente sobre gratificações postas à disposição do trabalho pela entidade patronal.

VI

CONCLUSÕES

Perante as considerações antecedentes somos levados às seguintes conclusões:

1. A tributação das gratificações dos Profissionais de Banca de Casinos, na medida em que não estiver articulada com um plano unitário do legislador quanto ao regime jurídico destas gratificações, continua a mostrar-se claudicante sob o ponto de vista de justiça do sistema.
2. Chamadas à colação das medidas da justiça e da igualdade, jurídico-constitucionalmente plasmadas, deve considerar-se que o artigo 2.º/3/h do IRS, ao tributar as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal, é susceptível de censura constitucional, com base no princípio da igualdade (CRP, artigo 13.º), se os resultados da aplicação da norma revelaram que só um grupo de cidadãos vem a suportar encargos fiscais e foi para atingir esse grupo que se verificou o acto da positivação normativo-tributário.
3. O regime procedimental de pagamento consagrado no IRS acentua o carácter desigualitário da tributação das gratificações em questão. Além disso,
4. Põe a claro a falta de autorização legislativa para a tributação de tais gratificações, violando-se, por excesso de autorização, os artigos 115.º/2 e 168.º/2 da CRP.

Este é, salvo melhor opinião, o Parecer de

Prof. Joaquim Gomes Canotilho

Coimbra, 22 de Junho de 1989

CONSULTA

A solicitação do Sindicato de Profissionais da Banca dos Casinos, emiti a 18 de Maio de 1988 um parecer, em que concluía da inexequibilidade da doutrina emanada do Decreto-Lei n.º 98/88 de 22 de Março, em que de entre outras alterações aditava uma alínea e) ao art.º 1.º do Código do Imposto Profissional, com vista a englobar na incidência daquele imposto, metade das gratificações auferidas pelos Profissionais de Banca dos Casinos.

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de Novembro, que aprovou o Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (I:R:S), foram abolidos diversos impostos, nomeadamente o Imposto Profissional.

Com a entrada em vigor do IRS, acolhe-se no seu artigo 2.º, muitas das situações anteriormente abrangidas pelo art.º 1.º do Código do Imposto Profissional.

De entre a doutrina acolhida, retoma-se novamente a tese de tributar as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal.

«Alínea h) do n.º 3, do artigo 2.º do CIRS».

É-me solicitado se o parecer expendido quanto à matéria do Imposto Profissional, se aplica às normas do IRS, no que concerne ao objecto de aplicação da alínea h) do n.º 3, do artigo 2.º daquele Normativo.

Cumprе responder:

II

BREVE HISTÓRIA

Aquando da discussão na Assembleia da República da autorização legislativa, solicitada pelo Governo, no âmbito do Orçamento de Estado para 1988 ao abrigo da qual foi publicado o Decreto-Lei n.º 98/88 de 22 de Março, era minha firme convicção, «ver Diário da Assembleia da República», que na prática a Lei seria de muito difícil execução no universo dos cidadãos abrangidos pela norma da incidência.

Configurava-se-me já, que os únicos cidadãos que seriam tributados seriam os Profissionais de Banca dos Casinos, dada a transparência e o modo como procediam à distribuição das gorjetas.

Consequentemente, dada a impossibilidade prática da sua quantificação e individualização, não caíram sob a alçada da tributação as mais diversas profissões, que pela sua especificidade e tradição auferem significativas importâncias de gratificações.

Debalde foi essa esperança, pois os serviços da administração fiscal mantiveram um silêncio absoluto quanto à questão em apreço, não só não emitindo quaisquer normas interpretativas, como manifestando uma total desconexão na execução da doutrina do Decreto-Lei n.º 98/88 de 22 de Março.

Aliás, os factos verificados, vêm uma vez mais comprovar a dificuldade de manuseamento deste tipo de tributação e a inexistência de uma vontade forte de cumprir a norma, dada a convicção subjacente da sua injustiça.

III

O IRS

O Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, não obstante introduzir novos conceitos de tributação, sendo, no meu ponto de vista, o mais importante a personalização do sujeito passivo e a consideração do seu todo como realidade tributária, acolhe muitos dos conceitos vigentes no anterior sistema cedular, particularmente no que concerne à composição das categorias de rendimentos e à forma de determinação dos seus quantitativos.

Não será, assim, de estranhar que o legislador acolhesse na categoria A «Trabalho Dependente», quase que na íntegra, o conceito do art.º 1.º do Código do Imposto Profissional, no que se relaciona com trabalhadores por conta de outrem.

Assim acontece com a anterior alínea e) do art.º 1.º do Código do Imposto Profissional que salvo uma maior explicitação se encontra reproduzida na alínea h) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS.

Parece, assim, poder deduzir-se uma vontade forte do legislador em considerar aqueles rendimentos como um fluxo ao património do contribuinte e porquanto uma realidade a ser considerada na tributação.

Em nada violenta, este raciocínio a filosofia de Tributação em IRS, devendo no entanto ser acompanhada de normas de regulamentação técnica que garantam o tratamento igualitário de todos os cidadãos perante a mesma realidade Tributária.

A não se garantir esse tratamento igualitário, sem preocupação da infalibilidade da norma técnica, mas não se demonstrando no mínimo, na prática que existe uma vontade forte de tributar todos os cidadãos perante a mesma realidade fiscal, dá-se corpo a uma prática privada de injustiça e criticável ao abrigo das normas constitucionais.

No meu ponto de vista à vontade do legislador de tributar as gorjetas na alínea h) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS, não corresponde em todo o CIRS normas práticas de tributação das aludidas gorjetas.

Porquanto vejamos:

IV

A MATÉRIA COLECTÁVEL EM IRS

Com a entrada em vigor do CIRS, acentua-se de uma forma notória a retenção na fonte, quer pelo seu alargamento de âmbito «Veja-se art.º 94 e 74 do CIRS», quer pela faculdade de permitir a liberação da entrega da declaração de rendimentos, declaração que permitiria à administração fiscal conhecer mais de perto a realidade tributária do contribuinte.

Por efeito do mecanismo de retenção, podemos ser conduzidos a três formas de determinação da matéria colectável.

A saber:

a) O contribuinte auferir apenas rendimentos do Trabalho Dependente e conseqüentemente sobre o seu rendimento foi-lhe retido o imposto, nos termos do art.º 92.º, ficando liberado da entrega de declaração anual de rendimentos, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 58.º.

Atente-se que, mesmo que o contribuinte aufera rendimentos de outras categorias, mas se aos aludidos rendimentos foram aplicadas as taxas do art.º 74, fica também liberada a obrigação da entrega da declaração, salvo se optar pelo englobamento.

Estamos, assim no caso vertente perante uma situação em que por efeito da retenção na fonte, o momento da formação da matéria colectável, coincide com o momento do cumprimento da obrigação fiscal.

b) O contribuinte aufera rendimentos de diversas categorias e não se encontra abrangido pelo disposto no n.º 1 do artigo 58.º, opta pelo englobamento, ou encontra-se em algumas das situações previstas no n.º 2 do artigo 58.º, a determinação da matéria colectável compete ao contribuinte, mediante a entrega da declaração anual de Rendimentos, nos termos do artigo 57.º, competindo a liquidação do imposto aos serviços centrais da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, nos termos do artigo 77.º, de acordo com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-lei 354/89 de 17 de Outubro.

c) O contribuinte obrigado à entrega da declaração, que o não faça, ou que o faça extemporaneamente a determinação da Matéria colectável compete à Direcção Geral das contribuições e impostos, nos Termos do que dispõe o artigo 66.º bem como a correspondente liquidação do Imposto.

Pelo exposto, quanto à determinação da matéria colectável, e atenta a redacção do artigo 92.º se pode constatar que não existe no código, salvo a sua consideração como rendimentos do trabalho dependente, alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º, obrigatoriamente da consideração daqueles rendimentos na declaração anual de rendimentos, pois nos Termos, e nas situações aí previstas, da alínea b) do n.º 1 do artigo 58.º, não é obrigado à entrega da declaração, prevista no artigo 57. Não prevendo o artigo 58.º a obrigação da entrega da declaração anual de rendimentos, antes liberando a sua obrigação, não prevendo o art.º 92.º a obrigatoriedade da retenção na fonte, pelo contrário o seu n.º 1 exclui essa possibilidade, deixando à faculdade do contribuinte a sua adição às remunerações mensais fixas «n.º 3 do art.º 92.º», parece-me estarmos perante uma omissão da lei, que no meu entendimento impossibilita a tributação destas importâncias.

OUTROS PROCESSOS DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

Como atrás se referiu, à vontade do legislador em tributar as gratificações, vontade expressa na alínea h) do n.º 3 do CIRS, não correspondeu em todo os restantes normativos do CIRS esse mesmo desejo.

Custa-me a aceitar que tal facto passou despercebido ao legislador, pois, quando se trata da Retenção na Fonte prevista no art.º 92, ele expressamente exclui, nos termos do n.º 1, para depois nos termos do n.º 3, possibilitar a sua consideração, a vontade expressa do contribuinte.

Ao liberar a obrigação da entrega da declaração, nos termos do n.º 1 do artigo 58.º, ao não considerar as importâncias auferidas a título de gratificações no artigo 92.º, o legislador consentiu numa omissão legislativa, que na prática exclui a possibilidade da tributação daquelas importâncias.

Nem mesmo me parece que seja de acolher a ideia de que o legislador deixou a faculdade da administração fiscal lançar mão do mecanismo previsto no artigo 66.º.

É um facto que não se pode destituir a administração fiscal de meios que lhe permitam, quando devidamente fundamentados, corrigir ou alterar os valores declarados pelos contribuintes.

Não é menos verdade que uma das mais acerbas críticas formuladas ao sistema cedular se consubstanciava nos métodos de presunção que existiam em todos os Códigos vigentes, e que tal situação levou a uma autêntica inversão de um sistema fiscal de direito, para um sistema fiscal com uma exacerbada componente economicista.

Aliás a confirmar-se o entendimento de suprir a aludida omissão pelo mecanismo do artigo 66.º, estar-se-ia a consagrar a excepção como regra.

Qualquer mecanismo de correcção não pode ser interpretado como regra, mas sim como um meio excepcional de repor a verdade tributária.

Nos termos do que dispõe a alínea c) do artigo 114.º do CIRS, as entidades devedoras de rendimentos tributáveis, devem até ao dia 15 do mês de Fevereiro

entregar, à Direcção Geral das Contribuições e Impostos, relação ordenada dos beneficiários desses rendimentos, bem como o montante do imposto retido, em relação ao ano anterior.

É óbvio que a obrigação descrita se destina a que a administração fiscal conheça dos montantes que foram pagos aos sujeitos passivos do imposto, com vista a controlar os valores declarados, com os valores recebidos.

Uma vez mais não é feita qualquer referência aos rendimentos da alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS.

Atente-se na expressão utilizada pelo legislador, «Os devedores de rendimentos tributáveis que estejam obrigados à retenção total ou parcial do imposto...».

Conforme já se viu as aludidas importâncias não estão sujeitas à retenção na fonte, nos termos do artigo 92.º, e sempre haveria muita dificuldade em identificar o devedor do rendimento, dado que é violento aceitar que à comissão de distribuição de gratificações pode ser cometida parte activa para a retenção do imposto.

Por todo o exposto, me leva a concluir que:

VI

CONCLUSÕES

a) Durante a vigência do Código do Imposto Profissional, de acordo com a nova redacção que lhe foi dada pelo decreto-lei n.º 98/88 de 22 de Março, não se conheceu, nem até hoje se conhece qualquer despacho, circular ou norma interpretativa com vista a aplicar o Imposto Profissional previsto na alínea e) do artigo 1.º do C.I.P. a todos os contribuintes que estivessem abrangidos por aquela incidência, o que na prática resultou na sua aplicação exclusivamente aos profissionais da banca dos Casinos, consubstanciando tal facto tratamento fiscal discricionário para a mesma realidade tributária.

b) Não obstante a consideração como Rendimentos integrados na categoria A, nos termos da alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, a norma de incidência não tem aplicabilidade prática, porquanto o artigo 58.º não obriga ao seu englobamento e consideração, o artigo 92.º exclui a sua inclusão como matéria colectável, para efeitos de retenção na fonte e o artigo 114.º não obriga a dar

posterior conhecimento à Direcção Geral das Contribuições e Impostos por parte da entidade distribuidora.

c) Por todo o exposto sou do parecer que a norma de incidência não é exequível, pelo que os profissionais de banca dos Casinos não ficam obrigados, desde que integrados no espírito do n.º 1 do artigo 58.º, a considerar aquelas importâncias como rendimentos, pois a tal não estão obrigados à luz das normas legais vigentes aplicáveis.

É o que se me oferece quanto à matéria em apreço.

Vila Nova de Famalicão, 24 de Outubro de 1989

Dr. António Domingues de Azevedo

Fiscalista