

**ESTUDOS JURÍDICOS
E ECONÓMICOS
EM HOMENAGEM
AO PROFESSOR
JOÃO LUMBRALES**

*Rogério M. Fernandes Ferreira
Sérgio Vasques*

A tributação das gratificações
em sede de IRS: a propósito
do Acórdão n.º 497/97,
do Tribunal Constitucional

**E D I C A O
DA FACULDADE
DE DIREITO
DA UNIVERSIDADE
DE LISBOA**

Coimbra Editora

2000

**A TRIBUTAÇÃO DAS GRATIFICAÇÕES EM SEDE DE IRS:
A PROPÓSITO DO ACÓRDÃO N.º 497/97,
DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (*)**

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA (***) e SÉRGIO VASQUES (***)

SUMÁRIO: 1. A tributação das gratificações em sede de IRS e o princípio da igualdade tributária. 1.1. O princípio da igualdade tributária. 1.2. A generalidade da lei de imposto e a tributação das gratificações. 1.3. A uniformidade da lei de imposto e a tributação das gratificações. 1.4. A proibição do arbítrio e a tributação das gratificações. 1.4.1. Introdução. 1.4.2. O fundamento moral do regime fiscal do jogo. 1.4.3. A produção do jogo: o regime dos jogos de fortuna e azar. 1.4.4. A produção do jogo: o regime dos jogos sociais. 1.4.5. O consumo do jogo: o IVA e o imposto do selo. 1.4.6. Os rendimentos do jogo: o IRS. 2. A tributação das gratificações em sede de IRS e o princípio da igualdade tributária. 3. A lei do orçamento de Estado para 1999. 4. Conclusões.

1. A TRIBUTAÇÃO DAS GRATIFICAÇÕES EM SEDE DE IRS E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

1.1. O princípio da igualdade tributária

1. A primeira questão a analisar – sem dúvida a mais pertinente – está na conformidade da tributação das gratificações dos trabalhadores dos casinos ao princípio da igualdade. Sobre ela produziu já a doutrina um conjunto importante de pareceres, todos eles convergentes na condenação da lei, e sobre esta mesma questão veio a pronunciar-se recentemente o Tribunal Constitucional

(*) O presente estudo tem por base o parecer elaborado em Janeiro de 1999, a pedido da Associação Nacional dos Profissionais da Banca dos Casinos, a propósito e na sequência do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/97, de 9 de Julho de 1997, e do artigo 29.º, n.º 9, da Lei do Orçamento do Estado para 1999.

(**) Assistente da Faculdade de Direito da Universidade Clássica de Lisboa, Mestre em Ciências Jurídico-Económicas pela Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Advogado.

(***) Assistente da Faculdade de Direito da Universidade Clássica de Lisboa, Jurista do Centro de Estudos Fiscais.

português, este em sentido positivo, por meio do Acórdão n.º 497/97, de 9 de Julho (1).

O princípio da igualdade constitui um dos esteios fundamentais do Estado de Direito. Acolhido expressamente pelo artigo 13.º da Constituição portuguesa, limite implícito de revisão constitucional, o princípio da igualdade tem por destinatários principais os órgãos de Direito. Não será apenas ao legislador, mas é antes do mais ao legislador que se dirige o comando da Constituição.

A doutrina e a jurisprudência têm vindo a concretizar o princípio da igualdade tributária distinguindo no seu conteúdo vertentes diversas: *uma primeira*, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem excepção; *uma segunda*, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e no tratar de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença; *uma última*, se quisermos negativa, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre os contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional (2).

Por razões várias, impõe-se explorar com maior profundidade o conteúdo do princípio da igualdade. Em primeiro lugar, porque o princípio que assim se enuncia só na aparência é de concretização fácil, revestindo, no domínio tributário, um alcance preciso e delicado. Em segundo lugar, porque a apreciação constitucional da tributação dos trabalhadores dos casinos só superficialmente enfrentou o tema da igualdade tributária: eram outros os materiais normativos e as questões em jogo aquando da produção dos Pareceres da Comissão Constitucional n.ºs 3/79, de 1 de Dezembro, 5/80, de 26 de Fevereiro, e 5/81, de 19 de Março (3). Finalmente porque, tendo-o abordado mais recentemente o Tribunal Constitucional no citado Acórdão n.º 497/97, não nos parece, com o respeito que devidamente se ressalva, que dele tenha feito uma concretização adequada nem constitucionalmente conforme.

2. Dissemos que a igualdade tributária está, na sua vertente positiva, na *generalidade* e na *uniformidade* da lei de imposto. O legislador deve sujeitar todos

a imposto, sem excepção e, isto feito, deve tratar de igual modo os contribuintes em iguais circunstâncias e de modo diverso aqueles que se encontrem em circunstâncias diversas. É evidente que, assim formulado, o princípio da igualdade tributária constitui uma construção vazia. A delimitação do universo dos contribuintes, *primeiro*, o confronto das circunstâncias e a sua qualificação como iguais ou diferentes, *depois*, exige um qualquer parâmetro, um critério que lhe sirva de chave e de termo de comparação.

Com este propósito, a ciência fiscal tem distinguido dois grandes critérios de justiça tributária: o princípio da capacidade contributiva e o princípio da equivalência (4).

De acordo com o princípio da equivalência o imposto deve corresponder ao valor ou ao custo dos bens e serviços oferecido ao contribuinte. De acordo com o princípio da capacidade contributiva o imposto deve corresponder à capacidade económica que cada um tem de o suportar.

O princípio da equivalência aponta no sentido de uma transacção entre o contribuinte e o Estado, acentuando os direitos do primeiro no confronto com este último. Surge como precipitado do individualismo do século XVIII, estreitamente ligado à doutrina dos direitos naturais e do contrato social (5), trazendo consigo uma aproximação imaneente ao processo financeiro e ao problema da justiça tributária: os contribuintes estão antes do Estado, imposto justo será aquele que espelhe as suas preferências ou que reflecta os custos do conjunto de bens que solicitem ao Estado e apenas na medida em que os solicitem.

Em obediência ao princípio da equivalência, o imposto deve ser conformado em atenção ao valor que o contribuinte atribui aos bens que lhe são oferecidos pelo Estado, caso em que se prossegue uma equivalência de benefício que reproduz a lógica de mercado (*marktwirtschaftlichen Äquivalenz*); ou, de modo mais simples, pode atender-se antes ao custo incorrido pelo Estado na sua produção, caso em que se prossegue uma equivalência de custos (*Kostenmäßige Äquivalenz*) (6).

O princípio da capacidade contributiva surge como produto histórico da doutrina solidarista e socializante que se veio a impor ao longo do século passado. O imposto passa a ser encarado, não como retribuição dos serviços do Estado, mas como expressão de um dever de solidariedade para com a comunidade — porque todos dependem de todos, ninguém pode legitimamente alhear-se

(1) Acórdão publicado no *Diário da República*, II série, de 10 de Outubro de 1997, 12.485-12.497; os pareceres emitidos, nos últimos anos, em torno deste tema encontram-se recolhidos em *Pareceres sobre Inconstitucionalidade da Tributação de Gratificações em sede de IRS*, Sindicato dos Profissionais de Banca de Casinos, Lisboa, 1990.

(2) Veja-se Jorge Miranda (1988), *Manual de Direito Constitucional*, IV, 239, e Casalla Nabais (1994), *Contratos Fiscais*, 268-69.

(3) Publicados in *Pareceres da Comissão Constitucional*, vol. 7, 203; vol. 11, 129; e vol. 14, 309, respectivamente. O primeiro e o último pareceres encontram-se reproduzidos em Paz Ferreira/Rogério Ferreira/Olívio Amador (1998), *Jurisprudência Fiscal Constitucional*, vol. 1.

(4) Walter Wittmann (1971), *Einführung in die Finanzwissenschaft*, II, 76-89; H.Haller (1961/62), "Die Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die öffentliche Finanzwirtschaft", in *FinanzArchiv*, n.º 21 (NF), 248; Richard Musgrave (1959), *The Theory of Public Finance*, 61-115.

(5) Harvey Lutz (1929), *Public Finance*, 263.

(6) Walter Wittmann (1971), 79; Klaus Tüpelmann/Günther Dieck (1995), *Grundkurs Finanzwissenschaft*, 116.

da comunidade em que vive e dos seus custos de organização. O princípio da capacidade contributiva constitui uma aproximação transcendental ao processo financeiro e ao problema da justiça tributária – o Estado *precede* o contribuinte, fixa ele próprio as despesas a realizar, e concretiza a justiça do imposto sem olhar à concordância dos respectivos destinatários.

Na conformação do imposto, o princípio da capacidade contributiva afasta-se de qualquer ideia de *quid pro quo* entre o Estado e o contribuinte. A determinação e repartição dos encargos fiscais de acordo com a capacidade contributiva exigem, antes, que os singulares encargos tributários exigidos a cada um sejam de tal modo conformados que, tomando em consideração os indicadores pessoais relevantes, reflectam a sua capacidade de contribuir, que o imposto produza sobre as forças económicas de todos uma ablação que possa ser vista como igualmente pesada (7).

3. Partindo embora de pressupostos políticos distintos, capacidade contributiva e equivalência constituem expressões elementares de justiça tributária. Neste contexto, importa-nos fixar os termos em que elas são acolhidas pelo Direito Fiscal português e – muito em particular – a qual destas expressões de justiça se haverá de subordinar a tributação dos rendimentos dos trabalhadores dos casinos.

O princípio da capacidade contributiva não tem acolhimento expresso na actual Constituição portuguesa. O artigo 228.º da Constituição de 1822 dispunha que a contribuição directa fosse repartida na proporção dos rendimentos que as pessoas tivessem; o § 15 do artigo 145.º da Carta de 1826 determinava, por sua vez, que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção do seus haveres”, fórmula retomada no artigo 24.º da Constituição de 1838 e no artigo 26.º da Constituição de 1933.

Contrariando estes antecedentes históricos, porém, a Constituição de 1976 não consagra daquele modo expresso o princípio da capacidade contributiva, nem ele pode ser extraído com simplismo da regra geral de igualdade prevista no artigo 13.º da Constituição – com efeito, a capacidade contributiva não constitui o único critério de igualdade validamente produzido pela ciência jurídico-fiscal.

Encontram-se, ainda assim, na Constituição os elementos bastantes para nela descobrirmos o princípio da capacidade contributiva. Com efeito, o n.º 1 do artigo 103.º da Constituição da República ordena o sistema fiscal quer à satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, quer

(7) Henning Becker (1990), *Finanzwirtschaftliche Steuerlehre*, 42; Dieter Birk (1983), *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*.

a uma “repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Ora, a exigência de um efeito redistributivo para o sistema dos impostos não vai sem consequência para o modo como eles devem ser estruturados.

E que, se não é impossível produzir um efeito redistributivo fazendo uso de impostos fundados na regra do benefício, certo é serem aqueles que assentam na capacidade contributiva os que melhor aptidão têm para esse efeito. Os impostos assentes na capacidade contributiva, pela personalização que postulam, são os melhor vocacionados para a redistribuição de riqueza. E a tal ponto é assim que Adolph Wagner sustentava mesmo que só à luz de um propósito redistributivo ganhava algum alcance a ideia da tributação conforme à capacidade contributiva: aquele que (come a distribuição de riqueza predominante como aceitável, pode dispensar-se o exercício de apurar as forças económicas dos contribuintes (8).

Por outras palavras: se a capacidade contributiva não constitui o único ou, sequer, o primário critério de justiça tributária, algum papel lhe está reservado na conformação do sistema fiscal para que este possa cabalmente redistribuir a riqueza entre os contribuintes, pois se a capacidade contributiva não exige a redistribuição, a redistribuição exige a capacidade contributiva.

Dito isto, veja-se que a redistribuição de riqueza constitui um objectivo do sistema fiscal como um todo e não de cada um dos impostos que singularmente o integram. Por isso mesmo, o princípio da capacidade contributiva não se impõe de igual modo como regra de justiça a todas e a cada uma das figuras do sistema fiscal português. Existem áreas nas quais o princípio se revela impraticável, como o sejam o imposto sobre o valor acrescentado ou o imposto do selo. Outras existem em que os impostos assentam antes no princípio da equivalência, como sucede com os impostos especiais de consumo, com a tributação local ou com o domínio – hoje imenso – das contribuições para a segurança social (9).

De facto, é na tributação dos rendimentos que o princípio da capacidade contributiva revela utilidade e é o rendimento que constitui a base mais adequada à tributação conforme a este princípio (10). Assim também na tributação do património, mas em sociedades industrializadas, de trabalho especializado, fortemente monetarizadas, o conjunto dos elementos que poderemos qualificar de

(8) Adolph Wagner (1890), *Lehrbuch der politischen Ökonomie*, VI, II, 381-85. Sobre o efeito redistributivo dos impostos assentes em regra de equivalência, veja-se Richard Musgrave/Peggy Musgrave (1989), *Public Finance in Theory and Practice*, 220.

(9) Sobre o alcance limitado do princípio da capacidade contributiva, veja-se Cardoso da Costa (1996), “O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal: A Jurisprudência do Tribunal Constitucional”, in Jorge Miranda (org.), *Perspectivas Constitucionais: Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, vol. II, 426-427.

(10) Richard Musgrave (1959), *The Theory of Public Finance*, 94.

património não servem ao apuramento das forças económicas do contribuinte. Os diversos elementos do património mobiliário e imobiliário, material e imaterial são de tal modo variados no seu risco, estabilidade e modos de gestão que o seu valor dificilmente poderia constituir a mais segura base de tributação. Melhor que o património, é o rendimento que revela com clareza a capacidade económica de cada um para contribuir para os encargos públicos.

Este *continuum* entre capacidade contributiva e tributação do rendimento acolhe-o a Constituição portuguesa. O n.º 1 do artigo 104.º firma que "o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar" (1).

A pessoalização do imposto convoca a capacidade contributiva, como a convoca a progressividade. É a exigência de uma tributação progressiva e da ponderação das circunstâncias pessoais e familiares do contribuinte apontam, inequivocamente, no sentido da capacidade contributiva como critério de justiça da tributação do rendimento.

1.2. A Generalidade da lei de imposto e a tributação das gratificações

4. Podemos agora concretizar o princípio um pouco mais, firmando que no domínio da tributação dos rendimentos pessoais, a igualdade tributária exige, em primeira linha, que *todos os que sejam titulares de capacidade contributiva* sejam sujeitos a imposto.

Uma primeira dimensão da igualdade tributária está, pois, como vimos, na *generalidade* do imposto, isto é, na exigência de que todos aqueles que tenham forças económicas para o efeito contribuam, sem excepção, para os encargos públicos. Fica, em consequência, vedado ao legislador isolar, de entre esse universo, um contribuinte ou grupo de contribuintes, para os dispensar do imposto ou, inversamente, para os sobrecarregar com um regime de excepção.

Bem entendido, só em aproximada medida a generalidade do imposto pode ser concretizada por cada figura tributária singularmente considerada. A generalidade do imposto só se pode atingir, e ainda assim imperfeitamente, combinando, num sistema coerente impostos de natureza diversa. Por isso importa que o sistema fiscal combine impostos reais – mormente dirigidos ao consumo –

com impostos pessoais, dirigidos ao património ou ao rendimento, para que desse conjunto resulte a generalidade tributária (2).

Os textos constitucionais de raiz liberal insistiam, expressamente, na generalidade tributária. A Carta Constitucional de 1826 fazia-o, como vimos, ao dispor que *ninguém* fosse isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção do seus haveres. Hoje em dia a Constituição portuguesa não concretiza já no campo tributário esta ideia de generalidade, decorrendo ela, simplesmente, do artigo 13.º da lei fundamental.

O silêncio do legislador não desvaloriza, contudo, o princípio: porque o imposto constitui uma ablação unilateral da propriedade, a *generalidade* da sua exigência constitui um primeiro e elementar critério de justiça. Todos aqueles que se integram numa comunidade têm o dever de solidariedade de contribuir para os seus encargos – a justiça do imposto está, antes de tudo o mais, em que todos o sofrem (3).

Ora é indiscutível que a tributação das gratificações sempre foi – e é ainda hoje – levada a cabo pelo legislador português sem qualquer intenção de generalidade.

Num primeiro momento, surge o Decreto-Lei n.º 138/78, de 12 de Junho, como tentativa de, *outrance*, sujeitar a imposto profissional as gratificações atribuídas por terceiros aos trabalhadores dos casinos. Foi pelo facto de a Administração fiscal ter encontrado entraves vários ao procurar fazê-lo por via interpretativa que se aditiu ao parágrafo segundo do artigo 1.º do Código do Imposto Profissional a alínea e), considerando também como rendimentos do trabalho "as importâncias recebidas, a título de gratificação ou gorjeta, pelos empregados por conta de outrem no exercício da sua actividade, ainda que não atribuídas pela respectiva entidade patronal".

Num segundo momento, invalidada essa disposição, surge o Decreto-Lei n.º 297/79, de 19 de Agosto. Uma vez mais, trata-se de atingir com o imposto apenas os profissionais dos casinos, embora, agora, o legislador simule maior generalidade, não referindo expressamente as gratificações. Passavam a estar sujeitas ao imposto "as importâncias, *qualquer que seja a sua natureza*, recebidas pelos empregados por conta de outrem no exercício da sua actividade, ainda que não atribuídas pela respectiva entidade patronal".

Terceira tentativa, aquela levada a cabo por meio do Decreto-Lei n.º 183-D/80, de 9 de Julho, com o qual se repunha em vigor a citada alínea e) do parágrafo

(2) Ernst Höhn/Robert Waldburger (1997), *Steuerrecht*, I, 112.

(3) É tão facilmente se intui esta ideia de justiça tributária que Otto Mayer sustentaria mesmo ser da natureza do imposto o ser evigido segundo uma regra de generalidade, pois de outro modo este não constituiria verdadeiro imposto mas mero estolho. Cf. Heinrich-Wilhelm Kaus (1991), *Lehrbuch des Steuerrechts*, 43.

(1) Em comentário à disposição observam Vital Moreira e Gomes Canotilho que o imposto sobre o rendimento pessoal assume particular relevo na Constituição Fiscal não apenas pela sua contribuição no conjunto das receitas fiscais mas sobretudo "enquanto instrumento privilegiado de realização dos objectivos do sistema fiscal que têm a ver com a igualdade económica dos cidadãos". Cf. Gomes Canotilho/Vital Moreira (1993), *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 462.

segundo do artigo 1.º do Código do Imposto Profissional. Os únicos destinatários da medida legislativa eram os trabalhadores dos casinos e, sem dúvida também por pressentir a sua iniquidade, logo em 1982, por via do Decreto-Lei n.º 198/82, de 21 de Maio, o legislador a revogava, por "inoportuna".

Uma última vez se procuraria ainda sujeitar as gratificações ao imposto profissional. Isso sucederia com o Decreto-Lei n.º 98/88, de 22 de Março, com o qual se vieram, de novo, sujeitar ao imposto "as importâncias, qualquer que seja a sua natureza, recebidas pelos empregados por conta de outrem no exercício da sua actividade, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal". E sem dúvida por estar consciente de que o imposto, pretensamente geral, se abatia sobre uma classe profissional determinada, o legislador apenas tomava como matéria colectável *metade* daquelas importâncias.

Como observa o Conselheiro Armindo Ribeiro Mendes, votando vencido no citado Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/97, de 9 de Julho, todas estas experiências legislativas "visaram de facto tributar apenas as gratificações auferidas pelos empregados dos casinos (...) dada a impossibilidade prática do controlo do recebimento de gratificações por outros profissionais" (14).

5. É essa mesma intenção *dirigida* que está presente, uma vez mais, no Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. A alínea *h)* do n.º 3 do artigo 2.º deste Código só na aparência constitui norma geral, pois que *de facto* só se pode aplicar à mesma classe profissional que se persegue com o artigo 1.º, § 2.º, alínea *e)*, do Código do Imposto Profissional.

O Tribunal Constitucional reconhece, de resto, no Acórdão n.º 497/97, o limitado alcance do preceito. Toma, porém, por constitucionalmente irrelevante o facto de certos contribuintes se encontrarem "circunstancialmente mais apertadamente controlados do que outros". Ao princípio da igualdade tributária atribui, portanto, um alcance puramente formal: "não se interpreta o princípio da igualdade em termos que se projectam na não tributação de alguém porque outrem, em situação de igual incidência, não é tributado por dificuldades técnicas de aplicação" (15). Com isto, pode dizer-se, o Tribunal retoma, no fundo, a doutrina avançada pela Comissão Constitucional no Parecer n.º 5/81, relativo ainda ao imposto profissional (16).

(14) *Diário da República*, cit., 12.495.

(15) *Diário da República*, cit., 12.492.

(16) Aí podemos ler que "nenhum elemento há que nos mostre que, embora com a aplicação de aplicação a todos os contemplados com determinadas gorjetas, se se queira verdadeiramente tributar os empregados da banca e dos casinos. Pelo contrário, a norma revela-se com todas as características da generalidade (...) não se estabelecendo a exclusão do tributo de quem quer que seja. Obrigados tributários são todos aqueles que receberem gorjetas e não só os empregados de banca

O que se observa fere de modo tão violento qualquer ideia de justiça e de igualdade tributária que se esperaria a rejeição liminar da norma em causa. A Comissão Constitucional não o faria, porém, sustentando que "ela está de pé e, em princípio, para funcionar. E não se vê que por ela seja criada qualquer discriminação em prejuízo dos empregados da banca dos casinos e se estes são tributados pelas gorjetas que recebem de terceiros e outros não o são, isso não se deve ao disposto na alínea *e)* do § 2.º do artigo 1.º citado".

O princípio da igualdade tributária não admite, julgamo-lo evidente, ser concretizado deste modo. A justiça do Direito – e não apenas do Direito Fiscal – mede-se pela justiça dos seus resultados. Para que se possa ter por satisfeito o comando da Constituição não basta que o legislador dote a lei de uma generalidade *aparente*, é necessário ainda que a lei revista a *efectiva* aptidão de se aplicar a todos os seus destinatários.

Se o legislador edita a norma tributária com a consciência prévia de que ela só se pode vir a abater sobre uma parcela concreta e definida dos seus destinatários, resulta violado o conteúdo essencial do artigo 13.º da Constituição. Não basta, em suma, o exigir do Direito uma obediência na forma – do Direito quer-se uma obediência em substância, uma obediência que se meça pelo sacrificio *efectivo* dos contribuintes.

Se, de resto, se admitisse bastar ao princípio da igualdade tributária uma generalidade *no enunciado legal*, logo se abririam as portas à mais flagrante fraude à Constituição. O legislador tributário poderia então fazer, intencionalmente, divergir a vontade real e a vontade declarada da lei de imposto, com manifesta lesão da justiça tributária; ou desvincular-se, com simples negligência, das condições de aplicação do Direito que cria.

Parecem-nos, pois, de acolher por inteiro os argumentos com que o Conselheiro Guilherme da Fonseca contesta a doutrina vencedora no citado Acórdão n.º 497/97, de 9 de Julho: "se o legislador fiscal se limitar a criar um tipo de incidência real sabendo de antemão que o seu objecto não é susceptível de conhecimento e de valoração em todos os casos e circunstâncias em que ocorra, obvia-

dos casinos. (...) É certo que na generalidade dos casos é praticamente impossível controlar as pes- soas que recebem as gorjetas e o montante das mesmas. Não sucede isso com os empregados dos casinos (...) Mas isto não quer dizer que todos aqueles que recebem gorjetas ou gratificações de terceiros em razão de serviços prestados e não estejam também contemplados na alínea *e)* do § 2.º do artigo 1.º do Código do Imposto Profissional não sejam igualmente obrigados tributários. Simplesmente, na grande maioria das situações, não há a mínima possibilidade de identificar quais os contemplados e fazer a respectiva contabilização. Ora isto, juntamente com a proibição existente de se tributar à base de presunções de rendimentos mínimos, torna a norma em causa inoperante na quase totalidade das situações. E mesmo que se fosse para o sistema da declaração do contribuinte, só com muito optimismo se poderia admitir que a norma pudessem funcionar com alguma amplitude". Veja-se *Jurisprudência Fiscal Constitucional*, vol. 1, 51.

mente que viola o princípio da igualdade pré-constitucional por natureza e incorporado na Constituição (...) enquanto permite que, na sua aplicação, as pessoas a quem respeita o objecto do tipo de incidência, sendo iguais perante a realidade, sejam desiguais perante a lei. Se o Estado não puder controlar todas as situações reais que ofereçam caracteres de revelação de capacidade contributiva em termos de garantia da igualdade de tributação de todos os titulares ou destinatários de certo imposto, o legislador fiscal só pode tomar uma atitude: abster-se de criar tal imposto e procurar reflectir a carga tributária de que careça em outros sectores ou situações que assegurem igualdade de tratamento¹⁷.

A alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS atenta, assim, contra o princípio da igualdade tributária, acolhido por meio do artigo 13.º da Constituição da República, na medida em que este exige a generalidade da lei de imposto.

1.3. A uniformidade da lei de imposto e a tributação das gratificações

6. Uma outra questão suscitada pela tributação das gratificações está no saber em que medida a alínea h) do artigo 2.º, n.º 3, do Código do IRS é conforme ao princípio da igualdade noutra das suas vertentes, a da *uniformidade* do imposto.

A questão pode enunciar-se nos seguintes termos: se é verdade que aquela norma do Código do IRS só em limitada medida consegue atingir as gratificações, não constituirá ela, ainda assim, um passo no sentido da igualdade tributária, pois que aproxima os trabalhadores dos casinos dos demais trabalhadores, *aqueles que não auferem gratificação alguma?*

A edição desta norma, ainda que desprovida de generalidade, contributiva, então, para igualar a carga fiscal no universo de contribuintes sujeitos a IRS — nela estaria, afinal, uma concretização, ainda que imperfeita, do princípio da capacidade contributiva.

Este argumento, sugerido pelo Tribunal Constitucional no citado Acórdão n.º 497/97, de 9 de Julho, exige uma ponderação cuidada (17). Dissemos que os impostos sobre o rendimento constituem o melhor veículo para o princípio da capacidade contributiva — que constituem o seu veículo natural, pois que nas sociedades modernas é o rendimento que melhor reflecte a força económica dos contribuintes. Mas, para que assim seja, impõe-se que a lei fiscal adopte uma noção de rendimento tão ampla e rigorosa quanto possível. Impõe-se que o rendimento tributável seja rendimento *global* e não parcelar, rendimento *real* e não presumido, rendimento *líquido* e não bruto.

(17) Cf. *Diário da República* cit., 12.492.

É aquele primeiro corolário do princípio da capacidade contributiva — o da *tributação do rendimento global* — o que mais importa à questão da tributação das gratificações. Henry Simons, a quem se deve boa parte da teorização do conceito de rendimento afirmava que “a mais ampla e objectiva definição de rendimento constitui a base para o mais equitativo dos impostos” (18). A tributação do rendimento global constitui, pois, um instrumento fundamental na busca de uma tributação justa, igual, conforme à capacidade contributiva.

Este mesmo pensamento segue-o o legislador português na elaboração do IRS. No Preâmbulo do Código (ponto n.º 5) o legislador pondera que na construção do conceito de rendimento tributável, se contrapõe a concepção da fonte, “que leva a tributar o fluxo regular de rendimentos ligados às categorias tradicionais da distribuição funcional (rendimento-produto)” à concepção do acréscimo patrimonial, “que alarga a base de incidência a todo o aumento de poder aquisitivo, incluindo nelas as mais-valias e, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos (rendimento acréscimo)”. E logo conclui: “à luz dos modernos princípios fiscais, e em particular do princípio da capacidade contributiva, a concepção do acréscimo patrimonial, que conduz a uma definição compreensiva do rendimento tributável, mostra-se superior à visão mais restritiva baseada na fonte de rendimento”.

O legislador português toma, pois, a definição de rendimento teorizada no final do século passado por Georg von Schanz e que, por meio da doutrina norte-americana, veio a ser reproduzida pelos sistemas fiscais de todo o mundo: *rendimento é todo o acréscimo de riqueza produzido durante um dado período de tempo* (19). O conceito legal de rendimento deve assim abarcar — sustentava von Schanz — toda a receita e provento, prestação patrimonial de terceiro, oferta, herança, legado, prémio de jogo, renda de seguro ou ganho extraordinário de qualquer espécie (20). E deve, inquestionavelmente, abarcar também qualquer tipo de gratificação, relacionada ou não com a prestação de trabalho, disponibilizada pela entidade patronal ou por terceiro.

Se se pretende ordenar o sistema fiscal a uma regra de igualdade é incontável que também gratificações, como as que são oferecidas aos trabalhadores de banca dos casinos, devem ser tributadas, pois que também elas engrossam as forças económicas destes contribuintes.

De certo modo, o tratamento das gratificações como rendimento ensaiado pelo Direito Fiscal fora já precedido por outros ramos do Direito e pelos próprios costumes sociais.

(18) Henry Simons (1938), *Personal Income Taxation*, 18-19.

(19) Georg von Schanz (1896), “Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetz”, in *Finanz Archiv*, n.º 13, 1. Mais recentemente, veja-se Peter Brandis (1987) “Einkommen als Rechtsbegriff”, in *Steuer und Wirtschaft*, 1987, 289.

(20) Georg von Schanz (1896), 24.

Como se salienta no Parecer n.º 3/79, da Comissão Constitucional, "uas profissões em que a gorjeta está mais consagrada pelo uso, ela é tarifada e acrescentada pelo patrão à conta do cliente, que cessa então de a entregar ele próprio ao assalariado" (21). E é sabido que no sector da restauração sucedia, há algum tempo atrás, os empregados de mesa dos estabelecimentos mais afamados serem remunerados exclusivamente pelas gratificações, não recebendo da respectiva entidade patronal rendimento algum. Reconhecendo também a sua natureza remuneratória, já um despacho do Ministro das Corporações e Previdência Social, datado de 11 de Abril de 1961, determinava que as gratificações recebidas pelos profissionais de banca dos casinos fossem consideradas ordenado ou salário para efeitos de previdência e abono de família.

Não oferece dúvida, portanto, que a adopção de um conceito global e compreensivo de rendimento, abrangendo também as gratificações, não só corresponde, de certo modo, à prática social, como constitui decorrência natural do princípio da capacidade contributiva.

7. *Mas isso não basta para legitimar a concreta solução do artigo 2.º, n.º 3, alínea b), do Código do IRS.* É que a tributação do rendimento global não constitui, em si mesma, um fim. Constitui um meio técnico que só vale e é constitucionalmente conforme na medida em que conduza a uma distribuição mais justa dos encargos tributários. Importa, pois, notar: a tributação do rendimento global constitui o meio; a igualdade tributária, medida pela capacidade contributiva, o fim.

O que se diz implica que, na busca da igualdade tributária, deva existir, entre meios e fins, necessidade e adequação. O alargamento da base tributária do IRS só se pode dizer legítimo e constitucionalmente conforme na medida em que se revele meio capaz, necessário e adequado a produzir uma distribuição mais justa do sacrifício fiscal pelos contribuintes.

Ora, é evidente faltarém essas qualidades à norma do IRS que se analisa. Com efeito, o alargamento do IRS às gratificações oferecidas nos casinos — pois que só essas verdadeiramente se sujeitam a imposto — constitui solução manifestamente incapaz de trazer à tribunação dos rendimentos qualquer ganho de justiça apreciável, tal é a insignificância social e económica dos contribuintes tributados dos casinos no confronto com o universo dos contribuintes de IRS. Ao mesmo tempo, porém, produz-se sobre este pequeno grupo de contribuintes uma injustiça relativa violenta, pois que o sacrifício fiscal que assim se lhes impõe não tem qualquer correspondência com o que continua a caber às demais profissões — algumas das quais socialmente relevantes — que se remuneram por meio de gratificações.

(21) *Textos de Jurisprudência Fiscal Constitucional*, vol. I, 40.

Não conseguimos, portanto, acompanhar os argumentos do Tribunal Constitucional quando sustentam que a alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS reduz "a margem de desigualdade que a ausência da tributação implicaria em relação ao universo de todos os contribuintes" (22). Parece-nos, de modo diverso, existir uma manifesta falta de proporção entre o ganho de igualdade que aquele preceito traz ao sistema da tributação dos rendimentos como um todo e a lesão da igualdade que produz numa das suas parcelas.

8. Com isto restava ao legislador, pretendendo respeitar o princípio da igualdade, encontrar os meios capazes de levar o conjunto das gratificações a uma tributação efectiva. Ou, enquanto não fosse capaz de os dividir, abster-se do alargamento da base do imposto neste sentido.

Foi, aliás, desse modo — através de uma abstenção cuidadosa e voluntária — que o legislador, em mais do que uma circunstância, resolveu conflitos pontuais entre o princípio da capacidade contributiva e os seus corolários técnicos. Assim, vemos que se colocou ao legislador idêntico problema no tocante à tributação do rendimento global e à tributação das mais-valias em sede de imposto complementar. Confrontado com a hipótese de incluir na matéria tributável as valorizações patrimoniais objecto do imposto de mais-valias — solução naturalmente decorrente do princípio da capacidade contributiva — o legislador decidiu, no entanto, pela negativa. Fê-lo, não apenas pelo "carácter fortuito e irregular" das mais-valias, mas pelo facto de não se poderem abater sistematicamente as menos-valias, por haver grandes dificuldades práticas no seu apuramento (23). O legislador renunciava, assim, à tributação do rendimento global, por compreender que a sua concretização seria, do ponto de vista da justiça tributária, contraproducente.

Conflito semelhante ocorre, frequentes vezes, entre o princípio da capacidade contributiva e a tributação do rendimento real. No preâmbulo do Código da Contribuição Industrial (n.º 2) afirmava o legislador ter-se de há muito reconhecido que o rendimento real, reflectindo as condições económicas dos cidadãos e das empresas, "constitui o melhor indicador da sua capacidade e, portanto, a base mais conveniente para uma equitativa repartição do imposto". E, no entanto, logo aduzia que só em limitada medida se tinha consagrado a solução da tributação do rendimento real, pois que existiam em Portugal um considerável número de pequenas e pequeníssimas empresas, às quais nerhumas exigências se poderiam fazer em matéria de organização de escrita. O ganho de justiça que assim se traria ao sistema seria diminuto; o sacrifício imposto a este grupo de contribuintes, violento.

(22) *Diário da República* cit., 12.492.

(23) *Preâmbulo do Código do Imposto Complementar*, n.º 2.

O mesmo sucede hoje, em dia, em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. A tributação do rendimento realmente auferido pelo contribuinte postularia, desde logo, que o imposto tomasse sempre por base a declaração do contribuinte. Mas se a regra que se fixa no n.º 1 do artigo 66.º é a de o apuramento do rendimento colectável ter por base a declaração anual de rendimentos, certo é que, nas precisas circunstâncias enunciadas no seu n.º 2, se admite a fixação do rendimento pela Administração fiscal (24). E é assim porque, a pretenderem-se concretizar em pleno a ideia da tributação do rendimento real, resultariam premiados os contribuintes que não cumprissem com os seus deveres de colaboreção — o que, em si, constituiria uma lesão do princípio da capacidade contributiva.

Também a tributação do rendimento líquido se restringe por força do próprio princípio da capacidade contributiva. Assim, embora a tributação conforme à capacidade contributiva exigisse a dedução de todas as despesas indispensáveis à formação dos rendimentos do trabalho independente, o legislador, no artigo 26.º do Código do IRS, não apenas fixa limites específicos para muitas delas como estabelece um limite geral correspondente a 32,5% do rendimento da categoria. Ultrapassado esse limite, o contribuinte estará a ser tributado não pelo rendimento líquido, mas pelo rendimento bruto, o mesmo é dizer: o legislador abstém-se de levar às últimas consequências a tributação do rendimento líquido, pois compreende que assim poderia alçar os trabalhadores independentes a uma posição de injustificado privilégio.

Verifica-se, portanto, que o legislador fiscal mostrou noutros domínios a prudência que lhe faltou no tratamento das gratificações.

A alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS atenta, assim, contra o princípio da igualdade tributária, tal como é concretizado pelos artigos 13.º, 103.º, n.º 1, e 104.º, n.º 1, da Constituição da República, na medida em que este exige a uniformidade da lei de imposto.

1.4. A proibição do arbítrio e a tributação das gratificações

1.4.1. Introdução

9. Dissemos que a tributação das gratificações que se leva a cabo por meio do artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do Código do IRS atenta contra o princípio da igualdade tributária, nas suas duas vertentes positivas, as da generalidade e da uniformidade da lei de imposto — uma e outra acolhidas pela Constituição. Mas tanto não basta para concluir pela inconstitucionalidade daquela disposição.

(24) No mesmo sentido, vejam-se os artigos 76.º e 77.º do Código de Processo Tributário.

É ponto firme que o princípio da igualdade tributária, tal como o concretizámos, (a) exige que todos os titulares de capacidade contributiva sofram o imposto e (b) que a capacidade contributiva igual, corresponda imposto igual e a capacidade contributiva diferente, imposto diferente.

No contexto da Constituição não se segue, porém, que toda e qualquer restrição à generalidade ou uniformidade da lei tributária seja, sem mais, *inconstitucional*. É que, como observa Jorge Miranda, “a igualdade não é uma “ilha”, é “parte do continente”, encontra-se conexa com outros princípios, tem de ser entendida — também ela — no plano global dos valores, critérios e opções da Constituição material (25). O mesmo é dizer: o princípio da igualdade tributária poderá ver-se confrontado com outros valores e opções constitucionais que, por mais intensos, ditem, aqui e acolá, o seu sacrifício.

É sabido que, constituindo desde sempre a lei de imposto instrumento das políticas sociais as mais diversas, proliferam pelo sistema fiscal excepções inúmeras à sua generalidade e uniformidade. Observa, mesmo, em tese geral, Gomes Canotilho que a transformação da lei em instrumento de conformação social atingiu tal ponto que não se compadece já com as doutrinas da *generalidade* e *abstracção* ou com uma cláusula conservadora da lei como forma de garantia da propriedade e da liberdade: a lei pode ser quando necessário, *concreta* e *individual*; a lei intervém, ela mesma, quando as exigências sociais o impuserem, na esfera patrimonial dos cidadãos (26).

O sistema fiscal ilustra bem esta crise de conceitos, ilustra-a, sobretudo, pelos benefícios fiscais de que está hoje em dia permeado. Através de normas de isenção ou desagravamento o legislador recorta o campo de incidência do imposto por modo a excluir dele as mais variadas categorias de contribuintes. A concessão de semelhantes benefícios — atentatórios, afinal, do princípio da generalidade — não deixa, no entanto, de ser constitucionalmente conforme, posto que constitui o meio necessário e adequado de concretizar outros valores acolhidos pela Constituição (27).

O que se diz da *generalidade* tributária vale, sem reparo, quanto à *uniformidade* da lei de imposto. Considerações de política social, de indústria, emprego, ambiente ou comércio ditam em casos incontáveis, o tratamento diverso de contribuintes com capacidade económica idêntica ou, inversamente, a equiparação fiscal de contribuintes com capacidade económica disímil. É desnecessário ilustrar tais situações, tão familiares são a quem lida com a lei tributária.

(25) Jorge Miranda (1988), *Manual de Direito Constitucional*, IV, 239.

(26) Gomes Canotilho (1992), *Direito Constitucional*, 833.

(27) Martín Queralt/Losano Serrano/Poveda Blanco (1997), *Derecho Tributario*, 59.

Assentamos, portanto, numa ideia: é legítima a discriminação tributária que se funde em valores acolhidos na própria Constituição e que, no caso concreto, se mostrem mais intensos que o princípio da igualdade. Mas não de modo incondicional, naturalmente: para que uma discriminação se possa ter por conforme à Constituição não basta que nela tenha acolhimento o fim que com ela se persegue, é também necessário que a consequência jurídica da distinção seja adequada e proporcional ao mesmo fim, de modo a que, entre a medida adoptada e o fim que se pretende prosseguir e o resultado produzido exista uma relação de proporcionalidade, prevenindo-se a utilização de medidas excessivamente gravosas (28). No plano constitucional, pois, o princípio da igualdade tributária admite sacrifício nessa exacta medida.

O que já não admite, porém, é qualquer discriminação artificial ou injustificada, aquela que não assenta em critério objectivo e suficientemente razoável de acordo com os juízos de valor geralmente aceites. A igualdade é argumento que cede perante argumentos de maior força - não cede, porém, perante o simples arbítrio.

O legislador constituinte - a título cautelar, apenas - concretiza esta proibição no n.º 2 do artigo 13.º, ao firmar que "ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social". Ideia que se reforça agora na Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, ao reafirmar-se que "a tributação não discrimina qualquer profissão ou actividade, nem prejudica a prática de actos legítimos de carácter pessoal, sem prejuízo dos agravamentos ou benefícios excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais, ambientais ou outras" (artigo 7.º, n.º 3).

A conformidade à Constituição da tributação das gratificações em sede de IRS acaba, assim, por depender, por ineiro, de uma questão fundamental: *pode dizer-se objectivo e racional o fundamento da discriminação negativa que se estabelece, de facto, sobre os trabalhadores dos casinos?*

É esta a questão decisiva que procuramos esclarecer em seguida.

1.4.2. O fundamento moral do regime fiscal do jogo

10. O tratamento fiscal que, em Portugal, se reserva à produção, consumo e rendimentos do jogo assenta, ainda hoje, em opções morais e políticas herdadas do século passado.

(28) *Idem*, 57.

Se, até ao século dezanove, o jogo foi tratado com alguma condescendência - se não de direito, ao menos de facto - à instalação do regime e espírito liberal marcaria, a este respeito, um momento de viragem. Numa era de racionalidade, o jogo surgia então como uma actividade irracional: "num período em que se encorajavam e premiavam a poupança, a diligência, o trabalho esforçado e o espírito de iniciativa, a Roda da Fortuna não cabia em lugar algum" (29). O jogo contradizia o espírito da época e, ao mesmo tempo, fazia perigar o equilíbrio social que sobre esse espírito assentava. Classe política, líderes de opinião, homens de negócios - todos aqueles que confiavam na ética de trabalho - receavam que as falsas esperanças que o jogo criava fossem socialmente perturbadoras.

A perseguição do jogo - pela via da lei penal ou pela via da lei tributária - surgiu assim como imperativo moral dos regimes liberais. Em França, se a Revolução havia já atacado a exploração pública das lotarias em nome da progressividade, foi com a Restauração que, de modo mais consistente, se desenvolveu a retórica e intervenção pública contra o mesmo. Foi assim porque a monarquia de Julho exprimia a ética de sobriedade característica dos regimes liberais, mas também porque o crescimento económico tornava o equilíbrio orçamental mais fácil de concretizar - o jogo deixava de servir o interesse do Erário Público. Em 1836, é abolida a lotaria nacional, admitindo-se doravante apenas a realização de lotarias particulares, dentro de certos condicionalismos legais apertados e para fins beneméritos. Ao lado das lotarias, os jogos de fortuna ou azar permaneciam proibidos e punidos por lei, ainda que se autorizasse excepcionalmente o funcionamento de casinos e casas de jogo (30).

Em Portugal imitavam-se estas mesmas construções: "ninguém ignora que o jogo favorece a ociosidade, separando a ideia do ganho do trabalho, e que ele dispõe o coração à dureza e ao egoísmo o mais atroz; que ninguém pode desconhecer as revoluções súbitas que este produz no património das famílias particulares, em detrimento da moral pública e da sociedade em geral" (31).

(29) Roger Manning (1996), *From Prohibition to Regulation: Bookmaking, Anti-Gambling and the Law*, 29.

(30) Em Espanha, até o sorteio por rifas se sujeitava, ao ano de 1854, a um regime de licença, que o legislador justificava em termos sintomáticos: "seja por laxismo dos que estão encarregados de cumpri-las, seja pela dificuldade em desenraizar um costume que data de tempos remotos, nenhuma [proibição] produziu o resultado que dela se esperava, todas foram infringidas e sempre existiu, em maior ou menor escala, o abuso das rifas; abuso pernicioso, não tanto pelo prejuízo que traz à renda das lotarias, quanto pelo que traz ao interesse do público e à boa moral". Veja-se Otón Moratal (1990), *Regímenes Fiscales del Juego en España*, 20. Quanto à tributação do jogo na Alemanha e, muito especialmente, quanto ao *Spielkartenabgabe*, veja-se Günter Schmölders, "Der Verbranch- und Aufwandssteuerystem", in Wilhelm Gettoff/Eriz Neumark (org.), 1956, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, II, 704-705.

(31) Silva Ferrão (1857), *Theoria do Direito Penal*, V, 357.

Mello Freire, nas provas do seu *Ensaio de Código Criminal*, fazia o ponto da questão afirmando que "o jogador de profissão não tem ofício e emprego honesto útil à sociedade". Em conformidade, o Código Penal de 1852 punia como vadio todo aquele que se sustentasse do jogo, "fazendo dele a sua principal agência" (artigo 264.^o) (32). O mesmo é dizer, punia-o com prisão correctiva até seis meses e entrega à disposição do governo para trabalho "pelo tempo que lhe parecer conveniente" (artigo 256.^o). Silva Ferrão criticava o excesso da punição, pois que "tudo quanto é preciso para se viver na sociedade com bom critério, como homem de bem, se reduz e se resume na temperança, na justiça e na piedade" — o silêncio da lei seria a seu ver mais conveniente.

Mas o legislador entendia de outro modo, e por isso castigava-se, não só o jogador profissional, mas também aquele que ocasionalmente fosse encontrado jogando jogo de azar (artigo 265.^o), desta vez com repressão e multa. E aquele "desse taboagem", i.e., que organizasse jogo de fortuna ou azar, tanto em lugar público como particular, compreendendo-se aí a própria casa — era-o com prisão até um ano (artigo 267.^o), ao que acrescia o confisco de tudo o que se encontrasse no local, incluindo os móveis de habitação. Comentava Silva Ferrão que para além deste "requisito de severidade", só faltava confiscar também a casa ou edifício, "como estava na lei romana (...) e no Código Penal Chinsês!"

Quanto às lotarias, enfim, proibiam-se todas aquelas que não fossem autorizadas por lei (artigos 270.^o e 271.^o), admitindo-se a realização de lotarias de beneficência por autorização *ad hoc* do Governo (artigo 272.^o), o que na prática redundava na canalização do jogo para a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa.

A centralização do jogo no Estado, não visava apenas a angariação de receita, mas também proteger os contribuintes e reprimir o seu impulso lúdico.

II. A repressão penal do jogo ensaiada no século passado obedeceu, portanto, a um propósito moralizante claro, estreitamente ligado aos fundamentos éticos e políticos dos regimes liberais. Neste aspecto, como noutros, o Grande Século XIX só terminaria nos anos vinte e trinta. Só com o lento esgotar do discurso político e moral do liberalismo e com as gravíssimas dificuldades financeiras então surgidas, se tornou de novo aceitável a exploração pública e privada do jogo.

Em Portugal isto sucederia também, embora com um atraso assinalável. Por duas razões: *em primeiro lugar*, pela filosofia conservadora do Estado Novo que só a partir dos anos sessenta, com o desenvolvimento do turismo nacional, começa a mostrar uma outra sensibilidade para com o jogo; *em segundo lugar*, pela filosofia socializante da Revolução de 1974, uma revolução feita em nome

(32) Silva Ferrão (1857), 354.

das classes trabalhadoras, em oposição a todos os rendimentos obtidos sem esforço ou pela sorte.

Por esses motivos só tardia e limitadamente se atenuou a censura moral do jogo que o século dezanove nos tinha deixado em legado. A lei penal, é certo, deixou de punir o jogo: a sua exploração pública desenvolve-se com a multiplicação das apostas mútuas; a sua exploração privada é agora admitida como factor de desenvolvimento económico e animação local.

Mas logo se vê que o Código Civil continua a sancionar com a ilicitude os jogos de fortuna ou azar (artigo 1245.^o) e, mais do que isso, mesmo as dívidas de jogos lícitos — aqueles que envolvem algum modo de pericia — se degradam em meras obrigações naturais. A acreditar em Manuel de Andrade, "a ideia da lei terá sido a de que as dívidas de jogo — não de azar — devem ser pagas, uma vez que foram contraídas e só não se lhes deu eficácia civil para não afótar os jogadores e até, de certo modo, coibir o jogo — actividade não recomendável ou, em todo o caso pouco meritória" (33).

Constata-se, portanto, que as razões de ordem moral não desapareceram de todo — depositaram-se tão só no "fundo" do sistema, na lei civil. E na lei tributária também, como procuraremos, em seguida, demonstrar.

1.4.3. A produção do jogo: o regime dos jogos de fortuna e azar

12. O regime a que, nos dias de hoje, está sujeita a exploração dos jogos de fortuna ou azar surge como prolongamento directo da legislação criada no início do século. Foi com o Decreto n.º 14.643, de 3 de Dezembro de 1927, que se autorizou a exploração de jogos de fortuna ou azar, em regime de concessão de exclusivo, em determinadas localidades qualificadas como zonas de jogo (34).

(33) Manuel de Andrade (1966), *Tercia Geral das Obrigações*, 82.

(34) No preâmbulo do diploma podia ler-se o seguinte: Não é necessário revolver toda a legislação portuguesa para se ficar firme na convicção de que foi sempre baldado o esforço no sentido de reprimir em Portugal o jogo de fortuna ou azar. Houve sempre uma proibição legal expressa, a par do jogo competendo nas praças, nas terras e até nas cidades, como Lisboa e Porto. Afigurou-se aos poderes constituídos a necessidade de regulamentar o jogo, como sendo o meio de reduzir no mínimo os abusos que se estavam cometendo e várias tentativas se esboçaram nesse sentido. O jogo era um facto contra o qual nada podiam já as disposições repressivas. Mas os interesses políticos dos governos partidários mostravam-se sempre um óbice invencível às tentativas esboçadas e ia a final cair-se nos mesmos abusos. Inaugurado o Governo da Ditadura Militar, de novo a tentativa surgiu, mas agora em condições de se converter em realidade, porque a Ditadura não carecendo de uma clientela eleitoral, não tinha que sucumbir aos interesses molestados com a regulamentação do jogo. Com a regulamentação que se preparou o Estado procura tirar o máximo de receita do jogo, deixando bem claras e patentes quais as pessoas que poderão jogar e quais as condições em que tal será permitido. E fiza ao Governo a certeza de que estão acuratelados os interesses das famílias e contactas mais cercos as apregoadas nefastas consequências do

Ao abandonar a repressão penal do jogo, o legislador vergava-se, afinal, à realidade — dada a ineficácia da proibição, antes preferido autorizar o jogo, dando-lhe um enquadramento legal capaz de prevenir a fraude maior e trazer meios ao Erário Público. Por outras palavras, substituiu-se a sanção *penal* pela sanção *tributária*, mais eficaz e proveitosa para o Estado.

O regime do citado decreto de 1927 tributava os jogos bancados com um imposto de 1% sobre o *capital de giro*, isto é, a soma com que a banca se inicia; e de 10 a 25% sobre os *lucros brutos*, ou seja, a diferença entre o capital de giro e a importância apurada no final de cada dia de jogo (artigo 46.º). Os jogos não bancados tributavam-se com um imposto de 25% sobre a respectiva *receita bruta* (artigo 47.º).

Vinte anos depois, sobreveio novo regime. Reconhecidos “os sérios inconvenientes morais da exploração dos jogos de fortuna ou azar”, o Governo propunha-se, na sequência de medidas repressivas entretanto tomadas, “transformar radicalmente” a lei em vigor, agravando as respectivas restrições e condicionamentos.

E assim que surge o Decreto n.º 36.889, de 29 de Maio de 1948, cuja principal inovação, do ponto de vista fiscal, está em tornar a tributação independente dos lucros diários: doravante substitui-se, na base do imposto, o lucro bruto efectivo pelo lucro *normal*, calculado por referência ao capital de giro. É importante notar a razão pela qual se abandona a técnica adoptada em 1927. O legislador renuncia ao apuramento do lucro real, não apenas por razões técnicas — o apuramento do lucro diário, sustenta, dificilmente se podia fazer com exactidão — mas por razões de ordem *moral*: renunciando ao apuramento do lucro real o Estado libertava-se da “situação desastrosa de ser interessado nos rendimentos do jogo ou nas vicissitudes dos jogadores”.

É, portanto, um juízo de censura moral que subjaz à criação de um regime fiscal exclusivo da indústria do jogo, bem como à adopção das suas particularidades técnicas tributárias. E esta era uma censura moral que o legislador dirigia sobretudo à exploração do jogo *pele privada*. De facto, ao disciplinar esta matéria, esclarecia o legislador que as apostas mútuas sobre resultados de competições desportivas não deviam estar sujeitas ao regime dos jogos de fortuna ou azar, uma vez que as suas características seriam diferentes das dos jogos que se praticam nas salas dos casinos “em que essencialmente domina o interesse comercial dos empresários”. Preserva-se, pois, a exploração pública do jogo — só a exploração privada apresenta inconvenientes morais, e por isso é esta que se penaliza com “a cobrança de importância muito superior à actual ou à de qualquer época passada”.

jogo com a regulamentação que vai seguir-se do que com o jogo proibido pela forma como de há muito tempo o vinha sendo”.

Este mesmo intuito moralizador encontramos-lo presente no Decreto n.º 41.562, de 18 de Março de 1958, com o qual se reformulou uma vez mais o regime fiscal do sector (35).

13. Não se afasta desses propósitos e técnica o actual regime fiscal da produção do jogo, previsto, no essencial, pelo Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 10/95, de 19 de Janeiro. Com efeito, o próprio legislador reconhece não ter sentido necessidade, desde 1927, de alterar nesta matéria “os grandes princípios nem as soluções que lhe visam dar corpo”.

Assim, ainda hoje, as empresas concessionárias das zonas de jogo estão sujeitas a um regime fiscal de excepção semelhante ao dos anos vinte. Sobre elas impende o imposto do jogo, disciplinado pelos artigos 84.º a 94.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro e, em função disso, não lhes é exigível “qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da [sua] actividade”.

Também a *técnica* empregue na tributação deste sector económico permanece excepcional. A Constituição da República exige que a tributação das empresas incida, fundamentalmente, sobre o seu rendimento real (artigo 104.º, n.º 2) e, por isso, o IRC toma como base tributária o lucro apurado a partir da contabilidade (artigo 17.º do Código do IRC). O imposto do jogo, em contraste, dispensa a busca dos rendimentos reais, incidindo, no caso dos jogos bancados, sobre o capital em giro inicial e sobre os lucros brutos normais das bancas; no caso dos jogos não bancados, mais simplesmente ainda, sobre a receita bruta (artigos 85.º-87.º) (36).

As receitas angariadas deste modo constituem, em 80%, receita do Fundo de Turismo, que, da importância recebida, aplicará 25% do imposto por si arre-

(35) Os argumentos expostos no preâmbulo do diploma merecem ser registados: “Ponderados os diversos aspectos do problema, reconhece-se que ao sistema da proibição absoluta, fonte de constantes infracções, será preferível regulamentar a prática do jogo. Prevê-se a noção de que o turismo internacional tem aspectos particulares que não convém desconhecer, sob pena de prejudicarmos o seu benéfico desenvolvimento, muito embora cuidemos de velar por que não seja afectada, por uma atitude de transigência que ultrapasse o objectivo, a austeridade do nosso estilo de vida. Ainda que a actividade do jogo seja moralmente condenável, não se pode optar por um sistema de proibição idêntico àqueles que por toda a parte degeneram na clandestinidade, arrastando, como consequência, o desprestígio da lei. Admitindo o princípio da regulamentação, o regime que se adopta acautele a defesa social, através de medidas que tendam a, quanto possível, isolar o jogo e a mantê-lo à margem da vida normal de trabalho”.

(36) Técnica semelhante encontramos-la na *Rechner- und Lotteriegeseiz* alemã (§ 10-11 e 17) que, tal como a lei portuguesa, remonta ao início do século, datando de 8 de Abril de 1922. O imposto, ainda hoje em vigor, tributa as empresas do sector tomando como base o valor bruto da apostas ou dos prémios de lotaria.

cadado na área dos municípios em que se localizam os casinos na realização de obras de interesse para o turismo" (37).

A sobrevivência de uma figura tributária com contornos tão invulgares e expressão financeira tão diminuta — cerca de dois milhões de contos de receita prevista no Orçamento de Estado para 1999 — só se pode explicar pela sobrevivência das próprias razões morais que lhe estiveram na origem.

É certo que com o Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, se reconhece constituir o jogo "factor favorável à criação e ao desenvolvimento de áreas turísticas", como se reconhecem os benefícios que traz à "animação e equipamento turístico das regiões" e à "respectiva promoção nos mercados interno e externo". Mas a sobrevivência, com autonomia, deste "imposto de bagatela" só se explica pelo facto de o jogo ser ainda considerado uma actividade imoral, reprovável não apenas em si mesmo mas reprovável também pelas práticas imorais e ilegais que se entende andarem-lhe associadas.

É essa censura moral que permite compreender a longevidade do imposto do jogo, a sua técnica particular, as referências da Lei do Jogo à "ordem pública", o ênfase na "responsabilidade das concessionárias pela legalidade e regularidade do jogo concessionado", a preocupação insistente com a fiscalização do sector, as severas disposições penais que o enquadram, bem como aquelas que vedam a titulares de órgãos de soberania, ministros da República e magistrados do Ministério Público o jogo nos casinos.

É essa suspeição de fundo que leva o a reconduzir o interesse público neste sector à "defesa da honestidade das explorações, ao combate ao jogo clandestino, à obtenção de receitas públicas e à dinamização turística das regiões onde estão instalados os casinos" (38), ou a apontar como actividades especialmente susceptíveis de utilização para branqueamento de capitais as ligadas ao jogo, sublinhando a "particular vulnerabilidade" dos casinos (39).

1.4.4. A produção do jogo: o regime dos jogos sociais

14. A mesma censura moral que a lei dirige à exploração privada do jogo acaba por revelar-se também na disciplina jurídica dos chamados "jogos sociais", atribuídos em exclusivo à Santa Casa da Misericórdia de Lisboa (40). Com a inter-

(37) Cf. artigo 84.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 10/95, de 19 de Janeiro. No que toca ao Jogo do Bingo, veja-se o n.º 2 da Resolução do Conselho de Ministros n.º 179/96, de 31 de Outubro.

(38) Preambulo do Decreto-Lei n.º 314/95, de 24 de Novembro (Regulamento da Exploração do Jogo do Bingo).

(39) Decreto-Lei n.º 325/95, de 2 de Dezembro.

(40) Quanto ao Totobola, veja-se o Decreto-Lei n.º 43.777, de 3 de Junho de 1961; quanto ao Totoloto, o Decreto-Lei n.º 382/82, de 15 de Setembro.

mediação da Santa Casa, o Estado chama a si a exploração do jogo, canalizando as receitas que daí resultam para a satisfação de necessidades que, de outro modo, teriam que ser satisfeitas pelo aumento dos impostos. Mas se a intervenção pública afasta a suspeita que o legislador lança sobre a exploração do jogo, nem assim o legislador consegue alijar o desvalor moral que se lhe associa. Com efeito, a exploração pública de uma actividade que se tem por intrinsecamente condenável coloca o legislador um dilema moral que se procura resolver consignando as receitas do jogo a propósitos de mérito.

Um exemplo recente encontramos-lo na Lotaria Instantânea, explorada em exclusivo pela Santa Casa da Misericórdia (41), e também com o mais recente jogo introduzido pela Santa Casa, o JOKER, se optou por consignar a respectiva receita (42).

Nota-se, nestes casos, a falta de qualquer relação entre a prática do jogo e os problemas a que a consagração de receitas se endereça. De facto, dificilmente se descobrirá qualquer relação de causalidade entre a prática da Lotaria Instantânea e as dificuldades financeiras dos estudantes, entre o JOKER e os problemas da toxicodependência.

A consagração das receitas do jogo tem, pois, uma única função, a função de legitimar a exploração pública de uma actividade que o próprio Estado encara ainda como imoral, a de livrar o Estado da "situação desairosa de ser interessado nos rendimentos do jogo ou nas vicissitudes dos jogadores" — mais ainda, quando a exploração do jogo se abate, como imposto regressivo oculto, sobre os contribuintes de menores rendimentos (43). Por isso se sente, não apenas a necessi-

(41) As receitas desta lotaria encontram-se consignadas da seguinte forma: (a) 30% para projectos especiais de apoio a crianças carenciadas, incluindo os referentes à recuperação e educação especial de crianças com deficiência, a definir por despacho do Ministro do Emprego e da Segurança Social; (b) 20% para projectos especiais destinados a estudantes do ensino secundário que revelem mérito excepcional e que careçam de apoio financeiro para prosseguimento dos seus estudos, a definir por despacho do Ministério da Educação; (c) 25% para aplicação em projectos especiais de ocupação de jovens, a definir por despacho do ministro responsável pela área da juventude; (d) 25% para a SCML, para aplicação em projectos especiais, integrados nos seus fins estatutários, a definir por despacho conjunto dos Ministros da Saúde e do Emprego e da Segurança Social. Veja-se o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 314/94, de 23 de Dezembro.

(42) Desta feita, nos termos que se expõem: (a) 25% para projectos e acções integrados na luta contra a sida; (b) 25% para o Plano Nacional de Combate à Droga, denominado "Projecto VIDA", para afectação a projectos e acções de prevenção, tratamento e reinserção no âmbito da toxicodependência; (c) 25% para projectos e acções de auxílio à população idosa carenciada; (d) 5% para o Projecto de Apoio à Família e à Criança, criado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 30/92, de 18 de Agosto; (e) 20% para a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, a aplicar no desenvolvimento das áreas a que se referem as alíneas a), b), e c). Veja-se o artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 412/93, de 21 de Dezembro.

(43) Quanto ao jogo do Totoloto, veja-se a Portaria n.º 525/98, de 14 de Agosto. Os Regulamentos dos concursos do Totobola, Totoloto e JOKER foram alterados pela Portaria n.º 524/98, de 14 de Agosto.

dade de atribuir o monopólio a instituição de solidariedade, mas a de determinar, por expresse e minucioso comando legal, a aplicação da receita angariada.

O regime fiscal a que está sujeita a produção pública e privada do jogo espelha, pois, um preconceito a que Moia Pinto, Pinto Ribeiro e Calvão da Silva acabam por dar expressão involuntária ao procurar oferecer-lhe subsídios de legitimação. Observam estes autores que se o jogo lícito não ofende a moral ou os bons costumes, constitui em si uma actividade "não produtiva, sem interesse económico, sem justificação social e, por isso, é apenas fonte de obrigações naturais" (44). Justifica-se, assim, que o Estado, por meio de zonas de jogo e monopólios de exploração, encaminhe a sua prática para "instituições onde são dadas garantias de seriedade e isenção aos jogadores — instituições que o Estado controla e fiscaliza — reduzindo, ou anulando mesmo, o interesse pelo jogo clandestino, ilícito e particularmente perigoso, em si mesmo e no ambiente marginal que o rodeia".

Socialmente inútil, economicamente desinteressante, rodeado pela marginalidade, impõe-se que o Estado restrinja o jogo, que o puna no plano civil com a ilicitude, como pune no plano tributário com uma técnica e carga fiscal excepcionais. Ou, em alternativa, que chame a si a exploração do jogo, rentabilizando-o através de um imposto implícito, mas assegurando, então — sempre pelas mesmas razões morais — que a receita seja aplicada a fins meritórios em que os contribuintes se revejam.

1.4.5. O consumo do jogo: o iva e o imposto do selo

As mesmas razões morais que informam o regime fiscal da produção do jogo fazem-se notar também na tributação do seu consumo. Aqui com maior evidência ainda, pois que o IVA se propõe ser, acima de tudo, um imposto neutro nos fins e simples na estrutura.

Até à revisão de 1997, a Constituição portuguesa impunha como objectivo à tributação do consumo o "adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social", devendo esta "onerar os consumos de luxo" (artigo 107.º, n.º 4). Em conformidade, o Código do IVA era acompanhado, como é sabido, por duas listas anexas, nas quais se compreendiam os bens e serviços sujeitos a taxa reduzida ou agravada.

Ora o catálogo de bens e serviços sujeitos à taxa agravada de 30% era, *todo ele*, composto por bens e serviços de luxo, indicadores de superior capacidade económica. Isto, com três excepções apenas: o jogo, as armas de fogo e

a pornografia. De facto, entre os bens e serviços sujeitos à taxa da Lista II encontrávamos os jogos, os seus acessórios e as prestações de serviços que consistissem em proporcionar a respectiva utilização (n.ºs 13 e 13-A); as armas de fogo de qualquer natureza e suas partes, peças e acessórios, com excepção das armas de guerra (n.º 14); e os filmes, vídeos, livros ou folhetos de carácter pornográfico ou obsceno, bem como as prestações de serviços conexas (n.º 19) (45).

A taxa agravada foi, entretanto, abolida, sobrevivendo, da estrutura originária do Código, apenas a taxa reduzida. E também aqui se descobre uma penalização, simétrica agora, dos bens e serviços que o legislador tem por imorais. Nos termos do n.º 2.13 da Lista I anexa ao Código do IVA, todos os espectáculos e divertimentos públicos beneficiam da taxa reduzida de 5%. Com duas excepções apenas: (a) "os espectáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria"; (b) "as prestações de serviços que consistam em proporcionar a utilização de jogos mecânicos e electrónicos em estabelecimentos abertos ao público — máquinas, flippers, máquinas para jogos de fortuna e azar, jogos de tiro eléctricos, jogos de vídeo com excepção dos jogos reconhecidos como desportivos".

A associação do jogo e da pornografia, que se leva a cabo em sede de IVA, constitui dado legislativo revelador. Poder-se-ia dizer que se trata, também aqui, de perseguir o supérfluo, concretizando o princípio da capacidade contributiva, mas o argumento justificaria mais do que estas duas excepções. Poder-se-ia pensar que está em causa a compensação de custos sociais, concretizando o princípio da equivalência, mas também esse argumento justificaria muito mais do que estas singulares disposições. Ambos os argumentos provam demais, portanto.

Serão, portanto, outras as razões que explicam que o legislador se tenha dado exactamente por onde quedou. No juízo deste, existem manifestações culturais meritórias e outras sem mérito algum; e é essa distinção *moral* a que, em sede de IVA — como sucedia em sede de Imposto de Transacções — se prosceda à penalização selectiva do jogo (46).

16. Por último, note-se que o que se diz do IVA encontra correspondência também no imposto do selo, no qual a penalização do jogo por razões morais é também inequívoca. Nos termos do artigo 105.º, da respectiva Tabela Geral, as licenças a conceder às casas de jogos legais pagam selo de 1.229\$00, se o jogo

(45) Empregamos a redacção que ultimamente foi dada a esta lista pela Lei n.º 2/92, de 9 de Março.

(46) Note-se, aliás, que a técnica do imposto de Transacções, transmitida depois ao IVA, tem por origem a legislação aduaneira, na qual semelhantes propósitos extra-fiscais sempre se fizeram sentir: Veja-se Lopes Ponto (1976), *Tariff Structure and Tariff Policy in Portugal*.

(44) Moia Pinto/Pinto Ribeiro/Calvão da Silva (1982), *Jogo e Apostas: Subsídios de Fundamentação Ética e Histórico-Jurídica*, 29-30.

for "de bola ou de malha", de 12.259\$00 sendo "de cartas ou qualquer outro, excluindo os bilhares"; depois da "hora de recolher" o jogo inspira maiores cuidados fiscais: a licença sobe ao valor máximo de 24.513\$00; e nos termos do artigo 28.º, sobre os bilhetes de lotaria, rifa ou tómbola, bem como as matrizes de apostas mútuas desportivas faz-se incidir a mais elevada das taxas previstas na Tabela Geral — uma taxa de 32% (47).

1.4.6. Os rendimentos do jogo: o IRS

17. Também no Código do IRS se reservam ao jogo soluções de excepção. É na categoria I que se enquadram, neste diploma, os rendimentos do jogo, juntamente com os prémios de sorteios ou concursos (artigo 12.º).

No que toca à determinação da matéria colectável, logo se constata que o legislador não permite, no tocante aos rendimentos do jogo, qualquer dedução específica — nos termos do artigo 53.º, "aos rendimentos a que se refere o artigo 12.º não será feita qualquer dedução". Esta é uma solução que diverge da geralmente adoptada para os rendimentos sujeitos a IRS e que não se pode explicar, simplesmente, pela natureza aleatória dos ganhos do jogo. Vêja-se que, em contraste, os rendimentos do trabalho dependente (categoria A) e pensões (categoria H) são beneficiados com deduções fixas, independentes da realização de qualquer despesa efectiva na sua angariação.

Assim como, para os rendimentos do jogo, se exclui qualquer dedução específica, exclui-se também qualquer abatimento — o Código do IRS sujeita estes rendimentos a taxas liberatórias, não admitindo, em relação aos mesmos, a opção de englobamento que, por meio do artigo 75.º, n.º 2, faculta aos titulares de mais-valias e, por meio do artigo 74.º, n.º 6, aos titulares de rendimentos de capitais.

Proibindo-se em relação à categoria I quaisquer deduções, subjectivas ou objectivas, o rendimento que assim se tributa não é rendimento *líquido* nem rendimento *disponível* (48). É um rendimento bruto aquele que o legislador sujeita, pois, a taxas liberatórias de 25%, no caso dos prémios de lotaria, apostas mútuas desportivas e bingo; e de 35%, no caso dos prémios de rifas, toto-loto e jogo do loto, sorteios ou concursos (artigo 74.º, n.º 1).

O Código do IRS sujeita, portanto, os rendimentos do jogo às mais elevadas das taxas liberatórias, taxa tão elevada quanto os mais elevados escalões médios previstos na tabela geral do artigo 71.º, mas agora aplicadas como taxas

(47) Valores para Lisboa e Porto e da Tabela Geral para 1998, publicada no *Diário da República*, II série, n.º 19, de 23 de Janeiro.

(48) Klaus Tipke (1996), *Steuerverkehr*, 94

fixas, potencialmente regressivas quando é certo que os rendimentos do jogo se concentram nos mais baixos estratos sociais.

18. Um regime de tal modo excepcional — um imposto dentro do imposto — deveria ter merecido, por parte do legislador, uma justificação cuidada. Tal não sucedeu, porém. No preâmbulo do Código do IRS, a categoria I distingue-se pela brevidade das referências que o legislador lhe dedica. Com efeito, no ponto n.º 13 refere-se, não só, à abolição da tributação dos rendimentos do jogo em sede de imposto do selo e à sua substituição por um "regime de tributação especial" em sede de IRS, por razões que o legislador se dispensa de enunciar. Retoma-se, de certo modo, a brevíssima referência que ao regime fiscal do jogo dedicava o preâmbulo do Código da Contribuição Industrial (n.º 9), onde também se invocavam razões "especiais" que ficavam, no entanto, por esclarecer.

Pese embora o silêncio do legislador, é possível compreender as razões de subjazer ao tratamento penalizador dado aos rendimentos do jogo (49). O legislador entendeu não dever renunciar ao propósito — que, "tudo indica", a Constituição consagra — de introduzir uma discriminação em proveito dos rendimentos do trabalho, penalizando os "acréscimos de poderes aquisitivos obtidos sem esforço ou pelo acaso da sorte" (50).

A redacção originária da Constituição parecia, senão exigir, ao menos permitir uma discriminação tributária em favor destes rendimentos. Assim, o legislador constituinte pretendia proteger os "frutos do trabalho" ao disciplinar o imposto sucessório (artigo 107.º, n.º 3) e existiam na Constituição os lugares-paralelos bastantes para erigir essa discriminação em regra geral. O artigo 105.º, n.º 1, ordenava o sistema financeiro em função de uma "progressiva e efectiva socialização da economia"; o artigo 106.º, n.º 1, tomava a "repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos" como uma das ideias ordenadoras do sistema fiscal.

(49) O legislador expõe-nas ao justificar o regime dos rendimentos do trabalho (preâmbulo do Código do IRS, ponto n.º 8): O tradicional argumento em favor da discriminação qualitativa é o da necessidade do trabalhador constituir um fundo de reserva a partir do seu rendimento corrente, por forma a prolongar, para além da sua vida activa, a duração do rendimento do trabalho. O argumento perde força à medida que se instituem esquemas compreensivos de segurança social, já que os rendimentos do trabalho se tornam assim, até certo ponto, fundados: por outro lado, o avultar da instabilidade e da incerteza das aplicações financeiras instila um factor de precariedade nos correspondentes rendimentos. Esbatem-se, pois, as diferenças entre rendimentos fundados e não-fundados. E não se julgam geralmente atendíveis, no plano analítico, para fundamentar a discriminação qualitativa, outras considerações, como sejam o contraste entre o esforço de ganhar a vida mediante o trabalho e a "passividade" na obtenção dos rendimentos de capital, a duração das reservas de valor que estão na base dos rendimentos fundados e a própria circunstância de os rendimentos do capital tenderem a concentrar-se nas superiores da pirâmide de rendimentos.

(50) Preâmbulo do Código do IRS, ponto n.º 13.

Mais do que isso, toda a organização económico-social tinha como fundamento "o exercício do poder democrático das classes trabalhadoras" (artigo 80.º) ⁽⁵¹⁾.

Mas as sucessivas revisões constitucionais – e, sobretudo, a revisão de 1982 – vieram eliminar do texto da Constituição estas referências, a ponto de, hoje em dia, faltar fundamento constitucional aparente para a discriminação qualitativa dos rendimentos. Nas palavras de Teixeira Ribeiro, "é perfeitamente legítimo sustentar-se que a discriminação a favor dos rendimentos do trabalho continua a ser princípio constitucional. Mas não é de todo desrazoável sustentar-se o contrário, com base em ter sido riscado da Constituição o único preceito que estabelecia a discriminação" ⁽⁵²⁾.

19. A leitura de uma norma jurídica não pode nem deve nunca fazer-se isoladamente. Ora, o que a leitura sistemática da alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS nos revela com clareza é que a discriminação que por meio dela se estabelece contra os trabalhadores dos casinos tem como fundamento último um *preconceito moral* de base sobre o jogo – um preconceito com raízes históricas fundas e que se reflecte, ainda hoje, nos pontos mais diversos do ordenamento jurídico-fiscal.

É porque toma o jogo como actividade condenável que o legislador penaliza este sector económico em todos os seus agentes: produtores, consumidores, trabalhadores. E também porque sabe encontrar-se esses agentes económicos em posição de especial fragilidade moral, sob suspeita permanente e generalizada, não estando em condições de oferecer ao imposto a resistência pública que porventura lhe ofereceriam outros grupos de contribuintes.

Nos anos trinta, observava Fernando Emídio da Silva ser "muito discutida a conveniência de uma tributação mais forte sobre os bens não ganhos. Afirmam os que a preconizam, que essa tributação é *facilmente aceite* pelos possuidores e deve ir ao ponto de a sociedade absorver quasi completamente esses bens" ⁽⁵³⁾. Esta é, também hoje, a chave da questão, o verdadeiro móbil que explica a tributação discriminatória das gratificações dos trabalhadores de banca dos casinos – trata-se de rendimentos que, por razões práticas e morais, facilmente se podem sobretributar.

20. O princípio da igualdade impõe, porém, a *proibição do arbitrio*. O seu conteúdo negativo – e talvez mais elementar – está em proibir que o legislador

⁽⁵¹⁾ Teixeira Ribeiro (1985), "O Imposto Pessoal e a Discriminação dos Rendimentos", in *Boletim de Ciências Económicas*, XXVIII, 81.

⁽⁵²⁾ Teixeira Ribeiro (1995), "A Tributação das Mais-Valias na Reforma Fiscal", in *Boletim de Ciências Económicas*, XXXVIII, 109, nota 6.

⁽⁵³⁾ Emídio da Silva (1935), 203. Itálicos nossos.

discrimine realidades idênticas ou equipare realidades diversas, sem que para tal se possa descobrir fundamento razoável, objectivamente evidente, condizente com a natureza das coisas. Nem o legislador pode, assim, tratar o que é igual de modo arbitrariamente desigual, nem tratar o que é diferente com equiparação arbitrária.

Esta proibição do arbitrio que se extrai do princípio da igualdade ganha, no domínio tributário, um especial sentido quando está em causa o tratamento fiscal de grupos de contribuintes. O ritmo a que se altera o Direito Fiscal acusa a interferência de grupos sociais, os mais diversos, cujos interesses se vêm a sobrepor, frequentes vezes, ao interesse geral, perdendo por este modo as suas regras em justiça e em certeza. E, ao mesmo tempo que o legislador fiscal apresenta ao contribuinte soluções desprovidas de justiça aparente, transmite-se-lhe a ideia de que o imposto não está ao serviço de um Estado de Direito mas de um Poder ilimitado, disposto a financiar-se por qualquer meio. E por este modo o contribuinte sente-se autorizado, incentivado mesmo, a defraudar a lei fiscal, agravando ainda mais a iniquidade do sistema ⁽⁵⁴⁾.

No caso em apreço, os trabalhadores de banca dos casinos são tributados por meio de lei a que falta generalidade e uniformidade, sem que, para isso, se encontre fundamento sério e objectivo, conforme à natureza das coisas; sem que se encontre nessa medida sentido e valor acolhidos pela Constituição, menos ainda com a intensidade suficiente para legitimar sacrifício tão violento da igualdade tributária.

A alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS viola, assim, o princípio da igualdade, na medida em que este proíbe ao legislador a introdução de discriminações arbitrárias entre os contribuintes.

2. A TRIBUTAÇÃO DAS GRATIFICAÇÕES EM SEDE DE IRS E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

21. Estudada a questão fundamental do princípio da igualdade, impõe-se analisar, agora, a relação que se estabelece entre a tributação das gratificações – operada pela alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS – e o princípio da legalidade tributária.

Referimo-nos a uma das vertentes apenas do Princípio da Legalidade, aquela que se traduz no princípio da reserva de lei, pela qual se reserva a esta – ori-

⁽⁵⁴⁾ Klaus Töpke "Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?", in *Steuer und Wirtschaft*, 71, 2.

geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas" (artigo 165.º, n.º 1, al. j)). Por sua vez, o artigo 103.º exige que se proceda por lei à criação dos impostos e à determinação da incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes (n.º 2) e que a liquidação e a cobrança do imposto se façam nos termos da lei (n.º 3) (57).

O princípio da legalidade impõe, portanto, *em extensão*, que fique reservada à Assembleia da República a decisão sobre as matérias que traduzam verdadeiros encargos patrimoniais para o contribuinte. O que englobará, não apenas o que tradicionalmente se entende por Direito Tributário *material* — as matérias que se encontram no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição — mas também as normas relativas à liquidação e à cobrança que afinal se prendam com o *an* e o *quantum* do imposto (58).

Porque todas estas matérias apresentam, para o contribuinte, como já se disse, uma natureza *odiosa*, cabendo por princípio ao Parlamento, importa sempre — nos termos do n.º 2 do artigo 165.º da Constituição — que as leis de autorização legislativa definam o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, podendo esta última ser prorrogada. Autorizações que não podem, como nota Gomes Canotilho, resumir-se a "cheques em branco", por vias dos quais a Assembleia da República se demita, a solicitação do Governo, das suas responsabilidades, confiando-lhe uma discricionariedade total na emanação das leis delegadas (59). Impõe-se, assim, antes que a lei de autorização contenha os elementos essenciais das alterações do ordenamento jurídico que o Governo fica habilitado a proceder. A delegação legislativa deve ser limitada a uma determinada matéria, condicionada pelo sentido e extensão das modificações a introduzir na ordem jurídica pelo Governo e temporariamente demarcada através da fixação (explícita ou implícita) da data final cujo decurso faz decair a autorização para legislar sobre o objecto ali definido. Constituinte o *objecto* o elemento enunciador da matéria sobre que versa a autorização, a *extensão* a amplitude das leis autorizadas, o *sentido* os princípios-base, as directivas gerais, os critérios rectores da actividade legislativa delegada (60).

22. O respeito pelo princípio da reserva de lei foi questão já levantada pelas antecessoras intervenções legislativas dirigidas à tributação das gratificações.

(57) Ideias retomadas pela Lei Geral Tributária, ao fixar por seu lado, no artigo 7.º, este mesmo princípio.

(58) Cf. Saldanha Sanches (1995), *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperaçã, Avaliação e Avaliação Administrativa*, 98-114.

(59) Gomes Canotilho (1992), *Direito Constitucional*, 864-65.

(60) Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 70/92, de 24 de Fevereiro, in *Diário da República*, II, de 18 de Agosto de 1992.

ginariamente, Lei do Parlamento — a disciplina jurídica do imposto, excluindo dela qualquer outro acto ou fonte normativa (55). Trata-se de uma norma sobre a normação, indisponível ao legislador ordinário e com raízes históricas conhecidas. Com efeito, a ideia da auto-tributação remonta aos séculos doze e treze, remonta, enfim, ao momento da História moderna em que surgem com prioridade os impostos.

Apesar dessa continuidade, esta é *uma ideia em movimento*. Com o constitucionalismo liberal prepondera na afirmação do princípio da reserva de lei a preocupação em limitar o Poder Executivo, encabeçado pelo Monarca, em face do Parlamento onde o povo se vê representado. Hoje em dia, sumido esse confronto entre Parlamento e Executivo, preponderam no princípio da reserva de lei outras razões de ser, não menos importantes que as de outrora. São razões que se prendem com a transparência do processo legislativo, com a sua abertura e publicidade, com a estabilidade e clareza da legislação tributária, com a necessidade de prevenir que minorias e grupos vários sejam excluídos da feitura das leis de imposto ou se dela se apropriem (56).

E se esta transparência é de primeira importância na medida em que obsta à atribuição arbitrária de benefícios fiscais — "regimes excepcionais de isenção de tributação" — é-o mais ainda na medida em que previne a *perseguicão arbitrária de um ou outro grupo de contribuintes*, a edição de regimes excepcionais de sobretributação.

Por isso continuam plenas de sentido as disposições constitucionais que dão corpo ao princípio da reserva de lei tributária. A Constituição estabelece que, salvo autorização ao Governo, é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre a "criação de impostos e sistema fiscal e regime

(55) Sobre as diversas "reservas de lei", veja-se Manuel Afonso Vaz (1996), *Lei e Reserva de Lei*; Gomes Canotilho (1992), *Direito Constitucional*, 799-801; sobre o alcance do Princípio da Legalidade no Direito Fiscal português, Ana Paula Dourado (1997), "O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa", in Jorge Miranda (org.), *Perspectivas Constitucionais: Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, vol. II, 49-97.

(56) Afirma Saldanha Sanches que "é precisamente a exigência de um processo de criação legislativa de natureza parlamentar com a consequente abertura e visibilidade que caracterizam este procedimento, e também a sua relativa rigidez, que garante quer o controlo pela opinião pública, quer a maior estabilidade da lei fiscal, na medida em que a sua mudança não pode ser feita por uma mera decisão do executivo. E o princípio que o controlo deve ser exercido pelo Parlamento tem que ser usado como um limite para a complexidade admissível na lei fiscal. Aqui do que se trata é do controlo do Parlamento pelos eleitores. Uma lei fiscal demasiado complicada, acessível apenas a especialistas, tende a exonerar o Parlamento desta responsabilidade, falseando os mecanismos de controlo uma vez que em tais casos vamos ter apenas uma aprovação formal de leis pelos representantes dos contribuintes". Cf. Saldanha Sanches (1998), *Manual de Direito Fiscal*, 33. Veja-se ainda Calvo Ortega (1997), *Derecho Tributario*, vol. I, 77-82.

Porque essa evolução é conhecida e reconstruída no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/97, de 9 de Julho, não vale a pena relembrar senão o que nos parece essencial.

Sabemos que a questão da reserva de lei foi pela primeira vez suscitada quando, por meio do Decreto-Lei n.º 138/78, de 12 de Junho, se aditiu, ao parágrafo segundo do artigo 1.º, do Código do Imposto Profissional, a alínea e) pela qual se consideravam rendimentos do trabalho as importâncias recebidas a título de gratificação ou gorjeta pelos empregados por conta de outrem no exercício da sua actividade, "quando atribuídas por entidade diversa da entidade patronal".

Por entender tratar-se de nova norma de incidência, e de norma que escapava à autorização concedida pela Lei n.º 20/78, de 26 de Abril — que não se lhe referia por qualquer modo — a Comissão Constitucional emitiu o Parecer n.º 3/79, de 1 de Dezembro, a que já aludimos atrás, pronunciando-se pela violação dos n.os 2 e 3 do artigo 106.º e da alínea o) do artigo 167.º da Constituição.

O princípio da reserva de lei seria questão uma vez mais suscitada aquando da edição do Decreto-Lei n.º 297/79, de 17 de Agosto. Mas, desta feita, a Comissão Constitucional — no Parecer n.º 5/80, de 26 de Fevereiro — não viria a tomar o fundo da questão, pronunciando-se no sentido da inconstitucionalidade com base em fundamentos diversos.

Mais tarde, seria o mesmo princípio da reserva de lei a ser apreciado com a publicação do Decreto-Lei n.º 183-D/80, de 9 de Junho. Reintroduzia-se a alínea e) do parágrafo segundo do artigo 1.º do Código do Imposto Profissional, ao abrigo da autorização constante da alínea j) do artigo 17.º da Lei n.º 8-A/80, de 26 de Maio, em que o Governo ficava autorizado "a rever as regras de incidência do imposto por forma a abranger todos os rendimentos do trabalho ou com ele relacionados". A Comissão Constitucional, no Parecer n.º 5/81, de 19 de Março, consideraria não haver violação da lei de autorização ao sujeitarem-se a imposto profissional as gratificações atribuídas por terceiro. Isto porque o conteúdo de rendimentos do trabalho, entregue pela lei de autorização, seria, para efeitos fiscais, mais amplo do que para quaisquer outros, nada obstando à qualificação das gorjetas como rendimentos dessa natureza.

23. Substituído o esquema de tributação cedular pelo imposto único sobre o rendimento, a questão passaria a assumir contornos diversos. Atento o exacto teor do Código do IRS e da lei de autorização ao abrigo do qual foi produzido, não deixa, porém, de constituir ponto controverso o respeito pelo princípio da reserva de lei na tributação das gratificações. Retomamos, do citado Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/97, de 9 de Julho, os argumentos fundamentais para sobre eles tomarmos posição.

A Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, lei que autoriza o Governo a aprovar o diploma regulador do IRS, firma que o imposto incidirá sobre o valor anual

dos rendimentos de um conjunto de categorias entre as quais se encontra a dos rendimentos do trabalho dependente. Por força da alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 106/88, consideram-se rendimentos do trabalho dependente "todas as remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem, prestado, quer por servidores do Estado e demais pessoas colectivas de direito público, quer por titular de contrato de trabalho ou de outro a ele equiparado".

Foi ao concretizar esta autorização legislativa que, por meio do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, se passaram a considerar rendimentos do trabalho dependente "as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal".

Quanto à relação de conformidade entre a alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS e o n.º 2 do artigo 4.º da lei de autorização, viria o Provedor de Justiça a sustentar que, ao aludir a remuneração, o legislador terá apenas querido compreender no âmbito da autorização o pagamento ou contra-prestação de certo trabalho, mas não as gorjetas, enquanto liberalidades atribuídas por terceiros e que não têm directamente em vista remunerar o trabalho (61). Ideia que se reforçava, ainda, por uma outra expressão do legislador: *proveniente do trabalho* seria a prestação devida em resultado de vinculação decorrente de certo contrato, o que não se enquadrava com liberalidades que, podendo ser usuais, não podem ter-se por obrigatórias em resultado de qualquer contrato.

Interpretada deste modo a lei de autorização, forçoso seria concluir que ao fazer compreender no artigo 2.º do Código do IRS as gratificações atribuídas por terceiro, tinha o legislador ordinário ultrapassado os limites da habilitação parlamentar, violando por esse modo o n.º 2 do artigo 168.º — hoje, o n.º 2 do artigo 165.º — da Constituição da República.

Interpretação diversa seria a feita pelo Primeiro Ministro, sustentando antes não se verificar violação daquele preceito da Constituição na medida em que "o conceito fiscal de trabalho não tem que coincidir com o da legislação laboral, nem tal decorre do citado preceito, que apenas admite subjazer à actividade dependente um título jurídico contratual ou um vínculo funcional relevante".

A doutrina acolhida pelo Tribunal Constitucional no citado Acórdão n.º 497/97, de 9 de Julho, acaba por se filiar nesta mesma linha de pensamento. Salienta o Tribunal que o novo enquadramento legal da matéria — aquele que é trazido pelo Código do IRS — "desvaloriza o interesse em discutir se a gorjeta reveste ou não a natureza de doação, mormente remuneratória (...). Na verdade, o sistema legal permitia, e continua a permitir, a determinação dos rendimentos auferidos e harmoniza-se com a teleologia do sistema fiscal, onde a par da satis-

(61) Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/97, de 9 de Julho, em *Diário da República* cit., 12.487.

fação das necessidades financeiras do Estado, se contribui, do mesmo passo, para uma repartição igualitária dos rendimentos e da riqueza prosseguida constitucionalmente, nos termos do n.º 1 do artigo 106.º da Constituição da República”.

Propõe-se o Tribunal Constitucional, portanto, interpretar o conceito de rendimento – de “remuneração proveniente do trabalho” – em conformidade com a teleologia do sistema e, ao fazê-lo, considera aquele Alto Tribunal não afectar a tributação das gratificações atribuídas por terceiro os limites da extensão da autorização legislativa. É que, no propósito do IRS, no propósito de levar a cabo uma inclusão “esgotante”, na incidência do imposto, de todos os rendimentos de alguma forma advindos do trabalho, estaria, afinal, a própria concretização da Constituição.

Recenseados estes argumentos, podemos tomar posição.

24. Liminarmente, não nos parece que o enunciado da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro – muito em concreto, a referência à “remuneração proveniente da prestação de trabalho” – seja o bastante para excluir, na respectiva concretização, o alargamento do imposto às gratificações atribuídas por terceiro.

Só será assim se se procurar preencher tal expressão da lei com o significado que lhe é atribuído por noutros ramos do Direito. Só se assim fizermos – recusando, de certo modo, autonomia dogmática ao Direito Fiscal e ignorando os subsídios que nos oferece a história da tributação dos rendimentos em Portugal – só se assim fizermos, dizíamos, se imporá fazer corresponder ao enunciado da lei uma vinculação decorrente de contrato, com exclusão absoluta das liberalidades.

Mas isto é o que não se pode ter por boa hermenêutica, não obstante o disposto no n.º 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária. Boa hermenêutica jurídica antes encontrará na metodologia seguida pelo Tribunal na interpretação da lei de autorização – o sentido da alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º da lei de autorização há-de apurar-se tendo em atenção a teleologia do sistema fiscal. As normas fiscais devem interpretar-se de acordo com o seu fim, buscando unidade e coerência com o sistema em que se integram – e nisto o Direito Fiscal não apresenta especialidade face a qualquer outro ramo do Direito.

Ora, sendo os termos empregues pela lei de autorização ambíguos, como fixar-lhes o sentido em conformidade com a teleologia do sistema fiscal? Sobre a lei impera a Constituição da República e é aí, antes do mais, que haveremos de buscar os argumentos que lhe decidam o sentido.

Ora a Constituição, na redacção resultante da Revisão de 1982, firmava no n.º 1 do artigo 106.º que “o sistema fiscal será estruturado por lei, com vista à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado”. No n.º 1 do artigo 107.º, acrescentava-se ainda que “o imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades e

será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”.

Vimos nós que destas disposições – e das que hoje lhe correspondem – se extrai o imperativo de tributar os rendimentos conforme a capacidade contributiva. E vimos mais. Vimos que esse critério de igualdade tributária exige uma específica conformação jurídica do conceito de rendimento, sobejamente estudada pela doutrina: exige a conformação do rendimento como rendimento-actívico, compreendendo todo o acréscimo patrimonial produzido em dado período de tempo.

Aqui está um comando constitucional, carregado de sentido e consequência, que não podemos, sem mais, desconsiderar na interpretação da norma que agora se aprecia. Mais ainda quando o programa fiscal da Constituição se reproduz na própria lei de autorização: “a reforma da tributação do rendimento obedecerá a princípio s de equidade, eficiência e simplicidade, devendo facilitar o cumprimento das obrigações fiscais e contribuir para a consecução de objectivos de promoção do desenvolvimento económico e de realização da justiça social” (artigo 2.º).

Com isto queremos dizer que, sendo embora ambígua a expressão da lei, o seu preenchimento há-de ser feito no sentido imposto pela Constituição. E o sentido imposto pela Constituição é o do alargamento da base tributária a todo o acréscimo de forças económicas percebido pelo contribuinte. Ou, fazendo uso das palavras do Tribunal Constitucional, o de levar a cabo uma inclusão “esgotante”, na incidência do imposto, de todos os rendimentos de alguma forma advindos do trabalho.

25. Mas esta é uma conclusão simplesmente intercalar, pois que o sentido imposto pela Constituição à tributação dos rendimentos não se esgota aqui. É que, como vimos atrás, a tributação do rendimento global constitui mero instrumento ao serviço da igualdade tributária. Pelo que o programa fiscal da Constituição só impõe o alargamento da base tributária aí até onde este não colida com o próprio fim a que serve, até onde não fira o próprio princípio da capacidade contributiva.

Concluímos já no sentido de o alargamento da tributação dos rendimentos do trabalho às gratificações auferidas por terceiro não poder ser concretizado sem violação do princípio da igualdade. A Constituição veda semelhante propósito por não poder este ser concretizado com generalidade, por produzir uma distribuição não-uniforme dos encargos tributários entre os contribuintes, por introduzir entre os mesmos uma discriminação em absoluto desprovida de fundamento racional.

Explorada até ao fundo a teleologia da Constituição fiscal, vemos que o que ela exige é, pois, uma abstenção do legislador ordinário no tocante às gratificações, ou que este se abstenha enquanto não estiver – como não está ainda – na posse dos meios capazes de levar à tributação efectiva de todos aqueles que as auferem.

A interpretação conforme à Constituição – ensina Gomes Canotilho – representa uma regra preferencial para a decisão entre vários resultados de interpre-

tação, um meio de limitar o controlo judicial, um instrumento hermenêutico de conhecimento das normas legais⁽⁶²⁾. O que quer dizer: (i) que no caso de uma lei ter vários sentidos, *deve escolher-se aquele que permite a conformidade da lei com as normas constitucionais*; (ii) que uma norma legal não deve considerar-se inconstitucional *enquanto puder ser interpretada de acordo com a Constituição*; (iii) e que deve recorrer-se às normas constitucionais *para determinar o conteúdo intrínseco das leis*.

Sem perder, portanto, isto de mente, julgamos poder concluir o seguinte:

Primeiro, que o enunciado da alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, não é suficientemente fechado para excluir, pelo mero teor literal, a tributação das gratificações oferecidas por terceiro, posto que entre estas e a prestação de trabalho haja uma relação económica e funcional.

Segundo, que a teleologia da Constituição Fiscal impõe a abstenção do legislador ordinário no tocante à tributação das gratificações atribuídas por terceiro, pois que este é alargamento da base tributária atentatório do princípio da igualdade nas suas três vertentes da generalidade, uniformidade e proibição do arbítrio.

Terceiro, que assim sendo, suscitando-se dúvida quanto à inclusão das gratificações atribuídas por terceiro no alcance da lei de autorização, ela haverá de ser resolvida *em sentido negativo*, pois a entender-se de outro modo, estar-se-ia a atribuir à alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, um sentido *desconforme à Constituição da República*.

Aparado, em conformidade com a Constituição, o alcance da autorização concedida pela alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Dezembro, impõe-se concluir ter dela extrapolado o legislador ao editar a alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, com o que terá resultado violada a Constituição da República nos artigos 168.º, n.º 2, 168.º, n.º 1, e 106.º, n.º 2.

3. A LEI DO ORÇAMENTO DE ESTADO PARA 1999

26. A Lei do Orçamento de Estado para 1999 – Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro – traz consigo uma nova disposição relativa à tributação das gratificações. Com efeito, no n.º 9 do artigo 29.º deste diploma lê-se o seguinte: “As importâncias auferidas pelos profissionais de banca dos casinos que lhe são atribuídas pelos jogadores em função dos prémios ganhos são equiparadas a gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho”.

(62) Gomes Canotilho (1982), *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador*, 404-5.

A primeira nota que merece ser salientada é a do enquadramento legal desta disposição. Porque o Capítulo V da Lei do Orçamento respecta aos impostos directos e porque o artigo 29.º tem a epígrafe de “imposto sobre o rendimento das pessoas singulares”, depreende-se que esta norma se reporta a aquele imposto. Não obstante, o n.º 9 do artigo 29.º da Lei do Orçamento é norma inteiramente avulsa, que não constitui adiantamento ou alteração ao Código do IRS. No que representa técnica legislativa invulgar, parece pretender-se disciplinar a incidência deste imposto por meio de norma *extravagante* à respectiva codificação.

Mais importante que o respectivo enquadramento é o seu alcance. Sabemos que nos termos da alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, se consideram rendimentos do trabalho dependente as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal. Está para além de qualquer dúvida subsumir-se a esta disposição – e merecer assim a qualificação de rendimento da categoria A – a gratificação que o jogador oferece ao profissional de banca do casino, motivado pelo prémio ganho.

precisamente por ser esse o alcance da alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS se suscitou junto do Tribunal Constitucional, a questão da sua conformidade com a respectiva lei de autorização – à qual se queria imputar alcance mais estreito – bem como a questão da sua conformidade à Constituição da República. Ora, ainda que o alcance deste preceito seja, em si mesmo, incontestável – e *nunca tenha sido contestado* – a Lei do Orçamento para 1999 retoma, agora, as gratificações auferidas pelos profissionais de banca dos casinos, para as “equiparar” a realidade em que *elas legalmente já se integram*.

Porque procedemos já à análise da alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, permitimo-nos enunciar argumentos na apreciação deste novo dispositivo legal. Ensina Oliveira Ascensão que regra *inovadora* é aquela que altera de algum modo a ordem jurídica preexistente; *interpretativa*, aquela que se limita a fixar o sentido juridicamente relevante de uma declaração preceptiva já produzida ou futura. Sendo certo que o carácter interpretativo de uma norma não carece de ser expressamente afirmado, pode presumir-se com segurança sempre que seja “flagrante a fácil referência da nova fonte a uma situação normativa duvidosa preexistente”⁽⁶³⁾.

Ora, da norma que se introduz por meio da Lei do Orçamento de Estado para 1999 não se consegue extrair sentido que seja inovador; que traga a ordem jurídica alteração de qualquer espécie, que transforme, enfim, a base de incidência do IRS. O seu propósito parece estar, tão só, em firmar o alcance da alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS e, curiosamente, em firmá-lo num sen-

(63) Oliveira Ascensão (1991), *O Direito: Introdução e Teoria Geral*, 483, 521.

tido que se desprendia já inequivocamente daquela disposição — pois que a sujeição das referidas gratificações ao imposto era o seu único sentido útil e exequível, a sua exclusiva razão de ser.

A reafirmação deste sentido — agora sem o simulacro de generalidade que se ensaiara no Código do IRS — parece ter antes como móbil o reafirmar a pretenção do Fisco sobre as gratificações dos profissionais de banca dos casinos perante a produção do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 397/97, de 9 de Julho, uma peça jurisprudencial que, pelas divisões profundas que manifesta, torna mais frágil ainda a pretensão do legislador fiscal.

Quisquer que sejam os méritos e deméritos deste procedimento, político e legislativo, uma coisa temos por segura: ao reafirmar o sentido da alínea *h)* do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, o legislador chama, sobre si, o mesmo juízo de censura constitucional que aquela primeira norma merece.

E, por isso, poupando nos argumentos que atrás já expendemos, julga-se inconstitucional o n.º 9 do artigo 29.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro — na medida em que viola o princípio da igualdade tributária consignado no artigo 13.º da Constituição da República, ao instituir, sem razão objectiva e racional, imposto desprovido de generalidade e uniformidade.

4. CONCLUSÕES

27. Podemos, chegados a este ponto, sumariar as duas principais conclusões do que vimos dizendo, neste nosso estudo:

Primeira, a de que a alínea *h)* do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, é inconstitucional (a) por violação do princípio da igualdade, acolhido no artigo 13.º da Constituição da República e (b) por violação do princípio da reserva de lei tributária, tal como acolhido nos n.ºs 1 e 3 do artigo 168.º e no n.º 2 do artigo 106.º da Constituição da República, na redacção em vigor à data da sua edição.

Segunda, a de que o n.º 9 do artigo 29.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro — Lei do Orçamento de Estado para 1999 — é inconstitucional ao violar o princípio da igualdade, acolhido no artigo 13.º da Constituição da República.