

ACÓRDÃO N.º 504/2005

Processo n.º 548/05

2.ª Secção

Relator: Conselheiro Mário Torres

Acordam, em conferência, na 2.ª Secção do Tribunal Constitucional,

1. A. e B. vêm reclamar para a conferência, ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 78.º-A da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional, aprovada pela Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, e alterada, por último, pela Lei n.º 13-A/98, de 26 de Fevereiro (LTC), da **decisão sumária** do relator, de 4 de Julho de 2005, que decidira, no uso da faculdade conferida pelo n.º 1 do mesmo preceito dado tratar-se de questão simples, por já ter sido objecto de anteriores decisões do Tribunal, não julgar inconstitucional a norma do artigo 2.º, n.º 3, alínea *h*), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, e, conseqüentemente, negar provimento ao recurso.

1.1. A decisão sumária reclamada é do seguinte teor:

1. **A. e B.** interpuseram, ao abrigo da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional, aprovada pela Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, e alterada, por último, pela Lei n.º 13-A/98, de 26 de Fevereiro (LTC), recurso do acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte, de 31 de Março de 2005, através de requerimento do seguinte teor:

«1 No decurso tramitacional do presente processo judicial os recorrentes têm defendido que a alínea *h*) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS padece de inconstitucionalidade. Na verdade, e apesar da prolação do Acórdão n.º 497/97 do Tribunal Constitucional (TC) sobre a matéria,

2 Após a prolação de tal acórdão do TC ocorreram factos novos que este ainda não apreciou, designadamente:

a) A publicação do artigo 29.º, n.º 9, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro [cujo teor é o seguinte: As importâncias auferidas pelos profissionais de banca dos casinos que lhes são atribuídas pelos jogadores em função dos prémios ganhos são equiparadas a gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho], cujo conteúdo é objectivamente discriminatório para com os profissionais de banca dos casinos, comparativamente com os profissionais de inúmeras outras profissões pois que apenas os profissionais de banca dos casinos são destinatários exclusivos da norma tributadora em causa, apesar da sua aparente generalidade e

abstracção inicial que, igualmente, auferem gratificações da mesma natureza sem que esteja em causa a respectiva tributação;

b) O despacho de SE o SEAF Dr. C. sobre a matéria, junto aos autos de impugnação, que, quando conjugado com aquela norma legal (artigo 29.º, n.º 9, da Lei n.º 87-B/98), reforça o carácter discriminatório que se visava atingir, pois que até aí a alínea *h*) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS era entendida por grande parte da jurisprudência como norma de carácter geral e abstracto, considerando-se então como não estando demonstrado que, na prática, apenas estes (profissionais das salas de jogos) sejam tributados com base nesta norma (cfr. parte IX do acórdão do STA, de 22 de Março de 2000, in *Internet*, no endereço www.dgsi.pt).

c) A prolação de novo acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), no qual se voltou a considerar [pois o TJCE tinha já decidido em idêntico sentido no acórdão proferido em 3 de Março de 1994, em processo de recurso prejudicial com o n.º C-16/93, opondo R. J. TOLSMA contra *Inspecteur der Omzetbelasting*] que as gratificações livres, ou seja, as quantias que o cliente espontânea e livremente entrega a este ou àquele empregado ... não têm de ser incluídas na matéria colectável dado que podem ser equiparadas ao óbolo distribuído por passantes a um músico que esteja a tocar realejo na via pública, ... (pois trata-se) de pagamentos meramente gratuitos e aleatórios (cfr. acórdão «respeitante ao processo C-404/99, datado de 23 de Novembro de 2000, in *Internet* portal do Ministério da Justiça; www.dgsi.pt Jurisprudência da União Europeia (acesso codificado), fls. 2 de 7 fls., publicado na *Colectânea da Jurisprudência*, 2001, pág. I-02 667).

3 A norma em causa (alínea *h*) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS) viola os princípios constitucionais da igualdade (cfr. artigo 13.º da Constituição), da justiça (cfr. artigo 106.º (ora 104.º) da Constituição), e sofre de inconstitucionalidade orgânica (cfr. artigos 201.º, alínea *b*), 168.º, n.º 1, alínea *i*), e 106.º, n.º 2 ora artigos 198.º, n.º 1, alínea *b*), 165.º, n.º 1, alínea *i*), e 103.º, n.º 2 todos da Constituição), e inconstitucionalidade material (cfr. artigo 106.º, n.º 1 (ora 104.º, n.º 1) da Constituição). Ademais

4 A norma em causa (alínea *h*) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS) sofre ainda de vício de ilegalidade (cfr. artigos 6.º, n.º 1, e 7.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária), por atentar contra os princípios da capacidade contributiva e da proibição da discriminação. Acresce que

5 A questão da inconstitucionalidade e da ilegalidade foram suscitadas na petição inicial da impugnação judicial e igualmente nas alegações de recurso para o TCAN.»

A questão da inconstitucionalidade da norma constante do artigo 2.º, n.º 3, alínea *h*), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro), que dispõe: 3 *Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente: (...) h) As gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal; (...)*, já foi objecto de anteriores decisões do Tribunal Constitucional, o que permite qualificá-la

como questão simples, possibilitando a prolação de decisão sumária, ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º-A da LTC.

2. A referida norma foi apreciada, primeiro, no Acórdão n.º 497/97 (*Diário da República*, II Série, n.º 235, de 10 de Outubro de 1997, pág. 12 485; e *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 37.º volume, pág. 73), que concluiu pela sua não inconstitucionalidade, quer orgânica, quer material, por não desrespeitar a extensão e o sentido da autorização legislativa ao abrigo da qual foi emitida e por não afrontar o princípio do Estado de direito democrático e o princípio tributário da igualdade. Essa orientação foi reiterada no Acórdão n.º 237/2000.

Mais recentemente, pelo Acórdão n.º 481/2004 (disponível em www.tribunalconstitucional.pt), foi apreciada a mesma questão perante «novos argumentos» (insustentabilidade da solução anterior perante a evolução legislativa superveniente e pretensa violação do «princípio da justiça do sistema»), mantendo-se, porém, o juízo de não inconstitucionalidade.

Importará recordar os fundamentos da jurisprudência anterior para depois apurar do existência e procedência de mais «novos argumentos».

2.1. O **Acórdão n.º 497/97** alicerçou a sua decisão de não declarar a inconstitucionalidade da norma da alínea *h*) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS na seguinte argumentação:

«2 *A norma da alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS.*

2.1. O Provedor de Justiça entende, como se consignou no ponto III, que esta norma, respeitante à matéria colectável dos rendimentos da categoria A, ao considerar rendimentos do trabalho dependente as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal, terá:

a) ultrapassado os limites da lei de autorização legislativa a Lei n.º 106/88, desse modo violando o n.º 2 do artigo 168.º da CRP;

b) ofendido, do mesmo passo, o princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP, na medida em que a tributação dos rendimentos de semelhantes liberalidades «escapa a qualquer tipo de controle e de consequente incidência fiscal», apenas atingindo, «na prática», as gorjetas recebidas pelos empregados de banca dos casinos, tendo em conta o sistema vigente que as disciplina e controla.

Importa, por conseguinte, abordar cada um dos invocados fundamentos *de per si*.

2.2. A dimensão inconstitucional por alegada inobservância da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 106/88 no tocante à extensão CRP, n.º 2 do artigo 168.º.

Entende-se não ser de declarar a inconstitucionalidade da norma.

2.2.1. As leis de autorização legislativa são constitucionalmente configuradas como *actos-parâmetro*, no sentido de que elas estabelecem os limites a que está vinculado o órgão delegado no exercício dos poderes legislativos concedidos por via da autorização. Como se ponderou no acórdão n.º 806/93, publicado no *Diário da República*, II Série, de 29

de Janeiro de 1994, neste contexto, as referidas leis compreendem quer uma *vertente interna*, no sentido de que contém regulação sobre o procedimento legislativo a que vai proceder o Governo e à qual o Governo se encontra adstrito, quer uma *vertente externa*, pois que por imperativo constitucional a lei de autorização deve, ela própria, conter a extensão, sentido e alcance da legislação delegada. Nesta última vertente, a lei de autorização contém, portanto, os elementos essenciais das alterações do ordenamento jurídico a que o Governo virá a proceder quando (e se) usar os poderes nele assim delegados.

2.2.2. A Lei n.º 106/88, nos termos da alínea *a)* do n.º 2 do seu artigo 4.º, autorizou o Governo a legislar, no âmbito da incidência objectiva do IRS, de modo a serem consideradas como rendimentos de 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 em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele equiparado.

Sendo a norma em sindicância emitida à luz dessa credencial, entende o Provedor de Justiça ter sido desrespeitada a *extensão* da autorização, por não ter sido intuito do legislador tributar rendimentos que não decorrem directamente de contrato de trabalho, ou outro a ele legalmente equiparado, sendo certo que as liberalidades atribuídas por terceiros não têm directamente em vista o pagamento de certo trabalho.

Já para o Primeiro Ministro e para além da questão de qualificação das gorjetas como liberalidades nada impede que o legislador fiscal as considere como rendimentos de trabalho para efeitos de tributação, já que o conceito fiscal de rendimento do trabalho não tem que coincidir com o da legislação laboral, nem tal decorre do preceito que apenas admite subjazer à actividade dependente um título jurídico contratual ou um vínculo funcional relevante.

2.2.3. A questão não é nova, uma vez que já no domínio do imposto profissional fora equacionada, tornando-se necessário fazer-lhe referência, ainda que brevemente.

Com efeito, na vigência do CIP, a alínea *e)* do § 2.º do artigo 1.º desse diploma foi aditada pelo Decreto-Lei n.º 138/78, de 12 de Junho, na sequência da autorização dada pela Lei n.º 20/78, de 26 de Abril [artigo 9.º, alíneas *h)* e *k)*].

Na altura, a Comissão Constitucional emitiu parecer no sentido da inconstitucionalidade da norma, na parte em que, com violação do disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 106.º e alínea *o)* do artigo 167.º da Constituição, considera como rendimentos de trabalho, sujeitos a imposto profissional, as importâncias recebidas, a título de gratificação, ou gorjeta, pelos empregados por conta de outrem no exercício da sua actividade, quando atribuídos por entidade diversa da patronal: cf. o Parecer n.º 3/79, de 1 de Dezembro de 1979 (publicado *in Pareceres da Comissão Constitucional*, vol. 7.º, págs. 203 e seguintes), na origem da declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, contida na Resolução n.º 62/79 do Conselho da Revolução, datada de 3 de Março (*loc. cit.*, pág. 232).

Perante uma nova alínea *e)*, próxima da anterior, aditada pelo Decreto-Lei n.º 297/79, de 17 de Agosto, a Comissão Constitucional

voltou a pronunciar-se desfavoravelmente, mas agora por fundamentação diversa: não chegando a pronunciar-se sobre a questão de fundo, entendeu que o diploma de 1979 não tinha sido devidamente referendado, implicando a declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, de todas as suas normas, o que mereceu acolhimento pelo Conselho da Revolução (cf. Parecer n.º 5/80, de 26 de Fevereiro, e Resolução n.º 116/80, de 25 de Março, *in Pareceres cits.*, vol. 11.º, págs. 129 e seguintes).

Logo depois, no entanto, o Decreto-Lei n.º 183-D/80, de 9 de Junho, repôs em vigor a anterior alínea *e*), tendo em conta o disposto na alínea *j*) do artigo 17.º da Lei n.º 8-A/80, de 26 de Maio.

Agora, a Comissão Constitucional viria a tomar conhecimento da questão de fundo e a concluir, por unanimidade, pela conformidade constitucional da norma (cf. Parecer n.º 5/81, de 19 de Março, sancionado pela Resolução do aludido Conselho n.º 72/81, de 25 de Março, publicado nos *Pareceres cits.*, vol. 14.º, págs. 309 e seguintes).

Partindo da análise dessa alínea *j*), que, relativamente ao imposto profissional, autorizou o Governo a rever as regras de incidência do imposto por forma a abranger todos os rendimentos do trabalho ou com ele relacionados e considerando que, ao aditar a alínea *e*) ao § 2.º do artigo 1.º do CIP, o Governo não excedeu a autorização legislativa que lhe foi concedida, a Comissão considerou estarem as gorjetas ou gratificações em causa sujeitas ao imposto profissional, sendo consideradas como rendimentos do trabalho por conta de outrem. Não obstante, reconheceu a inoperância da tributação do imposto sobre essas importâncias, seja por se entender que não se situam nos parâmetros conceituais do trabalho por conta de outrem, seja, porventura, pela impossibilidade prática de exequibilidade da sua tributação.

No entanto mais se entendeu não se mostram violados os n.ºs 2 e 3 do artigo 106.º e alínea *o*) do artigo 167.º da CRP (na versão à época vigente).

E ponderou-se a este propósito, na parte que interessa:

Só assim não seria [ou seja, haveria então inconstitucionalidade] se se defendesse que as gorjetas em causa não podem ser consideradas rendimentos do trabalho ou com este relacionados.

Mas julgamos que uma tal posição não corresponde à verdade, sobretudo se tivermos em conta que o conceito de rendimentos do trabalho, para efeitos fiscais, é mais amplo que para quaisquer outros.

E parece que nada obsta a que as gorjetas sejam consideradas como rendimentos dessa natureza.

Quem as dá, dá-as por sua livre vontade, podendo os motivos para isso serem os mais variados possível. No caso concreto do jogo nos casinos, por exemplo, podemos admitir que as esportule aquele que foi feliz e em regozijo por isso; mas também as pode dar, ao invés, aquele que, perseguido pela pouca sorte, promete ali mesmo desistir e não voltar ao jogo.

Mas o que parece inegável é que há, aqui, sempre um carácter de contrapartida a qualquer coisa que veio da parte daquele que foi contemplado com a gorjeta, muito embora os serviços que a

originam, e no que se refere àquele que as dá, não constituam para ele fonte de quaisquer obrigações.

2.2.4. A lógica então desenvolvida partia de um quadro legal de tributação cedularmente concebido enfatiza-se o que já se deixou aludido em que cada categoria de rendimentos, ou cédula, se determina em função da sua origem ou natureza e é submetida a imposto próprio, com específicas regras de determinação da matéria colectável, orientando-se a respectiva técnica tributária, no imposto profissional, no sentido de sujeitar a imposto todos os ganhos ou proveitos dos contribuintes, mesmo os excepcionais ou que representem vantagens em espécie, incluindo os rendimentos acessórios (cf. CARLOS PAMPLONA CORTE-REAL, Curso de Direito Fiscal, *in Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 268/270, págs. 198 e seguintes e 204 e seguintes, e Imposto Único. Tipo de Imposto a Adoptar, *in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 126, págs. 10 e seguintes; JOSÉ CARLOS GOMES DOS SANTOS, Alguns Efeitos Económicos da Tributação e da Inflação sobre os Rendimentos de Trabalho, *in Cadernos cits.*, n.º 135, págs. 74 e seguintes e 91 e seguintes).

Ora, manteve-se com o IRS esta mesma orientação, no propósito de uma inclusão esgotante, na incidência do imposto, de todos os rendimentos de alguma forma advindos do trabalho.

Este enquadramento desvaloriza o interesse em discutir se a gorjeta reveste ou não a natureza de doação, mormente remuneratória (de resto, o Código Civil diz-nos claramente, no n.º 2 do seu artigo 940.º, não haver doação nos donativos conformes aos usos sociais, como é o caso das gorjetas em questão). 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 satisfação 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 CRP.

Não subsiste, assim, a argumentação deduzida pelo Provedor de Justiça que, não obstante reconhecer no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares um «imposto geral sobre o rendimento», sustenta não serem as gorjetas subsumíveis aos rendimentos tipificados no artigo 1.º do respectivo Código.

Ou seja, não se considera que a tributação desses rendimentos seja susceptível de afectar os limites da extensão da autorização legislativa.

Os contornos da delimitação e condicionamento do âmbito das leis de autorização têm sido objecto da jurisprudência deste Tribunal, que os vem definindo numa linha discursiva segundo a qual o *objecto* da autorização constitui o elemento enunciador da matéria sobre que a autorização versa, a *extensão* especifica a amplitude das leis autorizadas e pelo *sentido* se fixam os princípios bases que hão-de orientar o Governo na elaboração destas últimas (cf., v. g., os Acórdãos n.ºs 70/92, 358/92 e 213/95).

Cabendo, assim, à extensão da autorização especificar os aspectos da disciplina jurídica da matéria objecto do exercício dos poderes delegados, não se tem esta por desrespeitada pela iniciativa do Go-

verno, nomeadamente por exorbitar o programa e o conjunto de directrizes proposto pela autorização legislativa.

2.3. A alegada inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP.

Entende-se não ser de declarar a inconstitucionalidade da norma.

2.3.1. Para o Provedor da Justiça, como oportunamente se consignou, a tributação das gorjetas gera uma situação discriminatória susceptível de ofender o princípio da igualdade.

A jurisprudência do Tribunal Constitucional tem entendido o sentido constitucional da igualdade a partir da exigência de que se trate como igual o que for essencialmente igual e como diferente o que for essencialmente diferente. Ou seja, a diferenciação de tratamento, por si, não implica necessariamente violação do princípio, pois a igualdade relevante não é a meramente formal, mas também a material, impedindo-se, assim, a discriminação arbitrária e irrazoável, sem justificação e fundamento material bastante.

Na esteira de vasta e impressiva linha jurisprudencial, ponderou-se recentemente, no Acórdão n.º 1007/96 (publicado no *Diário da República*, II Série, de 12 de Dezembro de 1996), que, para haver violação do princípio constitucional da igualdade, torna-se necessário verificar, preliminarmente, se existe uma concreta e efectiva situação de diferenciação injustificada ou discriminação. A esta luz, proíbem-se diferenciações de tratamento fundadas em razões meramente subjectivas como são as indicadas, exemplificativamente, no n.º 2 do artigo 13.º da CRP ou as que criem um tratamento desigual materialmente infundamentado ou sem justificação objectiva e racional.

Na sua projecção fiscal constitucionalmente consubstanciada no artigo 106.º, n.º 1, da CRP, as coordenadas do princípio não são diferentes. Como se observou no Acórdão n.º 57/95 (publicado no *Diário da República*, II Série, de 12 de Abril de 1995), o princípio da igualdade fiscal apresenta uma tríplice dimensão, surgindo as duas primeiras dimensões como uma emanação do princípio geral da igualdade, previsto no n.º 1 do artigo 13.º da CRP:

Em primeiro lugar [escreveu-se então], aquele princípio significa que todos os cidadãos são *iguais perante a lei fiscal*, de tal modo que todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação definida pela lei fiscal devem estar sujeitos a um mesmo regime fiscal (cf. LOUIS TROTABAS/JEAN-MARIE COTTRET, *Droit Fiscal*, 6.ª ed., Paris, Dalloz, 1990, p. 108, e GUY GEST/GILBERT TIXIER, *Manuel de Droit Fiscal*, 4.ª ed., Paris, L.G.D.J., 1986, p. 36). É este um sentido meramente *formal* do princípio da igualdade fiscal, o qual se traduz numa genérica e imparcial aplicação da lei fiscal, de que resulta apenas uma igualdade *ante* a lei. Em segundo lugar, o princípio da igualdade fiscal tem também um sentido *material* ou *substancial*, cujo significado é o de que a lei deve garantir que todos os cidadãos com igual nível de rendimentos devem suportar idêntica carga tributária, contribuindo, assim, em igual

medida, para as despesas ou encargos públicos. Com este sentido, a igualdade é, como realça A. CASTANHEIRA NEVES, «uma intenção normativa que a própria lei será chamada a cumprir, uma igualdade imposta como exigência axiológica à própria lei, no seu conteúdo e na sua realização jurídico-normativa, uma igualdade da lei já em si», isto é, uma «igualdade na lei, ou afinal, [...] uma igualdade perante o direito» (cf. *O Instituto dos «Assentos» e a Função Jurídica dos Supremos Tribunais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1983, p. 120). O princípio da igualdade fiscal em sentido *material* não apenas veda ao legislador a adopção de desigualdades de tratamento, no âmbito fiscal, que não sejam autorizadas pela Constituição ou que sejam *materialmente infundadas*, desprovidas de *fundamento razoável ou arbitrarias*, como impõe que a lei garanta que todos os cidadãos com igual *capacidade contributiva* estejam sujeitos à mesma carga tributária, contribuindo, assim, em igual medida, para as despesas ou encargos públicos [cf., sobre este ponto, J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais (Reflexões Acerca da sua Admissibilidade)*, Coimbra, Coimbra Editora, 1994, pp. 265-269].

Para além do princípio da igualdade fiscal, no sentido de igualdade dos cidadãos *perante* a lei fiscal e de igualdade da própria lei fiscal, consagra a Constituição, em terceiro lugar, aquilo que se poderá designar por princípio da igualdade *através* do sistema fiscal, determinando que este visa, a par da satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, «uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza» (artigo 106.º, n.º 1), e, bem assim, que o imposto sobre o rendimento pessoal tem como objectivo «a diminuição das desigualdades» entre os cidadãos (artigo 107.º, n.º 1).

2.3.2. Assim, o conteúdo material do Estado de direito democrático implica a consagração do princípio tributário da igualdade, desdobrável, no dizer do último autor citado, no aspecto da generalidade dos impostos e no aspecto da uniformidade dos impostos, o primeiro significando a adstricção de todos os cidadãos ao pagamento de impostos o que caracteriza a sua universalidade, o segundo implicando uma identidade de critérios para a sua repartição pelos cidadãos (cf. CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, págs. 268/269). Critério que, quase unanimemente, se entende significar «que os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem pagar o mesmo imposto (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade contributiva devem pagar diferentes (qualitativa e/ou quantitativamente) impostos (igualdade vertical)» (*ibidem*).

Ora, se é incontroverso existirem, no comum dos casos, dificuldades práticas no controlo de quem recebe gorjetas e dos respectivos montantes, ao invés do que é suposto acontecer com os trabalhadores ora em causa, nem por isso se justifica não tributar uma situação em que é possível, mercê do mecanismo legal existente, controlar os rendimentos auferidos por esta via, com projecção na capacidade contributiva dos respectivos destinatários. Dir-se-á, nesta perspectiva, que na medida em que é possível tributar essas fontes de rendimento, estar-se-á a reduzir a margem de desigualdade que a ausência de tributação implicaria em relação ao universo de todos os contribuintes.

A esta luz, a obrigatoriedade que impende sobre o contribuinte de declarar os seus rendimentos sujeitos a imposto não tem a virtualidade de impedir, de modo absoluto, a ocultação, deliberada ou negligente, desses rendimentos (mais notoriamente ainda ultrapassado que está o sistema das cédulas). Não pode falar-se de uma desigualdade constitucionalmente censurável se uns contribuintes se encontram circunstancialmente mais apertadamente controlados do que outros.

Assim, 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 da lei.»

A orientação assim traçada pelo Acórdão n.º 497/97, votado em Plenário, foi posteriormente seguida pelo Acórdão n.º 237/2000, desta 2.ª Secção.

2.2. O **Acórdão n.º 481/2004**, depois de recordar a fundamentação do Acórdão n.º 497/97, apreciou as críticas dirigidas pelo então recorrente à decisão sumária (da autoria do ora relator) objecto de reclamação decidida por esse Acórdão, críticas essas que assentavam em dois argumentos: (i) o de que as anteriores decisões do Tribunal Constitucional tinham-se estribado numa interpretação da lei ordinária que então era consentida, mas que entretanto se tornou insustentável (concretamente face ao artigo 11.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, que dispõe: «*Sempre que, nas normas fiscais, se empregarem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei*»); e (ii) o de que tais decisões não haviam apreciado um argumento agora inovatoriamente esgrimido: a violação do «*princípio da justiça do sistema ou justiça sistemática da legislação, consagrado no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa*».

A propósito dessas críticas, afirmou-se no Acórdão n.º 481/2004:

«O primeiro argumento é claramente improcedente: a questão da inconstitucionalidade de norma contida em decreto-lei autorizado por extravasamento da extensão definida na correspondente autorização legislativa há-de ser apreciada e decidida atendendo às opções e concepções jurídicas, constitucionais e legais, dominantes à data da emissão do decreto-lei autorizado. Se então se entendia entendimento que o próprio recorrente reconhece ser *consentido* no contexto jurídico da época que *o conceito de rendimentos do trabalho, para efeitos fiscais, é mais amplo que para quaisquer outros, nada obstando que as gorjetas sejam consideradas como rendimentos desta natureza*, como se explicitou no Acórdão n.º 497/97 e que, portanto, a norma do artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do CIRS, ao considerar *rendimento do trabalho dependente*, integrante dos rendimentos da categoria A sujeitos a IRS, *as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal*, não desbordou a extensão da autorização legislativa, que credenciara o Governo para o regular o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, incidindo, designadamente, sobre *rendimentos do trabalho dependente*, como tal se considerando *todas as remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem, prestado quer por servidores do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público, quer em*

resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado, não se pode sustentar a ocorrência de uma *inconstitucionalidade orgânica superveniente* com base em ulterior alteração do direito ordinário (a saber: a publicação da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, cujo artigo 11.º, n.º 2, veio dispor que *Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei*), de que derivaria, na tese do recorrente, ter deixado de ser possível atribuir, para efeitos fiscais, um sentido ao conceito de *rendimentos do trabalho dependente* diverso do que é adoptado em direito laboral.

Também o segundo argumento invocado pelo recorrente surge como improcedente. Mesmo que se pudesse extrair do artigo 2.º da CRP o *princípio da justiça do sistema ou justiça sistemática da legislação* e conferir-lhe a extensão que o recorrente lhe assinala, sempre seria discutível saber se o modo de restabelecer a justiça do sistema passa necessariamente pela desconsideração das gorjetas como rendimento de trabalho para efeitos fiscais, ou antes pela imposição da relevância desses abonos para os efeitos indemnizatórios e previdenciais referidos pelo recorrente. De qualquer forma e decisivamente, a noção de remuneração de trabalho é consabidamente de estrutura complexa, nela se incluindo prestações de variada natureza: pecuniárias e em espécie, retribuição-base (ordenado ou salário), diuturnidades, diversas gratificações e prémios (subsídios de férias e de Natal, prémio ou gratificação de assiduidade), aditivos (subsídios por trabalho extraordinário, complementar, nocturno, por turnos, em dias de descanso ou em feriados, por isenção de horário de trabalho, subsídios de risco e de isolamento), comissões, abonos para falhas, subsídios de refeição, direitos a uso de cartões de crédito e de automóveis, créditos de combustíveis, etc.. Ora, nenhuma violação ao invocado princípio da justiça do sistema resulta de nem todos estes elementos terem a mesma relevância jurídica para todos os efeitos. Por exemplo, para o cálculo das indemnizações devidas por despedimento ilícito ou por rescisão com justa causa pelo trabalhador apenas relevam a retribuição base e diuturnidades (artigos 439.º, n.º 1, e 443.º, n.º 1, do Código do Trabalho), para a determinação das indemnizações por acidentes de trabalho só relevam as prestações recebidas mensalmente que revistam carácter de regularidade e não se destinem a compensar o sinistrado por custos aleatórios (artigo 300.º, n.º 1, do Código do Trabalho), etc.. Assim, nada impede, na perspectiva da constitucionalidade material, que se considere justificada a opção do legislador de, ao delimitar os *rendimentos* das pessoas singulares sujeitos a imposto, neles inserir as gorjetas que são obviamente *rendimentos* e que as considere conexas com a prestação de trabalho, embora não se trate de prestações obrigatórias directamente a cargo da entidade empregadora, sem que daí derive a imposição de o legislador, por força do invocado princípio da justiça do sistema, ter de tratar sempre, para todos e quaisquer efeitos, tais prestações como remuneração de trabalho subordinado.

Assim sendo, e não se mostrando abalados os fundamentos da anterior jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre esta questão, improcede a pretensão do recorrente.»

2.3. A orientação seguida pelo Tribunal Constitucional sobre esta questão é de manter, pois em nada é abalada pelos novos argumentos aduzidos pelos recorrentes.

Desde logo, há que recordar que o juízo de (in)constitucionalidade a emitir em sede de fiscalização concreta, assume como um dado a interpretação normativa acolhida na decisão judicial recorrida, em sede de direito ordinário, pois não compete ao Tribunal Constitucional substituir-se aos outros tribunais, corrigindo as interpretações do direito ordinário por eles feitas, mas tão-só apurar se tais interpretações violam, ou não, normas ou princípios constitucionais. São, assim, irrelevantes eventuais interpretações autênticas ou administrativas da norma do artigo 2.º, n.º 3, alínea *h*), do CIRS, extraíveis do artigo 29.º, n.º 9, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, ou do Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, como a eventual inconstitucionalidade desse artigo 29.º, n.º 9, por discriminação dos profissionais de banca dos casinos é insusceptível de se repercutir sobre a norma ora questionada, que foi interpretada como não restringindo a tributação das gorjetas às percebidas por esses profissionais.

Ainda irrelevante é, em sede de apreciação do acatamento dos princípios e normas constitucionais portuguesas, a interpretação e aplicação que tenha sido feito pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de disposições de direito comunitário (anote-se, aliás, que a decisão citada pelos recorrentes respeita, não ao imposto sobre o rendimento, mas sobre a questão da sujeição ao IVA de «taxas de serviço» e da inclusão, ou não, nesta categoria das aí apeladas «supergorjetas»).

Por fim, refira-se que, sendo o presente recurso interposto ao abrigo da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC, nele não cabe a apreciação de qualquer questão de ilegalidade, sendo certo, além disso, não terem os recorrentes suscitado, durante o processo, qualquer questão de «ilegalidade agravada» (cfr. alíneas *c*), *d*), *e*) e *f*) do n.º 1 do citado artigo 70.º), cujo conhecimento compita ao Tribunal Constitucional.

1.2. A reclamação apresentada pelos recorrentes contra a decisão sumária do relator desenvolve a seguinte fundamentação:

A decisão sumária em apreciação assenta nas seguintes considerações essenciais:

a) «A orientação seguida pelo Tribunal Constitucional ... em nada é abalada pelos novos argumentos aduzidos pelos recorrentes» (cfr. pág. 17 da decisão sumária, n.º 2.3), na linha, aliás, da sua também recente decisão sobre a matéria prolatada no Acórdão n.º 481/2004 (cfr. fls. 4 da decisão sumária, 2.º parágrafo);

b) O juízo de fiscalização concreta a emitir pelo Tribunal Constitucional deve assentar na «*interpretação normativa acolhida na decisão judicial recorrida*» e não noutro tipo de interpretações que, no caso em apreciação, irrelevantes (*ibidem*).

Com o devido respeito, discordamos da tese defendida no primeiro tipo de considerações, pelas razões que seguidamente se aduzirão.

1 Assim, compulsando o supra citado Acórdão n.º 481/2004 desse Tribunal Constitucional, constatamos que a essência do problema posto gira essencialmente em torno de dois grandes princípios constitucionais: o da

igualdade (cfr. artigo 13.º da Constituição), e o da justiça do sistema (cfr. artigo 2.º da Constituição).

Quanto ao princípio da igualdade, na perspectiva desse Alto Tribunal plasmada no citado Acórdão n.º 481/2004, «*entende-se não ser de declarar a inconstitucionalidade da norma*» (cfr. n.º 2.3 do acórdão) porque: 1 «*todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação definida pela lei fiscal devem estar sujeitos a um mesmo regime fiscal*» (*ibidem* n.º 2.3.1); porque: 2 «*os cidadãos com igual nível de rendimentos devem suportar idêntica carga tributária*»; e porque: 3 «*uma repartição justa dos rendimentos ... tem como objectivo a diminuição das desigualdades entre os cidadãos*» (*ibidem*).

Então, a questão que se coloca é a de saber, primeiramente, quem são «... *os contribuintes que se encontrem na mesma situação definida pela lei fiscal (que) devem estar sujeitos a um mesmo regime fiscal*». Ora, a questão em apreciação é a das gratificações/gorjetas atribuídas por terceiros a título de liberalidade e, por isso, a nosso ver, os contribuintes que deverão ser vistos como elemento de comparação serão aqueles que estiverem na mesma situação dos visados profissionais de banca dos casinos. Isto é, teremos que buscar outros profissionais que auferam gratificações/gorjetas atribuídas por terceiros com a natureza de donativos conformes com os usos sociais, para os comparar com os profissionais de banca dos casinos. Assim, encontrar-se-ão em tal situação, designadamente: empregados da hotelaria em contacto directo com os clientes; taxistas; engraxadores; prostitutas; arrumadores de viaturas; arrumadores de cinema; cabeleireiros; pedintes; tocadores de rua; párocos (a propósito dos donativos atribuídos pelos crentes, ou colocados nas «caixas das esmolas»); outros artistas de rua; pizeiros; entregadores de móveis e electrodomésticos ao domicílio, etc..

Pergunta-se: Qual ou quais destes profissionais que igualmente auferem donativos conformes com os usos sociais viram já, ou estão em vias de ver, as suas gratificações/gorjetas tributadas em sede de IRS?

Porquê os tribunais administrativos e fiscais de 1.ª e 2.ª instância não solicitaram, como requerido, a prova junto da Administração Tributária acerca de qual ou quais destes profissionais supra descritos vêm tributadas as suas gratificações/gorjetas atribuídas por terceiros?

Que outras demonstrações serão necessárias para evidenciar a discriminação dos profissionais de banca dos casinos, para além da realidade concreta que demonstra serem os únicos a ser tributados, discriminação agora também expressamente plasmada na legislação vigente?

O artigo 2.º, n.º 3, alínea *h*), do Código do IRS é, de facto, uma norma-medida destinada exclusivamente aos profissionais de banca dos casinos, e ao invocarmos o novo argumento inserto no artigo 29.º, n.º 9, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, agora visando taxativa e exclusivamente estes profissionais, criado posteriormente à prolação do Acórdão n.º 497/97 desse Alto Tribunal, foi porque nos pareceu que a aparente generalidade e abstracção do referido artigo 2.º, n.º 3, alínea *h*), do Código de IRS cessou nesse momento, e esse Alto Tribunal não tinha ainda apreciado esta nova situação jurídica. A partir desse momento, afigura-se-nos, passou a ficar claro a quem se destinava e destina a norma em causa, situação que nos parece constitucionalmente inaceitável.

A propósito do carácter discriminatório da norma, salientem-se as sábias palavras do Dr. Vítor Faveiro («*que foi sem favor o melhor director-geral de Impostos do século XX*» cfr. artigo sob o título «*Mais seis reformas reais...*», do Professor Sousa Franco, inserto no jornal *Diário de Notícias*, de 11 de

Janeiro de 2000, pág. 28), com as quais estamos de acordo, reflectem bem o nosso entendimento.

Diz aquele autor que *«se o legislador fiscal se limitar a criar um tipo de incidência real, sabendo de antemão, designadamente, que o seu objecto não é susceptível de conhecimento e valoração em todos os casos e circunstâncias em que ocorra, obviamente que viola o princípio da igualdade, pré-constitucional por natureza e incorporado na Constituição; ... viola a ordem jurídica positiva constitucional e designadamente os artigos 1.º e 2.º da Constituição, enquanto não respeita o princípio da igualdade, da justiça e da legalidade substantiva e, com eles, o da dignidade da pessoa humana e a democracia ...; viola a natureza formal das leis enquanto estas só aparentemente se apresentam como gerais e abstractas quando na realidade não abrangem todas as situações que, em termos concretos, sejam iguais; e viola o direito constitucional positivo expresso no artigo 13.º da lei fundamental, 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»* (cfr. VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte*, Coimbra Editora, 2002, pág. 265).

E remata ainda o mesmo autor: *«criando impostos ... o Estado tem de se assegurar de meios ou instrumentos que o habilitem a conhecer e valorar todas as situações a atingir, que ofereçam caracteres de igualdade real e social; e de assegurar aos cidadãos atingidos ... que (o imposto) ... se aplica a todos os que estejam em iguais circunstâncias, e não apenas àqueles que ofereçam ou sofram melhores condições de revelação ou controlo. Não se pode basear a injusta distribuição da carga tributária no reconhecimento da incapacidade do Estado de controlar todas as situações da vida económica e pessoal iguais. Se o legislador reconhecer a impossibilidade de controlar todas ou parte das situações reais que ofereçam caracteres de revelação de capacidade contributiva em termos de garantia da igualdade de tributação de todos os titulares da base ou destinatários de certo imposto ... só pode tomar uma atitude: abster-se de criar tal imposto»* (*ibidem*, pág. 266; no mesmo sentido, cfr. votos de vencido no já citado Acórdão n.º 497/97 do Tribunal Constitucional, dos Conselheiros A. Ribeiro Mendes (n.º 10), e Guilherme da Fonseca (n.º 2)).

Quanto à segunda e terceira razões invocadas nesta parte do acórdão pelo Tribunal, segundo as quais *«os cidadãos com igual nível de rendimentos devem suportar idêntica carga tributária»* e *«uma repartição justa dos rendimentos ... tem como objectivo a diminuição das desigualdades entre os cidadãos»*, é nossa convicção que esse Alto Tribunal parte do pressuposto de que, sem mais, tais gratificações/gorjetas constituem rendimentos de trabalho e, portanto, se um qualquer trabalhador auferir 100 como contrapartida da relação de trabalho, e um profissional de banca dos casinos auferir 70 como contrapartida da relação de trabalho mais 30 de gratificações/gorjetas atribuídas pelos clientes, então estamos perante dois trabalhadores com o mesmo nível de rendimentos, sendo justo suportarem ambos idêntica carga tributária.

Mas o pressuposto de que ambos os trabalhadores se encontram com igual capacidade contributiva é falso e, por isso, a conclusão também não será a adequada.

E, nesta medida, entendemos que é violado o princípio da justiça do sistema.

De facto, a nosso ver, para se poder equiparar a similar capacidade contributiva de ambos os trabalhadores no exemplo acima referido é necessário atender a que aquele princípio tributário tem, igualmente, de ter *«em conta as necessidades ... do agregado familiar»* do contribuinte (cfr. artigo 107.º, n.º 1 ora 104.º, n.º 1 da CRP, e artigo 6.º, n.º 1, alínea a), da LGT), o que não sucede no caso em apreço.

O princípio da capacidade contributiva, na dimensão em apreço, tem de ter em conta os encargos específicos para a obtenção dos referidos rendimentos, designadamente com a utilização diária de transporte próprio como condição de deslocação para quem trabalha essencialmente em horário nocturno tenha-se presente que se exerce funções num casino, como é o caso, bem como com gastos significativos em medicamentos, dado o desgaste físico e psíquico provocado pelo desenvolvimento do trabalho permanentemente durante a noite (cfr. artigo 6.º, n.º 1, alínea *b*), da LGT), o que também não sucede.

E ainda, o princípio da capacidade contributiva tem de ter em conta a doença, a velhice e outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo (cfr. artigo 6.º, n.º 1, alínea *c*), da LGT), mas tal também não sucede, visto que não se prevê legalmente a dedução de contribuições para a Segurança Social das referidas gratificações. Por isso, quando em situações de doença, os profissionais visados não recebem qualquer montante de subsídio que inclua também a parte das gratificações enquanto rendimento de trabalho, recebendo apenas um subsídio que tem por base a retribuição que auferem da entidade patronal.

Do mesmo modo, e pelas mesmas razões, quando em situações de desemprego involuntário, os profissionais visados não recebem qualquer subsídio que inclua também a parte das referidas gratificações, mas tão-só um subsídio que tem por base apenas a retribuição auferida da entidade patronal.

A este propósito deverá ter-se em conta que os referidos profissionais de banca dos casinos têm de descontar mensalmente 12% das gratificações/gorjetas *sub judice* para um Fundo Especial de Segurança Social (cfr. n.º 17 da parte I das *Regras de distribuição das gratificações*, aprovadas pela Portaria n.º 159/90, de 27 de Novembro), sem que esteja prevista legalmente qualquer dedução específica em sede de declaração de IRS do montante descontado para esse Fundo Especial de Segurança Social, e sem que seja feita qualquer contribuição patronal para a Segurança Social e para o Desemprego sobre estes montantes, global e parcialmente considerados, discriminando de novo estes profissionais-alvo, pois que para estes efeitos as gratificações/gorjetas já não são considerados como rendimentos de trabalho dependente.

E, assim sendo, ao ignorar-se ostensivamente «*as necessidades ... do agregado familiar*» do contribuinte (cfr. artigo 107.º, n.º 1 ora 104.º, n.º 1 da CRP, e artigo 6.º, n.º 1, alínea *a*), da LGT), a pretensão de tributação das gratificações atribuídas pelos clientes dos casinos aos profissionais de banca em sede de IRS esbarra com regras essenciais da nossa lei fundamental, situação juridicamente inadmissível e profundamente injusta.

Esse alto Tribunal considera ainda que a «*noção de remuneração de trabalho é consabidamente de estrutura complexa, nela se incluindo prestações de variada natureza: pecuniárias e em espécie, retribuição-base ... diuturnidades, diversas gratificações e prémios (...), aditivos (...), comissões, abonos para falhas, subsídios de refeição, direitos a uso de cartão de crédito e de automóveis, créditos de combustíveis, etc.*» (cfr. decisão sumária, pág. 16, 2.º parágrafo), ... nada impedindo o legislador de inserir nesta noção de remuneração as gratificações/gorjeias «*e que as considere conexas com a prestação de trabalho*» (*ibidem*, pág. 17, 1.º parágrafo).

Poderá ser assim? Não haverá então limites para a definição do conceito de remuneração?

Pensamos que não poderá ser assim, havendo limites que a lei impõe ao conceito de remuneração.

Quais sejam? Os de que a noção de remuneração está limitada à contrapartida advinda da entidade patronal por força da relação contratual laboral. Pode, de facto, variar a respectiva noção, mas sempre com um limite: é o de que todas as suas prestações provêm da entidade patronal. Isso mesmo, de resto, está evidenciado no conjunto das «*prestações de variada natureza*» supra elencadas pelo Tribunal Constitucional: todas emanam da entidade patronal, ao contrário das gratificações/gorjetas, cuja natureza é absolutamente diversa (donativos conformes aos usos sociais cfr. artigo 940.º, n.º 2, do Código Civil) e, desse modo, não nos parece deverem considerar-se estas incluídas na noção de remuneração de trabalho.

A nosso ver, é também esta a noção que emana da lei de autorização legislativa concedida ao Governo para criar a norma em causa. Assim, reza o artigo 4.º da referida Lei de autorização legislativa:

«Artigo 4.º

IRS Incidência objectiva

1 O IRS incidirá sobre o valor global anual dos rendimentos das categorias seguintes, depois de feitas as correspondentes deduções a abatimentos:

Categoria A rendimentos do trabalho dependente;

2 Consideram-se:

a) Rendimentos do trabalho dependente: todas as remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem, prestado quer por servidores do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público, quer em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado;»

Face ao texto enunciado, importará então reflectir sobre o que seja o conceito de «*remuneração proveniente do trabalho por conta de outrem ... em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado*».

Ora, para nós, tal significa que o legislador, no âmbito desta autorização legislativa, só poderia tributar as remunerações:

1.º Que resultassem de contrato de trabalho (cfr. artigo 1.º da LCT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 49 408, de 24 de Novembro de 1969, então em vigor);

2.º Ou que resultassem de outro contrato a ele legalmente equiparado, de que são exemplo o contrato que tenha por objecto o trabalho prestado no domicílio, ou o trabalho prestado em estabelecimento do trabalhador (cfr. artigo 2.º da LCT), sendo comum a ambos a dependência económica do trabalhador relativamente à pessoa ou entidade que determina a realização do trabalho;

3.º E que fossem auferidas pelo trabalhador, «*como contrapartida do seu trabalho*» (cfr. artigo 82.º, n.º 1, da LCT).

A nosso ver, as gratificações/gorjetas em causa não só não resultam do contrato de trabalho, nem de outro a ele legalmente equiparado, como não são auferidas a título de contrapartida do trabalho realizado.

A nosso ver, ainda, como supra se referiu a natureza jurídica de tais gratificações/gorjetas é a de «*donativos conformes aos usos sociais*», na medida em que são de uso corrente, atribuídas pelos clientes dos casinos aos trabalhadores, e não contrapartida remuneratória no âmbito do contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado.

Tais donativos constituem meras liberalidades do gratificador, que os atribui se quer, quando quer, quanto quer, e a quem quer, sem que para tal esteja vinculado a qualquer relação contratual (cfr. artigo 940.º, nota 10, do *Código Civil Anotado*, de PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, vol. II, 3.ª edição revista e actualizada, Coimbra Editora; Parecer do Dr. VITOR FAVEIRO, fls. 26, junto aos autos); e voto de vencido do Senhor Conselheiro A. RIBEIRO MENDES, no Acórdão n.º 497/97 do Tribunal Constitucional), não sendo, deste modo, susceptíveis de tributação.

2 Quanto ao segundo tipo de considerações proferidas por esse Alto Tribunal na decisão sumária de que ora se reclama segundo o qual o juízo de fiscalização concreta a emitir pelo Tribunal Constitucional deve assentar na «*interpretação normativa acolhida na decisão judicial recorrida*», visto que a decisão recorrida se limita a aderir às decisões jurisprudenciais já prolatadas sobre a matéria, os argumentos que supra se expõem afiguram-se nos suficientes para tornar clara a nossa posição de discórdia sobre a essência de tais decisões jurisprudenciais.

Finalmente, quanto às decisões já prolatadas pelo TJCE sobre a matéria em causa e invocadas pelos reclamantes como argumentos novos a ter em conta por esse Alto Tribunal, atendendo ao que dispõe o artigo 8.º da Constituição sobre a matéria, parece-nos, pois, que a questão deverá com o devido respeito suscitar também uma mais aturada reflexão.

Pelo exposto,

Deverá ser atendida a presente reclamação e, em consequência, ser admitido o recurso.

1.3. Notificada da apresentação desta reclamação, a recorrida não respondeu.

Tudo visto, cumpre apreciar e decidir.

2. Apreciando os novos argumentos que alegadamente constariam da reclamação dos recorrentes, constata-se que ou não são novos ou são irrelevantes para o caso.

O argumento respeitante à pretensa desigualdade que resultaria de, em termos práticos, serem os profissionais de banca dos casinos os únicos beneficiários de gorjetas a verem tributado esse rendimento já foi ponderado no ponto 2.3.2 do Acórdão n.º 497/97, acima transcrito (cf. fls. 15 a 16 deste acórdão), onde se concluiu que do princípio da igualdade não resulta o direito à não tributação de um sujeito tributário pela circunstância de outrem, em situação de igual incidência, não ser tributado por dificuldades técnicas de aplicação da lei.

Aos argumentos extraídos do princípio da justiça do sistema já foi dada resposta no Acórdão n.º 481/2004. Aí se salientou nada obstar a que o legislador adopte conceitos de rendimentos de trabalho de diversa extensão consoante as finalidades tidas em vista e que, por outro lado, a eventual desconsideração dos abonos ora em causa para certos efeitos, caso pudesse ser considerada como violadora da justiça do sistema, não implicaria necessariamente a imposição da sua não tributação, podendo antes reclamar a exigência da sua relevância para efeitos indemnizatórios, previdenciais ou outros.

De seguida, voltam os recorrentes a sustentar não ser a melhor interpretação do direito ordinário a que considera as gorjetas subsumíveis na previsão do artigo 4.º, n.º 2, alínea *a*), da lei de autorização legislativa do CIRS. Mas repete-se não cumprir ao Tribunal Constitucional apreciar a correcção da interpretação e aplicação do direito ordinário feita pelo tribunal recorrido, mas antes, e apenas, acolhendo essa interpretação como um dado, aferir da sua conformidade constitucional.

Finalmente, as decisões do Tribunal de Justiça citadas pelos recorrentes como *argumentos novos*, que mereceriam *uma mais aturada reflexão*, revelam-se de todo irrelevantes para o caso da tributação, a título de rendimentos de trabalho, das gorjetas. Na verdade, as duas decisões citadas referem-se a questões relativas ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA). No Acórdão de 3 de Março de 1994, proc. C-16/93 (*R. J. Tolsma contra Inspecteur der Omzetbelasting de Leeuwarden*), perante questão prejudicial suscitada pelo *Gerechtshof de Leeuwarden*, perante quem pendia impugnação de liquidação de IVA tendo por base as contribuições dadas pelos passantes a um tocador de realejo na via pública, o Tribunal de Justiça decidiu que *O artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume dos negócios Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de prestação de serviços efectuada a título oneroso, utilizada por esta disposição, não abrange a actividade que consiste em tocar música na via pública, relativamente à qual não se encontra estipulada qualquer remuneração, mesmo se o interessado solicita uma contribuição em dinheiro e recebe certas quantias cujo montante não é, todavia, nem determinado nem determinável*. E na segunda decisão Acórdão de 29 de Março de 2001 [a data de 23 de Novembro de 2000, indicada pelos recorrentes, não é a data do acórdão, mas sim a data da apresentação das conclusões do advogado-geral], proc. C-404/99 (*Comissão das Comunidades Europeias contra República Francesa*), o Tribunal de Justiça decidiu que *Ao autorizar, sob certas condições, a exclusão da matéria colectável do imposto sobre o valor acrescentado dos acréscimos obrigatórios de preço reclamados por determinados sujeitos passivos a título de remuneração do serviço («taxas de serviço»), a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 2.º, n.º 1, e 11.º-A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume dos negócios Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme*. Trata-se, como é patente, de decisões relativas a matéria estranha à tributação dos rendimentos de trabalho.

Sendo improcedentes os *argumentos novos* invocados pelos reclamantes, resta confirmar o juízo de não inconstitucionalidade formulado na decisão sumária reclamada, aliás na esteira dos Acórdãos n.ºs 497/97, 237/2000 e 481/2004.

3. Em face do exposto, acordam em:

a) Não julgar inconstitucional a norma do artigo 2.º, n.º 3, alínea h), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro; e, conseqüentemente,

b) Indeferir a presente reclamação.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em 20 (vinte) unidades de conta.

Lisboa, 4 de Outubro de 2005

Mário José de Araújo Torres

Paulo Mota Pinto

Rui Manuel Moura Ramos

