

Como o morador usuário não é, nem muito nem pouco, um proprietário, não cabe dentro do espírito do sistema a sua tributação em contribuição autárquica. Por isso, não há que fazer uma interpretação extensiva do conceito de usufrutuário, pois nunca esteve no espírito do legislador tributar o usuário morador.

No caso da propriedade resolúvel, o usuário ou fruidor do prédio, não sendo ainda proprietário, já tem uma forte expectativa de vir a ser, pelo que o legislador tratou-se como proprietário para efeitos desta contribuição. Mas o titular do direito à habitação não goza desta situação, nem merece o mesmo tratamento. Se o legislador tivesse querido abranger o usuário morador não tinha deixado de o referir na norma de incidência, pois bem sabia que o usufruto, o uso e a habitação estão tratados no mesmo capítulo do Código Civil. Por isso, não se pode admitir que o legislador por esquecimento tenha deixado de se referir ao direito à habitação.

Por todas estas razões, seria contrário ao espírito do sistema tributário fazer uma interpretação extensiva do artº 8º do CCA, pois é bem verdade que, em regra, são de interpretação estrita as leis que contêm excepção à lei. AS LEIS EXCEPCIONAIS SÃO DE INTERPRETAÇÃO ESTRITA, e só admitem interpretação extensiva quando manifestamente se demonstre que o legislador minus eixit quam voluit. LEGES SUAE EXCEPTIONEM A LEGE CONTINENT STRICTAE SUBSUNT INTERPRETATIONI.

3º Decisão:

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 1998. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 1998.

Assunto:

Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Incidência. Subsídio de compensação atribuído a magistrados. Magistrados judiciais jubilados. Carácter compensatório e não remuneratório do subsídio. Interpretação compatível com a constituição.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A atribuição de casas a magistrados judiciais visa possibilitar-lhe sem ónus, cumprirem o dever estatutário de assegurarem a manutenção de uma casa de habitação adequada à sua condição social.*
- 2 — *A exigência de manutenção de tal habitação, mesmo que o magistrado não a habite, é imposta pela necessidade de dignificar a função dos magistrados, como membros de órgãos de soberania, dignificação essa que, reflexamente, dignifica a própria imagem do Estado perante os cidadãos.*

- 3 — *Por tal exigência ter a ver com o prestígio da função de magistrado, ela é imposta também aos magistrados jubilados, pois estes mantêm todos os deveres estatutários dos magistrados no activo.*
- 4 — *O subsídio de compensação previsto no art. 29.º, n.º 2, da Lei 21/85, de 30 de Outubro, visa compensar os magistrados a quem não é atribuída casa, dos encargos com a manutenção de casa adequada ao prestígio das funções, que continua a ser-lhes exigida.*
- 5 — *Todas as atribuições patrimoniais feitas a trabalhadores por conta de outrem que tenham carácter compensatório e não remuneratório, não estão abrangidas no âmbito de incidência do IRS.*
- 6 — *O art. 2.º, n.º 3, alínea c) do C.I.R.S., na redacção inicial, seria organicamente inconstitucional por desconformidade com a lei de autorização legislativa em que se baseou a emissão do Código pelo Governo, se fosse interpretado como alargando a base de incidência do IRS a atribuições patrimoniais feitas com o objectivo de compensar os trabalhadores por conta de outrem de despesas provocadas pelo exercício das suas funções.*
- 7 — *A mesma norma, se fosse interpretada dessa forma, seria também materialmente inconstitucional, por ofensa do princípio constitucional da igualdade, ao não fazer distinção, para efeitos de tributação entre atribuições patrimoniais remuneratórias e compensatórias.*

Recurso: 20 901; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Francisco José de Miranda Duarte; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1 — FRANCISCO JOSÉ DE MIRANDA DUARTE deduziu impugnação judicial contra a liquidação n.º 4110124285 de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, respeitante ao ano de 1993, na parte em que incidiu sobre o subsídio de compensação de 420.000\$00.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação procedente.

Inconformada a Fazenda Pública interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com a seguintes conclusões:

a) O subsídio de compensação devido aos Magistrados Judiciais preenche os requisitos de um autêntico benefício ou regalia auferido pela prestação ou em razão da prestação do trabalho dependente;

b) O que o leva a ficar sob a alçada do princípio de incidência consagrado no art. 2º nº 3, alínea c) do C.I.R.S.;

c) Porque nenhuma norma o isenta de tributação, deve, o mesmo, ser tributado em conjunto com outros rendimentos do contribuinte, ora impugnante;

d) Ao decidir, como decidiu o MmºJuiz “a quo”, desrespeitou as normas legais citadas consubstanciadoras do princípio de incidência real e objectiva aplicável ao caso dos autos.

Termina pedindo que se julgue a impugnação totalmente improcedente.

O impugnante não apresentou contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido do não provimento do recurso, em sintonia com a jurisprudência que esta Secção tem adoptado em casos idênticos e faz notar que, na tese da recorrente, se a Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, veio alterar o art. 2.º do C.I.R.S. de forma a considerar rendimento do trabalho dependente os subsídios de residência ou equivalentes ou a casa de habitação fornecida pela entidade patronal é porque, anteriormente, o facto em causa nestes autos não era facto tributável.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1) O ora impugnante fez entrega da declaração-modelo 1 do IRS, respeitante ao ano da 1993 em 02/03/94, nos termos constantes de fls. 9 e Vº cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

2) Em 11/05/94 foi enviada a nota da liquidação n.º 4110124285, para efeitos de pagamento da quantia de 350 068\$00, cujo prazo terminava em 29/06/94.

3) O irnposto dito em 2) foi pago em 20/06/94, tendo o ora impugnante reagido, apresentando a petição que deu origem aos presentes autos em 20/09/94.

4) O ora impugnante é Juiz Conselheiro jubilado e ao mesmo foram enviados os documentos cujas cópias constam da fls. 10 a 14 dos autos cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido de onde se destaca que o Ministério da Justiça através do Gabinete de Gestão Financeira declarou que em 1993 a quantia da 420.000\$00 que o ora impugnante havia recebido estava sujeita a retenção e englobava o subsídio da compensação nos termos do art. 29º da Lei n.º 21/85 e art. 80º da Lei n.º 47/86.

3 — A questão que é objecto do recurso é a de saber se, no ano de 1993, O subsídio de compensação pago ao impugnante, ao abrigo do disposto no art. 29.º da Lei n.º 21/85, constituía rendimento para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

O sistema retributivo dos magistrados judiciais está previsto nos arts. 22.º a 27.º e 29.º e 30.º da Lei n.º 21/85, de 30 de Julho, na redacção introduzida pela Lei n.º 2/90, de 20 de Janeiro, que estabelecem o seguinte:

Artigo 22.º

(Componentes do sistema retributivo)

1 — O sistema retributivo dos magistrados judiciais é composto por:

- a) Remuneração base;
- b) Suplementos.

2 — Não é permitida a atribuição de qualquer tipo de abono que não se enquadre nas componentes remuneratórias refendas no número anterior, sem prejuízo do disposto no artigo 25.º

Artigo 23.º

(Remuneração base e suplementos)

1 — A estrutura da remuneração base a abanar mensalmente aos magistrados judiciais é a que se desenvolve na escala indicária constante do mapa anexo a este Estatuto, de que faz parte integrante.

2 — A remuneração base é anualmente revista, mediante actualização do valor correspondente ao índice 100.

3 — A partir de 1 de Janeiro de 1991 a actualização a que se refere o número anterior é automática, nos termos do disposto no artigo 2.º da Lei n.º 26/84, de 31 de Julho, com a redacção que lhe foi dada pelo artigo 1º da Lei n.º 102/88, de 25 de Agosto.

4 — A título de suplementos, mantêm-se as compensações a que se referam os artigos 24º a 27.º e 29.º do presente Estatuto.

Artigo 24.º

(Subsídio de fixação)

Ouvidos o Conselho Superior da Magistratura e as organizações representativas dos magistrados, o Ministro da Justiça pode determinar que seja atribuído um subsídio de fixação a magistrados judiciais que exerçam funções nas regiões autónomas e aí não disponham de casa própria.

Artigo 25.º

(Despesas de representação)

Os presidentes do Supremo Tribunal de Justiça e das Relações têm direito a um subsídio correspondente a, respectivamente, 20% e 10% do vencimento, a título de despesas de representação

Artigo 26.º

(Despesas de deslocação)

1 — Os magistrados judiciais têm direito ao reembolso, se não optaram pelo recebimento adiantado, das despesas resultantes da sua deslocação e do agregado familiar e transporte de bagagem, qualquer que seja o meio de transporte utilizado, quando promovidos, transferidos ou colocados por motivos de natureza não disciplinar.

2 — Não é devido reembolso quando a mudança de situação se verifique a pedido do magistrado, excepto:

a) Quando se trate de deslocação entre o continente, as regiões autónomas e Macau;

b) Quando, no caso de transferência a pedido, se verifique a situação prevista no artigo 48.º, n.º 4, ou a transferência tiver lugar após dois anos de exercício efectivo na comarca anterior.

Artigo 27.º

(Ajudas de custo)

São devidas ajudas de custo sempre que um magistrado se desloque em serviço para fora da comarca onde se encontre sediado o respectivo tribunal ou serviço.

Artigo 29.º

(Casa de habitação)

1 — Nas localidades onde se mostre necessário, o Ministério da Justiça, pelo Gabinete de Gestão Financeira, põe à disposição dos magistrados judiciais, durante o exercício da sua função, casa de habitação mobilada, mediante o pagamento de uma contraprestação mensal, a fixar pelo Ministro da Justiça, de montante não superior a um décimo do total das respectivas remunerações.

2 — Os magistrados que não disponham de casa de habitação nos termos referidos no número anterior ou não a habitem conforme o

disposto no n.º 8 do artigo 8.º têm direito a um subsídio de compensação fixado pelo Ministro da Justiça, ouvidos o Conselho Superior da Magistratura e as organizações representativas dos magistrados, tendo em conta os preços correntes no mercado local de habitação.

Artigo 30.º

(Responsabilidade pelo pagamento da contraprestação)

A contraprestação mensal é devida desde a data da publicação do despacho de nomeação até àquela em que for publicado o despacho que altere a situação anterior, ainda que o magistrado não habite a casa.

O art. 2.º do C.I.R.S., na redacção vigente ao tempo a que se refere o imposto, era a seguinte, na parte que aqui pode interessar:

Artigo 2.º

(Rendimentos da categoria A)

1 — Consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes de:

- a) Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado;
- b) Trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, sob a autoridade e a direcção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito activo na relação jurídica dele resultante;
- c) Exercício de função, serviço ou cargo públicos;
- d) Atribuição a título de pré-reforma ou de abonos relativos à situação de reserva.

2 — As remunerações referidas no número anterior compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.

3 — Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

- a) As remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e entidades equiparadas, com excepção dos que neles participem como revisores oficiais de contas;
- b) As importâncias que os empresários individuais escriturem como remuneração do seu trabalho ou do prestado pelas pessoas que façam parte do respectivo agregado familiar;
- c) Os benefícios ou regalias auferidos pela prestação ou em razão da prestação do trabalho dependente, com excepção dos abonos de família, e das respectivas prestações complementares, na parte que não excedam os limites legais estabelecidos, bem como dos subsídios de refeição até à concorrência do respectivo limite legal acrescido de 50%;
- d) Os abonos para falhas devidos a quem, no seu trabalho, tenha de movimentar numerário, na parte em que excedam 5% da remuneração mensal fixa;
- e) As ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais, e as verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício;

As importâncias auferidas, ainda que a título de indemnização, pela mudança de local de trabalho;

g) A quota-parte, acrescida dos descontos para a Segurança Social que constituem encargos do beneficiário, devida a título de participação nas companhias de pesca aos pescadores que limitem a sua actuação à prestação de trabalho;

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

4 — A questão da tributação em sede de I.R.S. dos subsídios de compensação atribuídos a magistrados judiciais e do Ministério Público, à face da redacção do art. 2.º do C.I.R.S. anterior à Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, tem sido frequentemente apreciada por este Supremo Tribunal Administrativo, sendo uniforme a jurisprudência no sentido de que tais subsídios não constituem rendimento para aquele efeito (¹).

Porém, embora a recorrente não traga ao processo novos argumentos, o facto de nos presentes autos se tratar de subsídio a um magistrado jubilado, questão não apreciada nos anteriores arestos, reclama uma reanálise pormenorizada da questão.

5 — O art. 165.º do Estatuto Judiciário de 1928 – Decreto n.º 15344, de 10 de Abril – obrigou os municípios que não fossem sede de Relação fornecerem casas mobiladas para habitação dos respectivos juizes de direito e delegados do procurador da República «com as comodidades exigidas pela posição social dos magistrados», mediante o pagamento de uma renda que não excedesse 1/6 do respectivo vencimento (²).

Estas normas integram-se no Capítulo VI, com a epígrafe «Da instalação dos tribunais, suas sessões e audiências», do Título II, que tem a epígrafe «Da magistratura judicial».

Nesse Estatuto, os «Vencimentos, subsídios e regalias» constituem a Secção IX do capítulo I.

Do enquadramento das normas referidas ressalta que o fornecimento de casa mobilada compatível com a posição social dos magistrados era uma exigência complementar componente da própria instalação dos tribunais e não um elemento do estatuto retributivo dos magistrados. Isto é, a habitação dos magistrados condizente com a sua posição social integrava-se no conjunto das necessidades de aparência dos tribunais perante o público, sendo uma necessidade que se entendia derivar do próprio exercício das funções.

Esta obrigação dos municípios foi mantida nos Estatutos Judiciários seguintes, que constam dos Decretos-Leis n.ºs 33547, de 23-2-1944, e 44278, de 14-4-62.

(¹) Neste sentido, indicam-se os seguintes acórdãos:

- de 19-1-94, proferido no recurso n.º 15274, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 314, página 235, e no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 433, página 397;
- de 12-10-94, proferido no recurso n.º 18186, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 376, página 234, e no *Boletim do Ministro da Justiça* n.º 440, página 209,
- de 31-5-95, proferido no recurso n.º 19206, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-8-97, página 1610;
- de 5-7-95, proferido no recurso n.º 19207, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-97, página 2010;
- de 15-5-96, proferido no recurso n.º 20320, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 457, página 199;
- de 12-6-96, proferido no recurso n.º 19205;
- de 2-10-96, proferido no recurso n.º 20902;
- de 20-11-96, proferido no recurso n.º 20716, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 385, página 356;
- de 24-9-97, proferido no recurso n.º 21599;
- de 29-10-97, proferido no recurso n.º 21842;
- de 17-12-97, proferido no recurso n.º 22076.

(²) Nesta parte inicial, segue-se de perto o essencial do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 29-10-97 proferido no recurso n.º 21842.

O Decreto-Lei n.º 281/71, de 26 de Junho, introduziu modificações neste último Estatuto, vindo, no seu art. 167.º, a estender aquela obrigação a «todos os municípios», incluindo, por isso, os das sedes de Relação que anteriormente estavam excluídos de tal obrigação, prevendo-se que, quanto a estes, seria atribuída uma «compensação» pecuniária.

Após a revogação deste último Estatuto Judiciário, na parte referente à instalação dos Tribunais e ao estatuto dos magistrados, foi mantida a estrutura básica daquele, continuando os magistrados a ter direito a uma casa mobiliada agora fornecida pelo Estado ou, em alternativa, o direito a um «subsídio de compensação» — arts. 21.º da Lei n.º 85/17, de 13 de Dezembro, e 29.º da Lei n.º 21/85, citado⁽¹⁾ (*).

Assim, pelo que se disse, deverá continuar a entender-se que a disposição de uma habitação condigna pelos magistrados, como membros de um órgão de soberania, constitui uma necessidade complementar da própria instalação dos tribunais, sendo exigida ao magistrado a sua manutenção como um dos aspectos exteriores à função, mas necessários ao seu prestígio.

A razão da atribuição de tais casas condignas, assim, é uma necessidade imposta pelo prestígio da própria função, idêntica à que, a outro nível, impõe aos Presidentes da República, e aos Chefes do Governo a residência em palácios a esse fim destinados.

Tal atribuição de casa visa «dignificar a função de titulares de órgãos de soberania e, reflexamente, a própria imagem do Estado face aos cidadãos» (*).

É certo, que a atribuição de casa nos termos referidos tem também vantagem para os magistrados que a habitam. Porém, é por essa razão que a atribuição de casa não é gratuita sendo paga uma «contraprestação mensal pelo magistrado a quem é atribuída (art. 29.º n.º 1, da Lei 21/85), que visa precisamente restituir à atribuição de casa a neutralidade a nível do estatuto remuneratório dos magistrados, retirando-lhe o carácter de remuneração em espécie.

Por ser uma necessidade imposta pela função, é que a lei impõe aos magistrados a manutenção da casa atribuída com, o respectivo pagamento da renda, mesmo que o magistrado não a habite (art. 30.º da Lei n.º 21/85, citado), situação em que, como é evidente, a atribuição de casa constitui, manifestamente um encargo.

Sendo a manutenção de uma casa condigna uma exigência da própria função de magistrado, a exigência de possuir uma habitação que obedeça a esse requisito é imposta também aos magistrados a quem ela não é atribuída que, por isso, terão de pelos seus próprios meios, dar satisfação àquela necessidade imposta pela função.

É por essa razão que a estes magistrados, a quem é imposta tal obrigação sem o fornecimento em espécie dos meios para o seu cumprimento, é atribuído o referido «subsídio de compensação», que tem esta denominação precisamente por visar compensar os magistrados dos encargos que têm de suportar para cumprirem a referida obrigação de manterem a casa condigna com a sua posição social que o prestígio das suas funções reclama.

(¹) Para os magistrados do Ministério Público existem normas paralelas nos arts. 93.º da Lei n.º 29/78, de 5 de Julho, e 80.º da Lei n.º 47/86, de 15 de Outubro.

(*) A partir deste ponto deixa-se de seguir o citado acórdão de 29-10-97.

(²) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-5-96, proferido no recurso n.º 20320 publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 457, páginas 199 e seguintes.

Este «subsídio de compensação», assim, tem a mesma natureza não remuneratória, mas compensatória, que tem a referida atribuição de casa de habitação.

6 — É esta necessidade de casa condigna como elemento de prestígio da função que justifica que a atribuição do referido «subsídio de compensação» seja feita também aos magistrados jubilados (art. 3.º, n.º 1, da Lei n.º 2/90, de 20 de Janeiro, com remissão para o art. 1.º da mesma Lei, onde se dá nova redacção ao art. 23.º, n.º 4, da Lei 21/85, e arts. 29.º, n.º 2. e 68.º, n.º 1, desta última Lei).

Na verdade, os magistrados jubilados continuam vinculados aos deveres estatutários (art. 67.º, n.º 2, da Lei n.º 21/85), em que se inclui o referido dever de manter uma casa de habitação condigna com a sua posição social, pelo que, obviamente, mantêm-se em relação a eles as exigências ligadas ao prestígio das funções que são impostas aos magistrados no activo.

Por isso, também em relação a eles se mantém o carácter compensatório da atribuição do referido subsídio.

7 — Perante esta constatação, já é possível apreciar a questão do enquadramento deste «subsídio de compensação» no art. 2.º do C.I.R.S..

Na estrutura do I.R.S. visa-se tributar apenas o *rendimento efectivo* dos contribuintes, embora esses rendimentos efectivos possam ser presumidos (art. 4.º, n.º 4 da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, que concedeu a autorização legislativa em que se baseou a aprovação do C.I.R.S. pelo Governo).

Por isso, o art. 2.º do C.I.R.S. que define os rendimentos do trabalho, tem de ser interpretado a esta luz, como abrangendo apenas hipóteses em que as atribuições pecuniárias feitas aos trabalhadores por conta de outrem visem proporcionar-lhe um acréscimo patrimonial, afastando a incidência do imposto relativamente a atribuições patrimoniais que visam apenas compensar o trabalhador de despesas que teve de suportar para assegurar o exercício adequado da função.

Pelo que se disse, o referido «subsídio de compensação», terá um carácter compensatório, como, aliás a sua designação patenteia, e não remuneratório.

Este carácter compensatório é também reconhecido no art. 23.º, n.º 4, da Lei 21/85, na redacção dada pelo art. 1.º da Lei n.º 2/90, de 20 de Janeiro, em que se refere que «a título de suplementos, mantêm-se as compensações a que se referem os arts. 24.º a 27.º e 29.º do presente Estatuto», entre as quais se inclui o referido subsídio.

Por este n.º 4 do art. 23.º constata-se ainda que aquele subsídio de compensação é equiparado, quanto ao carácter de compensação, às ajudas de custo, às despesas de deslocação motivadas por mudança do local de trabalho, às despesas de representação e aos subsídios de fixação de magistrados colocados nas regiões autónomas (*).

É certo, porém, que sob a capa da atribuição de «compensações» deste tipo podem, por vezes, estar a esconder-se atribuições de verdadeiras remunerações, o que justifica que se estabeleçam limites a essas atribuições patrimoniais nas alíneas c), d) e e) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., na redacção anterior à Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro.

Mas, no caso de quantias pagas pelo próprio Estado a título de compensação, não se pode por em dúvida o carácter compensatório, já que não se concebe que o Estado esteja, com a atribuição de tal

(*) Este último tem também carácter compensatório, como, para além da referência feita no art. 23.º n.º 4, se deduz do facto de apenas ser atribuído a magistrados que não dispõem aí de casa própria. Visa-se compensar os custos acrescidos que o exercício de funções traz para o magistrado que não dispõe aí de casa própria.

designação, a esconder de si próprio o pagamento de verdadeiras remunerações.

Assim, pelo que ficou referido, as quantias recebidas a título de subsídio de compensação não constituirão rendimento para efeitos de I.R.S.

8 — Confirma-se por outras vias que o subsídio de compensação referido não tem sido tratado, por via legislativa, como sendo um rendimento. Transcreve-se uma passagem do citado acórdão de 29-10-97:

O Decreto-Lei n.º 415/87, de 31 de Dezembro, veio sujeitar a imposto profissional os funcionários e agentes da administração pública, referindo ainda expressamente — cfr. art. 1.º do preâmbulo — os «magistrados de qualquer tribunal» — sic — e os «magistrados do Ministério Público» para o que aboliu a respectiva isenção — art. 1.º — ajustando, todavia, as remunerações para que, de acordo com o princípio da neutralidade, não houvesse prazo para os mesmos.

De tal ajustamento não foram objecto, todavia, «os subsídios de alojamento, residência e isolamento», já que isentos da respectiva cédula, nos termos do seu art. 8.º, ao aditar, ao art. 3.º do Código do Imposto Profissional, a alínea i).

Não se pode, contudo, daí, retirar qualquer argumento a favor da tributação em IRS do referido «subsídio de compensação».

É que este, como se viu, não constitui qualquer subsídio de alojamento ou residência, nem a lei o designa como tal em parte alguma.

Tais subsídios correspondem, antes, aos casos referidos no Decreto-Lei n.º 45/84, ao depois alterado pelo Decreto-Lei n.º 12/87, de 8 de Janeiro — fixação na periferia (cfr. João Alfaia, *Conceitos Fundamentais do Regime Jurídico do Funcionalismo Público*, volume, II, página 864 e seguintes).

Situação que se conforta com o Decreto-Lei n.º 487/77, de 30 de Dezembro, que procurou manter o dito princípio da neutralidade, pelo que introduziu correcções nas tabelas de vencimentos dos servidores do Estado, em virtude da respectiva tributação em IRS.

É que, por um lado, nem os seus art. 1.º — remuneração base — e 2.º — remunerações acessórias — nem, por outro lado, o despacho conjunto, aqui previsto, do Primeiro-Ministro e do Ministro das Finanças, de 30-12-88, in publicado no *Diário da República*, 2.ª Série, 6.º Suplemento, de 30-12-88, efectuaram qualquer majoração ao dito «subsídio de compensação», o que só pode explicar-se por o mesmo não ter, nos termos acima explanados, natureza retributiva ou remuneratória do trabalho.»

9 — Finalmente, refira-se que a norma do artigo 2º, n.º 2, do C.I.R.S., se fosse interpretada de forma diferente, seria orgânica e materialmente inconstitucional.

Com efeito, o CIRS foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que foi emitido pelo Governo ao abrigo da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro.

Assim, por força do disposto no n.º 2 do artigo 115.º da Constituição (versão de 1982), este Decreto-Lei estava sujeito aos limites traçados pela lei de autorização legislativa, que sempre seria necessária para o Governo legislar sobre a matéria por se tratar da criação de impostos — artigos 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), da Constituição (versão referida).

Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º daquela Lei 106/88, consideram-se rendimentos do trabalho dependente “todas as remunerações provenientes do trabalho por contra de outrem, prestado por servidores do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público, quer em resultado do trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado”.

Por outro lado, por força do n.º 4 do referido artigo 4º “o imposto incidirá sobre o rendimento efectivo dos contribuintes”.

Nestas condições, as normas que definem a incidência do IRS abrangendo rendimentos que não têm carácter remuneratório mas sim compensatório — como é o caso de alguns subsídios ou abonos destinados a compensar despesas (como subsídios de residência ou de deslocação conexos com obrigações de residência ou de deslocação) ou importâncias destinadas a indemnizar os trabalhadores por mudança do local do trabalho — serão organicamente inconstitucionais, por os rendimentos referidos não assumirem carácter de “rendimento efectivo” nem serem verdadeiras “remunerações”, e nesta medida, não se ter legislado em harmonia com o sentido definido na referida lei de autorização legislativa.

Para além disso, as normas que, para efeitos de tributação, equiparam rendimentos do trabalho e atribuições patrimoniais destinadas a compensar o trabalhador de despesas provocadas pela relação laboral contendem com o princípio constitucional da igualdade — artigo 13.º da Constituição —, por tratarem de forma idêntica realidades substancialmente diferentes: as remunerações do trabalho consubstanciam um acréscimo patrimonial para quem as recebe, enquanto as atribuições patrimoniais compensatórias consistindo na reposição de encargos derivados do exercício das funções, não proporcionam tal acréscimo.

Por isso, se se equiparasse, para efeitos de tributação, atribuições patrimoniais com efeitos absolutamente distintos sobre o património dos contribuintes, estar-se-ia injustificadamente a tratar de forma igual o que é substancialmente diferente, o que não se compagina com o referido princípio da igualdade.

Por isso, a norma daquele artigo 2.º, n.º 2, do C.I.R.S., na redacção inicial, se interpretada como abrangendo importâncias pagas a título de compensação ou indemnização de despesas será orgânica e materialmente inconstitucional.

Nestas condições, a interpretação defendida pela recorrente sempre se teria de rejeitar por não ser conforme à Constituição.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar, com esta fundamentação, a decisão recorrida.

Sem custas, por a recorrente estar isenta (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 18 de Fevereiro de 1998. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *José Joaquim Almeida Lopes* (concordo com a decisão mas não com alguns dos fundamentos, pois entende que, *in casu*, incide IRS, mas a norma de incidência é materialmente inconstitucional por violação do princípio da independência dos tribunais e dos juízes — art.º 203 da Constituição da R.P. Os Juízes têm direito a casa (ou a subsídio) a fim de se salvaguardar a sua independência, desde logo em relação aos senhores). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 1998.

Assunto:

Oposição à execução. Ilegalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda. Rejeição liminar.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Não é possível discutir na oposição a ilegalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda.