

## ACÓRDÃO N.º 41/2017

Processos n.ºs 290/16 e 408/2016

Plenário

Relator: Conselheira Joana Fernandes Costa

Acordam, em Plenário, no Tribunal Constitucional

I – Relatório

1. No âmbito do processo n.º 290/16, foi pedida, por um grupo de deputados à Assembleia Legislativa da Região Autónoma da Madeira, a apreciação e declaração, com força obrigatória geral, da inconstitucionalidade e da ilegalidade da norma contida no artigo 3.º, n.º 14, da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, com fundamento na violação do disposto nos artigos 227.º, n.º 1, alínea j), e 232.º, n.º 1, da Constituição, e no artigo 107.º, n.º 3, do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira (EPARAM), respetivamente.

É a seguinte a fundamentação do pedido:

«1. A Assembleia da República aprovou a Lei n.º 159-D/2015 de 30 de dezembro, publicada no número 254 da I Série do Diário da República, que extingue, a partir de 1 de janeiro de 2017, a sobretaxa extraordinária sobre os rendimentos sujeitos a IRS prevista no artigo 191º da Lei n.º 82-B/2014 de 31 de dezembro.

2. No artigo 2º n.º 1 da mesma Lei prevê-se que, em relação aos rendimentos auferidos em 2016, aplique-se uma sobretaxa sobre os rendimentos em causa, em conformidade com a seguinte tabela:

- a. Rendimento coletável até 7.070 euros - taxa 0
- b. Rendimento coletável de 7070 até 20000 euros — taxa 1 %
- c. Rendimento coletável de 20000 até 40000 euros- taxa de 1,75 %
- d. Rendimento coletável de 40000 até 80000 euros - taxa de 3%
- e. Rendimento coletável superior a 80000 euros — 3,5 %

3. Os sujeitos responsáveis pelo pagamento da sobretaxa são indiscriminadamente todos os sujeitos passivos de IRS, independentemente do local de residência.

4. No artigo 3º da mesma lei, sob a epígrafe Regime aplicável, determina-se no número 14 que:

A receita da sobretaxa reverte integralmente para o Orçamento de Estado e não releva para efeitos de cálculo das subvenções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 25º (1) e no artigo 26º (2) da Lei n.º 23/2013 de 3 de setembro.

5. A Lei em questão e o artigo especificamente transcrito entraram em vigor no dia 1 de janeiro de 2016 com produção de efeitos imediatos.

6. Em sede de discussão na Assembleia da República da Lei do Orçamento de Estado de 2016, uma proposta na especialidade para que se alterasse o referido número 14 do artigo 3º daquela Lei foi rejeitada (documento n.º 1, em anexo).

7. Embora referindo ser seu objetivo a extinção da sobretaxa, a Lei n.º 159-D/2015 cria também uma sobretaxa progressiva em cinco escalões, a incidir sobre o englobamento dos rendimentos das pessoas singulares, auferidos no ano 2016, nas várias categorias, incluindo os resultantes de gratificações, mais-valias, atividades de elevado valor acrescentado e ainda outros acréscimos extraordinários, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos na lei.

8. A receita resultante desta sobretaxa reverte integralmente para o Orçamento do Estado, não sendo atribuída aos orçamentos das Regiões Autónomas nem havendo a obrigação do Estado de transferir o montante para as Regiões Autónomas que seja cobrado nos seus territórios ou a eles imputado.

9. A sobretaxa sobre os rendimentos sujeitos a IRS teve a sua origem na Lei 49/2011 de 7 de setembro que aditou dois novos artigos ao Código do Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (artigos 72º A e 99 A) e vigorou durante todos os anos económicos subsequentes.

10. Foi então justificada com uma medida de carácter excecional, em decorrência das obrigações que o Estado português assumiu no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e em especial no dever de evitar os défices orçamentais excessivos (artigo 125º), sendo uma medida resultante do Plano de Ajustamento Económico e Financeiro (PAEF) e do Memorando de Entendimento que o concretizou, onde se previa (...) a introdução de uma sobretaxa de IRS equivalente a 3,5% do rendimento coletável que excede o salário mínimo nacional.

11. O diploma, realçando a provisoriedade da medida, apenas previa a sua existência para o ano económico de 2012, facto que não se confirmou.

(...)

14. Constituição da República Portuguesa consagra a autonomia política e administrativa dos Arquipélagos dos Açores e da Madeira, constituindo-as como Regiões Autónomas dotadas de Estatuto Político-Administrativo e de órgãos de governo próprio (artigo 6º n.º 2). Para além dessa capacidade de autogovernação e da remissão para um diploma de valor reforçado na hierarquia legislativa do Estado português, a Constituição consagra expressamente um conjunto de direitos e poderes às Regiões Autónomas, sem prejuízo da sua concretização em sede de Estatuto.

15. Nesta matéria, importa destacar o poder que a CRP reconhece às Regiões Autónomas de dispor, nos termos dos estatutos e da lei de finanças das regiões autónomas, das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas, bem como de uma participação nas receitas tributárias do Estado, estabelecida de acordo com um princípio que assegure a efetiva solidariedade nacional, e de outras receitas que lhes sejam atribuídas e afetá-las às suas despesas (alínea j) do n.º 1 do artigo 227º), de aprovar o orçamento regional (alínea p) do n.º 1 do artigo 227º) e de participar na definição e execução das políticas fiscal (alínea r) do n.º 1 do artigo 227º).

16. Os direitos da Região Autónoma que resultam destas normas constitucionais são fundamentalmente, no que ao caso importa, o poder de dispor, da forma como livremente resultar do orçamento que as Regiões aprovam, das receitas fiscais nelas cobradas.

17. A Constituição porém acrescenta que o poder de dispor das receitas fiscais nela cobradas ou geradas é determinado nos termos dos Estatutos e da lei das Finanças das Regiões Autónomas. Essa remissão constitucional para a concretização desse direito para leis de hierarquia inferior, aí densificando o seu conteúdo, eleva a forma de determinação que resultar dessas duas leis a princípio constitucional e nessa matéria toma-o superior à legislação ordinária (o que aliás também resulta da forma de valor superior que revestem, quer como lei estatutária quer como lei orgânica).

18. O Estatuto Político Administrativo da Madeira, aprovado pela Lei n.º 13/91 de 5 de junho (posteriormente alterado pela Lei n.º 130/99, de 21 de agosto), fixa no nº3 do artigo 107º que “a Região dispõe, nos termos do Estatuto e da lei, das receitas fiscais nela cobradas ou geradas, bem como de uma participação nas receitas tributárias do Estado, estabelecida de acordo com um princípio que assegure a efetiva solidariedade nacional, e de outras receitas que lhe sejam atribuídas e afeta-as às suas despesas”.

19. De forma ainda mais precisa, a Lei das Finanças das Regiões Autónomas (Lei Orgânica n.º 2/2013 de 2 de setembro alterada pela Lei n.º 82-B/2014 de 31 de dezembro, adiante designada por LFRA) consagra alguns princípios que caracterizam a autonomia financeira das Regiões e fixa no artigo 25º que:

(...)

Constitui receita de cada região autónoma o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS):

a) Devido por pessoas singulares consideradas fiscalmente residentes em cada região, independentemente do local em que exerçam a respetiva atividade;

b) Retido, a título definitivo, sobre rendimentos pagos ou postos à disposição de pessoas singulares consideradas fiscalmente não residentes em qualquer circunscrição do território português, por pessoas singulares ou coletivas com residência, sede ou direção efetiva em cada região ou por estabelecimento estável nelas situado a que tais rendimentos devam ser imputados.

20. Da conjugação destes preceitos é inequívoco que o direito constitucional da Região Autónoma dispor das receitas fiscais nela cobradas se concretiza nomeadamente na afetação ao seu orçamento da receita proveniente do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares nela fiscalmente residentes ou retido por entidades empregadoras com domicílio fiscal no território da Região.

21. Concretiza-se, desta forma, o princípio de que é receita regional toda a receita cobrada a título de IRS no território da Região. Mas além da titularidade da receita, fixa-se que as regiões autónomas têm direito à entrega pelo Governo da República das receitas fiscais relativas aos impostos que devam pertencer-lhes bem como a outras receitas que lhes sejam atribuídas por lei. (artigo 24º n.º 1 da LFRA).

22. Na decorrência desses princípios constitucionais, toda a receita fiscal proveniente de IRS cobrado na Região deve ser de entregue aos órgãos de governo próprio, sendo uma obrigação do Estado, e confere o poder à Região determinar a sua aplicação às despesas que entender no quadro da sua autonomia orçamental.

23. É, assim, indubitável que estamos em presença de direitos da Região Autónoma, para a qual se confere aos signatários a legitimidade de arguir as suas violações no plano constitucional e legal.

(...)

24. Como é referido pela doutrina é matéria de importância fundamental para a determinação dos limites da autonomia político-administrativa das Regiões o seu financiamento (MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, in Constituição da República Portuguesa anotada, Tomo III, pág. 325, Coimbra Editora, 2007). Consideram esses autores que apesar da Constituição ter traçado para o financiamento das Regiões Autónomas um desenho de “regionalismo cooperativo” isso não significa que “não haja espaço para uma leitura que privilegie as receitas próprias das Regiões- objeto de normas concretizadoras” (como os citados preceitos da LFRA) em detrimento das que lhes são proporcionadas pelas transferências estaduais. Deve ser entendido que o núcleo estruturante da capacidade financeira das Regiões Autónomas está nas receitas que sejam consideradas próprias, assim definidas de forma garantística constituindo o âmago da autonomia financeira constitucionalmente consagrada.

25. O Tribunal Constitucional tradicionalmente tinha uma orientação que reputamos importante nesta matéria. Na vasta jurisprudência constitucional publicada sobre o relacionamento financeiro entre os denominados subsectores da administração pública financeira, tem persistido a ideia de que a Constituição garante um conjunto de receitas próprias a cada um deles, núcleo essencial intocável pela legislação ordinária.

26. No fundo, a Constituição assegura a autonomia financeira das Regiões com um grupo fundamental de receitas, cuja fonte principal são as receitas fiscais nelas cobradas e geradas. Esse valor é o que permite às Regiões perspetivar as suas despesas com estabilidade e segurança. Há assim um núcleo de receitas próprias que constitui um princípio constitucional do poder de dispor de receitas próprias e que sustentam o financiamento das Regiões Autónomas não podendo ser alterado ou violado pela legislação ordinária.

27. Como se escreveu no Acórdão deste Tribunal n.º 567/2004, de 23 de novembro de 2004, é necessário assegurar que as Regiões continuem a dispor do poder orçamental que lhes é atribuído, não ficando impedidas nem de tomar autonomamente as decisões de afetação das receitas às suas despesas [cfr. o artigo 227º, nº 1, alínea j), da Constituição], ou seja, de decidir quais as finalidades das despesas,

quais os serviços que recebem os créditos orçamentais e o seu volume, nem de definir autonomamente as suas fontes de receitas próprias.

28. O mesmo se aplica, em princípio, também aos impostos extraordinários liquidados como adicionais ou sobre a matéria coletável ou a coleta de outros impostos constituem receita da circunscrição a que tenham sido afetados os impostos principais sobre que incidiram sendo proporcionalmente afetados a cada circunscrição e podendo de acordo com o diploma que os criar, ser afetados exclusivamente a uma ou mais circunscrições se a situação excecional que os legitima ocorrer ou se verificar apenas nessa ou nessas circunscrições. (artigo 32º da LFRA).

29. Como resulta da leitura do preceito, a lei admite excecionalmente que possam ser afetados de forma diferente da que resulta da territorialidade do fator gerador de imposto, quer na sua existência (impostos apenas vigorando numa determinada circunscrição) quer na afetação da receita resultante.

30. Só excecionalmente, como é referido no Acórdão n.º 11/83 (melhor precisado no seu conteúdo pelos Acórdãos 66/84 e 141/85), se admite que “as disposições constitucionais não podem deixar de ser interpretadas no sentido de consentirem o lançamento de impostos de carácter extraordinário cujo produto reverta inteiramente para o Estado, quando ocorram circunstâncias excecionais, nomeadamente de crise económico-financeira, que justifiquem esse comportamento legislativo”, já que “o legislador constitucional, ao estabelecer os princípios constantes dos artigos atrás mencionados, teve basicamente presente um quadro de normalidade financeira e, conseqüentemente, tão-só os impostos ordinários correntes, razão pela qual devem poder haver-se por excluídos daquele quadro os impostos extraordinários e não permanentes ditados por razões de manifesta excecionalidade”. A jurisprudência constitucional admite que a receita de impostos extraordinários possa ser afetada a um dos setores da administração financeira pública (com os precisos limites que o Acórdão n.º 141/85 veio referir) quando razões excecionais de necessidade financeira o determinem. Aliás no mesmo sentido do que hoje dispõe o artigo 32º da LFRA, atrás transcrito, remetendo para a necessidade de ser criado um imposto extraordinário para acudir a circunstâncias excecionais de necessidades de financiamento.

31. O Tribunal Constitucional precisou a sua posição quando abordou a constitucionalidade e legalidade da afetação do produto da sobretaxa de IRS criada pela Lei n.º 49/2011 de 7 de setembro exclusivamente ao Orçamento de Estado. No Acórdão n.º 412/2012 (incorporando quatro processos de fiscalização abstrata, um dos quais, o processo n.º 22/12 foi intentado por este mesmo grupo parlamentar), o Tribunal pronunciou-se no processo n.º 707/11, no sentido de não declarar inconstitucional ou ilegal a referida afetação da receita, por ter considerado que a sobretaxa é na verdade um imposto extraordinário e a receita que proporciona estaria fora do âmbito da aplicação do artigo 227º n.º 1 alínea j) da CRP. Fundamentou esse entendimento no facto dela nascer das circunstâncias excecionais em face da difícil situação económico-financeira do País e no carácter marcadamente temporário, por incidir exclusivamente nos rendimentos de 2011. Explicitando as condições excecionais, o Tribunal refere a finalidade nacional específica que é a aceleração da consolidação orçamental e o cumprimento do objetivo decisivo de um défice orçamental de 5,9% para esse ano. Argumenta ainda o TC com o princípio da solidariedade que não tem apenas uma direccionalidade, obrigando a uma ponderação dos interesses da população do território nacional no seu todo.

32. No Orçamento de Estado para 2013, o artigo 187º da Lei n.º 66-B/2012 de 31 de dezembro repetiu a solução da lei do ano anterior quanto à sobretaxa, facto que suscitou um novo pedido de fiscalização da constitucionalidade, tendo o Tribunal Constitucional mantido a mesma posição, baseando-se nos argumentos aduzidos naquele Acórdão de 2012 (vd. Acórdão n.º 767/2013) nada alterando esse entendimento o facto de, na exposição da proposta dessa lei, justificar-se a repetição da medida fiscal com um novo argumento que era a necessidade de reposição de remunerações de funcionários públicos (consequente à decisão de inconstitucionalidade dessa redução).

33. Conformada a orientação do tribunal de que há circunstâncias excecionais que justificam medidas legislativas que, mesmo não estando na reserva de competência explícita dos órgãos de soberania, o interesse nacional justificaria que fossem adotadas imperativamente para todo o território nacional.

34. Deve assim entender-se, de forma clara, que não é normalmente admissível constitucionalmente que parte da receita proveniente de um dos impostos, cuja receita seja cobrada ou gerada na Região possa reverter para um outro subsector da administração financeira. Essa possibilidade só será admissível em casos excepcionais de relevante interesse nacional.

35. Acresce que o legislador tem a possibilidade de circunscrever a excecionalidade da medida fiscal adotada a determinada circunscrição territorial, não sendo forçoso que ela tenha o âmbito de todo o território nacional. Há assim, na nossa opinião, razões que justificam a excecionalidade da sobretaxa (nomeadamente as que resultavam dos compromissos internacionais do País) e acrescidas razões que devem justificar a amplitude da sua aplicação e a consequente afetação da receita cobrada no território das Regiões Autónomas por causa dessa medida, exclusivamente ao Orçamento de Estado.

36. A jurisprudência do Tribunal Constitucional afasta o entendimento de que resultava do texto constitucional a absoluta exclusividade de afetação ao orçamento regional de todas as receitas resultantes de impostos cobrados nas Regiões, mas exige, para que haja uma afetação a um orçamento que não seja aquele que seria normal pela regra da territorialidade, uma justificação da excecionalidade da medida e a demonstração de que essa receita em concreto é essencial para o interesse nacional que se visa atingir.

37. Caso contrário, admitir que por via de lei ordinária a Assembleia da República possa distinguir a afetação de determinada receita fiscal, definindo outro destino de arrecadação, pela via da criação de uma sobretaxa sem razões de excecionalidade atinentes ao interesse nacional, seria permitir o esvaziamento de uma das fontes de financiamento principais das Regiões Autónomas e pressuposto da sua autonomia financeira e orçamental consagrada constitucionalmente.

38. É que ao direito de dispor de receitas próprias, entendido com um direito de titularidade (ou propriedade), corresponde o poder regional de disposição desses montantes envolvendo também a exclusividade de afetação dessas receitas às despesas que entender. Esse é o cerne da autonomia orçamental, também consagrada na alínea p) do n.º 1 do artigo 227º da CRP.

(...)

39. Resulta da jurisprudência interpretativa do princípio da autonomia financeira das Regiões Autónomas a necessidade de averiguar se, em relação à sobretaxa criada pela Lei n.º 159-D/2015 do final do ano passado, há justificação para que o seu produto seja afetado exclusivamente ao Orçamento de Estado.

40. No presente ano, o País já não está vinculado ao memorando de entendimento celebrado com as referidas três entidades e não está compelido a fazer cumprir as medidas extraordinárias de arrecadação de receita aí previstas. Acresce que, como é sabido o País deve sair no final de 2015, pela primeira vez, do procedimento de défice excessivo. Isso significa que as razões excepcionais que fundamentaram a sobretaxa existente nos anos da Troika deixaram de existir.

41. Também devemos referir que não se descortinam razões que justifiquem o prolongamento por mais um ano (o quarto) de uma medida que era provisória e devia apenas vigorar no ano de 2012!

42. Na apresentação da iniciativa de projeto da Lei n.º 159-D/2015 isso mesmo é reconhecido, não se apresentando fundamentados argumentos da excecionalidade que justifiquem a sua existência, esclarecendo mesmo que 2015 foi o ano de conclusão do PAEF e que se prevê a saída do procedimento especial dos défices excessivos.

43. E é totalmente ausente qualquer justificação para a incidência ser todo o território nacional e para que toda a receita resultante daquela sobretaxa seja afeta exclusivamente ao Orçamento do Estado.

44. Acresce que, no caso concreto, as dificuldades financeiras da Região Autónoma da Madeira persistem e não tem sido possível aplicar no espaço regional as reduções das taxas que a LFRA admite ao nível dos impostos diretos e indiretos (artigo 59º). Ou seja, tendo estado impedida a Região de compensar a insularidade pela via fiscal (com a redução das taxas de imposto determinadas a nível nacional) por causa do seu Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF, em anexo) em vigor até ao final de

2015, vê-se agora impedida de contar com a receita resultante da sobretaxa cobrada aos sujeitos passivos residentes no seu território.

45. Responsabiliza-se assim os contribuintes residentes neste território e com uma dupla incidência: uma carga fiscal não reduzida nas suas taxas por causa da situação financeira regional e com uma contribuição extraordinária para o Orçamento de Estado!

46. Cremos assim que a não justificação nem o não preenchimento dos pressupostos de excecionalidade que justificam a afetação a uma só circunscrição territorial das receitas cobradas em todo território nacional de um determinado imposto extraordinário, afetando o princípio constitucional da titularidade da totalidade das receitas fiscais cobradas nos territórios regionais, constitui um argumento suficiente para considerar inconstitucional e ilegal o preceito em causa».

2. No âmbito do processo n.º 408/16, foi pedida pela Assembleia Legislativa da Região Autónoma da Madeira, a apreciação e declaração, com força obrigatória geral, da inconstitucionalidade e da ilegalidade da norma contida no artigo 3.º, n.º 14, da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, com fundamento na violação do disposto no artigo 227.º, n.º 1, alínea j), da Constituição, e no artigo 112.º, n.º 1, alíneas a) e d), do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira (EPARAM), respetivamente.

É a seguinte a fundamentação do pedido:

«De acordo com os preceitos constitucionais, os impostos gerados ou cobrados nos arquipélagos são pertença das Regiões Autónomas. Tal premissa está consagrada na alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição da República Portuguesa, a qual estipula que as regiões Autónomas têm o poder de “dispor, nos termos dos estatutos e da Lei de Finanças das Regiões Autónomas, das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas, bem como de uma participação nas receitas tributárias do Estado, estabelecida de acordo com um princípio que assegure a efetiva solidariedade nacional, e de outras receitas que lhes sejam atribuídas e afetá-las às suas despesas”.

Este direito é reconhecido e defendido, entre outros, pelos constitucionalistas Gomes Canotilho e Vital Moreira, que, na Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. II (4.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2006 p. 675), reiteram que “as Regiões Autónomas têm direito a dispor de todas as receitas fiscais cobradas no respetivo arquipélago (n.º 1/j, 2.ª parte), o que abrange todos os impostos independentemente da sua natureza específica (impostos diretos ou indiretos, ordinários ou extraordinários, etc.)”.

Também o Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira, no seu artigo 108º, determina que constituem receitas da Região “todos os impostos, taxas, multas, coimas e adicionais cobrados ou gerados no seu território”), bem como, que os impostos extraordinários são impostos considerados como receita da Região, nos termos das alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 112.º.

Em 2011, a Assembleia da República aprovou a Lei n.º 49/2011, de 7 de setembro, que criava a sobretaxa extraordinária sobre os rendimentos sujeitos a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), auferidos desde o ano de 2011, alterando com efeito o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro. Esta lei foi fundamentada como uma medida de carácter temporário e pela necessidade de cobrir o défice orçamental que o País patenteava e que levou a que Portugal ficasse sujeito, de maio de 2011 a maio de 2014, a um Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF).

No entanto, a Lei n.º 49/2011, de 7 de setembro, no artigo 2º, n.º 4, definiu que “(...) a receita da sobretaxa extraordinária reverte integralmente para o Orçamento de Estado”, subtraindo, desta forma, parte da receita fiscal das regiões autónomas e contrariando, assim, todos os preceitos legais, pois as receitas geradas através deste imposto nas regiões autónomas foram retidas pelo Estado, o que, desde logo, foi considerado um atropelo às autonomias regionais. Além disso, encontrando-se a Madeira

igualmente sob um Plano de Ajustamento Económico e Financeiro, estas verbas seriam de extrema importância para a concretização das metas a que se propôs alcançar.

Tratando-se de matéria constitucional e estatutária, seguiram-se vários pedidos de inconstitucionalidade da sobretaxa de IRS, da autoria das Assembleias Legislativas das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, com o intuito de repor a legalidade desta matéria.

Infelizmente, nenhuma das decisões tomadas pelo Tribunal Constitucional foram favoráveis às regiões autónomas:

- No Acórdão n.º 412/2012, o Tribunal argumentou que a sobretaxa é “de facto um imposto extraordinário (...)”, sendo justificada (pela ocorrência de circunstâncias excecionais (...)) a sobretaxa tem carácter marcadamente temporário ao incidir exclusivamente sobre os rendimentos auferidos em 2011 (...), aplica-se apenas aos rendimentos auferidos durante o ano de 2011, cessando a sua vigência após a produção de todos os seus efeitos em relação ao ano fiscal em curso”.

- Posteriormente, em 2013, na sequência de um pedido da Assembleia Legislativa da Região Autónoma dos Açores (cfr. Acórdão n.º 767/2013), o Tribunal Constitucional retomou o entendimento seguido no Acórdão n.º 412/2012.

- Em 2014, um novo pedido de inconstitucionalidade partiu da Assembleia Legislativa da Região Autónoma da Madeira, tendo o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 252/2014, voltado a justificar a manutenção destas verbas por parte do Estado pelo seu carácter temporário e excepcional: “Nessa sobretaxa, assim caracterizável, não teve o Tribunal dúvidas em reconhecer uma medida de natureza excepcional e transitória, destinada a dar resposta às necessidades de finanças públicas extraordinárias que motivaram em larga medida as soluções consagradas na Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro - Orçamento do Estado para 2013”.

Estas posições reiteradas pelo Tribunal Constitucional evidenciaram uma total cumplicidade com o Estado, em detrimento das regiões autónomas, assumindo que o carácter extraordinário era anual e sucessivo, contrariando as suas próprias interpretações e conclusões.

Assim, e perante a total impunidade, a sobretaxa de IRS perdurou durante os anos de 2011 até 2015, estimando-se que a Região Autónoma da Madeira tenha sido privada e prejudicada em cerca de 60 milhões de Euros, por determinação do Estado, de um imposto gerado e cobrado aos madeirenses e portosantenses.

Importa recordar que o fim do Programa de Assistência Económica e Financeira, em maio de 2014, deveria ter como consequência o fim dos fundamentos e argumentos invocados pelo Tribunal Constitucional, sempre rejeitados por nós, do carácter transitório e excepcional deste imposto, eliminado totalmente qualquer razão para que as verbas cobradas e retidas pelo Estado não sejam imediatamente devolvidas às regiões autónomas.

Esta nossa motivação sempre foi reiterada nos Orçamentos de Estado para 2013 e 2014, onde os Deputados eleitos pelo círculo eleitoral da Madeira, na Assembleia da República, apresentaram, em sede de especialidade, propostas de alteração, de modo a que a receita da sobretaxa de IRS, gerada e cobrada na Região Autónoma, revertesse para o Orçamento Regional.

Lamentavelmente, tais propostas de alteração foram sempre rejeitadas pela então maioria parlamentar, mas com o apoio da atual maioria parlamentar, que agora e perante a discussão e votação do Orçamento de Estado para 2016 recuou e manteve a retenção da receita da sobretaxa de IRS por parte do Estado em detrimento das regiões autónomas, com a aprovação da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro.

Tal atitude reprovável foi reafirmada em sede de especialidade, perante a iniciativa dos deputados social-democratas eleitos pela Madeira, de uma proposta de aditamento como artigo 116.º-A à Proposta de Lei n.º 12/XIII (Orçamento do Estado para 2016) intitulado alteração ao artigo 3.º da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, visando a reversão da receita da sobretaxa de IRS a partir de 1 de janeiro de 2016 para as regiões autónomas. Com efeito, propuseram que o artigo 3.º da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, passasse a ter a seguinte redação:

“[...]”

14 - A receita da sobretaxa reverte integralmente para o Orçamento do Estado e não releva para efeitos de cálculo das subvenções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 25.º e no artigo 26.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, sem prejuízo do disposto no número seguinte.

15 - A partir de 1 de janeiro 2016, a receita da sobretaxa, referente às pessoas singulares referidas nas alíneas a) e b) do artigo 25.º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, reverte integralmente para as respetivas regiões autónomas.”

Em votação na especialidade da proposta, em sede de comissão, na Assembleia da República, a mesma foi rejeitada, com os votos contra do Partido Socialista, determinando, desta feita, que o Estado Português continue a ficar com a receita da sobretaxa de IRS cobrada na Madeira, durante o ano de 2016, e impedindo a reversão para o Orçamento Regional deste imposto extraordinário gerado na Região Autónoma da Madeira. Esta posição do Partido Socialista é um claro retrocesso, e em especial dos deputados do PS/Madeira, que evidenciaram uma total submissão e um recuo, já que o seu atual Presidente foi autor de tal reivindicação em 2012 em sede de Assembleia Legislativa da Região Autónoma da Madeira, mas em 2015 votou favoravelmente à Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, e agora não hesitou e voltou a votar contra os interesses dos Madeirenses e Porto-santenses sendo cúmplice do chumbo da proposta de alteração ao Orçamento de Estado para 2016.

Importa sublinhar a posição do Primeiro-Ministro António Costa, que na discussão na generalidade do Orçamento do Estado para 2016, afirmou que “é possível virar a página da austeridade”, revelando uma clara contradição e reforçando este atropelo às Autonomias Regionais, no que tange às suas receitas e por conseguinte uma clara e inegável violação dos preceitos Constitucionais e Estatutários.

Mas o mais importante é realçar que não persistem, face à saída do país do Programa de Assistência Económica e Financeira, os argumentos de exceção e provisoriedade que justificaram a implementação desta medida e nos quais assentaram as anteriores decisões do Tribunal Constitucional sobre a matéria».

3. Por despacho do Presidente do Tribunal Constitucional, foi determinada a incorporação do Processo n.º 408/2016 no Processo n.º 290/2016, nos termos do artigo 64.º, n.º 1, da Lei do Tribunal Constitucional (doravante “LTC”).

Notificado para se pronunciar, querendo, sobre os pedidos formulados no âmbito dos processos n.º 290/16 e 408/16, o Presidente da Assembleia da República não respondeu.

Elaborado o memorando a que alude o artigo 63º, n.º 1, da LTC, e fixada a orientação do Tribunal, cabe decidir.

## II – Fundamentação

### A. Da legitimidade dos requerentes

4. No âmbito do Processo n.º 290/16, um grupo de sete deputados à Assembleia Legislativa da Região Autónoma da Madeira veio requerer a apreciação e declaração, com força obrigatória geral, da inconstitucionalidade e da ilegalidade da norma contida no artigo 3.º, n.º 14, da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, com fundamento na violação do disposto nos artigos 227.º, n.º 1, alínea j), e 232.º, n.º 1, ambos da Constituição, e no artigo 107.º, n.º 3, do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira (EPARAM), respetivamente

Já no âmbito do Processo n.º 408/16, a Assembleia Legislativa da Região Autónoma da Madeira, através de resolução aprovada em sessão plenária, veio requerer a apreciação e declaração, com força obrigatória geral, da inconstitucionalidade e da ilegalidade da norma contida no artigo 3.º, n.º 14, da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, com fundamento na violação do disposto no artigo 227.º, n.º 1, alínea j), da Constituição, e no artigo 112.º, n.º 1, alíneas a) e d), do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira (EPARAM), respetivamente.

A alínea g) do n.º 2 do artigo 281.º da Constituição atribui às Assembleias Legislativas das regiões autónomas, bem como a um décimo dos seus deputados, legitimidade para requerer a fiscalização da constitucionalidade de normas com fundamento na violação dos direitos das regiões autónomas.

Ao invés do que sucede com o poder de iniciativa atribuído aos demais órgãos enumerados no n.º 2 do artigo 281.º da Constituição, aquele que é conferido às entidades mencionadas na respetiva alínea g) é, não geral, mas limitado, resultando essa limitação dos específicos requisitos a que se encontra sujeita a respetiva causa de pedir.

O poder de requerer a fiscalização abstrata da constitucionalidade de normas conferido às Assembleias Legislativas das regiões autónomas e a um décimo dos seus deputados pressupõe, assim, que esteja em causa uma eventual violação de direitos das regiões autónomas consagrados na Constituição, isto é, dos “direitos constitucionalmente reconhecidos às regiões face à República” (cfr. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. II, 4ª ed., Coimbra, 2010, pg. 967).

O entendimento segundo o qual, quando o pedido for de declaração de inconstitucionalidade, o poder de iniciativa conferido pela alínea g) do n.º 2 do artigo 281.º da Constituição se encontra tematicamente circunscrito, para efeitos de legitimidade processual ativa, à violação dos “direitos que conformarem constitucionalmente de modo direto a autonomia político administrativa das regiões” (cfr. Acórdão n.º 634/2006) vem sendo sucessivamente reafirmado na jurisprudência deste Tribunal (neste sentido, vide Acórdãos n.ºs 403/89, 198/2000, 615/2003, 75/2004, 491/2004, 239/2005 e 411/2012).

No caso em presença, a invocação da inconstitucionalidade da norma contida no artigo 3.º, n.º 14, da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, na medida em que tem por fundamento a violação da alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição — que atribui às regiões autónomas o poder de dispor, nos termos dos estatutos e da lei de finanças das regiões autónomas, das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas —, bem como do que se dispõe no n.º 1 do respetivo artigo 232.º — que especifica, de entre os poderes incluídos no elenco do artigo 227.º, n.º 1, aqueles que são da competência das Assembleias Legislativas das regiões autónomas —, visa indubitavelmente a defesa das normas constitucionais que consagram os poderes substantivos em que se traduz o regime político administrativo dos Açores e da Madeira, o que basta para que se conclua pela legitimidade dos requerentes em face do critério estabelecido na alínea g) do n.º 2 do artigo 281.º da Lei Fundamental.

#### B. Do mérito

5. Sob invocação do carácter supralegal dos Estatutos Político-Administrativos da Região Autónoma e do respetivo valor paramétrico relativamente às restantes leis da República, (cfr. artigo 281.º, n.º 1, alínea d), da Constituição), os requerentes pretendem ver declarada ainda a ilegalidade da norma constante do n.º 14 do artigo 3.º da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, com fundamento na violação do artigo 107.º, n.º 3 (Processo n.º 260/16) e do artigo 112.º, n.º 1, alíneas a) e d) (Processo n.º 408/16), ambos do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira.

Conforme referido já, a alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição atribui às regiões autónomas o poder, “a definir nos respetivos estatutos”, de, “[d]ispor, nos termos dos estatutos e da lei de finanças das regiões autónomas, das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas, bem como de uma participação nas receitas tributárias do Estado, estabelecida de acordo com um princípio que assegure a efetiva solidariedade nacional, e de outras receitas que lhes sejam atribuídas e afetá-las às suas despesas”.

Versando sobre o poder tributário próprio da Região Autónoma da Madeira, o n.º 3 do artigo 107.º do respetivo Estatuto prescreve, por seu turno, que a referida Região Autónoma “dispõe, nos termos do Estatuto e da lei, das receitas fiscais nela cobradas ou geradas, bem como de uma

participação nas receitas tributárias do Estado, estabelecida de acordo com um princípio que assegure a efetiva solidariedade nacional, e de outras receitas que lhe sejam atribuídas e afeta-as às suas despesas”.

Conforme se vê, a norma estatutária invocada para fundamentar a declaração de ilegalidade da norma impugnada é decalcada de uma norma formal e materialmente constitucional, cujo conteúdo reproduz de forma quase integral e sem qualquer alteração relevante de sentido.

Ora, nos casos em que as normas estatutárias se limitam a replicar uma norma constitucional, inexistente qualquer receção, material ou formal, da norma constitucional reproduzida no Estatuto, não podendo este excluir a aplicação direta daquela (cfr. J. PEREIRA COUTINHO, *A Lei Regional e o Sistema de Fontes*, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 1988, pág. 209), o que tem conduzido este Tribunal à reiterada afirmação de que, nestas hipóteses, o vício da inconstitucionalidade consome o da ilegalidade, preterindo o conhecimento deste último (cfr. Acórdão n.º 767/13).

Seguindo tal critério, o pedido formulado no âmbito do Processo n.º 290/16 não poderá ser conhecido no segmento em que, pela via da sua confrontação com o artigo 107.º, n.º 3, do EPARAM, tem em vista a declaração de ilegalidade da norma constante do artigo 3.º, n.º 14, da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro.

6. Com a delimitação que acaba de expor-se, os pedidos formulados nos presentes autos tendem à declaração de inconstitucionalidade da norma inscrita na parte inicial do n.º 14 do artigo 3.º da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, por violação do disposto nos artigos 227.º, n.º 1, alínea j), e 232.º, n.º 1, da Constituição, bem como à da sua ilegalidade, esta por violação do preceituado no artigo 112.º, n.º 1, alíneas a) e d), do EPARAM.

Conforme expressamente resulta do respetivo artigo 1.º, a Lei n.º 159-D/2015 estabelece a extinção da sobretaxa aplicável em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), prevista no artigo 191.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, definindo concomitantemente o regime a que tal extinção fica sujeita e, portanto, os termos em que deverá processar-se.

Assim, depois de prescrever, no n.º 1 do respetivo artigo 2.º, que a referida sobretaxa deixará de “incidir sobre os rendimentos auferidos a partir de 1 de janeiro de 2017”, a Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, estabelece, no n.º 2 do referido artigo e no seu artigo 3.º, o regime aplicável a 2016, ano durante o qual se mantém em vigor.

De acordo com o referido regime, a sobretaxa aplicável aos rendimentos auferidos no ano de 2016 dispõe de um coeficiente variável em função do escalão de rendimento coletável, sendo tal coeficiente nulo no primeiro escalão e atingindo, de acordo com a progressividade com que opera e que lhe é associada, os 3,5% no escalão mais elevado (cfr. tabela incluída no artigo 2.º, n.º 2). A sobretaxa aplicável em 2016 encontra-se, por outro lado, sujeita a um regime próprio de retenção na fonte (cfr. artigo 3.º, n.º 8, da Lei n.º 159-D/2015) e de deduções à coleta (cfr. artigo 3.º, n.º 2).

De acordo com o segmento inicial do n.º 14 do artigo 3.º da Lei n.º 159-D/2015, a receita da sobretaxa em tais termos cobrada “reverte integralmente para o Orçamento do Estado”.

7. Embora numa modelação não inteiramente coincidente com aquela que resulta da Lei n.º 159-D/2015, a sobretaxa incidente sobre rendimentos sujeitos a IRS foi introduzida pela primeira vez pela Lei n.º 49/2011, de 7 de setembro, que aprovou, para o ano de 2011, o que designou por “sobretaxa extraordinária” alterando para esse efeito “o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares”.

Tratava-se, tal como a prescrita para 2016, de uma sobretaxa sobre rendimentos sujeitos a IRS, embora vinculada a regras parcialmente distintas daquelas que, em geral, são aplicáveis a este imposto, nomeadamente no que respeita às deduções à coleta e à retenção na fonte (cfr. o n.º 2 do artigo 72.º-A e o artigo 99.º-A, ambos aditados ao Código do IRS pelo artigo 1.º da Lei n.º

49/2011). Ao contrário da sobretaxa fixada para 2016, a taxa aplicada em 2011 era fixa – com o valor de 3,5 % –, mas à semelhança daquela, temporária – no sentido em que se aplicava apenas aos rendimentos auferidos durante o ano de 2011 (cf., respetivamente, o n.º 1 do artigo 72.º-A do Código do IRS e o artigo 2.º, n.º 3, da Lei n.º 49/2011).

De acordo com a exposição de motivos constante da Proposta de Lei n.º 1/XII — que esteve na génese da Lei n.º 49/2011 —, a introdução da sobretaxa extraordinária ficou a dever-se à necessidade de “acelerar o esforço de consolidação orçamental e cumprir o objetivo decisivo de um défice orçamental de 5,9%” fixado para o ano de 2011, “respeitando rigorosamente o compromisso [então] assumido pelo Estado português no âmbito dos memorandos de entendimento celebrados com a União Europeia, o Fundo Monetário Internacional e o Banco Central Europeu”. Assim justificada, a sobretaxa aplicada aos rendimentos auferidos em 2011 reverteu integralmente para o Orçamento do Estado nos termos do artigo 88.º da Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto (Lei de Enquadramento Orçamental), na redação conferida pela Lei n.º 22/2011, de 20 de maio (cfr. artigo 2.º, n.º 4, da Lei n.º 49/2011), isto é, para o efeito de “assegurar o estrito cumprimento dos princípios da estabilidade orçamental e da solidariedade recíproca, decorrentes do artigo 126.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e do Pacto de Estabilidade e Crescimento”.

Não tendo incidido sobre os rendimentos sujeitos a IRS auferidos em 2012 – o Governo optou então por medidas alternativas –, a Lei do Orçamento do Estado para 2013 (Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro) reintroduziu a sobretaxa, nos seus artigos 187.º e 188.º, para os rendimentos auferidos em 2013, mantendo-a sujeita, no essencial, ao regime estabelecido na Lei n.º 49/2011, incluindo, no que aqui especialmente releva, a afetação ao Orçamento do Estado da integralidade da receita cobrada a esse título (cfr. artigo 188.º, n.º 3, da lei n.º 66-B/2012), uma vez mais por referência aos objetivos fixados no artigo 88.º da Lei de Enquadramento Orçamental, a Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, entretanto alterada e republicada pela Lei n.º 52/2011, de 13 de outubro. A razão de ser da reintrodução, para o ano de 2013, da sobretaxa incidente sobre os rendimentos sujeitos a IRS permaneceu relacionada com o “esforço de consolidação orçamental” orientado para o cumprimento do limite, então “de 4,5% do PIB”, fixado para o défice no contexto dos “compromissos internacionais assumidos pelo Estado Português” (cfr. Relatório do Orçamento do Estado para o ano de 2013).

Em 2014 e 2015, através dos artigos 176.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, e 191.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, respetivamente, foram novamente previstas sobretaxas extraordinárias em sede de IRS. Em ambos os referidos anos orçamentais, a justificação para a imposição da sobretaxa manteve-se em linha com o contexto caracterizador dos anos precedentes, embora agora com concomitante invocação das obrigações decorrentes do Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governação da União Económica e Monetária, ratificado por Portugal através do Decreto do Presidente da República n.º 99/2012, de 3 de julho, e entrado em vigor a 1 de janeiro de 2013.

Assim, em 2014, a aplicação da sobretaxa manteve-se funcionalmente reportada à necessidade não apenas de assegurar as particulares “exigências de consolidação orçamental” que se colocavam a “menos de um ano” da data prevista “para a conclusão do Programa de Ajustamento Económico”, como ainda de respeitar as “regras precisas de equilíbrio e disciplina orçamental, decorrentes dos compromissos assumidos pelo Estado português em matéria de direito internacional e direito da União Europeia” e, à data, já “incorporadas pelo legislador nacional através da Sétima Alteração à Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 37/2013, de 14 de junho)”.

Por último, no ano de 2015 — “ano do primeiro Orçamento de Estado Pós-Programa” —, a aplicação da sobretaxa sobre os rendimentos sujeitos a IRS continuou indexada aos imperativos de consolidação orçamental a que o Estado português se autovinculara, agora por referência ao reforço do “Pacto de Estabilidade e Crescimento e, por inerência, à regulamentação do Procedimento por

Défi ce Excessivo (PDE), aberto em 2009” e com saída oficial prevista para 2016, “mediante a avaliação ex-post do défi ce orçamental de 2015”.

Assim contextualizada, a sobretaxa aplicada nos anos de 2014 e 2015 seguiu, no essencial, o regime estabelecido para os anos anteriores em que vigorou, contemplando uma vez mais, em ambos os casos, a afetação em exclusivo ao Orçamento do Estado das receitas correspondentemente obtidas em todo o território nacional no contexto dos objetivos traçados no artigo 88.º da Lei de Enquadramento Orçamental (cf., respetivamente, os artigos 177.º, n.º 3, da Lei n.º 83-C/2013, e 191.º, n.º 12, da Lei n.º 82-B/2014).

É, pois, a opção de fazer uma vez mais reverter para o Orçamento do Estado a integralidade da receita cobrada a título de sobretaxa aplicável aos rendimentos sujeitos a IRS auferidos em 2016 – opção que, apoiada na invocação das exigências de consolidação orçamental decorrentes dos compromissos assumidos pelo Estado Português, primeiro no âmbito do Programa de Ajustamento e, subseqüentemente, por efeito da ratificação do Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governação da União Económica e Monetária, se viu ter acompanhado todos os anos em que aquela foi aplicada — que os requerentes de ambos os pedidos consideraram incompatível com o disposto no artigo 227.º, n.º 1, alínea j), da CRP, nos termos do qual as “regiões autónomas têm o poder de dispor, nos termos dos estatutos e da lei de finanças das regiões autónomas, das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas”.

8. Considerado o argumento com base no qual é afirmada pela requerente do pedido formulado no Processo n.º 408/16 a incompatibilidade entre a norma constante do segmento inicial do n.º 14 do artigo 3.º da Lei n.º 159-D/2015 e o disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP, a primeira questão que cumpre solucionar consiste em saber se, por força dos termos em que, na sua dimensão fiscal, se encontra constitucionalmente conformada a autonomia político-administrativa das regiões autónomas, todas as receitas cobradas ou geradas nos arquipélagos dos Açores e da Madeira constituem imperativamente receita própria de cada uma dessas regiões, independentemente da sua natureza específica de impostos diretos ou indiretos, ordinários ou extraordinários, com exclusão da possibilidade da sua afetação, ainda que parcial e temporária, aos encargos gerais da República.

A questão não é nova na jurisprudência do Tribunal.

Com efeito, logo em 1983, em sede de fiscalização preventiva, o Tribunal, no Acórdão n.º 11/83, considerou que o conjunto das disposições convocáveis no caso, designadamente o artigo 229.º, alínea f), da Constituição – a que corresponde, sem alterações de sentido, a alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da versão atualmente em vigor –, não podiam «deixar de ser interpretadas no sentido de consentirem o lançamento de impostos de carácter extraordinário cujo produto reverta inteiramente para o Estado, quando ocorram circunstâncias excepcionais, nomeadamente de crise económico-financeira, que justifiquem esse comportamento legislativo».

De acordo com a orientação sufragada no referido aresto, “[d]ecerto que o legislador constitucional, ao estabelecer os princípios constantes dos artigos atrás mencionados, teve basicamente presente um quadro de normalidade financeira e, conseqüentemente, tão-só os impostos ordinários correntes, razão pela qual devem poder haver-se por excluídos daquele quadro os impostos extraordinários e não permanentes ditados por razões de manifesta excepcionalidade».

Reiterado nos Acórdãos n.º 66/84 e 141/85, tal entendimento foi retomado e densificado no Acórdão n.º 412/12, que procedeu justamente à verificação da compatibilidade com a alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP das normas que, conforme visto já, estatuíram a reversão integral para o Orçamento do Estado da sobretaxa extraordinária aplicada aos rendimentos sujeitos a IRS auferidos em 2011 (cfr. artigo 2.º, n.º 4, da Lei n.º 49/2011).

Neste aresto, o Tribunal não teve dúvidas em afirmar que «[a] norma constitucional sobre reserva regional das receitas tributárias cobradas ou geradas nas regiões autónomas, na medida em que pretende garantir um poder orçamental autónomo relativamente aos órgãos da República e,

concomitantemente, a autonomia financeira destas pessoas coletivas territoriais, consente o lançamento de impostos de carácter extraordinário cujo produto reverta inteiramente para o Estado (para o Orçamento do Estado). Consente o lançamento de um imposto que afete logo a receita, excepcionalmente, à prossecução de uma finalidade específica de âmbito nacional, caso em que a receita fiscal cobrada ou gerada nas regiões autónomas não poderá ser afetada às suas despesas».

Segundo ali se afirmou ainda, «[e]ste tipo de impostos, porque vão além do quadro de normalidade financeira, onde se inscrevem os impostos ordinários correntes, não subtrai às regiões autónomas as receitas fiscais que tornam efetivo o poder de aprovação (a liberdade de conformação) de um orçamento próprio, financiado com receitas regionais próprias, constitucionalmente enquadrado na autonomia financeira regional».

9. Apesar de ter concluído pela legitimidade constitucional da norma contida no n.º 4 do artigo 2.º da Lei n.º 49/2011 a partir da ideia de que deverão considerar-se desde logo fora do âmbito de aplicação do artigo 227.º, n.º 1, alínea j), da CRP os impostos extraordinários, de carácter temporário, ditados por razões de manifesta excepcionalidade e alocados à prossecução de uma finalidade específica a nível nacional, o Tribunal, no Acórdão n.º 412/12, não deixou de sujeitar a solução fiscalizada à influência do chamado efeito integrador na interpretação dos preceitos que compõem a Lei Fundamental, considerando-a inteiramente em linha com a prevalência dos pontos de vista preservadores da unidade do texto da Constituição.

Com efeito, conforme ali a tal propósito se escreveu, «uma interpretação da alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP que não desconsidere outras normas e princípios constitucionais levaria sempre a concluir que podem reverter para o Orçamento do Estado receitas fiscais extraordinárias cobradas ou geradas nas regiões autónomas, quando ocorram circunstâncias excepcionais, nomeadamente de crise económico-financeira». E isto justamente porque, «segundo o estatuído no n.º 2 do artigo 225.º da CRP, a autonomia das regiões visa também o reforço da unidade nacional e dos laços de solidariedade entre todos os portugueses, pelo que o princípio da solidariedade nacional “não pode ser perspetivado por forma a dele se extrair uma só direcionalidade, qual seja a da solidariedade representar unicamente a imposição de obrigações do Estado para com as Regiões Autónomas”, tornando-se inequívoco que “não poderão deixar de ser ponderados também os interesses das populações do território nacional no seu todo” (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 11/2007, cujo entendimento foi reiterado nos Acórdãos n.ºs 581/2007 e 499/2008, disponíveis em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt). Na doutrina, no mesmo sentido, JORGE MIRANDA/RUI MEDEIROS, ob. cit., anotação ao artigo 229.º, ponto II)».

Na verdade — não deixou ainda de notar-se —, «[o] entendimento de que “a ideia de solidariedade coenvolve a de reciprocidade” (Acórdão n.º 581/2007) e que esta coenvolve a contribuição das regiões “para o cumprimento dos objetivos de política económica a que o Estado Português esteja vinculado por força de tratados ou acordos internacionais, nomeadamente os que decorrem de políticas comuns ou coordenadas de crescimento, emprego e estabilidade e de política monetária comum da União Europeia” tem até expressão na própria Lei de Finanças das Regiões Autónomas (artigo 7.º, n.ºs 1 e 2) [atualmente, artigo 8.º, n.ºs 1 e 2, da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, alterada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro]».

Assim fundamentada, a orientação sufragada no Acórdão n.º 412/12 foi subsequentemente reiterada nos Acórdãos n.ºs 767/2013 e 252/2014, que procederam à verificação da compatibilidade com os poderes atribuídos pela alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP às regiões autónomas da norma constante do n.º 3 do artigo 188.º da Lei n.º 66-B/2012, que determinou a reversão integral para o Orçamento do Estado das receitas geradas pela aplicação da sobretaxa extraordinária aplicada aos rendimentos sujeitos a IRS auferidos no ano de 2013.

10. Embora não se excluam mutuamente, as duas perspetivas sob as quais foi ponderada, no Acórdão n.º 412/2012, a viabilidade constitucional da exclusiva afetação ao Orçamento do Estado

das receitas provenientes da sobretaxa aplicada em 2011 também não coincidem na sua integralidade.

Com efeito, enquanto, sob a primeira, a possibilidade de, perante o que se dispõe na alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP, viabilizar constitucionalmente a reversão a favor do Orçamento do Estado de determinado tributo gerado ou cobrado nas regiões autónomas dependerá apenas da sua qualificação como imposto extraordinário — decorrendo esta da análise das condições em que o mesmo é lançado, da finalidade específica a que é alocado e do seu carácter temporário ou não permanente —, já a segunda, tendo implícita a ideia de que a reversão a favor do Orçamento do Estado de qualquer imposto cobrado ou gerado nos arquipélagos constituirá sempre e em qualquer caso uma compressão do poder de disposição dessas receitas fiscais assegurado às regiões autónomas, propende para colocar a legitimidade constitucional dessa reversão na dependência de um juízo de ponderação e, neste sentido, sob inevitável intervenção mediadora dos mecanismos típicos da proporcionalidade.

Sob esta última perspetiva, a solução não dependerá tanto — ou, pelo menos, exclusivamente — da contraposição entre impostos extraordinários e impostos ordinários, mas antes — ou igualmente — da resposta à questão de saber se, pressuposta a estrutura unitária do Estado (cfr. artigo 6.º, n.º 1), a reversão integral a favor do Orçamento do Estado das receitas provenientes do lançamento de um determinado tributo alocado à prossecução de uma finalidade específica a nível nacional constituirá, de acordo com as particulares circunstâncias subjacentes a esse lançamento, uma afetação da autonomia político-administrativa das regiões autónomas adequada, necessária e proporcional aos “interesses das populações do território nacional no seu todo” cuja salvaguarda é por essa via acautelada.

Entre as duas perspetivas acabadas de referir existe uma zona de confluência evidente no sentido em que ambas pressupõem a confrontação da norma que afeta integralmente ao Orçamento do Estado determinado tributo gerado ou cobrado nas regiões autónomas com o contexto em que o mesmo é lançado, a sua finalidade específica e o seu regime de duração.

Se o imposto é lançado num contexto financeiro particularmente aflitivo e alocado à finalidade específica da sua superação, tratar-se-á, em princípio, de um meio tanto adequado como necessário à prossecução de um interesse público relevante comum à República e, por isso, funcionalmente vinculado à unidade do Estado e à solidariedade pressuposta entre os seus cidadãos. Se o tributo em causa é, além disso, temporário, o sacrifício que a sua reversão para o Orçamento do Estado coenvolve para a autonomia político-administrativa das regiões autónomas não poderá considerar-se, em princípio, excessivo, ainda que apenas na perspetiva da duração do encargo.

A estes pontos de vista, a segunda perspetiva — justamente porque supõe, em razão da sua estrutura relacional, a confrontação do interesse prosseguido com o valor afetado — acrescenta, todavia, um outro: para poder legitimar-se perante o disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º, a reversão para o Orçamento do Estado de determinado tributo gerado ou cobrado nos arquipélagos terá de assegurar, do ponto de vista do interesse subjacente à finalidade prosseguida, um resultado de significado não desproporcional ao nível de afetação que implica para a dimensão fiscal da autonomia político-administrativa das regiões autónomas de modo a que ambos os efeitos produzidos — realização/compressão — não só tenham lugar no modelo constitucional da autonomia político-administrativa das regiões autónomas, como possam ser considerados expressão possível — e, por isso, legítima — do mesmo.

11. Foi essencialmente sob a primeira perspetiva que o Tribunal concluiu, no Acórdão n.º 412/12, pela compatibilidade entre a reversão integral para o Orçamento do Estado das receitas da sobretaxa extraordinária sobre os rendimentos sujeitos a IRS auferidos em 2011 e a norma constante da alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição.

De acordo com a fundamentação seguida no referido aresto, a sobretaxa aplicada em 2011 poderia ser classificada como um imposto extraordinário — e nessa medida, considerar-se fora no

âmbito de aplicação da alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição — por encontrar justificação na ocorrência das circunstâncias excecionais — tratava-se, de acordo com a exposição de motivos constante da Proposta que antecedeu a Lei n.º 49/2011, da prossecução do interesse público na consolidação orçamental decorrente da difícil situação económico-financeira do País, esta por seu turno motivada pela deterioração da conjuntura económico-financeira de Portugal e pelo agravamento da crise da dívida soberana na Europa, tornando não só imperiosa como igualmente razoável a adoção de medidas fiscais adicionais destinadas ao aumento da receita —, ter carácter marcadamente temporário — na medida em que incidia exclusivamente sobre os rendimentos auferidos em 2011 — e ter sido previamente afetada à prossecução de uma finalidade específica a nível nacional — a aceleração do esforço de consolidação das contas públicas tendo em vista o cumprimento do défice de 5,9% previsto para o ano orçamental então em curso, no respeito pelo compromisso assumido pelo Estado português no âmbito dos memorandos de entendimento celebrados com a União Europeia, o Fundo Monetário Internacional e o Banco Central Europeu.

Tal linha argumentativa foi seguida, no essencial, no Acórdão n.º 767/2013, que se pronunciou pela não inconstitucionalidade da norma constante do n.º 3 do artigo 188.º da Lei n.º 66-B/2012, que determinou a reversão integral para o Orçamento do Estado das receitas geradas pela cobrança da sobretaxa extraordinária aplicada aos rendimentos sujeitos a IRS auferidos no ano de 2013.

Segundo se escreveu no Acórdão n.º 767/2013 – e se reafirmou no Acórdão n.º 252/2014 —, a sobretaxa aplicada aos rendimentos sujeitos a IRS auferidos em 2013, continuava a configurar-se, «tal como medidas análogas adotadas em Orçamentos anteriores, (...) como um veículo do esforço de consolidação orçamental» justificativo da adoção de «medidas fiscais» suscetíveis de permitir «a obtenção de receita fiscal adicional», prosseguindo assim «objetivos específicos de âmbito nacional» e preservando por isso os elementos necessários à subsistência da sua qualificação como imposto extraordinário.

No Acórdão n.º 252/2014 não deixou, todavia, de assinalar-se que, justamente na medida em que «a ideia de solidariedade coenvolve a de reciprocidade» (Acórdão n.º 581/2007) e (...) esta coenvolve a contribuição das regiões “para o cumprimento dos objetivos de política económica a que o Estado Português esteja vinculado por força de tratados ou acordos internacionais (...)” (cf. Acórdão n.º 412/2012)», a alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP «não veda ao legislador nacional a “afetação prévia da receita em causa à prossecução de uma finalidade específica a nível nacional”, que obste, de acordo com a razão que a justifica, “à afetação da mesma às despesas das regiões autónomas” (cf. idem)». E considerou-se ainda, no âmbito do juízo de ponderação assim convocado, «não carece[r] o legislador nacional de demonstrar, para além dessa finalidade específica, a impossibilidade de “adoção de medidas nacionais menos ofensivas para a autonomia regional”», ao contrário do que era sustentado pelos então requerentes.

12. É a consideração de que, perante a evolução da conjuntura económico-financeira do país entretanto registada, não é já possível manter, para mais no quarto ano consecutivo da sua vigência, a qualificação como imposto extraordinário da sobretaxa aplicável aos rendimentos sujeitos a IRS — e, menos ainda, considerar a sua integral reversão para o Orçamento do Estado compatível com qualquer fórmula de equilíbrio entre a dimensão fiscal da autonomia político-administrativa das regiões autónomas e a estrutura unitária da República que não desconsidere os poderes de disposição da receita inerentes à primeira — que acompanha, no essencial, grande parte da argumentação com que é contestada a constitucionalidade da norma constante do artigo 3.º, n.º 14, da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro.

Do mesmo modo que nos arestos acima citados, também aqui haverá de partir-se da consideração de que a autonomia político-administrativa das regiões autónomas, tal como se encontra constitucionalmente configurada – isto é, enquanto modelo fundamentado nas características geográficas, económicas, sociais e culturais dos arquipélagos dos Açores e da Madeira e nas históricas aspirações autonomistas das populações insulares, que tem por finalidade a

participação democrática dos cidadãos, o desenvolvimento económico-social, a promoção e defesa dos interesses regionais e o reforço da unidade nacional e dos laços de solidariedade entre todos os portugueses e como limite a não afetação da integridade da soberania do Estado e do respeito do quadro constitucional (cfr. artigo 225.º da Constituição e Acórdão n.º 258/07) – não exclui, na dimensão fiscal em que se encontra concretizada [cfr. alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição], a possibilidade de lançamento de tributos que revertam exclusivamente a favor do Orçamento do Estado.

Conforme se afirmou no Acórdão n.º 252/2014, a dimensão fiscal da autonomia político-administrativa das regiões autónomas, tal como definida na alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição, não «coloca sob reserva regional simultaneamente indisponível e irrestringível todas e quaisquer receitas fiscais cobradas ou geradas na região», nem veda por consequência «ao legislador nacional a possibilidade de reverter para o Orçamento do Estado receitas provenientes de impostos lançados a título extraordinário e temporário, ainda que destinados» – e nessa medida constitucionalmente legítimas – «a fazer face a uma situação de emergência financeira nacional».

Sob tal enquadramento, tudo estará, pois, em saber se é possível continuar a reconhecer na sobretaxa aplicável aos rendimentos sujeitos a IRS auferidos em 2016 os elementos necessários à sua classificação como um imposto extraordinário — e, por via disso, a mantê-la situada fora do âmbito de aplicação da alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição — ou, pelo contrário, se, perante a alteração da estrutura do imposto, o seu acumulado período de vigência e/ou a evolução da conjuntura económico-financeira subjacente à sua introdução, terão decaído os pressupostos imprescindíveis à subsistência daquela classificação e, por via disso, à possibilidade de reversão a favor do Orçamento do Estado da receita a esse título cobrada nos arquipélagos.

Numa outra formulação, menos dependente de uma contraposição categorial entre impostos extraordinários e impostos ordinários, tratar-se-á em qualquer caso de averiguar se a integral alocação ao Orçamento do Estado da receita cobrada a título de sobretaxa pode constituir ainda, perante as referidas variáveis, um momento de justificado desvio ao princípio do relacionamento entre a República e as regiões autónomas em matéria de recolha e gestão de impostos ou, pelo contrário, não é já possível atribuir ao “interesse de todos os cidadãos” que com aquela alocação se prossegue uma relevância suficientemente justificativa da extensão em que, na sua dimensão fiscal, a autonomia político-administrativa das regiões autónomas poderá persistir afetada pela sucessiva replicação do regime previsto para aquele tributo em matéria de titularidade da receita cobrada.

13. Conforme se viu, o imposto em questão no caso sub judicio consiste numa «sobretaxa aplicável em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)» (cfr. artigo 1.º da Lei n.º 159-D/2015).

Não obstante associada a esta espécie de imposto, a sobretaxa aplicável aos rendimentos sujeitos a IRS auferidos em 2016 continua a apresentar, do ponto de vista da sua estrutura interna, «elementos dissonantes das regras gerais do IRS» (cfr. Acórdão n.º 187/2013) na medida em que é, por um lado, sujeita a um regime próprio de retenção na fonte (cfr. o n.º 8 do artigo 3.º da Lei n.º 159-D/2015), e tem, por outro, deduções à coleta próprias (cfr. artigo 3.º, n.º 2).

Todavia, ao contrário das sobretaxas aplicadas aos rendimentos auferidos nos anos de 2011 e 2013 a 2015, a sobretaxa prevista para 2016 não dispõe, conforme se viu, de uma taxa fixa – mas antes um elemento de progressividade –, aproximando-se, neste ponto, do regime ordinário do IRS.

Simplemente, para além de não contender, em si mesma, com a possibilidade de manter a qualificação da sobretaxa como imposto extraordinário, a substituição da taxa fixa que vigorou nos anos precedentes por um modelo de taxa progressiva – e por isso variável – encontra direta justificação, conforme se verá, em razões relacionadas com a própria transitoriedade do imposto, medida a partir do regime previsto para a sua reversão, tal como estabelecido na própria Lei n.º 159-D/2015.

14. Não obstante se encontrar prevista, na Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, apenas para os rendimentos sujeitos a IRS auferidos em 2016 (artigo 2.º, n.º 1) – e manter, nesse sentido, o seu caráter anual e por isso temporário –, o certo é que, com exceção do ano de 2012, a sobretaxa aplicável aos rendimentos sujeitos a IRS vigora desde 2011, sendo aquele, por consequência, o quarto ano consecutivo da sua vigência.

Neste sentido, pode dizer-se que, em 2016, a plurianualidade do imposto se tornou, pelo menos retrospectivamente, mais evidente, o que é, de resto, confirmado pela linha de continuidade que, justamente ao definir como seu objeto “a extinção da sobretaxa aplicável em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), prevista no artigo 191.º da Lei n.º 82 -B/2014, de 31 de dezembro” (cfr. artigo 1.º) – isto é, da sobretaxa aplicada em 2015 –, a própria Lei n.º 159-D/2015 não deixa de estabelecer a este nível.

É certo que, conforme igualmente resulta da Lei n.º 159-D/2015, a sobretaxa em vigor no ano de 2016 não se rege pelo disposto no artigo 191.º da Lei n.º 82-B/2014, mas sim pelo que a própria Lei n.º 159-D/2015 dispõe nos respetivos artigos 2.º, n.º 2, e 3.º, nos quais se encontra estabelecido o regime em concreto aplicável.

Todavia, não deixa de resultar, ainda assim, da técnica legislativa utilizada que a sobretaxa prevista no diploma legislativo em apreciação sucede à estabelecida na Lei n.º 82-B/2014, esta, por sua vez, precedida das sobretaxas previstas nas Leis n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, que, tal como aquela, foram consignadas a título sempre transitório, valendo apenas por um período coincidente com o do ano a que em concreto se reportaram.

Ora, conforme não deixou de reconhecer-se no Acórdão n.º 66/84, «[u]ma boa razão para que não possam passar por “impostos extraordinários e não permanentes ditados por razões de manifesta excecionalidade” é, justamente, a circunstância de, em cada um dos anos económicos posteriores, eles serem renovados».

Não obstante poder indicar, à primeira vista, a conversão da sobretaxa num elemento de normalidade fiscal, a plurianualidade de tal imposto – resultante da sua renovação sucessiva nos termos acima salientados – não é de modo a, em si mesma e por si só, pôr diretamente em causa a subsistência do caráter excecional – no sentido de transitório ou não permanente – que lhe foi reconhecido nos Acórdãos anteriores. E isto por uma dupla ordem de razões, conforme se verá de seguida.

15. Ao mesmo tempo que determinou a manutenção da sobretaxa aplicável aos rendimentos sujeitos a IRS auferidos no ano de 2016, a Lei n.º 159-D/2015 fixou, já para esse ano, um regime de reversão gradativa daquele imposto, conforme perspectivado no Projeto de Lei n.º 42/XIII/1.ª, que esteve na génese da primeira.

Assumindo, por um lado, «a eliminação da sobretaxa» como «uma prioridade da política fiscal na XIII Legislatura», mas, por outro, que a «necessidade de prevenir uma diminuição súbita e demasiado significativa da receita fiscal», suscetível de comprometer o «financiamento da despesa a realizar durante o ano de 2016», impunha que tal eliminação fosse «feita de forma progressiva», o Projeto de Lei n.º 42/XIII/1.ª previa a extinção parcial da sobretaxa aplicada aos rendimentos auferidos no ano anterior através de uma redução geral para 1,75 % do seu coeficiente fixo.

Ao invés do abaixamento em tais termos projetado, a opção final do legislador ordinário foi, conforme se viu, no sentido da substituição do sistema de taxa fixa estabelecido nos anos anteriores por um sistema de variação progressiva do coeficiente aplicável, que foi mantido no valor de 3,5% no escalão mais elevado por forma a permitir uma redução inferior a 1,75% no mais baixo dos escalões abrangidos.

Não obstante ter mantido inalterado o valor aplicável ao último escalão, o regime de extinção parcial da sobretaxa que acabou por ser acolhido pela Lei n.º 159-D/2015, na medida em que se traduziu, do ponto de vista do seu impacto orçamental direto, numa redução efetiva da receita fiscal – estimada em cerca de 430 milhões de euros (cfr. Relatório do Orçamento do Estado para o ano de

2016) –, só aparentemente pode parecer menos reversivo do que aquele que começou por ser projetado.

É certo que, a par da extinção parcial da sobretaxa aplicada em 2016, o regime de reversão estabelecido na Lei n.º 159-D/2015 contava ainda com a eliminação deste imposto para os rendimentos auferidos a partir de 1 de janeiro de 2017, o que, conforme decorre do artigo 194.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, não veio a suceder.

De acordo com o que resulta do n.º 1 do referido artigo, a sobretaxa em sede de IRS a que se refere a Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, manter-se-á aplicável aos rendimentos auferidos em 2017, ainda que acompanhada de um estreitamento do universo dos contribuintes afetados pelo encargo – o que resulta da elevação do valor a partir do qual o rendimento coletável fica sujeito à sobretaxa – e de um novo abaixamento dos coeficientes aplicáveis – que atingem, no último dos três escalões abrangidos, 3,21% (cfr. n.º 3). A sobretaxa em tais termos aplicável aos rendimentos auferidos em 2017 continua sujeita ao regime definido no artigo 3.º da Lei n.º 159-D/2015 (cfr. artigo 194.º, n.º 4, da Lei n.º 42/2016) e, por isso, também à regra da sua integral afetação ao Orçamento do Estado.

Não obstante a plurianualidade da sobretaxa aplicada em 2016 se tornar, em face do que se dispõe no artigo 194.º da Lei n.º 42/2016, também prospectivamente evidente, nem por isso deixará de reconhecer-se no conjunto de regras estabelecido na Lei n.º 159-D/2015 um regime de reversão gradativa de tal imposto, informado pelo propósito de eliminação do tributo em termos que permitam controlar o impacto orçamental da correspondente redução da receita.

O ano de 2016 é, por isso, o ano do início do processo, que se pretendeu gradual, de reversão da sobretaxa – processo não concluído, mas em todo o caso intensificado a partir de 1 de janeiro de 2017 –, o que constitui, mesmo perante a sua reiterada renovação, um indicador da não permanência do imposto.

16. A principal razão para manter sob a qualificação de imposto extraordinário a sobretaxa aplicada aos rendimentos sujeitos a IRS auferidos em 2016 não é essa, todavia. Sendo a transitoriedade contingente por natureza, o que verdadeiramente releva para aquele efeito é a questão de saber se a sobretaxa aplicada aos rendimentos sujeitos a IRS – e, com ela, a regra da sua afetação integral ao Orçamento do Estado – persistiu em 2016 para além do contexto subjacente ao respetivo lançamento, ao ponto de se ter convertido num elemento de normalidade fiscal no relacionamento entre a República e as regiões autónomas.

Nesta perspetiva, o que importa determinar é se o contexto económico-financeiro deficitário subjacente ao lançamento da sobretaxa se projetou ainda sobre o ano de 2016 em termos suficientemente justificativos da subsistência de um imposto integralmente alocado à superação das contingências orçamentais da República ou se, pelo contrário, as circunstâncias supervenientes, decorrentes da evolução entretanto registada, se apresentaram, naquele ano, com um sentido e um significado contrários à função originariamente fixada àquele tributo, pondo com isso em causa a subsistência do carácter excecional que começou por lhe ser associado e, em particular, a possibilidade de continuar a reconhecer no “interesse comum a todos os cidadãos” um ganho proporcional à medida do desvio introduzido no poder de disposição que, em regra, assiste às regiões autónomas relativamente aos impostos aí gerados ou cobrados.

17. Conforme resulta da anterior jurisprudência do Tribunal, a legitimidade constitucional da afetação ao Orçamento do Estado da receita proveniente da sobretaxa em sede de IRS cobrada nas regiões autónomas esteve sempre associada ao facto de se tratar de uma medida funcionalmente indexada ao esforço de consolidação orçamental exigido pelo cumprimento das obrigações internacionais assumidas pelo Estado português no âmbito, quer do Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF) celebrado com o Fundo Monetário Internacional e a União Europeia, quer dos tratados ou acordos decorrentes de políticas comuns definidas no quadro do Direito da União Europeia.

Apesar de o PAEF ter findado oficialmente em maio de 2014 – e de a premência do interesse público na consolidação orçamental se ter tornado, nessa medida, menor –, nem por isso se pode dizer que a conclusão daquele programa tenha dado imediato lugar a um quadro de normalidade financeira, excludente do cabimento de quaisquer medidas excepcionais, mesmo que em versão mitigada. Pelo menos na fase de transição em que o ano de 2016 se inclui ainda, é de reconhecer por isso ao legislador nacional uma margem de conformação que, num quadro de normalidade, se encontra, no que respeita à relação da República com as regiões autónomas, sensivelmente diminuída.

Por outro lado, e mais decisivamente ainda, o ano de 2016 continuou a ser um ano orçamentalmente condicionado pela pendência do procedimento por défice excessivo, previsto no artigo 126.º do TFUE.

De acordo com o que viria a resultar da Recomendação do Conselho de 12 de julho de 2016 – uma «recomendação específica por país» (country-specific recommendation) emitida ao abrigo do artigo 126.º, n.º 7, do TFUE e prevista no âmbito da vertente corretiva do Pacto de Estabilidade e Crescimento (cfr., em particular, o Regulamento (CE) n.º 1467/97 do Conselho, de 7 de julho) –, Portugal não havia cumprido o prazo de 2015 para a correção do défice excessivo, pelo que, existindo o risco de vir a falhar as “disposições do Pacto de Estabilidade e Crescimento”, deveria adotar “medidas adicionais em 2016 e 2017”, tendo em vista uma “correção sustentável do défice excessivo” de modo a situá-lo em 2,2 % do PIB em 2016, conforme previsão do Governo no seu Programa de Estabilidade de 2016. Na sequência da referida Recomendação, a Decisão do Conselho de 8 de agosto de 2016 (Council Decision (EU) of giving notice to Portugal to take measures for the deficit reduction judged necessary in order to remedy the situation of excessive deficit) acabou por impor ao Estado Português a obrigação de pôr termo ao défice excessivo até ao final de 2016, reduzindo-o para 2,5% do PIB.

Em virtude das obrigações específicas assumidas pelo Estado português no âmbito europeu, Portugal encontrava-se, assim, em 2016, sujeito ainda à vertente corretiva do Pacto de Estabilidade e Crescimento, contexto esse que, conforme decorre da exposição de motivos constante do Projeto de Lei n.º 42/XIII/1.ª, foi expressamente invocado pelo legislador ordinário para justificar a aplicação da sobretaxa, com o regime fixado pela Lei n.º 159-D/2015, aos rendimentos sujeitos a IRS auferidos naquele ano.

De acordo com a referida exposição de motivos, «uma vez que exist[ia] ainda face a Portugal um procedimento por défices excessivos», deveria entender-se, «face ao direito» então «aplicável», que «a sobretaxa» [a introduzida pelo artigo 191.º da Lei n.º 82-B/2014] «continuar[ia] em vigor em 2016», justificada pela «necessidade de prevenir» a «diminuição súbita e demasiado significativa da receita fiscal» que resultaria da sua imediata e integral extinção.

Neste contexto, caracterizado ainda pela necessidade de garantir a sustentabilidade das finanças públicas em ordem a permitir o encerramento do procedimento por défice excessivo, inexistente, pois, qualquer evidência de que o caráter extraordinário da sobretaxa se haja descaracterizado a um ponto justificativo da sua conversão em tributo ordinário e, menos ainda, de que a indexação da totalidade da receita cobrada ao esforço de superação da especial vulnerabilidade orçamental da República se tenha transformado num momento de inadequada e/ou dispensável compressão das prerrogativas financeiras constitucionalmente atribuídas às regiões autónomas.

18. Tal conclusão torna-se particularmente inequívoca se atentarmos no conjunto das medidas orçamentais de natureza igualmente excepcional que, a par da sobretaxa aplicável em sede de IRS, transitaram para o ano de 2016 numa modelação igualmente atenuada.

Com efeito, por força do disposto no artigo 101.º do Decreto-Lei n.º 18/2016, de 13 de abril — que «estabelece[u] as disposições necessárias à execução do Orçamento do Estado para 2016» — «[d]urante o ano de 2016, como medida excepcional de estabilidade orçamental e para cumprimento das obrigações internacionais e europeias» foram «prorrogados os efeitos temporários das normas e

medidas, cuja vigência est[ivesse] condicionada à manutenção do procedimento por défice excessivo ou do Programa de Assistência Económica e Financeira».

Neste contexto, importa referir as Leis n.ºs 159-A/2015 e 159-B/2015, ambas de 30 de dezembro, que procederam, respetivamente, à extinção da redução remuneratória aplicada aos trabalhadores do setor público e à extinção da contribuição extraordinária de solidariedade. Tal como se viu suceder com a sobretaxa em sede de IRS, a extinção de tais medidas não operou plenamente em relação ao ano de 2016: no primeiro caso, a redução foi sendo progressivamente eliminada ao longo desse ano (cfr. artigo 2.º da Lei n.º 159-A/2015) e, no segundo, estabeleceu-se, para o ano de 2016, uma redução da taxa que havia vigorado no ano anterior de acordo com o estabelecido no artigo 79.º da Lei n.º 82 -B/2014 relegando-se para 1 de janeiro de 2017 a supressão integral da respetiva vigência (cfr. artigos 2.º e 3.º da Lei n.º 159-B/2015).

Resulta, assim, claro que, para além de se inscrever num plano de regresso gradual a um quadro de normalidade financeira, a sobretaxa aplicável aos rendimentos sujeitos a IRS, na modelação resultante do regime fixado pela Lei n.º 159-D/2015, se encontra totalmente em linha com a subsistência, em versão igualmente mitigada, de outras das medidas excepcionais adotadas na sequência do particular contexto económico-financeiro com que o País se viu confrontado a partir de 2011, com o propósito de garantir, quer através da redução da despesa, quer por via do aumento da receita, a estabilidade orçamental necessária ao cumprimento de obrigações internacionais e europeias a que o Estado Português se vinculou.

Também por aqui se vê que, no ano de 2016, a sobretaxa aplicável em sede de IRS não subsistiu para além das demais medidas com igual carácter de excecionalidade aplicadas nos anos anteriores, nem com contornos que, na comparação com estas, permitam reconhecer nela um grau de normalidade superior. Pelo contrário: aquilo a que assistiu foi à renovação, para o ano orçamental de 2016, do conjunto dessas medidas excepcionais e complementares entre si – no sentido em que a aplicação da sobretaxa concorre para o aumento da receita e as demais medidas referidas para a diminuição da despesa —, numa versão sincronicamente atenuada e, por isso, indiciadora de um retorno gradual e progressivo ao status quo ante, através de um programa global e uno.

Em síntese: se o contexto orçamental que caracterizou o ano de 2016 foi ainda, conforme se viu, suficientemente tributário das particulares contingências económico-financeiras que acompanharam o quinquénio anterior para excluir a possibilidade de reconhecer na decisão de renovar a sobretaxa aplicável em sede de IRS uma opção totalmente dissociável das circunstâncias de exceção subjacentes ao respetivo lançamento, já os sinais de descompressão registados desde o termo oficial do PAEF encontram adequada tradução nos mitigados termos a que tal renovação foi sujeita, o que se acha, além do mais, em sintonia, quer com a parcial ou atenuada subsistência das outras medidas excepcionais em igual processo de reversão, quer com o próprio ritmo de reversão que a estas foi igualmente fixado.

Tudo aponta, em suma, não apenas para que se mantenha a sobretaxa aplicável aos rendimentos sujeitos a IRS auferidos em 2016 sob a classificação de imposto extraordinário, como ainda para que se reconheça na sua integral alocação ao Orçamento do Estado uma medida adequada e necessária ao fim visado — e que era ainda, à data, o superlativo interesse de todos os cidadãos na superação da vulnerabilidade financeira da República em face dos compromissos assumidos em matéria de direito internacional e direito da União Europeia —, com ganhos suficientemente justificativos — até por ser a única, de entre as medidas extraordinárias renovadas, suscetível de contribuir para a consolidação das contas públicas através do aumento da receita — da compressão que, do ponto de vista da titularidade dos tributos cobrados nos arquipélagos, porventura produza sobre a dimensão fiscal da autonomia político-administrativa das regiões autónomas.

Não ocorre, por isso, qualquer violação da alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição. Ao invés, a norma contida no artigo 3.º, n.º 14, da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, é acomodável ainda no modelo de autonomia político-administrativa das regiões autónomas, tal como

constitucionalmente perspetivado, em particular na finalidade, igualmente assinalada à autonomia dos arquipélagos, de concorrer para o reforço da unidade nacional e dos laços de solidariedade entre os portugueses de acordo com as circunstâncias presentes em cada momento e, portanto, também daquelas que, de forma transitória, extraordinária e crítica, sejam suscetíveis de afetar a comunidade global de pessoas que define o substrato humano da República.

19. No pedido que deu origem ao Processo n.º 290/16, alega-se ainda que «as dificuldades financeiras da Região Autónoma da Madeira persistem e não tem sido possível aplicar no espaço regional as reduções das taxas que a LFRA admite ao nível dos impostos diretos e indiretos (artigo 59º). Ou seja, tendo estado impedida a Região de compensar a insularidade pela via fiscal (com a redução das taxas de imposto determinadas a nível nacional) por causa do seu Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF, em anexo) em vigor até ao final de 2015, vê-se agora impedida de contar com a receita resultante da sobretaxa cobrada aos sujeitos passivos residentes no seu território» (cfr. o ponto 44).

Ora, tendo a sobretaxa sido lançada e anualmente renovada, conforme se viu, para responder às particulares contingências orçamentais da República – não dispondo de qualquer outra justificação para além dessa sua finalidade específica e originária –, não se pode dizer que a região deixe de contar com uma receita com a qual devesse contar. Afinal, a sobretaxa extraordinária foi criada ab initio para responder a um problema da República e não das regiões.

Acresce que o problema económico-financeiro subjacente ao lançamento da sobretaxa, mesmo que partilhado pelas regiões autónomas, terá sempre, por força das suas múltiplas variáveis e implicações, uma complexidade suficientemente justificativa da margem de ponderação que deve ser reconhecida ao legislador nacional na realização das escolhas e dos equilíbrios inevitavelmente implicados na sua resolução. Até porque, para além de a debilidade financeira de uma região autónoma se efetivar de forma sempre diferente da do Estado, a região poderá contar em qualquer caso, para enfrentar os seus problemas financeiros, com os outros meios que a Constituição coloca ao seu dispor.

Não ocorrendo a violação da alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição, inexistente igualmente qualquer violação do disposto no artigo 232.º, n.º 1, na medida em que esta disposição se limita a especificar que poderes, incluídos no elenco do artigo 227.º, n.º 1, são da competência das Assembleias Legislativas das regiões autónomas.

20. Como vimos, no Processo n.º 408/16, a norma em apreciação é ainda questionada no que se refere à sua compatibilidade com o disposto no artigo 112.º, n.º 1, alíneas a) e d), do EPARAM. De acordo com esta disposição, «[s]ão receitas fiscais da Região, nos termos da lei, as relativas ou que resultem, nomeadamente», do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares [alínea a)] e dos impostos extraordinários [alínea d)].

Este Tribunal já teve oportunidade de se pronunciar sobre a legalidade, face ao mesmo artigo 112.º, n.º 1, alíneas a) e d), do EPARAM, de uma norma que, como no presente caso, afetava em exclusivo ao Orçamento do Estado a receita de uma sobretaxa extraordinária em sede de IRS. No supracitado Acórdão n.º 412/2012, afirmou-se o seguinte:

«O Tribunal tem entendido, reiteradamente, que o âmbito da reserva de lei estatutária «não se determina em função do conteúdo concreto de um estatuto vigente; não ocorre violação da “reserva de estatuto” sempre que uma norma o contrarie». Esta violação existirá somente se a «norma constante do estatuto pertencer ao âmbito material estatutário – ou seja: se ela regular questão materialmente estatutária» (Acórdãos n.ºs 162/99, 567/2004, 581/2007 e 238/2008, disponíveis em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt). Na doutrina, JORGE MIRANDA/RUI MEDEIROS, ob. cit., anotação ao artigo 226.º, alínea b) do ponto IV).

E fora da reserva de estatuto está necessariamente a matéria das “relações financeiras entre a República e as regiões autónomas”, por ser matéria reservada à competência legislativa da Assembleia da República o “regime de finanças das regiões autónomas”, de acordo com o estatuído nos artigos 164.º, alínea t), e 229.º, n.º 3, da CRP (Acórdãos n.ºs 162/99, 567/2004, 581/2007 e 238/2008. Na doutrina, JORGE MIRANDA/RUI MEDEIROS, ob. cit., anotação ao artigo 227.º, alínea i) do ponto VIII). Se, por um lado, só é possível reconhecer valor reforçado às normas incluídas no estatuto que revistam natureza materialmente estatutária, por outro, o âmbito material da reserva de estatuto encontra-se delimitado negativamente pelo princípio da reserva de lei da Assembleia da República (na conclusão, Acórdão n.º 238/2008)».

Não havendo qualquer razão para alterar o entendimento do Tribunal – e, portanto, não sendo as normas em causa materialmente estatutárias –, não se pode concluir pela violação do disposto no artigo 112.º, n.º 1, alíneas a) e d), do EPARAM.

### III – Decisão

Por tudo o que exposto fica, decide-se:

- a) Não declarar a inconstitucionalidade da norma do artigo 3.º, n.º 14, da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro;
- b) Não declarar a ilegalidade da norma do artigo 3.º, n.º 14, da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro.

Lisboa, 9 de fevereiro de 2017 - *Joana Fernandes Costa - Claudio Monteiro - Maria Clara Sottomayor - Teles Pereira - Maria José Rangel de Mesquita - Fernando Vaz Ventura - Pedro Machete - Gonçalo Almeida Ribeiro - Lino Rodrigues Ribeiro - Maria de Fátima Mata-Mouros* (vencida, nos termos da declaração constante do Acórdão 767/13 (4), vencida no Acórdão 252/14) - *Catarina Sarmiento e Castro* (vencida, nos termos e pelas razões constantes das declarações de voto juntas aos Acórdãos n.º 412/2012 e Acórdão n.º 767/2013 e Acórdão 252/14) - *João Pedro Caupers* (vencido nos termos da declaração em anexo) - *Costa Andrade* (vencido, nos termos da declaração junta ao acórdão)

### DECLARAÇÃO DE VOTO

Tendo manifestado a minha concordância com o texto e a proposta do Memorando apresentado pelo Presidente, não posso subscrever a decisão, tomada no âmbito dos Processos n.ºs 290/2016 e 408/2016, de não declarar a inconstitucionalidade da norma do n.º 14 do artigo 3.º da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro.

Não posso nem quero aderir a uma construção que acredita poder ultrapassar as sérias dúvidas de constitucionalidade suscitadas por aquela norma, aderindo a uma tese que, tomando

como ponto de partida uma contraposição equívoca e controversa entre impostos ordinários e impostos extraordinários, articulada com uma igualmente equívoca e controversa noção de “(a)normalidade constitucional”, desemboca no sacrifício desrazoável dos direitos e interesses legítimos da Região Autónoma da Madeira.

Na verdade, entendo que a consideração da sobretaxa como "imposto extraordinário" serve apenas para justificar a apropriação integral do respetivo montante pelo Estado, com total desconsideração das necessidades das finanças regionais. Pouco importa que as condições de emergência nacional que justificaram a medida em 2011 (PAEF) e a sua manutenção por cinco anos já não subsistam: apontam-se outras, distintas, mas ainda supostamente extraordinárias, alegadamente justificativas da imposição da continuada apropriação daquela receita pelo Estado.

E há sempre uma a jeito: se já não é o PAEF, é o défice. Quando deixar de ser o défice, será a dívida pública. E assim por diante, sempre num quadro de urgência e de exceção, imposto pela, escreve-se no acórdão, «necessidade de garantir a sustentabilidade das finanças públicas» – que, diga-se, se deve fazer sentir desde os tempos do nosso primeiro rei, com pequenos intervalos de folga financeira com D. Manuel I e D. João V.

Chega-se a duvidar (dúvida, é certo, devidamente esclarecida pela chamada “jurisprudência da crise”) se uma norma de vigência anual – como são as do OE – contrária à Constituição, à força de ser reeditada, orçamento após orçamento, não vai diluindo a sua desconformidade constitucional. Como se a reincidência, ao invés de agravar a conduta do legislador, a fosse gradualmente desculpabilizando.

A sobretaxa deveria ter conhecido o seu fim, segundo o legislador governamental, em 1 de janeiro de 2017. Porém, revelando um notável instinto de sobrevivência, ainda está entre nós.

O «contexto particularmente aflitivo», referido no texto do acórdão, consolida-se e eterniza-se, numa espécie de "aflição permanente", pesem embora as promessas de um dia terminar.

A patologia aguda tornou-se crónica, restando internar o doente - neste caso, a autonomia financeira das regiões autónomas -, enquanto se aguarda um medicamento milagroso.

E a garantia da alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da Lei Fundamental vai-se esfumando num horizonte nebuloso, que teima em fugir à nossa frente.

*João Pedro Caupers*

## **DECLARAÇÃO DE VOTO**

1. Votei vencido por entender que a norma do n.º 14 do artigo 3.º da Lei n.º 159-D/2016, de 30 de dezembro, é contrária ao previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição. E é assim porquanto “no contexto económico-financeiro subjacente ao lançamento da sobretaxa” para o ano de 2016, aquela norma comprime de forma desnecessária e desproporcionada a autonomia político-administrativa das regiões autónomas, na dimensão tributária. Isto pelas razões que, no essencial, pude adiantar em sede de memorando e que aqui retomo quase integralmente.

Reconduzidas as coisas ao módulo problemático nuclear, sobra para mim claro que a sobretaxa lançada nos termos da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro, se reportava a uma conjuntura significativamente distinta – para melhor – da realidade económico-financeira para que haviam sido projectadas as sobretaxas aplicadas nos anos de 2011, 2013, 2014 e 2015. Ao fim do PAEF e dos constrangimentos a ele associados, acrescia a melhoria generalizada dos dados económico-financeiros. Assistia-se, na verdade, a um desanuviamento generalizado e consolidado, que permitia antecipar e datar o fim do recurso à sobretaxa. Um desígnio que era mesmo erigido em “prioridade da política fiscal na XIII Legislatura”. Em definitivo, o legislador de dezembro de 2016 movia-se num cenário já claramente iluminado pela luz que entrava pelo fundo do túnel, que se antolhava já ali, ao alcance da mão.

Não se trata de afirmar que a situação era já de *normalidade financeira*. A leitura não se esgota no código binário normalidade/crise. A realidade comporta muitas modalidades da crise, diferentes na extensão e na intensidade. Não se esquece que no horizonte continuava ainda a ameaça do procedimento por défice excessivo. De todo o modo, a crise subjacente ao lançamento da sobretaxa de 2016 é, a muitos – e decisivos – títulos, outra. Uma diferença que só pode ter como reverso uma ponderação diferente dos interesses e valores a levar à *balança de ponderação*. E por, vias disso, a sugerir conclusões distintas, vistas as coisas do lado das *necessidade* e *proporcionalidade* da compressão imposta aos valores e aos interesses associados à autonomia político-administrativa das regiões autónomas, na vertente tributária.

2. Uma correta equação e superação dos problemas postula uma prévia clarificação do sentido e dos termos em que o Tribunal Constitucional vem admitindo que, ao arripio da reserva regional das receitas tributárias cobradas ou geradas nas regiões autónomas, se podem criar impostos cujas receitas revertam integralmente para o Orçamento do Estado. A este propósito, um dado parece hoje pacífico: a Constituição não veda em absoluto a possibilidade de o Estado criar impostos cuja receita reverta inteiramente para o Orçamento de Estado. Um enunciado que, pese embora a sua aparente linearidade, está longe de dilucidar de forma definitiva e fechada todos os problemas coenvolvidos, alguns por ele próprio desencadeados. E particularmente os problemas atinentes às características ou exigências a que o tributo deve responder para poder reverter exclusivamente para o Orçamento do Estado sem consideração dos dispositivos constitucionais ou legais relativos às competências financeiras das regiões autónomas.

Seguro à partida: há-de tratar-se de *impostos extraordinários*. Assim, entre outros, os Acórdãos n.ºs 11/1983, 49/2011, 412/2012, 367/2013 e 252/2014. A partir daqui começam a multiplicar-se e a adensar-se as dúvidas.

O que deve entender-se por imposto *extraordinário*, nos termos e para os efeitos deste regime especial? A começar, qual a relação que medeia entre a qualificação de *extraordinário* e os demais momentos que (na doutrina do Tribunal Constitucional) lhe andam associados, nomeadamente as qualificações de “*não-permanente*” e “*ditado por razões de manifesta exceccionalidade*”?

Entende-se (deve entender-se) que entre os três momentos há uma relação de coimplicação recíproca, de vinculação necessária, em termos de sobreposição total? No sentido de que o *imposto extraordinário* é, por definição, *não-permanente* e *ditado por razões de manifesta exceccionalidade*?

Ou, pelo contrário, deve estabelecer-se uma relação de autonomia lógica e categorial entre os três momentos? No sentido de que um imposto pode ser *extraordinário* sem ser necessariamente

*não-permanente* nem *ditado por razões de manifesta excecionalidade*. Nesta alternativa, os momentos *não permanente* e *ditado por razões de manifesta excecionalidade* acrescem como especificações autónomas do *genus* “extraordinário”, nessa mesma medida densificando a sua compreensão e estreitando a sua extensão. A categoria de imposto extraordinário desdobrar-se-ia assim em diferentes sub-categorias, em função da intervenção ou não (e do seu grau?) das especificações subsequentes (“*não-permanente*” e “*ditado por razões de manifesta excecionalidade*”). Se for assim, então poderá com toda a pertinência sustentar-se que há impostos extraordinários e impostos extraordinários. Uns permanentes, outros não permanentes; uns ditados, outros não, por razões de manifesta excecionalidade.

O problema não foi expressamente abordado nos anteriores pronunciamentos do Tribunal Constitucional. Não parecendo arriscado acreditar que a doutrina até aqui expendida pelo Tribunal pode ajustar-se a ambas as alternativas. No sentido da segunda alternativa parecem militar formulações como “*impostos extraordinários e não permanentes ditados por razões de manifesta excecionalidade*”, constante v.g. dos Acórdãos n.ºs 11/83 e 66/84. Em que o recurso à copulativa *e* sugere a autonomização lógica e normológica dos momentos ou qualificações por ela introduzidas.

3. Considerações idênticas – porventura com reflexos mais decisivos no plano normativo-constitucional – poderiam fazer-se a propósito do momento “*ditado por razões de manifesta excecionalidade*”.

Também aqui um dado parece líquido: a exigência de uma específica relação – de causalidade/imputação – entre as *situações de manifesta excecionalidade* e o lançamento do imposto (*extraordinário*) cujo lançamento tem de ser “*ditado*” por ela.

Para além disso, sobra um conjunto de interrogações. Trata-se fundamentalmente de saber se qualquer situação de anormalidade ou excecionalidade é bastante para, só por si e sem mais, ditar a qualificação do imposto como *extraordinário* em termos de impor o afastamento do regime das relações entre a República e as regiões autónomas em matéria de recolha e gestão de impostos (artigo 227.º, n.º 1, alínea *j*), da CRP). Ou, pelo contrário, tal só sucederá em situações de excecionalidade que, pela sua gravidade e urgência, coloquem o Estado numa situação de “necessidade”, face à qual os problemas atinentes às relações entre a República e as regiões autónomas (e a distribuição de recursos entre elas) passem claramente para segundo plano?

Como facilmente se intuirá, haverá situações de excecionalidade emergentes do ambiente (v.g. relações externas, catástrofes naturais...) que confrontam o Estado com problemas de quase sobrevivência face às quais é natural pôr entre parênteses a *ratio* da distribuição dos recursos entre as diferentes instituições ou subsistemas do Estado. Outras haverá, pelo contrário, que, embora justificando igualmente uma compressão acrescida sobre o património dos contribuintes, não justificarão, todavia, a subversão do natural equilíbrio entre instituições do Estado.

É uma compreensão das coisas legítima e sustentável, além do mais consonante com as exigências da proporcionalidade. No sentido de que, à vista de distintas *razões de excecionalidade*, sejam possíveis diferentes tipologias de impostos *extraordinários*. Uns que levam mais longe a compressão normal sobre o património dos contribuintes (efeito concretizado, por exemplo, em alterações em momentos como a matéria coletável, a taxa, as deduções, os benefícios fiscais, etc); outros que, para além disso, se projetam em perturbação do normal quadro político-institucional, particularmente no que concerne à relação entre a República e as regiões autónomas. E à distribuição entre elas das receitas recolhidas.

4. Vistas as coisas a esta luz, uma coisa parece manifesta: a diferença que separa entre si, de um lado, as *razões de excecionalidade* que ditaram a aplicação e a disciplina da sobretaxa sobre os rendimentos sujeitos a IRS nos anos de 2011, 2013, 2014 e 2015; de outro lado, as razões de excecionalidade em nome das quais se regulamenta a sobretaxa aplicável em 2016 (artigos 2.º e 3.º da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro).

Não se questiona que, também aqui, possa fundada e pertinentemente falar-se em *razão de excecionalidade* e, nessa medida, de *imposto extraordinário*. O que não pode esquecer-se é a inultrapassável diferença que medeia entre as duas situações de excecionalidade em confronto. De forma sincopada: os inquestionáveis momentos de mesmidade subsistentes entre as duas situações não apagam nem neutralizam os irreduzíveis momentos de diferenciação.

A sobretaxa cobrada entre 2011 e 2015 (com exceção de 2012) foi imposta pela situação de “necessidade” decorrente do carácter drástico da crise económico-financeira que então se vivia e, particularmente, das obrigações internacionais assumidas pelo Estado português no contexto do PAEF e das exigências da *Troika*. Que não deixavam qualquer margem de manobra. E justificavam que a receita arrecadada naquelas circunstâncias com a sobretaxa revertesse por inteiro a favor do Orçamento do Estado.

5. São outros o ambiente e os condicionalismos exógenos e endógenos em que foi prevista e regulada a sobretaxa para o ano de 2016 (Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro).

Marcante e decisiva, desde logo, a circunstância de o PAEF ter terminado em 2014. O que neutralizou uma das causas mais ponderosas do opressivo “estado de necessidade” que levou o Governo e o Parlamento a recorrer à sobretaxa nos anos de 2011, 2013, 2014 e 2015. Assistiu-se, por outro lado, a uma atenuação da crise económico-financeira que vinha atingindo o País. O que permitiu que, logo em 2015 ao discutir o orçamento para 2016, o Primeiro-Ministro acreditasse “*ser possível virar a página da austeridade*”. A partir daqui a persistência ou não da sobretaxa poderia louvar-se de razões de política económico-financeira e de opções livremente assumidas pelo Governo. Isto é, opções que, sendo meridianamente legítimas, pouco ou nada têm que ver com as razões de excecionalidade que até ali vinham ditando o destino das receitas geradas pela sobretaxa. São, se quisermos, ainda devidas a razões de excecionalidade, mas de *outra excecionalidade*. Além do mais, por se tratar de uma excecionalidade desencadeada por variáveis em parte controláveis pelo Governo.

Significativas a este propósito as considerações feitas pelo Governo na justificação do Projeto de Lei n.º 42/XIII/1ª, que deu origem precisamente à Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro. E onde prevalece o propósito de responder à “*necessidade de prevenir uma diminuição súbita e significativa da receita fiscal, comprometendo o financiamento das despesas a realizar durante o ano de 2016*”. Um legítimo gesto de prudência e de prevenção face a um perigo mais ou menos consistente, que ficaria bem no pórtico de qualquer previsão orçamental. E que seria perfeitamente pertinente na abertura de qualquer ano financeiro, mesmo em anos de normalidade. Mas que pouco (ou nada) têm que ver com aquelas *razões de excecionalidade* vigentes ao tempo do cumprimento do PAEF, capazes de provocar e justificar um abalo no quadro político-institucional do Estado. Concretamente, nas relações República/regiões autónomas.

6. A conclusão pela insubsistência de uma situação de excecionalidade reclamada como referente e suporte do regime de um imposto estabelecido em contravenção do comando constitucional que rege a repartição da receita entre a República e as regiões autónomas, acarreta naturalmente consigo a ausência da relação de causalidade/imputação entre a mesma situação de excecionalidade e aquele regime. É também esta uma razão bastante para comprometer a legitimidade do regime previsto no n.º 14 do artigo 3.º da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro.

Tudo, a meu ver, se conjuga em abono da conclusão que deixei antecipada. E segundo a qual, no quadro conjuntural da vigência da Lei n.º 159-D/2015, os juízos de *necessidade* e *proporcionalidade (stricto sensu)* só podem apontar para soluções diferentes daquelas que sustentavam ao tempo da crise – distinta e mais grave – associada ao PAEF. Isto sendo ademais certo que em causa está uma parcela reduzida da receita recolhida a título de sobretaxa: precisamente o montante gerado/recolhido em cada região autónoma. O que, baixando o peso do argumento da *necessidade* (na perspetiva da satisfação dos interesses financeiros da República), pode desequilibrar drasticamente as coisas do ponto de vista da *proporcionalidade* (um benefício pouco mais que anódino para a República; um sacrifício particularmente gravoso para os interesses financeiros das regiões).

*Manuel da Costa Andrade*