

BENEFÍCIOS FISCAIS TEMPORÁRIOS: OS EFEITOS DA SUA ALTERAÇÃO OU REVOGAÇÃO ANTECIPADA

FILIPPE ROMÃO, ANTÓNIO CASTRO CALDAS e SUSANA ESTÊVÃO GONÇALVES
Advogados*

Benefícios fiscais temporários: os efeitos da sua alteração ou revogação antecipada

No presente estudo analisamos as consequências da revogação ou alteração de benefícios temporários antes do decurso do seu prazo de vigência (em particular no que respeita ao sujeitos passivos que já se encontrem a aproveitar de tais benefícios), delimitando, em primeiro lugar, o âmbito do conceito de benefícios fiscais temporários.

Em nosso entender, devem considerar-se benefícios fiscais temporários não só os benefícios fiscais cujo prazo de vigência esteja incluído na própria norma, como todos os benefícios que aproveitem da delimitação temporal prevista no artigo 3.º, n.º 1 do EBF – i.e. todos os incluídos das Parte II e III do EBF com exceção dos expressamente identificados no n.º 3 do mesmo artigo 3.º.

No que respeita aos efeitos da alteração ou revogação antecipada de benefícios temporários, entendemos que, nos termos quer dos artigos 11.º, n.º 1 e 3.º, n.º 2 do EBF (salvo disposição em contrário), quer dos princípios constitucionais da proteção da confiança e da segurança jurídica (salvo razões imperiosas de interesse público), as alterações ou revogações de benefícios fiscais temporários antes do decurso do seu prazo de vigência não devem produzir efeitos com respeito aos sujeitos passivos que se encontrem já a aproveitar de tais benefícios, até que o respetivo prazo de vigência decorra na sua integralidade.

Temporary tax benefits: effects arising from its anticipated amendments or revocation

In this study we analyse the consequences arising from the repeal or amendments to temporary tax benefits before their term has elapsed (in particular, regarding taxpayers entitled to said benefits at that moment). For this purpose, we will propose a delimitation of the scope of the concept of temporary benefits.

It is our understanding that the concept of temporary tax benefits should include, not only tax benefits whose term is referred to in the respective legal provision, but also all tax benefits to which the temporal delimitation set forth in article no. 3.1 of the Tax Benefits Statute («TBS») applies – i.e., all benefits included in Parts II and III of the TBS, with exception to the benefits explicitly identified in article no. 3.3 of the TBS.

Regarding the effects arising from anticipated amendments or repeals of temporary tax benefits, it is our understanding that, under articles no.11.1 and 3.2 of the TBS (unless provided otherwise) and the constitutional principles of protection of confidence and legal certainty (unless compelling reasons of public interest apply), amendments or repeals of temporary tax benefits before their term should not produce any effects regarding taxpayers entitled to said benefits at that moment, until the respective term expires.

1 · INTRODUÇÃO

Na presente exposição pretendemos refletir sobre os efeitos decorrentes da alteração ou revogação de benefícios fiscais, em particular quando os mesmos sejam definidos por um período delimitado no tempo, no que respeita aos sujeitos passivos que se encontrem já a aproveitar de tais benefícios aquando da sua alteração ou revogação.

A análise que se pretende levar a cabo encontrará o seu suporte nas normas de aplicação da lei no tempo estabelecidas no Estatuto dos Benefícios Fiscais («EBF») – a nosso ver alicerçadas numa preocupação de proteção de direitos adquiridos –, em particular nos seus artigos 11.º, n.º 1 e 3.º, n.º 2, bem como nos princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica constitucionalmente consagrados e decorrentes da ideia de Estado de Direito¹.

A título prévio, e porque entendemos ser essencial demarcar o alcance da nossa análise, cumpre delimitar o conceito de benefício fiscal temporário (tomando por contraponto os conceitos de benefícios fiscais permanentes e estruturais) – que desde já se adianta que não se trata de um conceito interpretado de forma pacífica na doutrina e jurisprudência².

2 · BENEFÍCIOS FISCAIS TEMPORÁRIOS

A doutrina que se vem debruçando sobre esta matéria tem entendido que um benefício fiscal temporário consiste, ao contrário dos benefícios fiscais

dos, defendemos nos processos arbitrais que correram termos junto do CAAD com os n.ºs 107/2012-T, 120/2012-T, 150/2012-T, 2/2013-T e 4/2013-T.

² Refira-se que a delimitação do conceito de benefício fiscal temporário se torna ainda mais premente porquanto determinadas normas de aplicação da lei no tempo (em particular, o artigo 11.º, n.º 1 do EBF) restringem o seu âmbito de aplicação a tal conceito.

* Da área de Direito Fiscal da Uría Menéndez - Proença de Carvalho (Lisboa)

¹ A análise e conclusões que descrevemos no presente artigo correspondem, no essencial, à posição que, enquanto advoga-

permanentes (em que nenhum prazo de vigência determinado se lhes aplica), num benefício fiscal cuja aplicação se encontra limitada no tempo. Neste sentido, por exemplo, afirma Nuno Sá Gomes que «Os benefícios fiscais dizem-se permanentes quando são estabelecidos para o futuro, sem predeterminação da respectiva duração; dizem-se temporários quando a lei fixa um limite temporal à duração do benefício»³.

No entanto, a inexistência de uma definição legal de benefícios fiscais temporários e a eventual existência de conceitos sobrepostos, vem contribuindo para uma certa ambiguidade na delimitação de tal conceito.

Com efeito, se é certo – ou pelo menos não tem vindo a ser posto em causa – que um benefício fiscal cujo prazo de vigência se encontre expressamente estabelecido na própria norma se deve qualificar como um benefício fiscal temporário, já não é unanimemente aceite que a totalidade dos benefícios fiscais que aproveitam da regra prevista no artigo 3.º, n.º 1 do EBF – que estabelece um prazo de duração de cinco anos para determinados benefícios fiscais – se devam qualificar do mesmo modo⁴.

Ora, para que possamos extrair qualquer conclusão quanto a uma eventual qualificação dos benefícios fiscais a que se refere o artigo 3.º, n.º 1, do EBF – que estabelece atualmente que «As normas que consagram os benefícios fiscais constantes das partes II e III do presente Estatuto vigoram durante um período de cinco anos, salvo quando disponham em contrário»⁵ – como benefícios fiscais temporários, sempre impor-

tará, previamente, perceber em que medida o prazo estabelecido na citada disposição legal se trata exclusivamente de um prazo máximo, ou se, pelo contrário, se trata também de um prazo mínimo de vigência dos benefícios fiscais, caso em que os benefícios fiscais incluídos nas Partes II e III do EBF – e independentemente das respetivas epígrafes – se deveriam qualificar como benefícios fiscais temporários.

Será pois esta a tónica da nossa análise quanto à qualificação dos benefícios fiscais como temporários: Dever-se-á entender que o artigo 3.º, n.º 1 do EBF estabelece, para além de um prazo máximo, também um prazo mínimo de vigência? A concluir-se que o artigo 3.º, n.º 1 do EBF estabelece um prazo mínimo de vigência de benefícios fiscais, dever-se-á considerar que todos os benefícios fiscais que aproveitam da regra prevista no artigo 3.º, n.º 1 do EBF – que são a grande maioria dos benefícios fiscais previstos no EBF – se qualificam como benefícios fiscais temporários?

Na procura das respostas em causa, parece-nos que nos devemos socorrer, desde logo, da *ratio legis* da norma e dos seus antecedentes históricos, para em seguida analisarmos a própria estrutura sistemática do EBF, em particular no que respeita à relevância das epígrafes das Partes II e III do EBF para efeitos da qualificação dos benefícios fiscais.

2.1 - A Regra da Caducidade: Evolução Histórica e Ratio Legis

Os antecedentes do artigo 3.º do EBF encontram-se no anterior artigo 14.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária («LGT») – que veio a ser substituído por aquele artigo 3.º do EBF – nos termos do qual se previa que «Sem prejuízo dos direitos adquiridos, as normas que preveem benefícios fiscais vigoram durante um período de cinco anos, se não tiverem previsto outro, salvo quando, por natureza, os benefícios fiscais tiverem carácter estrutural».

A introdução de um limite temporal de vigência para os benefícios fiscais em geral (inicialmente previsto no já citado artigo 14.º da LGT) surge na sequência da recomendação do Grupo de Trabalho para a Reavaliação dos Benefícios Fiscais constituído pelo Despacho n.º 130/97-XIII do Ministro das Finanças, que claramente identificava como um dos vetores essenciais da revisão geral dos benefícios fiscais o «Estabelecimento de um horizonte temporal bem definido para os benefícios fiscais (...) e criação de

3 In Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 165, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1991, pág. 145

4 Com efeito, quanto a este tema, podemos encontrar decisões em vários sentidos. Vide, *inter alia*, as seguintes decisões proferidas por tribunais arbitrais constituídos junto do CAAD, a respeito da alteração / revogação de benefícios fiscais previstos no art.º 49.º do EBF relativos aos IMI aplicável a imóveis detidos por fundos de investimento imobiliário fechados operada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2010 («LOE 2010») que analisamos em mais detalhe no ponto 6 *infra*: decisões n.ºs 107/2012-T, 120/2012-T, 150/2012-T, 2/2013-T e 4/2013-T.

5 Desde já se refira que o propósito da referência a «disposições em contrário» que consta do artigo 3.º do EBF é claramente de esclarecer que, caso alguma norma que estabeleça um benefício fiscal preveja um período de vigência diferente – como é, por exemplo, o caso dos artigos 36.º, 45.º, 46.º, 47.º, 50.º, 69.º e 71.º do EBF, em que se estabelecem prazos diferentes de vigência de benefícios fiscais (em alguns casos superiores e noutros inferiores ao prazo geral de cinco anos) – então não se aplicará a regra geral.

condições para que, dentro desse horizonte temporal, sejam estáveis e, desse modo, permitam a tomada de decisões económicas com alguma segurança», acrescentando que «Este horizonte temporal deve configurar um verdadeiro pacto de estabilidade para os benefícios fiscais - os agentes económicos não compreendem, e têm toda a razão, que todos os anos, e às vezes até com maior frequência, alguns benefícios fiscais sejam alterados nos seus aspectos essenciais e, por isso, não tenham um mínimo de estabilidade que lhes permita tomar decisões económicas num ambiente de certeza e segurança. (...) Este segundo aspecto da temporalidade dos benefícios fiscais permite, por um lado, delimitar com alguma precisão em que medida o benefício constitui um direito adquirido pelo respectivo beneficiário que o salvaguarda de mudanças eventuais de regime»⁶.

Com efeito, os trabalhos preparatórios subjacentes à introdução no sistema jurídico português de uma regra de caducidade dos benefícios fiscais, parecem indicar que o que se pretendeu com a introdução de uma tal regra foi conferir aos benefícios fiscais aos quais a mesma se aplicasse um determinado grau de estabilidade⁷ (correspondente ao número de anos aí previsto – 5 anos), criando uma solução de compromisso entre o Estado e os agentes económicos, por forma a que estes confiem na manutenção dos benefícios fiscais que influenciam as suas decisões económicas. Ora, essa intenção apenas se materializa caso se entenda que um tal prazo, se trata efetivamente de um prazo mínimo de vigência de benefícios fiscais, sem prejuízo de se poder tratar também de um prazo máximo de vigência.

Por outro lado, a própria autorização legislativa respeitante ao art.º 14.º da LGT (i.e., o artigo 2.º da Lei n.º 41/98, de 4 de agosto) estabelecia como objetivo daquela norma «Regular o período de vigên-

cia dos benefícios fiscais, em termos de assegurar a sua previsibilidade, em obediência ao princípio da segurança jurídica, e a avaliação periódica dos respectivos resultados». Também a autorização legislativa na origem do artigo 14.º da LGT vem, em nossa opinião, esclarecer de forma cabal que o prazo em causa tem uma dupla componente: por lado, trata-se de um prazo mínimo que visa «assegurar a sua previsibilidade, em obediência ao princípio da segurança jurídica» e, por outro, consagra também um prazo máximo que tem como objetivo a «avaliação periódica dos respectivos resultados»⁸.

Sucedo, porém, que este artigo 14.º da LGT veio a ser alvo de diversas críticas em virtude dos seus termos algo vagos, tendo, na realidade, acabado por nunca ser objeto de efetiva aplicação⁹. Com efeito, ao referir a sua inaplicabilidade aos denominados «benefícios fiscais estruturais» sem estabelecer uma definição legal de tal conceito (que na realidade nunca viu - provavelmente por impossibilidade de criação de uma tal definição - os seus termos legalmente definidos), o próprio artigo 14.º da LGT impossibilitou a sua efetiva aplicação, nunca tendo sido possível retirar-lhe um qualquer efeito útil¹⁰.

Como se explorará no ponto seguinte, há aliás quem defenda – como é o caso de Nuno Sá Gomes

⁸ Precisamente neste sentido, afirmou Jorge Lopes de Sousa na sua declaração de voto de vencido proferida no âmbito do processo arbitral n.º 150/2012-T: «a norma do actual artigo 3.º (assim como artigo 2.º-A do EBF e o artigo 14.º, n.º 1, da LGT, na redação inicial) visa, primordialmente, assegurar a previsibilidade, em obediência ao princípio da segurança jurídica, princípio de valor constitucional, insito na ideia de Estado de Direito (artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa), embora também tenha em vista impor ao legislador a avaliação periódica dos resultados da aplicação dos benefícios fiscais».

⁹ Como se pode ler no Relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho de 1 de maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças (i.e., cinco anos após a entrada em vigor da LGT), «a redação do preceito não foi feliz e o seu propósito não foi verdadeiramente alcançado», uma vez que a norma não era clara sobre o respetivo âmbito de aplicação (ou seja, a que benefícios fiscais é que se deveria aplicar e o que é que se deveria considerar como benefícios fiscais de carácter estrutural) - cf. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 1898, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 2005, pág. 80.

¹⁰ Refira-se, aliás, que, diferentemente do que sucedeu no caso do actual artigo 3.º, n.º 1 do EBF, em que volvidos cinco anos desde a sua entrada em vigor foram prorrogados por mais cinco anos determinados benefícios fiscais temporários cuja manutenção se pretendia (cf. n.º 2 do artigo 142.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, i.e., a Lei do Orçamento do Estado para 2012), no caso do anterior artigo 14.º da LGT nunca uma semelhante prorrogação foi efetuada e, ainda assim, nunca se considerou que qualquer norma tivesse caducado ao abrigo desse dispositivo.

⁶ In Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 180, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1998, págs. 25 e 30.

⁷ Neste sentido também Leite de Campos, Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa afirmaram que esta norma «pretende, na esteira aliás, do previsto no artigo 15.º da lei geral tributária espanhola, garantir um certo grau de estabilidade em matéria de benefícios fiscais. Sucede com bastante frequência o legislador português criar benefícios fiscais sem prever o prazo da sua duração. Benefícios que, muitas vezes, pressupõem investimentos importantes ou profundas alterações na administração das empresas e dos particulares. Mesmo antes de terminados esses investimentos ou essas alterações à gestão, ou antes de obtidos os resultados que se esperavam, os benefícios fiscais são revogados ou alterados com gravíssimos prejuízos para os contribuintes. O n.º 1 deste art. 14.º, na redação inicial, permitia aos contribuintes conhecer a duração mínima de todos os benefícios fiscais, que era de cinco anos (...)» - cf. Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, pág. 157.

– que, tendo em conta o próprio conceito de benefício fiscal, por natureza, nunca poderiam existir benefícios fiscais estruturais. Afirma, pois, esse autor que «A dificuldade interpretativa deste n.º 1 do art. 14.º, da L.G.T., aparentemente intransponível, é a referência a benefícios fiscais de carácter «estrutural» (...) pois os benefícios fiscais, por definição, não têm carácter «estrutural» pois são factos e situações sujeitos a tributação, ainda que beneficiados fiscalmente»¹¹.

Por essa razão, e através da Lei n.º 53-A/2006 (Lei do Orçamento do Estado para 2007 – «LOE 2007»), foi introduzido no EBF o atual artigo 3.º, n.º 1, em substituição daquele artigo 14.º da LGT, com o claro objetivo de que a regra de caducidade se aplicasse à «generalidade dos benefícios fiscais propriamente ditos (...), ocorrendo no início do sexto ano subsequente da entrada em vigor do benefício, a menos que o legislador expressamente disponha em sentido diferente, isto é, preveja um prazo menor ou maior de vigência»¹².

Parece-nos pois que o artigo 3.º, n.º 1, do EBF foi criado para, salvaguardando a posição de contribuintes que optaram por organizar os seus negócios de determinada forma confiando na estabilidade fiscal, estabelecer não só um prazo máximo, mas sobretudo um prazo mínimo de vigência de determinados benefícios fiscais.

Refira-se que, embora este entendimento não seja unânime na jurisprudência conhecida sobre o tema, Jorge Lopes de Sousa (na sua declaração de voto de vencido proferida no âmbito do processo arbitral n.º 150/2012-T) veio concluir que «o prazo de cinco anos previsto no artigo 3.º, n.º 1, do EBF não é apenas um prazo máximo de duração dos benefícios fiscais, mas também um prazo mínimo, que os contribuintes podem justificadamente prever que será o prazo durante o qual podem usufruir do benefício fiscal, sempre que a norma que o consagra não disponha em contrário, pois só assim se atinge o objectivo de permitir a previsibilidade da manutenção e caducidade dos benefícios fiscais».

Em sentido diverso, vejam-se as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 107/2012-T, 150/2012-T, 2/2013-T e 4/2013-T. A título de exemplo, afirma o tribunal arbitral constituído no

âmbito do processo n.º 2/2013-T que «afigura-se poder concluir que o artigo 3.º, n.º 1 do EBF estabelece um prazo máximo de vigência dos benefícios fiscais a que se refere (sem prejuízo, evidentemente, da possibilidade da sua prorrogação indefinida) e não um prazo mínimo», fundamentando-se essencialmente no Relatório da Lei do Orçamento do Estado para 2007 onde se pode ler que «Reformula-se a regra de caducidade aplicável aos benefícios fiscais constantes do EBF, salvaguardando-se que aqueles cujo direito tenha sido adquirido durante a vigência das normas que os consagram. Pela criação de uma regra de caducidade, pela primeira vez o legislador português assume em termos legais efectivos a necessidade de rever de forma periódica, os benefícios fiscais vigentes».

Porém, a nosso ver, tal Relatório da Lei do Orçamento do Estado para 2007 em nada entra em contradição com a afirmação de que o artigo 3.º, n.º 1 do EBF estabelece, para além de um prazo máximo, também um prazo mínimo de vigência dos benefícios fiscais aos quais se aplica.

Desde logo, não resulta por qualquer forma do Relatório da Lei do Orçamento do Estado para 2007 que o legislador tenha pretendido alterar a natureza da norma já existente (anterior artigo 14.º da LGT); pelo contrário, o que parece resultar daquele Relatório é que se pretende, desta feita, conferir utilidade prática a uma norma já anteriormente existente no ordenamento jurídico e cujas dificuldades práticas de aplicação levaram a que a mesma nunca tivesse tido um alcance prático.

Com efeito, o próprio Relatório da Lei do Orçamento do Estado para 2007 vem afirmar expressamente que, com o artigo 3.º, n.º 1 do EBF, «Reformula-se a regra de caducidade aplicável aos benefícios fiscais constantes do EBF» e que «pela primeira vez o legislador português assume em termos legais efectivos a necessidade de rever de forma periódica, os benefícios fiscais vigentes». Ou seja, pretende, o legislador que a norma antes prevista no artigo 14.º da LGT tenha um campo de aplicação efetivo e que, portanto, a mesma se venha a tornar operativa. Aliás, a regra introduzida no artigo 3.º do EBF pela LOE 2007 contém uma formulação em tudo idêntica à norma que vem substituir – o anterior artigo 14.º da LGT –, sendo a única diferença relevante o facto de deixar de ser feita uma qualquer referência ao conceito que tornava a primeira inoperativa (o conceito de benefícios fiscais de carácter estrutural).

Não é com certeza – a nosso ver – porque aquele Relatório (que expende duas frases sobre o tema)

¹¹ In Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Os Benefícios Fiscais na Lei Geral Tributária, Lisboa, Vislis, 1999, pág.101.

¹² Relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho de 1 de maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças, in ob. cit.

apenas refere a necessidade de rever de forma periódica os benefícios fiscais – o que efetivamente respeita a uma questão de prazo máximo e não de prazo mínimo de vigência –, não fazendo expressa alusão à previsibilidade de duração dos mesmos e à necessidade de assegurar um determinado grau de estabilidade, que daí se pode inferir que o artigo 3.º, n.º 1 do EBF já não pretende conferir um prazo mínimo de vigência dos benefícios fiscais.

Na realidade, e como impõe os mais elementares ditames da interpretação das normas jurídicas, há necessariamente que recorrer ao elemento histórico, e, historicamente, é inegável (e resulta absolutamente claro quer dos trabalhos preparatórios, onde o tema foi objeto de uma reflexão profunda, quer da própria lei de autorização legislativa na origem do anterior artigo 14.º da LGT que antecedeu o atual artigo 3.º, n.º 1 do EBF) que a introdução da regra da caducidade dos benefícios fiscais no ordenamento jurídico visou, não apenas introduzir um prazo máximo de vigência dos benefícios fiscais, mas também, ou mesmo essencialmente, introduzir um prazo mínimo de vigência em prol da estabilidade e previsibilidade dos benefícios fiscais.

Assim, e aqui chegados, não nos resta senão concluir que, atenta a *ratio legis* e a evolução histórica do artigo 3.º, n.º 1 do EBF, o prazo estabelecido e tal disposição legal trata, não só de um prazo máximo de vigência dos benefícios fiscais, mas sobretudo de um prazo mínimo que confere aos sujeitos passivos que aproveitem dos benefícios em causa a «*estabilidade que lhes permita tomar decisões económicas num ambiente de certeza e segurança*».

Por todo o exposto, e porque somos de entender que todos os benefícios fiscais previstos por um período delimitado no tempo se devem qualificar como benefícios fiscais temporários, é inevitável a conclusão de que se qualificam como temporários todos os benefícios fiscais que aproveitem do artigo 3.º, n.º 1 do EBF – i.e., todos os incluídos nas partes II e III do EBF, sempre que não se encontrem excluídos pelo n.º 3 do artigo 3.º do EBF^{13 14}.

2.2 · Relevância das Epígrafes do EBF para a qualificação dos Benefícios Fiscais

Não olvidamos naturalmente que, o artigo 3.º, n.º 1 do EBF – que entendemos conferir carácter temporário a todos os benefícios aos quais se aplica –, tem por âmbito de aplicação as Partes II e III do EBF, cujas epígrafes são, respetivamente, «Benefícios Fiscais com Carácter Estrutural» e «Benefícios Fiscais de Carácter Temporário».

Porém, em nossa opinião e pelos motivos que se expõem *infra*, não deverão as epígrafes em causa (i.e., a epígrafe da Parte II – Benefícios Fiscais com Carácter Estrutural e a epígrafe da Parte III – Benefícios Fiscais de Carácter Temporário, ambas do EBF) influenciar decisivamente a qualificação dos benefícios aí incluídos, e muito menos pôr em causa a conclusão de que o prazo estabelecido no artigo 3.º, n.º 1 do EBF se trata quer de um prazo máximo quer de um prazo mínimo de vigência.

2.2.1 · Relevância das Epígrafes na Qualificação de Termos Legais

Previamente, e em termos genéricos, cumpre sublinhar que, ainda que as epígrafes de capítulos ou partes dos compêndios legais possam ter a sua relevância em termos interpretativos, das mesmas nunca se poderá extrair um qualquer carácter normativo (no sentido de delas extrair definições legais).

Como ensina Oliveira Ascensão para efeitos de interpretação «*pertencem por exemplo aos elementos lógicos as afirmações formalmente incluídas pelo legislador na própria fonte, sem todavia possuírem carácter vinculativo directo. São desta natureza:*

- *os preâmbulos das lei*
- *as pronúncias judiciais sobre casos concretos que culminam na decisão com força obrigatória geral*
- *os títulos das secções dos diplomas*
- *as epígrafes dos artigos (...)*

Podem servir assim de auxílio precioso para a interpretação dum texto. Não esqueçamos que neles intervêm

¹³ Neste sentido, decidiu já o tribunal arbitral constituído no âmbito do processo n.º 120/2012-T, onde expressamente se afirmou que «*estabelecendo o artigo 3.º, n.º 1 do EBF um prazo mínimo de vigência dos benefícios por ele abrangidos, não vemos porque não deverá o artigo 49.º do EBF [i.e. um benefício fiscal incluído na parte II do EBF] ser considerado como um benefício fiscal temporário*»

¹⁴ Assim não entendeu, no entanto, Jorge Lopes de Sousa na sua declaração de voto de vencido acima referida, pois afirma

que o benefício fiscal em causa «*consta da Parte II, pelo que é legalmente qualificado como benefício fiscal com carácter estrutural, e essa qualificação, perante a divisão dicotómica legislativamente adoptada entre benefícios fiscais de carácter estrutural e benefícios fiscais de carácter temporário tem precisamente o alcance prático de afastar a aplicação das regras que pretendeu reservar para os qualificados como temporários*».

*ou convêm todas as entidades cuja pronúncia é indispensável para a produção da fonte. Estes elementos, apesar da sua autoridade, não têm o mesmo valor do texto. Em si, não têm o sentido de determinação, que é o próprio de uma fonte de direito (...)*¹⁵.

Parece-nos pois que das próprias regras de interpretação resulta que nunca poderia ser dada uma relevância tal às epígrafes das Partes II e III do EBF que, *per se*, determinasse a própria qualificação dos benefícios fiscais incluídos nessas partes, como benefícios fiscais estruturais ou temporários, pois, como referia o autor *supra* citado, tais epígrafes não têm «um carácter vinculativo directo» ou o «sentido de determinação, que é o próprio de uma fonte de direito». Para mais, há que sublinhar que ainda que os conceitos de benefícios fiscais estruturais e temporários não encontrem uma definição legal (contida numa qualquer norma jurídica), o artigo 3.º, n.º 1 do EBF ao referir as normas a que pretende que a delimitação temporal nele contida se aplique, parece pretender esclarecer quais os benefícios fiscais que deverão ser tratados como benefícios fiscais temporários, para quaisquer efeitos legais.

Assim, e desde logo por este motivo, mantemos na íntegra a nossa posição no que respeita à qualificação de todos os benefícios fiscais a que se refere o artigo 3.º, n.º 1 do EBF – i.e., todos os incluídos nas Partes II e III do EBF, salvo os excecionados pelo n.º 3 da mesma disposição legal – como benefícios fiscais temporários.

2.2.2 · Análise Histórica e Estrutura Sistemática do EBF

Ainda mais nos parece não ser de atribuir qualquer relevância às epígrafes das Partes II e III do EBF se atendermos ao elemento histórico. Efetivamente, ao tomarmos em linha de conta que a única referência constante da letra da lei ao conceito de benefício fiscal de carácter estrutural (i.e. a referência contida no anterior artigo 14.º da LGT) foi eliminada através da LOE 2007, parece-nos que a manutenção das epígrafes das Partes II e III do EBF só pode resultar de um lapso do legislador que, aquando da revisão operada através da LOE 2007, não as alterou em conformidade com a alteração sistemática produzida.

Na realidade, com as alterações introduzidas em matéria de benefícios fiscais pela LOE 2007 (em

particular com a revogação do artigo 14.º da LGT e com a introdução da atual redação do artigo 3.º do EBF) a lei deixou de fazer qualquer referência a benefícios fiscais com carácter estrutural – certamente em virtude da reconhecida ambiguidade e imprecisão de tal conceito – optando assim por qualificar a maioria dos benefícios fiscais constantes do EBF como temporários (tendo em conta a redação do n.º 1 do artigo 3.º EBF), e excecionando determinadas situações, que são os benefícios fiscais permanentes previstos no n.º 3 do artigo 3.º do EBF.

De facto, desde 2007 que só encontramos na legislação sucessivamente em vigor, quanto ao seu período de vigência, duas espécies de benefícios fiscais no EBF: os permanentes, constantes do elenco fechado do n.º 3 do artigo 3.º do EBF, e os temporários, que vigoram pelo período de cinco anos estabelecido no artigo 3.º, n.º 1 do EBF, ou cujo prazo de vigência se encontre estabelecido no próprio texto da disposição legal em causa.

Vejamos pois da evolução histórica em matéria de benefícios fiscais no que respeita à dicotomia entre benefícios fiscais temporários, estruturais e permanentes constante do EBF:

(i) Inicialmente, e tal como aprovado pelo Decreto-lei n.º 215/89 de 1 de julho, o EBF encontrava-se estruturado da seguinte forma: Parte I - Das Disposições Gerais; Parte II - Dos Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Rendimento; Parte III - Dos Benefícios Fiscais na Contribuição Autárquica.

(ii) Embora a essa data não se encontrasse no ordenamento jurídico português uma regra geral sobre a vigência temporal dos benefícios fiscais, estabelecia o então artigo 10.º (que ainda atualmente se mantém embora tendo sido renumerado - atual artigo 11.º) do EBF que «As normas que alterem benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respetivo, em tudo o que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário».

(iii) Por outro lado, o artigo 2.º, n.º 2 do Decreto-lei n.º 215/89 de 1 de julho que aprovou o EBF estabelecia que «(...) são direitos adquiridos os benefícios fiscais de fonte internacional e contratual e os benefícios temporários e condicionados, sem prejuízo do disposto nos Códigos do IRS, IRC e CA».

(iv) Com a entrada em vigor da LGT (aprovada pela Lei n.º 14/98, de 4 de agosto) passou-se a

¹⁵ *In* O Direito - Introdução e Teoria Geral, 13ª edição, 2006, Almedina, pág. 408.

estabelecer que «Sem prejuízo dos direitos adquiridos as normas que preveem benefícios fiscais vigoram durante um período de cinco anos, se não tiverem previsto outro, salvo quando, por natureza, os benefícios fiscais tiverem carácter estrutural» (cf. anterior redação do artigo 14.º, n.º 1 da LGT).

(v) Com a revisão dos benefícios fiscais levada a cabo pelo Decreto-lei n.º 198/2001, de 3 de abril, procedeu-se a uma alteração da estrutura sistemática do EBF, como segue: Parte I - Princípios Gerais; Parte II - Benefícios Fiscais com Carácter Estrutural; Parte III- Benefícios Fiscais com Carácter Temporário.

(vi) Tal alteração pareceu ter como objetivo dar sentido à referida norma do artigo 14.º da LGT segregando os benefícios fiscais temporários (que seriam os da Parte III do EBF) aos quais se aplicava um prazo de vigência de cinco anos, dos estruturais (que seriam os incluídos na Parte II do EBF) que não beneficiavam de um qualquer prazo de vigência.

(vii) Sucede que, como referido, com a LOE 2007, o então artigo 14.º da LGT veio a ser substituído pelo atual artigo 3.º do EBF, procedendo-se a uma alteração de paradigma, já que, desde então, a regra geral passou a ser a limitação temporal dos benefícios fiscais constantes do EBF, com exceção dos que expressamente se elencam como benefícios fiscais permanentes no n.º 3 do artigo 3.º do EBF.

Com efeito, com esta alteração deixou de existir qualquer referência legal ao conceito de benefícios fiscais com carácter estrutural, passando a beneficiar do prazo de cinco anos não apenas os benefícios fiscais constantes da Parte III do EBF, como também os benefícios fiscais constantes da Parte II do mesmo compêndio legal, com exceção dos benefícios expressamente identificados no n.º 3 do artigo 3º do EBF (os benefícios fiscais permanentes), apesar de - com certeza por lapso - as epígrafes das Partes II e III do EBF não terem sido devidamente adaptadas.

Diferentemente entendeu, no entanto, Jorge Lopes de Sousa na sua declaração de voto de vencido antes citada, onde refere que ao terem sido mantidas após a revisão operada pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de junho as epígrafes das partes II e III do EBF «*não há qualquer suporte normativo para concluir que, além das alterações de epígrafes que foram feitas devem considerar-se como efectuadas outras alterações que não foram, designadamente as respeitadas às Partes II e III do EBF*».

Com o devido respeito, não temos como concordar com esta posição, já que, como referido, o conceito de benefício estrutural não se trata atualmente de um conceito legal ou normativo (sendo apenas referido na epígrafe da Parte II do EBF), pelo que, em nosso entender, o suporte normativo a que alude o citado autor, apenas está em crise quando nos referimos atualmente à existência de benefícios fiscais estruturais. Por outro lado, sendo certo que se devem qualificar como benefícios fiscais temporários todos aqueles que vigoram por um período mínimo determinado – como reconhece o próprio, não se vê como seja possível concluir por uma diversa qualificação¹⁶.

Entendemos pois que com a mudança em matéria de temporalidade de benefícios fiscais levada a cabo pela LOE 2007, quer os benefícios fiscais da Parte II quer os benefícios fiscais da Parte III do EBF (com exceção dos referidos no n.º 3 do artigo 3.º do EBF) devem qualificar-se indiscutivelmente como benefícios fiscais com carácter temporário, para todos os efeitos legais.

2.2.3 · Conceito de Benefícios Fiscais Temporários vs Benefícios Fiscais Estruturais vs Benefícios Fiscais Permanentes

Finalmente, há que referir que em nossa opinião a verdadeira dicotomia entre as diversas classificações de benefícios fiscais verifica-se entre os benefícios fis-

¹⁶ Da mesma forma, e com o devido respeito, parece-nos que também não assiste razão ao Tribunal Arbitral constituído junto do CAAD, na decisão arbitral proferida n.º 107/2012, onde se afirma que «*Importa começar por analisar o cariz temporário ou estrutural do benefício fiscal em apreço*», sendo que «*o EBF parece-nos claro ao dividir os benefícios fiscais em dois grandes grupos, os incluídos na parte II, sob a epígrafe «Benefícios fiscais com carácter estrutural» e os incluídos na Parte III, sob a epígrafe «Benefícios fiscais com carácter temporário». Estando incluído na parte II do EBF, o benefício fiscal em apreço tem, portanto, cariz iminente estrutural*», pois de uma análise da evolução histórica em matéria de benefícios fiscais, parece-nos não ser de atribuir qualquer relevância interpretativa, e muito menos carácter normativo, à epígrafe da Parte II do EBF (no mesmo sentido vide as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 150/2012-T, 2/2013-T e 4/2013). Por outro lado, não podemos deixar de sublinhar a inegável existência de benefícios fiscais temporários, cujo prazo de vigência se encontra estabelecido na própria norma, integrados sistematicamente na Parte II do EBF (como é o caso, por exemplo, do benefício constante do artigo 19.º do EBF, relativo à criação líquida de emprego), ou de benefícios fiscais sem prazo de vigência estabelecido na própria norma integrados sistematicamente na Parte III do EBF (como é o caso do benefício constante do artigo 74.º do EBF, relativo a seguros de saúde).

cais temporários (estabelecidos em função e por um determinado período de tempo) e os benefícios fiscais permanentes (sem uma duração predeterminada).

Diferente destes é o alegado conceito de benefícios fiscais estruturais que a nosso ver pode nunca chegar a colidir ou considerar-se contraposto aos conceitos de benefícios fiscais temporários e permanentes.

Note-se, desde logo, que os conceitos de temporário e permanente comportam em si um critério expresso e inequívoco de temporalidade (definida ou indefinida, respetivamente) enquanto que o conceito de estrutural – sendo, desde logo, mais indefinido e ambíguo – comporta, no limite, um critério de essencialidade ou generalidade¹⁷.

Assim, os denominados benefícios fiscais com carácter estrutural nunca poderiam ser outros que não aqueles que resultam de motivações extrafiscais mais estáveis ou genéricas, sem prejuízo da sua característica temporária ou permanente. Seria esta, portanto, uma qualificação que nunca colidiria com os conceitos de benefícios fiscais temporários ou permanentes, e que, como tal, sempre seria absolutamente irrelevante para os efeitos da nossa análise, sempre se qualificando como temporários os benefícios que aproveitam da delimitação temporal estabelecida no artigo 3.º, n.º 1 do EBF, independentemente de uma qualquer característica de estrutural que lhe pudesse ser apontada.

De qualquer forma, tendemos a concordar com Nuno Sá Gomes na distinção que faz entre situações desagradadoras que se qualificam como (i) desagravamentos fiscais estruturais inerentes à tributação-regra, e (ii) benefícios fiscais excecionais, que tutelam finalidades extrafiscais exteriores à própria economia do imposto¹⁸.

Como afirma Nuno Sá Gomes «nos desagravamentos fiscais em sentido amplo podemos distinguir, por um

lado, os desagravamentos fiscais estruturais, isto é as delimitações negativas de tributação, inerentes ao modelo de tributação-regra (v.g. exclusões tributárias, amortizações e reintegrações, taxas liberatórias, abatimentos personalizantes, deduções específicas, deduções à colecta normais, etc) e, por outro lado, benefícios fiscais, isto é, os factos que, cabendo nas próprias normas definidoras do imposto, são impositivos da tributação normal por razões excepcionais e extrafiscais superiores ao da percepção do imposto, e que tutelam, ou, estaticamente, situações já consumadas, que merecem protecção por razões políticas, económicas, sociais, etc. ou, dinamicamente, situações que pretendem estimular no futuro e que a doutrina, designa por incentivos, estímulos ou medidas de fomento fiscal, dirigidas v.g. à promoção do investimento, da poupança, da exportação, da concentração de empresas, da deslocalização respectiva, do fomento da habitação, da construção, etc.»¹⁹

A ser assim, e porque os benefícios fiscais, por definição, têm natureza excecional e exterior à mecânica do imposto nunca poderiam os mesmos, em qualquer circunstância, ser qualificados como estruturais (já que o que pode ser estrutural são os desagravamentos fiscais por terem uma natureza inerente à própria tributação)²⁰.

Assim, e acompanhando Nuno Sá Gomes, partilhámos do entendimento que o conceito de benefícios fiscais estruturais – a que alude a epígrafe da Parte II do EBF – é absolutamente vazio de conteúdo, pelo que nunca poderia o mesmo ser contraposto aos conceitos de benefício fiscal temporário ou permanente. O mesmo é dizer que as epígrafes das Partes II e III do EBF nunca poderiam ter qualquer relevância para efeitos da qualificação dos benefícios fiscais, devendo antes – e como vimos defendendo – entender-se que a característica de temporalidade resultante do artigo 3.º, n.º 1 do EBF confere aos benefícios fiscais aos quais esta norma se aplica – os constantes das Partes II e III do EBF e não excecionados pelo n.º 3 da mesma disposição legal (que são os permanentes) - a característica de benefícios fiscais temporários.

Deste modo, tendo em conta quer a irrelevância das epígrafes para efeitos da qualificação legal de conceitos, quer a evolução histórica da sistemática

17 De acordo com o Dicionário da Língua Portuguesa, Porto Editora, 2013, a palavra «estrutural» quer precisamente significar «1. Referente a Estrutura, 2. Fundamental; Essencial». Da mesma forma, no Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa podemos encontrar como definição da palavra «estrutural» o seguinte: «1. Que é relativo a estrutura. 2. Que é relativo à constituição de um conjunto, à disposição das diferentes partes solidárias de um todo material, de uma realidade material (...) 3. Que é relativo à forma como se organiza um todo, à estrutura de um sistema (...) 4. Que estuda os diferentes elementos de um todo, que não podem existir só».

18 Cf. Os Benefícios Fiscais na Lei Geral Tributária, ob. cit, pág. 97.

19 In ob. cit., pág. 100.

20 Como afirma Nuno Sá Gomes «o que caracteriza os benefícios fiscais é a sua natureza excecional, face à tributação-regra e a tutela de finalidades públicas extrafiscais superiores às tuteladas pela própria tributação» (...) «donde resulta que não há benefícios fiscais estruturais» in ob. cit., pág. 97 e 101.

do EBF, quer ainda do próprio vazio de conteúdo da definição de «benefício fiscal estrutural», ou no limite, a possível sobreposição dos conceitos de «benefício fiscal estrutural», por um lado, e «benefício fiscal temporário ou permanente», por outro, é inevitável a conclusão de que todos os benefícios da Parte II e III do EBF, não excecionados pelo n.º 3 do artigo 3.º do mesmo compêndio legal, se devem qualificar como temporários, por aproveitarem da delimitação temporal (prazo máximo, mas sobretudo, mínimo) de cinco anos, estabelecida no n.º 1 do artigo 3.º do EBF.

3 · BENEFÍCIOS FISCAIS E DIREITOS ADQUIRIDOS

Ao vigorarem por um prazo delimitado no tempo, os benefícios fiscais temporários²¹ conferem aos sujeitos passivos que deles aproveitem uma tal segurança na estabilidade dos mesmos, que esses sujeitos passivos nunca teriam como prever que, na vigência de tal prazo, os benefícios poderiam vir a deixar de se lhes aplicar.

Com efeito, tem-se entendido que os benefícios fiscais temporários são fonte de direitos adquiridos para os sujeitos passivos que deles beneficiem, pelo menos durante o prazo pelo qual foram inicialmente conferidos, devendo tais sujeitos passivos ficar salvaguardados durante este prazo de normas que alterem ou revoguem os benefícios em questão.

Desde logo, Alberto Xavier tem afirmado de forma inequívoca que «A outorga de uma isenção temporária gera para o sujeito passivo que dela beneficia uma expectativa de manutenção do benefício ao longo do período a que respeita - a qual deve ser tutelada em nome do princípio da segurança jurídica (protecção da confiança) mediante o reconhecimento do direito a que esse benefício não seja suprimido ou suspenso durante o tempo de vigência da isenção»²².

Naturalmente que, para efeitos da salvaguarda de direitos adquiridos, não se pretende que o legislador fique impedido de alterar ou revogar benefícios fiscais estabelecidos por um período de tempo delimitado. O que está em causa é, obviamente, uma inaplicabilidade da norma que altera ou revoga tais

benefícios aos sujeitos passivos que se encontrem a aproveitar dos benefícios fiscais em causa, até que o período pelo qual os mesmos foram inicialmente conferidos termine.

Acompanhamos pois, e uma vez mais, Nuno Sá Gomes quando afirma que a distinção entre benefícios fiscais permanentes e temporários é importante «porque a doutrina tem defendido que a revogação da lei que concede os benefícios fiscais temporários não pode aplicar-se aos benefícios em curso, antes de terminado o prazo respectivo. Diz-se que há, nestes casos, o direito ao desfrute, que não pode ser suspenso ou suprimido, enquanto direito adquirido que é.»^{23 24}.

Assim também o entendeu já o Tribunal Constitucional, nomeadamente, no seu Acórdão n.º 410/95, proferido no âmbito do processo n.º 248/94, onde se afirma que «(...) sendo o benefício fiscal concedido pelo art.º 14.º do Decreto-Lei 737-A/74 de carácter temporário, pois que, valia, no máximo, durante três anos contados daquele em que se efectuou a entrada de capital, aos investidores não ocorreria que o regime legal pudesse ser modificado em termos de lhes ser retirado um tal benefício - ou, se se quiser, sem respeitar o direito que a ele haviam adquirido.»

É pois desta ideia de direitos adquiridos conferidos a sujeitos passivos que se encontrem a aproveitar de benefícios fiscais cujo prazo de vigência se encontra delimitado no tempo, que surgem as diversas normas de aplicação no tempo em matéria de benefícios fiscais, que seguidamente se analisarão.

4 · NORMAS SOBRE A APLICAÇÃO NO TEMPO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

No EBF (incluindo o diploma que o aprova) podemos encontrar três normas de aplicação no tempo de benefícios fiscais que, com um claro objetivo de salvaguarda de direitos adquiridos, estabelecem, a nosso ver, uma imposição de ultra-atividade das normas que consagram benefícios fiscais temporários pelo prazo inicialmente estabelecido (salvo dis-

21 Independentemente de se poder entender que os mesmos têm ainda um «eventual» carácter estrutural.

22 In Manual de Direito Fiscal, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1981, pág. 144

23 Cf. In ob. cit. pág. 145.

24 No mesmo sentido, afirma Alberto Xavier que «Trata-se de um caso necessário de reconhecimento de direitos adquiridos, que deve conduzir a que eventuais hipóteses de derrogação das normas em que a isenção foi concedida não envolvam a perda dos aludidos direitos, que poderão ser invocados contra o Estado enquanto durar o período de vigência inicialmente previsto»- in ob. cit., pág. 144.

posição legal em contrário), nas situações em que os sujeitos passivos já se encontrem a aproveitar do benefício respetivo.

Note-se, antes de mais, que o âmbito destas normas (que entendemos conterem uma imposição de ultra-atividade) não se confunde com a proibição de retroatividade prevista no artigo 12.º da LGT, que estabelece que «As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados impostos retroactivos», sendo que «Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor». Com efeito, o que está em causa nas normas de aplicação no tempo que analisaremos em seguida é uma imposição de aplicação futura de normas que consagram benefícios fiscais, que tenham sido alteradas ou revogadas, como se esse facto (alteração ou revogação) não tivesse ocorrido, assim ficando salvaguardados os direitos adquiridos pelos sujeitos passivos que se encontravam a beneficiar de tais normas alteradas ou revogadas até ao termo do seu prazo de vigência²⁵.

Mais se refira, ainda a título prévio, que obviamente não está em casa uma qualquer proibição de revogação ou alteração de benefícios fiscais temporários (i.e., de benefícios com um prazo de vigência delimitado no tempo), o que está realmente em causa é um impedimento – salvo disposição expressa em contrário (e sem prejuízo da aferição em concreto da constitucionalidade de tal faculdade legal) – de produção imediata de efeitos de alterações ou revogações de benefícios fiscais com relação aos sujeitos passivos que deles se encontrem a beneficiar (tais alterações / revogações só deverão produzir efeitos quanto a estes após o termo do prazo de vigência do benefício fiscal)²⁶.

²⁵ Como a este respeito bem refere Nuno Sá Gomes, os benefícios fiscais «ainda que não contratuais, mesmo automáticos ou reconhecidos por acto unilateral da Administração Fiscal, podem ser assimilados enquanto propostas dirigidas ao público que solicitam aceitação deste, a contratos de adesão, na medida em que a tutela do princípio da boa fé, nestes casos, implica a aplicação analógica do princípio de que «pacta sunt servanda» com o consequente reconhecimento de que os «direitos adquiridos» ao abrigo destes incentivos fiscais «paracontratuais» não podem ser suprimidos, mesmo por lei posterior (...). E esta circunstância resulta ainda de que as leis fiscais que suprimam incentivos fiscais, não obstante revogadas, não prejudicam os direitos adquiridos ao abrigo de lei fiscal anterior, com a consequente «ultra-actividade» respectiva» – in *ob. cit.*, pág. 99.

²⁶ Como bem se referiu na decisão arbitral proferida no processo n.º 120/2012-T «o legislador pode - a todo o tempo e cumprindo os ditames constitucionais – revogar benefícios temporários. Se assim proceder, tal revogação, contudo, não produzirá

4.1 - Artigo 2.º, n.º 2 do Decreto-lei n.º 215/89, de 1 de julho. que aprovou o EBF

Desde logo, e dada a relevância histórica que lhe deve ser atribuída na nossa análise, começaremos por fazer referência ao regime transitório geral estabelecido aquando da aprovação do EBF – cf. artigo 2.º, n.º 2 do Decreto-lei n.º 215/89, de 1 de julho, que aprovou o EBF –, onde se estabelecia, com respeito aos benefícios fiscais cujo direito fora adquirido até 31 de Dezembro de 1988, que «(...) são direitos adquiridos os benefícios fiscais de fonte internacional e contratual e os benefícios temporários e condicionados, sem prejuízo do disposto nos Códigos do IRS, IRC e CA».

Desta norma resulta evidente uma preocupação do legislador em salvaguardar o direito ao gozo dos benefícios fiscais adquiridos antes da entrada em vigor do EBF, o que se traduz numa imposição de manutenção, *inter alia*, dos benefícios fiscais temporários concedidos ao abrigo do regime anterior, pelo menos, durante o prazo pelo qual os mesmos foram inicialmente concedidos (i.e., ficando os contribuintes protegidos, durante este prazo, de normas que alterem ou revoguem os benefícios em questão)²⁷.

Com efeito, e como ensinou Nuno Sá Gomes «na medida em que havia que respeitar os direitos adquiridos, logo a citada Lei 8/89, no seu artigo 3.º, consagrou os princípios gerais a que devia obedecer a aplicação no tempo das normas sobre benefícios fiscais, tendo especialmente presente a circunstância de, não obstante a substituição integral do anterior sistema misto de tributação dos rendimentos das pessoas singulares e colectivas, pelos novos Códigos do IRS e IRC, com a consequente criação na nova Contribuição Autárquica, seu corolário, pelo que o legislador teve que instituir um regime transitório que salvaguardasse os direitos adquiridos, particularmente em obediência ao «pacta sunt servanda» (...)»²⁸

efeitos imediatos na esfera dos sujeitos passivos que já se encontram a aproveitar de tais benefícios, a não ser que assim seja expressamente previsto pelo legislador».

²⁷ A propósito desta norma afirmou Maria Teresa Barbot Veiga de Faria que «A manutenção de certos benefícios fiscais concedidos no âmbito do anterior regime (...) porque criaram expectativas atendíveis, deverá ser assegurada sob pena de violação de preceitos constitucionais, como o disposto nos art.ºs 8.º e 108.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa e dos princípios, reconhecidos, da protecção da boa fé e da segurança jurídica dos cidadãos» (in Estatuto dos Benefícios Fiscais - Notas Explicativas, Lisboa, Rei dos Livros, 1998, pág. 51).

²⁸ In *ob. cit.*, pág. 25.

4.2 · Artigo 11.º, n.º 1 do EBF

O artigo 11.º, n.º 1 do EBF – na redação em vigor – dispõe que «As normas que alterem benefícios fiscais (...) temporários não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respectivo, em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário»²⁹.

Estabelece a *supra* citada disposição legal que as normas que alterem ou revoguem benefícios fiscais temporários não se aplicam aos contribuintes que já aproveitem dos mesmos, por forma a não pôr em causa os seus direitos adquiridos (muito embora este preceito preveja a possibilidade de o legislador dispor expressamente em contrário, possibilidade essa que analisaremos no ponto 4.4 *infra*).

Como vem entendendo a doutrina, a *ratio legis* desta norma funda-se, uma vez mais, nas legítimas expectativas que os contribuintes adquirem em resultado da criação de benefícios fiscais temporários que funcionam como incentivos ou medidas de fomento fiscal direto (ao contrário do que acontece com as normas de incidência tributária ou que estabelecem benefícios fiscais sem prazo definido de vigência, já que estas são, em geral, livremente revogáveis pelo legislador, nos termos gerais).

Com efeito, como referido por Nuno Sá Gomes a propósito do artigo 11.º, n.º 1, do EBF, os benefícios fiscais temporários ou condicionados comportam-se como «propostas ou ofertas ao público, recipiendas, solicitando a respectiva aceitação, pelo que a sua revogação violaria o princípio da boa fé (*pacta sunt servanda*). Quer dizer: as normas que concedem benefícios fiscais bilaterais, isto é, contratuais ou paracontratuais, são irrevogáveis unilateralmente pelo legislador sob pena de violação do princípio suprapositivo da boa fé (*pacta sunt servanda*). E consideramos benefícios fiscais paracontratuais os benefícios fiscais temporários e condicionais que se comportem como incentivos fiscais, estímulos fiscais ou medidas de fomento fiscal, pois são propostas ou ofertas ao público, recipiendas, de que resultam direitos adquiridos que não podem ser afecta-

dos por lei posterior logo que os contribuintes preencham os pressupostos do benefício concedido»³⁰.

Desta forma, e independentemente do juízo que se possa fazer do ponto de vista constitucional sobre a alteração ou revogação de normas que consagram benefícios fiscais temporários, a regra geral de aplicação no tempo de normas deste tipo consiste em salvaguardar os direitos adquiridos ao abrigo de tais benefícios fiscais, sempre que a lei não disponha expressamente em sentido contrário³¹.

4.3 · Artigo 3.º, n.º 2 do EBF

Por outro lado, embora precisamente no mesmo sentido, dispõe o n.º 2 do artigo 3.º do EBF que «São mantidos os benefícios fiscais cujo direito tenha sido adquirido durante a vigência das normas que os consagram, sem prejuízo de disposição legal em contrário».

Tal norma vem – sem, contudo, fazer qualquer alusão ao conceito de benefícios fiscais temporários –, estabelecer que os benefícios fiscais atribuídos para um determinado período de tempo (incluindo aqueles a que se aplique a regra da caducidade prevista no artigo 3.º, n.º 1 do EBF) se devem manter até ao final desse período, independentemente de qualquer alteração ou revogação posterior, com respeito aos contribuintes que deles se encontrassem a beneficiar³² (salvo disposição em contrário – cf. ponto 4.4 *infra*).

Como, a este respeito, afirmou Jorge Lopes de Sousa na sua declaração de voto de vencido proferida no processo arbitral n.º 150/2012-T (que nesta par-

³⁰ *In ob. cit.* pág. 283.

³¹ Neste sentido entendeu já a Administração Tributária no Despacho P 413/2012, de 19 de Março, a propósito da revogação do artigo 43.º do EBF (que previa, entre outros benefícios fiscais, uma taxa reduzida de 10% de IRC durante os primeiros cinco exercícios de atividade de entidades novas instaladas em determinadas áreas do interior de Portugal) pela LOE 2012, ser aplicável o artigo 11.º, n.º 1, do EBF, e que, portanto, a taxa reduzida se deveria manter em vigor pelo prazo de cinco anos para as entidades instaladas antes da entrada em vigor da LOE 2012, uma vez que da LOE 2012 não resultava qualquer disposição em contrário.

³² Como bem se referiu na decisão arbitral proferida no proc. n.º 120/2013-T «o que resulta daquela disposição legal é simplesmente que, sendo revogados benefícios fiscais temporários, os mesmos continuam a ser aplicáveis até ao termo do prazo pelo qual foram inicialmente previstos (no caso cinco anos), apenas e somente aos sujeitos passivos que já estivessem a beneficiar dos mesmos».

²⁹ Note-se que esta norma pressupõe uma prévia qualificação dos benefícios em causa como temporários, pelo que ao não se qualificar um determinado benefício como temporário estaremos fora do âmbito de aplicação da norma. Assim entenderam os tribunais arbitrais constituídos no âmbito dos processos n.ºs 107/2012-T, 150/2012-T, 2/2013-T e 4/2013-T pois, ao não qualificarem como temporários benefícios constantes da Parte II do EBF, não lhes foi possível aplicar a norma do artigo 11.º, n.º 1 do EBF.

te acompanhamos integralmente), «sendo de presumir que o legislador consagrou a solução mais acertada e que soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), o que pressupõe que a norma do n.º 2 do artigo 3.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais tenha algum alcance útil, a única interpretação aceitável é a de que se pretendeu manter o direito ao prazo de cinco anos de previsibilidade da duração de benefícios fiscais, que se tinha adoptado no artigo 14.º da LGT»^{33 34}.

4.4 · A referência a «disposição legal em contrário» constante dos artigos 11.º, n.º 1 e 3.º, n.º 2 do EBF

Para que possamos finalizar a análise das normas de aplicação no tempo de benefícios fiscais estabelecidos por um período determinado de tempo, importará ainda expender algumas linhas sobre a expressão constante dos artigos 11.º, n.º 1 e 3.º, n.º 2 do EBF: «salvo disposição legal em contrário».

Em nossa opinião, no contexto dos referidos dispositivos, a citada expressão quer simplesmente significar que, sempre que o legislador pretenda que a alteração ou revogação de um determinado benefício fiscal temporário produza efeitos imediatos a todos os sujeitos passivos, deve expressamente fazer tal menção na norma que procede a tal alteração ou revogação. Não o fazendo – i.e., não estabelecendo o legislador expressamente que a alteração ou revogação em causa produz efeitos imediatos a todos os sujeitos passivos (incluindo aqueles que se encontrem a aproveitar do benefício em questão) –, qualquer alteração ou revogação de

benefícios fiscais temporários simplesmente não pode ter-se por imediata para os sujeitos passivos que se encontrem a aproveitar do benefício em questão.

Com efeito, acompanhamos nesta matéria o entendimento de Jorge Lopes de Sousa, que na sua declaração de voto de vencido proferida no processo arbitral n.º 150/2012-T, afirma que «Não pode entender-se que constitui «disposição em contrário» para este efeito, uma norma que se limita a revogar uma norma que consagra um benefício fiscal, dentro do período de cinco anos previsto no n.º 1. Na verdade, de uma norma deste tipo apenas se pode concluir que, a partir da sua entrada em vigor, deixa de se constituir o benefício, mas não que não se mantenham os benefícios cujo direito foi adquirido, nos termos em que o foi, durante o período legalmente previsto para a sua duração no momento em que ele foi adquirido. Uma «disposição legal em contrário» tem que ser para este efeito uma norma que estabeleça explicitamente ou, pelo menos, de forma clara, que os benefícios fiscais cujo direito anteriormente se tenha constituído não é respeitado. Na falta de dispositivo deste tipo, é de entender que a lei só vale para o futuro, não atribuindo os benefícios fiscais a situações jurídicas que só venham a ocorrer no futuro, em sintonia com o princípio geral de aplicação da lei fiscal no tempo de que «as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor» (artigo 12.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, que está em sintonia com o artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil)».

Assim, nos termos e para os efeitos dos artigos 11.º, n.º 1 e 3.º, n.º 2 do EBF, apenas se e quando o legislador previr expressamente uma produção de efeitos imediata das normas que alteram ou revogam benefícios fiscais temporários com respeito a todos os sujeitos passivos (incluindo aqueles que aproveitem, àquela data, do benefício), os sujeitos passivos que se encontrem a aproveitar dos benefícios alterados ou revogados deixam de ver – ao abrigo daquelas normas de aplicação no tempo, e sem prejuízo de considerações de natureza constitucional – salvaguardados os seus direitos adquiridos à manutenção dos benefícios.

Finalmente, importa sublinhar que uma tal alteração ou revogação de benefícios fiscais temporários (ou concedidos por um período delimitado no tempo) com efeitos imediatos a todos os sujeitos passivos apenas se poderia justificar num caso em que existissem interesses de ordem pública superiores a tutelar, sendo que essa previsão sempre poderá ser sindicada face aos princípios constitu-

33 Refira-se que Jorge Lopes de Sousa, na mesma declaração de voto de vencido, havia entendido que apesar de ser aplicável o n.º 1 do artigo 3.º do EBF ao benefício fiscal em causa (o previsto no artigo 49.º do EBF antes da revogação operada através da LOE 2010), o mesmo não se devia qualificar como temporário, mas como estrutural. No entanto, e sem prejuízo de tal qualificação, entendeu ser de aplicação o artigo 3.º, n.º 2 do EBF e que, portanto, a revogação operada não devia produzir efeitos com relação aos sujeitos passivos que se encontrassem a aproveitar do benefício em causa.

34 Refira-se que na decisão arbitral proferida no processo n.º 150/2012-T, em que ficou vencido Jorge Lopes de Sousa, se afirma, ao arripio daquela que parece ser a única interpretação possível (por útil) desta norma, que a mesma norma «visa precisamente ressaltar os benefícios fiscais adquiridos durante o tempo em que vigorou a norma que os consagrou, impedindo a sua extinção retroactiva, não garantir um prazo mínimo de vigência desse benefícios que lei futura não pudesse alterar».

cionais ordenadores (como sejam os princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica).

5 · PRINCÍPIOS DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E DA SEGURANÇA JURÍDICA

Na senda do que vem dito, não podemos ainda deixar de fazer uma breve referência à sujeição dos princípios constitucionais da proteção da confiança e da segurança jurídica à situação em análise, porquanto nos parece inegável a existência de legítimas e fundadas expectativas a tutelar e até, como referido, de verdadeiros direitos adquiridos a proteger.

Com efeito, estando determinados sujeitos passivos a aproveitar de benefícios fiscais temporários (i.e., de benefícios estabelecidos por um período delimitado no tempo), os mesmos contam deles aproveitar até ao termo do seu prazo de vigência, pelo que, salvo razões imperiosas de interesse público, qualquer revisão desses benefícios com efeitos imediatos – nomeadamente, por assim ser determinado expressamente pelo legislador ao abrigo da parte final dos artigos 11.º, n.º 1 e 3.º, n.º 2 do EBF – poder-se-á considerar contrária aos princípios constitucionais da proteção da confiança e da segurança jurídica ínsitos na ideia de Estado de Direito constante dos artigos 2.º e 8.º da Constituição da República Portuguesa («CRP»).

Como a este respeito bem afirmou Nuno Sá Gomes «a propósito da aplicação da lei beneficiante no tempo, o princípio da segurança jurídica impõe limites à revogabilidade das leis que concedem benefícios fiscais de fonte internacional, contratual e paracontratual ou bilateral, considerando tais as que consagram desagregamentos que se comportam como incentivos, estímulos ou medidas de fomento fiscal, onde particularmente incluímos os benefícios fiscais temporários, condicionados, e os casos a que se refere o n.º 2, do art.º 10.º, do EBF. No fundo trata-se de reconhecer o princípio de que «pacta sunt servanda», pois mesmo nos casos que qualificámos de paracontratuais o incentivo fiscal respectivo comporta-se como uma proposta pública vinculativa e recipiendária dirigida aos contribuintes»³⁵

O próprio Tribunal Constitucional, no seu já citado Acórdão n.º 410/95, proferido no âmbito do processo n.º 248/94, também entendeu, a propósito de um benefício fiscal temporário, que «(...), aos inves-

tidore não ocorreria que o regime legal pudesse ser modificado em termos de lhes ser retirado um tal benefício - ou, se se quiser, sem respeitar o direito que a ele haviam adquirido. E, como não se descortinam razões de interesse público que, no caso, sejam capazes de prevalecer sobre o valor da segurança jurídica, a conclusão a extrair é a de que a confiança de tais investidores na ordem de jurídica foi violada de forma inadmissível e arbitrária»³⁶.

De facto, se um dos objetivos primordiais do estabelecimento de um horizonte temporal dentro do qual os benefícios fiscais devem gozar de certo grau de estabilidade é que os agentes económicos possam tomar as suas decisões económicas de forma esclarecida e segura, uma revogação ou alteração antecipada, com efeitos imediatos, de tais benefícios naturalmente iria defraudar as legítimas e fundadas expectativas (que, aliás, se traduzem como referido em direitos adquiridos) desses mesmos sujeitos passivos quanto à manutenção de tais benefícios.

Como afirmou Jorge Lopes de Sousa na sua declaração de voto de vencido, já amplamente citada, «Assente que houve com a LGT uma preocupação legislativa em assegurar a previsibilidade dos benefícios fiscais, que foi transposta para o artigo 2.º-A do EBF pela Lei n.º 52-A/2006, a eliminação de benefícios fiscais antes do decurso do prazo de cinco anos da sua duração previsível constituirá manifesta violação do princípio constitucional da confiança, ínsito no princípio do Estado de Direito Democrático, já que se estará perante não observância de uma norma que, precisamente, tem em vista assegurar a confiança e, por isso, é presumível que os contribuintes fiquem com reforçada convicção de que podem esperar que o que nelas se garante será mantido»³⁷.

³⁶ No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão n.º 16580, proferido em 4 de março de 1998 também já considerou, a propósito de um benefício fiscal temporário, que «Ao não ser mantido, no novo regime tributário, sem qualquer razão aceitável um direito adquirido, que, aliás, como tal é classificado pela própria lei, haverá violação do princípio constitucional da confiança ou dos princípios da protecção, da boa fé e da segurança jurídica, todos inerentes ao Estado de Direito. Na verdade, a supressão daquele benefício afectaria as expectativas dos particulares que dele beneficiavam, pois tratar-se-ia da perda de um direito que estes, em termos de razoabilidade, não podiam prever.

³⁷ No caso em análise na referida declaração de voto de vencido – revogação do benefício previsto no artigo 49º do EBF através da LOE 2010 -, Jorge Lopes de Sousa acaba por concluir que «por outro lado, não haverá, neste caso, razão para compressão (ou eliminação) do princípio da confiança por exigências prementes de finanças públicas que têm servido de pretexto ao

Parece-nos assim inequívoco que, sem prejuízo das devidas análises casuísticas e das normas de aplicação no tempo a que fizemos referência no ponto anterior, a alteração ou revogação de benefícios fiscais estabelecidos por um período delimitado no tempo, antes de decorrido esse período, com efeitos imediatos a todos os sujeitos passivos, com a maior das probabilidades – e salvo motivações preponderantes de interesse público –, deverão constituir uma violação dos princípios constitucionais da proteção da confiança e da segurança jurídica insitos na ideia de Estado de Direito constante dos artigos 2.º e 8.º da CRP, no que respeita aos sujeitos passivos que se encontrassem, à data de tais alterações ou revogações, a aproveitar dos mesmos benefícios fiscais.

6 · JURISPRUDÊNCIA SOBRE A MATÉRIA

À data da presente exposição são já conhecidas diversas decisões arbitrais sobre a matéria em análise que, embora na sua maioria tenham vindo a adotar posições diversas das que aqui se defendem, estão longe de se poder considerar que formam uma doutrina pacífica sobre os temas em análise.

Com efeito, das decisões conhecidas até à presente data – todas elas respeitantes à aplicação do artigo 49.º do EBF (isenção e redução de taxa de IMI aplicável a fundos de investimento imobiliário fechados) antes da revogação operada pela LOE 2010³⁸ – não só verificamos a existência de decisões contraditórias e uma declaração de voto de vencido, como em todas elas encontramos uma argumentação e fundamentação, pelo menos parcialmente, diversas.

Processo Arbitral n.º 107/2012

Na primeira das decisões – proferida no âmbito do processo arbitral n.º 107/2012 –, entendeu unanimemente o tribunal arbitral que (i) um benefício incluído na Parte II do EBF que não faça expressa-

mente referência ao seu período temporal de vigência tem «*cariz eminentemente estrutural*», não se qualificando como temporário, não obstante ser-lhe aplicável o prazo de caducidade previsto no artigo 3.º, n.º 1 do EBF, que constitui apenas um prazo máximo, (ii) a LOE 2010 que revogou o benefício em análise e que se trata de uma lei de valor reforçado pretendeu que tal revogação tivesse efeitos imediatos a todos os sujeitos passivos (ao estabelecer a sua entrada em vigor para o dia seguinte ao da sua publicação) sobrepondo-se, assim, à parte final do artigo 11.º, n.º 1 do EBF, e (iii) não ficaram postos em causa os princípios da tutela da confiança e da segurança jurídicas porquanto o facto tributário em IMI ocorre a 31 de dezembro de cada ano, pelo que o direito à isenção só se pode considerar adquirido com a verificação dos pressupostos da aplicação da isenção nessa data.

Ora, a nosso ver, e com o devido respeito, a referida decisão padece de diversos erros de raciocínio: (i) no que respeita à qualificação do benefício em causa como estrutural e não como temporário, remetemos para o que ficou dito no ponto 2 *supra*, (ii) relativamente à intenção do legislador em revogar o benefício com efeitos imediatos para todos os sujeitos passivos, há que referir que não só tal disposição revogatória não tem valor reforçado, embora conste de uma lei de valor reforçado (tratando-se antes de um cavaleiro orçamental), como um tal entendimento sempre seria manifestamente contrário ao disposto nos artigos 3.º, n.º 2 e 11.º, n.º 2 do EBF (que impõem que caso seja essa a intenção do legislador este o deve expressamente estabelecer, o que não sucedeu), e (iii) o facto constitutivo do direito ao benefício fiscal em questão – artigo 49º do EBF - ocorre com a própria integração de imóveis em fundos de investimento, verificada à data da entrada em vigor do benefício fiscal ou no decurso da vigência da mesmo, não se confundindo com o facto tributário de IMI, pelo que mantemos na íntegra o nosso entendimento quanto à aplicação dos princípios da proteção da confiança e da segurança jurídicas.

Processo Arbitral n.º 120/2012-T

Em sentido diverso da anterior decisão, decidiu o tribunal arbitral constituído no âmbito processo n.º 120/2012-T – adotando o entendimento que vimos defendendo – que (i) o benefício fiscal em questão – artigo 49.º do EBF, incluído na Parte II do EBF - se trata de um benefício fiscal temporário por aplicação do artigo 3.º, n.º 1 do EBF, que estabelece não só um prazo máximo, mas também um prazo

desrespeito da maior parte das normas garantísticas de conteúdo económico, nomeadamente por considerações derivadas da «grave crise financeira» que refere a AT na sua resposta».

³⁸ Notamos que questão em tudo semelhante se pode também colocar com respeito à revogação (operada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro) do benefício fiscal constante do n.º 1 do artigo 32.º do EBF, respeitante à eliminação da dupla tributação dos dividendos recebidos por Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS). No entanto, até à presente data, não é ainda conhecida qualquer decisão sobre esta matéria.

mínimo de vigência, (ii) o não reconhecimento dos benefícios fiscais revogados até ao termo do respetivo prazo de vigência, com respeito aos sujeitos passivos que aquando da revogação se encontrassem a aproveitar dos mesmos, viola as normas previstas no n.º 2 do artigo 3.º e no n.º 1 do artigo 11.º do EBF – que impõem, nestes casos uma ultra-atividade dos benefícios fiscais –, e (iii) ficou prejudicada a apreciação dos princípios da tutela da confiança e da segurança jurídica.

Processo Arbitral n.º 150/2012-T

Na decisão arbitral proferida no âmbito deste processo, o tribunal arbitral respetivo acolheu uma posição em tudo semelhante à adotada na decisão proferida no processo n.º 107/2012-T, que analisámos *supra*. No entanto, esta decisão não foi unânime, tendo sido proferida uma declaração de voto de vencido por Jorge Lopes de Sousa (a que fizemos diversas alusões ao longo da nossa análise).

Em tal declaração de voto de vencido, com a qual estamos genericamente de acordo (com exceção da parte respeitante à não qualificação do benefício em causa como temporário, a que já aludimos no decurso na nossa exposição), entendeu Jorge Lopes de Sousa que (i) o artigo 3.º, n.º 1 do EBF estabelece não só um prazo máximo, mas também um prazo mínimo de vigência, embora tenha entendido que os benefícios da Parte II do EBF não se qualificam como temporários, mas antes como estruturais, em resultado da respetiva epígrafe, (ii) o artigo 11.º, n.º 1 do EBF não se aplica aos referidos benefícios fiscais por os mesmos não se deverem qualificar como temporários, e (iii) o benefício fiscal em causa – artigo 49.º do EBF na parte revogada pela LOE 2010 – dever-se-ia manter para os sujeitos passivos que dele aproveitassem à data da revogação até ao final do prazo de cinco anos, pelo que o não reconhecimento desse benefício a tais sujeitos passivos até ao final do ano de 2011 viola os n.ºs 1 e 2 do artigo 3.º do EBF, bem como o princípio da proteção da confiança.

Processo Arbitral n.º 2/2013-T

Na decisão proferida no âmbito do processo n.º 2/2013-T, foi unanimemente decidido que (i) o fundamento do prazo de caducidade constante do artigo 3.º, n.º 1 é exclusivamente o de impor ao Estado uma obrigação de avaliação periódica do sistema de benefícios fiscais, pelo que tal prazo é exclusivamente máximo e não mínimo, (ii) os benefícios incluídos na Parte II do EBF tratam-se de benefícios de carácter estrutural tendo em conta a

sistemática do EBF, pelo que aos mesmos não se lhes aplica o n.º 1 do artigo 11.º do EBF, (iii) o artigo 3.º, n.º 2 deve ser interpretado restritivamente, tendo em conta que o n.º 1 da mesma disposição não cria um prazo mínimo e que face à existência do n.º 1 do artigo 11.º do EBF, tal artigo seria «dispensável», e (iv) não emergindo do artigo 3.º, n.ºs 1 e 2 qualquer garantia de vigência pelo prazo de cinco anos, não há qualquer violação de direitos adquiridos.

Naturalmente, e pelos motivos já amplamente referidos, não concordamos com esta posição. Cabe apenas, e adicionalmente, quanto ao ponto relativo ao vazio de conteúdo do artigo 3.º, n.º 2 do EBF, referir (à semelhança do que fez Jorge Lopes de Sousa na sua declaração de voto de vencido) que não pode o intérprete simplesmente decidir que uma determinada norma é «dispensável»; pelo contrário, cabe-lhe tentar retirar da mesma um efetivo sentido útil, tal como impõe o artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil, presumindo-se que o legislador consagrou a solução mais adequada e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. Com efeito, ao tentarmos encontrar algum sentido útil na norma referida, verificamos que tal sentido apenas poderá ser o de que o legislador pretendeu que os benefícios fiscais a que respeita o n.º 1 do artigo 3.º do EBF, ainda que revogados ou alterados, se mantivessem pelo período de vigência pelo qual foram inicialmente consagrados, com respeito aos sujeitos passivos que deles beneficiassem aquando da sua alteração ou revogação.

Processo Arbitral n.º 4/2013-T

Finalmente, e apesar de ter também entendido que não existia uma qualquer violação das normas de aplicação no tempo de benefícios fiscais ou dos princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica, o tribunal arbitral constituído no âmbito do processo n.º 4/2013-T vem - numa linha argumentativa absolutamente diversa das anteriores (e com a qual não podemos concordar pelos motivos já amplamente explorados) - entender que: (i) apenas são temporários os benefícios cujo prazo de vigência esteja previsto na norma respetiva, pelo que o benefício fiscal em causa não se deve considerar temporário, e como tal seria livremente revogável, e (ii) não tem viabilidade, no caso dos fundos de investimento, o entendimento de que as operações em causa só foram efetuadas com o intuito de fruição do benefício fiscal, pelo que não houve lugar a qualquer violação dos princípios da proteção da confiança ou da segurança jurídicas.

7 · CONCLUSÃO

A nossa análise dividiu-se essencialmente em duas partes (nenhuma delas doutrinariamente pacífica): por um lado, a qualificação dos benefícios fiscais a que respeita o n.º 1 do artigo 3.º do EBF como temporários e, por outro, os efeitos da revogação ou alteração antecipada dos benefícios fiscais temporários com respeito aos sujeitos passivos que deles se encontrem a beneficiar aquando de tal alteração ou revogação.

No que respeita ao primeiro ponto, concluímos que devem qualificar-se como benefícios fiscais temporários (i.e. cuja aplicação se encontra limitada no tempo), não apenas os benefícios fiscais cujo prazo de vigência consta da própria norma, mas também todos aqueles que beneficiam do disposto no artigo 3.º, n.º 1 do EBF – i.e. todos os incluídos das Parte II e III do EBF, com exceção dos expressamente identificados no n.º 3 do mesmo artigo 3.º que se devem qualificar como benefícios fiscais permanentes. Para podermos chegar a tal conclusão partimos das seguintes premissas:

(i) A *ratio legis* e a evolução histórica do artigo 3.º, n.º 1 do EBF (em particular no que respeita às motivações decorrentes da introdução de uma regra de caducidade no ordenamento jurídico português – inicialmente através do artigo 14.º da LGT), indicam de forma clara que tal disposição estabelece não só um prazo máximo de vigência dos benefícios fiscais, mas sobretudo um prazo mínimo que confere aos sujeitos passivos que aproveitem dos benefícios em causa a «estabilidade que lhes permita tomar decisões económicas num ambiente de certeza e segurança»; e

(ii) O facto das epígrafes das Parte II e III do EBF (a que se aplica, em geral, a regra do artigo 3.º, n.º 1) se referirem, respetivamente, a «Benefícios Fiscais com Carácter Estrutural» e «Benefícios Fiscais de Carácter Temporário», não deve influenciar a qualificação dos benefícios em causa como temporários, porquanto, (a) as epígrafes devem ter-se por irrelevantes para efeitos da qualificação legal de conceitos, (b) a evolução histórica da sistemática do EBF indicia claramente que a manutenção de tais epígrafes se trata de um lapso do legislador, e (c) a definição de «benefício fiscal estrutural» deve ter-se por vazia de conteúdo ou, no limite, deve ser admitida a possível sobreposição dos conceitos de «benefício fiscal estrutural», por um lado, e «benefício fiscal temporário ou permanente».

Com respeito à nossa análise propriamente dita, i.e., à consequência que entendemos dever ser extraída de uma revogação ou alteração antecipada de benefícios fiscais temporários, e que é, a nosso ver, a não produção de efeitos de tal revogação ou alteração com respeito aos sujeitos passivos que aproveitem de benefícios fiscais temporários aquando da revogação ou alteração dos mesmos, tivemos em conta que:

- Os benefícios fiscais temporários conferem aos sujeitos passivos que deles aproveitem verdadeiros direitos adquiridos, porquanto tais sujeitos passivos confiam na segurança e estabilidade de tais benefícios pelo respetivo prazo de vigência;
- As normas de aplicação no tempo de benefícios fiscais (i.e., o artigo 2.º, n.º 2 do Decreto-lei n.º 215/89, de 1 de julho, que aprovou o EBF e os artigos 3.º, n.º 2 e 11.º, n.º 1 do EBF) vêm claramente, e sem prejuízo de disposição expressa em contrário do legislador (que a nosso ver sempre poderá ser sindicada ao abrigo dos princípios constitucionais da proteção da confiança e da segurança jurídicas), a ultra-atividade das normas que consagram benefícios fiscais temporários pelo prazo inicialmente estabelecido, nas situações em que os sujeitos passivos já se encontrem a aproveitar do benefício respetivo; e
- Os próprios princípios constitucionais da proteção da confiança e da segurança jurídica insitos na ideia de Estado de Direito constante dos artigos 2.º e 8.º da CRP impõem – salvo razões preponderantes de interesse público – que sejam tuteladas as legítimas e fundadas expectativas e protegidos os direitos adquiridos dos sujeitos passivos que aproveitam de benefícios fiscais temporários e que deles contam beneficiar até ao termo do seu prazo de vigência.

As questões que vêm sendo analisadas estão longe de ser objeto de um entendimento jurisprudencial pacífico, sendo até à presente data conhecidas cinco decisões que, embora na sua maioria venham adotar posições diversas da que aqui se adotou (apesar de existir uma decisão onde é acolhida a nossa tese e um voto de onde a mesma é também acolhida na sua conclusão embora sob uma fundamentação diversa), acabam por, muitas vezes, ser contraditórias nos seus termos e fundamentos.