

ANOTAÇÃO AO ACÓRDÃO N.º 2/2017 DA 2.ª SECÇÃO
DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO,
PROFERIDO EM JULGAMENTO AMPLIADO A 22 DE
FEVEREIRO DE 2017 (PROCESSO N.º 1658/15)

*NOTES ON THE DECISION NUMBER 2/2017 OF
THE PORTUGUESE SUPREME ADMINISTRATIVE
COURT, SECOND SECTION, JUDGED IN FEBRUARY
22, 2017 (CASE NUMBER 1658/15)*

ANA PAULA ROCHA*

* Doutoranda em Direito na Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto. Assistente técnica da Vice-Presidente da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo. Docente convidada no ISCAP. Correio postal: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Rua Jaime Lopes de Amorim, 4465-004 S. Mamede de Infesta, PORTUGAL. Correio eletrónico: anarocha@gmail.com.

1 INTRODUÇÃO

No Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) em anotação está fundamentalmente em causa o âmbito e a extensão dos regimes legais atualmente previstos (e dispersos) na legislação fiscal portuguesa relativamente à isenção de Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) aplicável à detenção de imóveis por pessoas coletivas de utilidade pública¹. O Acórdão em anotação assume relevo não só pelo interesse e pela atualidade do *thema decidendum* sobre o qual se pronuncia mas, ainda, pelo facto de ter operado uma alteração no sentido da jurisprudência fiscal portuguesa proferida até então. Neste contexto, pretendemos empreender uma breve anotação sobre as questões jurídicas suscitadas a respeito da isenção supra referida, contribuindo com a nossa reflexão crítica sobre o tema em discussão.

2 BREVE DESCRIÇÃO DO *THEMA DECIDENDUM* E DAS CONCLUSÕES DO STA

De acordo com a matéria de facto dada como provada no Acórdão em anotação, o Recorrente nos autos é um Sujeito Passivo a quem foi concedido o estatuto de utilidade pública ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro. Em 2012, e tomando por fundamento esta qualidade jurídica, o Sujeito Passivo requereu à Autoridade Tributária e Aduaneira (“ATA”, entidade Recorrida nos autos) o reconhecimento de uma isenção de IMI relativamente a um imóvel de que era proprietário, com fundamento em duas disposições legais distintas, a saber:

- A alínea e) do n.º 1 do artigo 44.º do Estatuto de Benefícios Fiscais (“EBF”), nos termos do qual estão isentos de IMI “*as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e as de mera utilidade pública, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins*”; e
- A alínea d) do art. 1.º da Lei n.º 151/99, de 14 de Setembro² que, “*sem prejuízo de outros benefícios previstos na restante legislação aplicável*”,

¹ O Estatuto de Utilidade Pública foi instituído com a aprovação do Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de novembro, tendo sido “*concebido para entidades que prestam relevantes serviços à comunidade, suprimindo muitas vezes o papel do próprio Estado. A sua atribuição visa sobretudo apoiar o associativismo, o que se traduz na concessão de regalias a algumas entidades sem fins lucrativos*” – assim, Carlos Paiva e Mário Januário, *Os benefícios fiscais nos impostos sobre o património*, Coimbra: Almedina, 2014, p. 162.

² Com a aprovação da Lei n.º 151/99, de 14 de setembro foi atualizado o regime de regalias e isenções fiscais aplicáveis às pessoas coletivas de utilidade pública.

consagrou a possibilidade de concessão às pessoas colectivas de utilidade pública de uma isenção relativa à “*contribuição autárquica de prédios urbanos destinados à realização dos seus fins estatutários*”.

A pretensão do Sujeito Passivo foi indeferida pela ATA apenas com fundamento no incumprimento dos pressupostos legais exigidos pelo artigo 44.º do EBF para a atribuição da isenção – mais concretamente, na inexistência de uma afetação *direta* dos imóveis à realização dos fins estatutários do Sujeito Passivo. Para a ATA, a afetação a estes fins das “*mais-valias realizáveis com a alienação do imóvel, bem como [de] eventuais rendimentos resultantes de arrendamento temporário*” do mesmo (conforme alegado pelo Sujeito Passivo) não se mostrava bastante ou adequado para o preenchimento dos requisitos de atribuição daquela isenção.

Perante este indeferimento, que foi reiterado pela Sub-Diretora Geral dos Impostos em sede de recurso hierárquico, o Sujeito Passivo intentou uma ação administrativa especial no Tribunal Administrativo e Fiscal (“TAF”) de Aveiro, a qual foi julgada procedente. Porém, uma vez que a sentença do TAF de Aveiro foi posteriormente revogada pelo Tribunal Central Administrativo (“TCA”) Norte (na sequência do recurso jurisdicional interposto pela ATA neste Tribunal), o Sujeito Passivo intentou o recurso de revista que analisamos na presente anotação, o qual foi admitido pelo STA para a concreta apreciação das seguintes questões:

- Saber qual o regime legal aplicável à isenção de IMI relativa a Pessoas Coletivas de Utilidade Pública a partir da entrada em vigor do Código do IMI (em concreto, se deve ser aplicado o disposto na Lei n.º 151/99, de 14 de setembro, o disposto no EBF ou, ainda, os dois regimes legais em simultâneo);
- Considerando-se aplicável o regime legal previsto no artigo 44.º do EBF, saber que realidades estão subsumidas na expressão legal “*prédios destinados **diretamente** à realização dos seus fins*”.

Neste particular contexto, o STA pronunciou-se pela possibilidade *abstrata* de aplicação dos dois regimes legais em análise à isenção de IMI relativa a Pessoas Coletivas de Utilidade Pública, por ter concluído que tais regimes legais ainda se encontravam, à data dos factos, em vigor. Em particular, e por ter sido esse o diploma cuja aplicação foi negada pela ATA, o STA considerou que a isenção prevista na Lei n.º 151/99, de 14 de setembro não havia cessado a sua vigência, pois que não tinha sido objeto de revogação expressa nem de revogação tácita até então (ao abrigo do disposto no artigo 7.º do Código Civil). Porém, e no que se refere à apreciação da possibilidade de aplicação *concreta* de cada um dos regimes legais suprarreferidos no caso *sub judice*, o STA concluiu que a isenção de IMI requerida pelo Sujeito Passivo não poderia ser concedida com base no regime legal previsto no artigo 44.º do EBF, uma vez que esta norma exige, como pressuposto de

atribuição da isenção, a afetação *direta* do imóvel aos fins estatutários do Sujeito Passivo. Para o STA, este requisito de afetação *direta* apenas pode considerar-se cumprido quando o imóvel é utilizado para a instalação da sede, das delegações e de outros serviços indispensáveis ao fito estatutário da entidade requerente – o que não havia sido provado pelo Sujeito Passivo no caso em apreço. Diversamente, e uma vez que o regime legal de isenção previsto na Lei n.º 151/99, de 14 de Setembro não exige a afetação *direta* do imóvel aos fins estatutários do Sujeito Passivo, o STA considerou que tal regime poderia ser aplicável ao caso em análise, razão pela qual condenou a ATA a reapreciar o pedido de isenção submetido pelo Sujeito Passivo à luz do disposto nessa Lei (por se tratar de um benefício fiscal dependente de reconhecimento sobre o qual a ATA não emitiu qualquer pronúncia³).

3 ANÁLISE CRÍTICA

3.1. Os regimes legais de isenção de IMI aplicáveis a pessoas coletivas de utilidade pública

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, operou-se em Portugal uma reforma da tributação do património, ao abrigo da qual foi revogado o Código da Contribuição Autárquica⁴ e foi aprovado o Código referente ao novo imposto incidente sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados em território português – o IMI⁵. De acordo com o preâmbulo do novo Código, a criação do IMI obedeceu a 3 objetivos fundamentais: adoção de um novo sistema de determinação do valor patrimonial tributário dos imóveis, atualização desses valores e repartição mais justa e equitativa da tributação da propriedade imobiliária, principalmente no plano intergeracional⁶.

³ Nos termos do artigo 5.º do EBF, os benefícios fiscais podem ser automáticos (quando resultam direta e imediatamente da lei) ou dependentes de reconhecimento (o que pode ter lugar por ato administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados).

⁴ O Código da Contribuição Autárquica foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de Novembro e “*consistia num imposto de receita municipal, visando a tributação estática do património imobiliário*”, conforme expõem Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, *Manual de Direito Fiscal – Perspetiva Multinível*, Coimbra: Almedina, 2016, pp. 408 e 409.

⁵ José Fernandes Pires, *Os Impostos sobre o Património, Lições de Fiscalidade – Volume I – Princípios gerais e fiscalidade interna*, Coordenação de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães, 5.ª edição, Coimbra: Almedina, 2017, p. 415.

⁶ Neste contexto, José Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, 9.ª edição, Coimbra: Almedina, 2016, p. 442 conclui “*que a reforma em causa se traduziu sobretudo numa profunda reforma do sistema de avaliação da propriedade, em especial da propriedade urbana, o qual passou a ser dotado de um quadro legal de avaliações totalmente assente em factores objectivos, de grande simplicidade e coerência interna, sem espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador*”. No mesmo sentido, Luís Rodrigues Antunes, “Reforma da Tributação do Património – O novo regime de avaliações da propriedade urbana”, *Estudos de Direito Fiscal – Teses seleccionadas do I Curso de Pós Graduação*

No demais – e particularmente no que se refere ao plano da incidência – o novo imposto continuou a seguir “*a conceção que presidia à contribuição autárquica*”, razão pela qual foram mantidas em vigor diversas regras aprovadas e publicadas no contexto da contribuição anterior.

Com efeito, a clareza e a expressividade das normas incluídas no Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro não nos oferecem dúvidas: o legislador fiscal da reforma pretendeu manter em vigor, no âmbito do IMI, as normas anteriormente referentes à Contribuição Autárquica que não tenham sido objeto de revogação ou alteração expressa no contexto da reforma. É disso exemplo o n.º 1 do artigo 28.º daquele diploma legal (nos termos do qual “*todos os textos legais que mencionam Código da Contribuição Autárquica ou contribuição autárquica consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) ou ao imposto municipal sobre imóveis (IMI)*”) e, em especial, o n.º 6 do artigo 31.º do mesmo diploma, que determinou a **manutenção em vigor dos “benefícios fiscais relativos à contribuição autárquica, agora reportados ao IMI”** (nosso sublinhado)⁷.

Perante esta clara *voluntas legis*, podemos logicamente inferir que a reforma da tributação do património transportou para o IMI os dois regimes legais de isenção que já existiam no contexto da Contribuição Autárquica por referência aos prédios detidos por pessoas coletivas de utilidade pública – e fê-lo independentemente de as normas terem passado a fazer referência expressa ao IMI (como aconteceu com a isenção prevista no artigo 44.º do EBF) ou de terem, alternativamente, mantido a referência textual à antiga Contribuição Autárquica (como aconteceu com a isenção prevista na Lei n.º 151/99, de 14 de Setembro). Com efeito, os dois regimes legais de isenção de que cuidamos foram aprovados *antes* da reforma da tributação do património e mantiveram-se em vigor *apesar* desta reforma, ao abrigo do disposto nos artigos 28.º e 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, atrás analisados⁸.

No entanto, e sem prejuízo desta conclusão, importa porém equacionar se a *aparente* similitude das normas em análise ao nível textual não será apta a de-

em Direito Fiscal da FDUP, Coimbra: Almedina, 2006, p. 293 refere que a reforma da tributação do património visou inverter “*a situação verdadeiramente insustentável que se verificava, dadas as injustiças e iniquidades que caracterizavam os Impostos sobre o Património (CA, Sisa e ISD)*”.

⁷ Perante a expressividade destas normas, José Casalta Nabais, *ob. cit.*, p. 442 refere que a reforma da tributação do património “*foi mais na forma do que na substância, uma vez que o IMI não passa, a seu modo, de um novo nome para a anterior Contribuição Autárquica*”.

⁸ Cumprindo a este respeito referir que os regimes legais em análise atribuem à isenção de que cuidamos um carácter permanente e não temporário. A este respeito, e conforme ensina Nuno Sá Gomes, “Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* – N.º 165, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1991, pág. 145, “*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*”. Vide ainda o artigo 3.º n.º 1 e 3 e o artigo 14.º do EBF.

terminar a revogação tácita de um dos regimes legais de isenção, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 7.º do Código Civil (nos termos do qual a revogação de leis pode resultar não apenas de declaração expressa nesse sentido, mas ainda “*da incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes ou da circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior*”).

Mas entendemos que não.

Em primeiro lugar, cumpre considerar que a data de aprovação da isenção de IMI prevista na Lei n.º 151/99, de 14 de Setembro é *posterior* à data aprovação da isenção de IMI prevista no EBF⁹. Ora, no corpo do texto da nova isenção, o legislador fiscal previu expressamente que a mesma poderia ser concedida pela ATA “*sem prejuízo de outros benefícios previstos na restante legislação aplicável*”, assim admitindo e não afastando a possibilidade de vigência simultânea da nova isenção com outros benefícios fiscais anteriormente consagrados e igualmente aplicáveis (designadamente, a isenção prevista no artigo 44.º do EBF). Ora, analisados os registos do debate parlamentar que antecedeu a aprovação da Lei n.º 151/99, de 14 de Setembro, cremos que o elemento textual de que nos ocupamos não pode ser entendido como meramente circunstancial. Com efeito, apesar de a similitude das duas normas ter sido trazida à discussão parlamentar¹⁰, o legislador fiscal não revogou nem alterou o texto da isenção prevista no artigo 44.º do EBF (como poderia ter feito, caso assim o pretendesse), tendo a Lei n.º 151/99, de 14 de Setembro sido aprovada com o texto que hoje conhecemos.

Adicionalmente, e apesar de serem claramente identificáveis alguns pontos de contacto e de sobreposição entre as duas isenções (designadamente, no que se refere aos requisitos de natureza subjetiva, associados à qualidade do proprietário do imóvel), cremos não ser possível afirmar que exista uma absoluta similitude entre as normas, capaz de conduzir a uma revogação tácita ao abrigo do disposto no artigo 7.º n.º 2 do Código Civil. Com efeito, e atendendo especialmente ao elemento objetivo de cada isenção, verificamos que o benefício previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF se dirige aos prédios que, independentemente da respetiva natureza (rústicos, urbanos ou mistos) sejam destinados diretamente à realização dos fins da pessoa coletiva; por sua vez, a isenção prevista na alínea d) do art. 1.º da Lei n.º 151/99, de 14 de Setembro é apenas aplicável aos prédios urbanos que sejam destinados direta ou indiretamente à realização dos fins da entidade. Face a este âmbito, e não tendo o legislador fiscal revogado expressamente a isenção do EBF com a aprovação da isenção da Lei n.º 151/99, de 14 de setembro, não pode ser o intérprete a afirmar tal revogação, pois que não se encontram reuni-

⁹ O EBF foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho. À data da sua aprovação, a isenção de IMI prevista no artigo 44.º do EBF encontrava-se prevista no artigo 50.º desse Estatuto.

¹⁰ *Vide*, a este respeito, o Diário da Assembleia da República de 08-01-1999, 2.ª série-A, n.º 27, pp. 742 e 743 e de 01-07-1999, 1.ª série, n.º 100, pp. 23 e 24.

dos os requisitos previstos no n.º 2 do artigo 7.º do Código Civil para o efeito. Em rigor, a consideração dessa revogação tácita teria como consequência a anulação da isenção prevista no EBF para os prédios rústicos e mistos diretamente afetos à realização dos fins da entidade, prédios estes que não se encontram incluídos no âmbito da isenção prevista na Lei n.º 151/99, de 14 de setembro.

Apesar de concluirmos pela vigência simultânea dos dois regimes legais de isenção, não podemos deixar de lamentar a multiplicidade de diplomas legais avulsos em matéria tributária, em especial no caso dos benefícios fiscais que, pela sua própria natureza, são medidas de carácter excecional que consagram derrogações ou “desvios” face ao regime geral de tributação¹¹. Em rigor, continuam fora do EBF numerosos benefícios fiscais, designadamente em matéria de impostos sobre o património, o que, para além de consistir numa contradição inexorável do legislador fiscal (pois que “*a partir do momento em que passou a haver uma codificação dos benefícios fiscais, era inteiramente razoável esperar que toda a disciplina correspondente fosse, de então em diante, tendencialmente integrada no EBF, ou a esta codificação fosse reconduzida através das necessárias revisões periódicas*”¹²) contrária, “*de algum modo, pressupostos e princípios acolhidos no estatutário regime dos benefícios fiscais, nomeadamente o da estabilidade e sistematicidade, o da simplicidade, o da simplicidade, o da excecionalidade e segurança (cf. vg. LGT: art.s 7º/3, in fine, e 14º/3 e ainda, EBF: art. 6º/1)*”¹³.

3.2. Utilização direta do prédio

Concluindo-se pela manutenção em vigor, no âmbito do IMI, dos dois regimes legais de isenção em análise, importa então dedicar a nossa atenção na segunda (e última) questão analisada pelo STA, relativa à compreensão do sentido e alcance do pressuposto exigido pelo artigo 44.º do EBF (aplicação exclusiva aos “*prédios destinados diretamente à realização dos*” fins da pessoa coletiva)¹⁴.

Em termos gerais, e como explica Américo Brás Carlos¹⁵, as normas fiscais “*interpretam-se como as demais normas jurídicas. Isto é, no caso português, de*

¹¹ Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do EBF, os benefícios fiscais são “*medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*”.

¹² José Casalta Nabais, *ob. cit.*, p. 402. Refira-se ainda a este respeito que “*quando da publicação do Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de Julho, o legislador dava ênfase à “multiplicidade e dispersão dos benefícios fiscais”, como sendo um dos aspetos mais criticáveis do sistema tributário português*” – assim, Carlos Paiva e Mário Januário, *ob. cit.*, p. 67

¹³ Carlos Paiva e Mário Januário, *ob. cit.*, p. 161.

¹⁴ A este respeito, importa salientar que a nossa análise apenas pode ser lida no contexto do artigo 44.º do EBF, não podendo ser extrapolada para outros âmbitos de aplicação (designadamente, de forma a interpretar a alínea d) do art. 1.º da Lei n.º 151/99, de 14 de setembro).

¹⁵ *Impostos – Teoria Geral*, 3.ª edição atualizada, Coimbra: Almedina, 2010, pp. 221 e 222.

*acordo com os princípios constantes do artigo 9.º do Código Civil*¹⁶. (...) *É esta a posição dominante na doutrina atual e dela fez eco a LGT*", no n.º 1 do seu artigo 11.º. Porém, e sem prejuízo da natural aplicação e observância destes princípios, importa chamar à colação dois aspetos que nos parecem absolutamente relevantes.

Em primeiro lugar, importa considerar que estamos perante normas que consagram benefícios fiscais. Admitindo-se neste contexto a interpretação extensiva (nos termos do artigo 10.º do EBF e do artigo 11.º do Código Civil), apenas *“quando os dados interpretativos obtidos forem absolutamente seguros poderá o intérprete alcançar um resultado que alargue o alcance da exceção para além do seu dizer expresso”*¹⁷, estando a integração analógica proibida¹⁸.

Adicionalmente, cumpre referir que a palavra sobre a qual nos debruçamos – *“direta”* – não tem uma natureza jurídica *per se*, tratando-se antes de uma palavra comumente utilizada na língua portuguesa em diversos domínios. Como explicam Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, *“nem todos os conceitos utilizados na lei fiscal têm uma natureza jurídica”*, devendo nesses casos *“recorrer-se, em princípio, ao sentido usual dos conceitos, ou ao seu sentido técnico, quando se trate de termos técnicos”*¹⁹. Ora, de acordo com o Dicionário Priberam da Língua²⁰, **direto** é um adjetivo que caracteriza uma realidade *“cuja direção é reta. Que se faz sem intermediários. Que se faz sem rodeios. Imediata. (...)”*.

Face a estas considerações, e mantendo sempre presente que *“na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”* (artigo 9.º n.º 3 do Código Civil), não podemos senão concluir que se o legislador fiscal impôs que a isenção de IMI apenas pode ser reconhecida *“quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos”* fins da pessoa coletiva, tal significa que o legislador fiscal expressamente impôs que apenas podem caber no âmbito da isenção os imóveis que, *per se*, sirvam os interesses estatutários da entidade. Como tal, os imóveis incluídos no âmbito da isenção têm

¹⁶ Expondo as diversas orientações doutrinárias relativamente à perspetiva interpretativa adotada no ordenamento jurídico português *vide* Pedro Trovão Rosário *et. al*, *Introdução ao Direito*, Coimbra: Almedina, 2016, p. 301 e seguintes.

¹⁷ António Pereira Madeira, *Código de Processo Penal Comentado*, Almedina, 2014, p. 1243.

¹⁸ Esta é, aliás, a posição que tem vindo a ser seguida pelo próprio STA, que se tem pronunciado pela imposição de uma interpretação estrita ou declarativa das normas que consagram benefícios fiscais, concluindo que os mesmos apenas podem ser aplicados aos casos expressamente contemplados no benefício concedido. Neste sentido *vide*, por todos, o Acórdão do STA proferido a 22 de fevereiro de 2017 no âmbito do recurso n.º 01245/16.

¹⁹ *Ob. cit.*, p. 218. Estes Autores referem, contudo, que não está excluída a possibilidade de *“adoção de um sentido especificamente “tributário”, sempre que isso resulte de uma interpretação teleológico-racional”*.

²⁰ <https://www.priberam.pt/dlpo/direto> [consultado em 13-09-2018].

de contribuir de forma clara e inequívoca para a realização do fito estatutário da entidade – o que acontece, a título de exemplo, com os imóveis onde se desenvolve a atividade do Sujeito Passivo.

Diversamente, os imóveis que apenas poderão contribuir de forma mediata, indireta ou potencial para a realização dos fins estatutários do Sujeito Passivo não podem considerar-se incluídos no âmbito da isenção, pois que não apresentam um vínculo direto com o desenvolvimento da sua atividade estatutária. É o que acontece nos casos em que apenas são destinados aos fins da entidade os frutos do imóvel (tais como eventuais rendas recebidas pelo seu arrendamento ou as mais-valias decorrentes da respetiva alienação), mas não o imóvel em si mesmo considerado – como aconteceu, em rigor, no caso em anotação²¹.

4 CONCLUSÃO

Atendendo a este enquadramento, cremos que se decidiu bem no Acórdão do STA em anotação. Em particular, e no que à vigência da Lei n.º 151/99, de 14 de setembro respeita, importa louvar o facto de o Acórdão em análise ter operado uma alteração jurisprudencial de relevo, rompendo com a reiterada interpretação que vinha sendo feita a este respeito até então^{22, 23}.

Menos bem vai, porém, a falta de estabilidade e de sistematicidade a que a previsão legal dos benefícios fiscais em Portugal se encontra votada. A multiplicidade de diplomas legais que preveem benefícios fiscais (muitas das vezes, relativamente ao mesmo imposto e aos mesmos sujeitos passivos, como acontece no caso em análise) diminui a falta de clareza da legislação fiscal e aumenta,

²¹ A este respeito, sublinhamos novamente que a nossa análise apenas pode ser lida no contexto do artigo 44.º do EBF, não podendo ser extrapolada para outros âmbitos de aplicação (designadamente, de forma a interpretar a alínea d) do art. 1.º da Lei n.º 151/99, de 14 de setembro).

²² Com efeito, em momento anterior à prolação do Acórdão em análise, a jurisprudência proferida pelo TCA Norte e pelo TCA Sul ia no sentido de considerar que a alínea d) do artigo 1.º da Lei n.º 151/99, de 14 de setembro tinha cessado a sua vigência aquando da aprovação do IMI (e consequente revogação da Contribuição Autárquica). De acordo com essa jurisprudência, “*se a norma de incidência [v.g., a Contribuição Autárquica] desaparece do ordenamento jurídico, a norma de agravamento desaparece concomitantemente. Não se transfere para outra norma de incidência. A menos que a lei o determine especialmente, designadamente no seu regime transitório*” – assim ignorando o disposto no n.º 6 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, que determinou a manutenção em vigor dos “*benefícios fiscais relativos à contribuição autárquica, agora reportados ao IMI*” (nosso sublinhado). Nesse sentido, e a título exemplificativo, vejam-se o Acórdão do TCA Sul proferido a 29 de junho de 2016 no âmbito do Processo n.º 09589/16 e o Acórdão do TCA Norte proferido a 9 de junho de 2015 no âmbito do processo n.º 00699/13.8BECRB.

²³ Seguindo a jurisprudência que resulta do Acórdão em anotação veja-se, a título de exemplo, o Acórdão do STA proferido a 8 de novembro de 2017 no âmbito do Processo 01640/15, o Acórdão do TCA Sul proferido a 6 de Abril de 2017 no âmbito do Processo n.º 07674/14 e o Acórdão do TCA Norte proferido a 14 de Junho de 2017 no âmbito do Processo n.º 00071/14.2BEMDL.

paralelamente, a dificuldade de interpretação e de conhecimento do catálogo de benefícios em vigor – o que é absolutamente indesejável sobretudo porque, nesta matéria, estamos perante medidas de carácter extraordinário, que contrariam, pela sua natureza, os princípios da generalidade e da igualdade na tributação.