

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 298/2018-T

Tema: IMI – Isenção. Artigo 44º nº 1 n) do EBF.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., S.A., com sede na Rua ..., nº..., ..., titular do número único de matrícula e de identificação de pessoa colectiva ..., doravante simplesmente designada Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º nº 1 a) e 10º nº 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando a anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa e consequente declaração de ilegalidade e anulação parcial do acto de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), na parte que incidiu sobre 13 prédios, referente ao ano de 2016, no montante global de € 633,76, bem como a condenação da AT ao reembolso do imposto pago pela Requerente, acrescido de juros indemnizatórios.

Para fundamentar o seu pedido alega, em síntese:

- a) A Requerente foi notificada da liquidação de IMI, referente ao ano de 2016, no valor global de € 57.518,35;
- b) A Requerente apresentou reclamação graciosa quanto a parte dessa liquidação, respeitante a 13 prédios, no valor global de € 633,76, reclamação essa que veio a ser indeferida;

- c) Os indicados prédios fazem parte integrante do Alto Douro Vinhateiro, considerada como Património Mundial da Unesco, pelo que os mesmos são classificados como monumento nacional, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 15º n.ºs 3 e 7 da Lei 107/2001, de 8 de Setembro;
- d) Pelo que se encontram isentos de IMI, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 44º n.º 1 n) do EBF;
- e) O artigo 44º n.º 1 n) do EBF apenas exige a classificação individualizada para os prédios classificados como de interesse público ou de interesse municipal e não para os prédios classificados como monumentos nacionais, como é o caso dos prédios em causa nos presentes autos;
- f) O AT não pode impor restrições ou requisitos que não estejam expressamente previstos na lei tributária;
- g) O acto de liquidação de IMI, na parte aqui impugnada, é ilegal, por violação do disposto no artigo 44º n.º 1 n) do EBF.

A Requerente juntou quatro documentos, não tendo arrolado testemunhas.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º n.º 1 do RJAT, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral foi constituído em 30 de agosto de 2018.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, defendendo-se por excepção e por impugnação.

Na **defesa por excepção**, alegou, em síntese, o seguinte:

- a) No presente pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pede a anulação das liquidações números 2016..., 2016 ... e 2016...;

- b) Na reclamação graciosa, a Requerente apenas requereu a anulação das liquidações números 2016... e 2016...;
- c) Pelo que, à data da apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral, o direito de a Requerente reagir contra a liquidação número 2016... já havia caducado.

Na defesa por impugnação, invocou, em síntese:

- a) Desde a aprovação da Lei 107/2001, de 08 de Setembro que não existe uma classificação denominada de “Monumento Nacional”, mas apenas classificações denominadas de Interesse Nacional, Interesse Público e Interesse Municipal;
- b) O conceito de classificação denominada de Monumento Nacional constante do Decreto 20985, de 07 de Março de 1932 não equivale ao conceito de designação de Monumento Nacional constante da Lei 107/2001, de 08 de Setembro;
- c) O Comité do Património Mundial da UNESCO, ao inscrever um bem cultural na respectiva lista, não está a classificar um bem;
- d) A classificação pressupõe a existência de um prévio procedimento administrativo de classificação, conforme resulta do disposto nos artigos 18º da Lei 107/2001, de 08 de Setembro e 4º do DL 309/2009, de 23 de Outubro, procedimento esse que *in casu* não existiu;
- e) A paisagem cultural do Alto Douro Vinhateiro pertence à categoria de “conjunto”, está incluída na lista de bens classificados como de interesse nacional e é designada Monumento Nacional;
- f) Para poderem beneficiar da isenção de IMI prevista no artigo 44º nº 1 n) do EBF, é necessário que cada um dos prédios que integram o conjunto seja individualmente classificado;
- g) A primeira parte do artigo 44º nº 1 n) do EBF, ao dispor que “*os prédios classificados como monumento nacional*” estão isentos de IMI refere-se aos prédios classificados como monumento nacional à luz da legislação vigente antes da entrada em vigor da Lei 107/2001, de 08 de Setembro;

- h) Ainda que se entendesse que a paisagem cultural do Alto Douro Vinhateiro estaria classificada como Monumento Nacional, ainda assim não beneficiariam os prédios aí inseridos, por si só, de isenção de IMI;
- i) O benefício fiscal de isenção de IMI previsto no artigo 44º nº 1 n) do EBF está ligado ao conceito fiscal de prédio previsto no artigo 2º do CIMI, sendo que a paisagem cultural do Alto Douro Vinhateiro não é um prédio;
- j) O artigo 44º nº 1 n) do EBF, na interpretação defendida pela Requerente, é inconstitucional, quer por violação dos princípios da igualdade tributária, da justiça fiscal, da capacidade contributiva, da autonomia local e da participação na decisão, quer por padecer de inconstitucionalidade orgânica.

A Requerida juntou nove documentos e o processo administrativo.

A Requerente respondeu à exceção de caducidade do direito de acção invocada pela Requerida, tendo pugnado pela sua improcedência.

A reunião a que alude o artigo 18º do RJAT foi dispensada, sem oposição das partes, tendo o processo prosseguido, a pedido da Requerida, para alegações escritas.

As partes apresentaram alegações escritas, nas quais mantiveram as posições anteriormente defendidas nos respectivos articulados.

II. QUESTÕES A DECIDIR:

Nos presentes autos, as questões a decidir reconduzem-se (i) à apreciação da legalidade da liquidação impugnada e do (ii) direito da Requerente ao pagamento de juros indemnizatórios.

III. MATÉRIA DE FACTO:

a. Factos provados:

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. A Requerente foi notificada da liquidação de IMI relativa ao ano de 2016, no valor total de € 57.518,35;
2. A liquidação teve por base, além do mais, a propriedade, por parte da Requerente, dos seguintes prédios, sitos no Município de ...:

Freguesia	Artigo
...	R-...
...	R-...
...	U-...-A
...	U-...-B
...	U-...-C
...	R-...
U. F. ... e ...	R-...
U. F. ... e ...	R-...

3. O IMI referente aos prédios referidos em 2) anterior ascende ao montante de € 633,76;
4. A Requerente pagou o IMI liquidado respeitante ao ano de 2016, no valor total de € 57.518,35;
5. Em 12/07/2017, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de IMI de 2016, na parte respeitante aos prédios a que se alude em 2) anterior;
6. A reclamação graciosa foi indeferida, por despacho de 21/03/2018;
7. Os prédios a que se alude em 2) anterior inserem-se no Alto Douro Vinhateiro, incluído na lista indicativa do Património Mundial da UNESCO, na categoria de Paisagem Cultural;
8. Em 21/02/2017, a Direcção Regional de Cultura do Norte emitiu certidão relativa aos prédios inscritos na matriz sob os artigos R-..., R-..., R-..., U-...-A, U-...-B e U-...-C, certificando que os referidos prédios estão classificados como Monumento Nacional.

b. Factos não provados:

Com interesse para os autos, não existe qualquer factualidade não provada.

c. Fundamentação da matéria de facto:

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova documental junta aos autos bem como nas alegações, não impugnadas, das partes.

IV. SANEAMENTO:

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas.

O processo não enferma de vícios que afectem a sua validade.

V. DO DIREITO:

Fixada que está a matéria de facto, cumpre agora, por referência àquela, apurar o Direito aplicável.

Antes de mais, cumpre apreciar da excepção de caducidade invocada pela Requerida.

Invoca a AT que, à data da apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral, o direito de a Requerente reagir contra a liquidação número 2016 ... já havia caducado, atento o facto de na reclamação graciosa apresentada a Requerente apenas ter requerido a anulação das liquidações números 2016 ... e 2016

A Requerente defende-se, invocando, por um lado, que na reclamação graciosa pediu a anulação não só das referidas liquidações de IMI mas também das “*que venham a ser emitidas relativamente à 3ª prestação do pagamento de IMI por referência ao ano de 2016 e anos posteriores*” e, por outro lado, que a liquidação de IMI cuja anulabilidade requereu não se confunde com as notas de cobrança remetidas pela AT.

No que, cremos, assiste razão à Requerente.

Não só pelo facto de, na reclamação graciosa ter também incluído no pedido a anulação da 3ª prestação de IMI, ainda não remetida à data da apresentação da reclamação, mas sobretudo pelo facto de, ao contrário do ora defendido pela AT, para o IMI não serem emitidas três liquidações mas uma liquidação com uma ou mais notas de cobrança (*in casu*, três).

Assim, e uma vez que a Requerente colocou em crise a liquidação de IMI relativa ao ano de 2016, dúvidas não restam de que nesse pedido estão incluídas todas as notas de cobrança do respectivo imposto, não só as já emitidas mas também as por emitir.

Por onde se verifica não ter caducado o direito da Requerente reagir contra a liquidação número 2016... .

Conhecida a excepção de caducidade invocada, estamos, assim, em condições de conhecer do mérito do pedido.

Assim,

A apreciação da invocada ilegalidade da liquidação impugnada impõe uma breve análise do regime jurídico do património cultural.

As bases da política e do regime de protecção e valorização do património cultural foram instituídas pela Lei n.º 107/2001, de 08 de Setembro (LBPC).

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 15.º da referida LBPC, *“os bens imóveis podem pertencer às categorias de monumento, conjunto ou sítio, nos termos em que tais categorias se encontram definidas no direito internacional.”*

A definição de tais categorias encontra-se prevista na Convenção para a Protecção do Património Mundial, Cultural e Natural (Convenção da UNESCO de 1972), que define o que é considerado como património mundial:

Os monumentos – Obras arquitectónicas, de escultura ou de pintura monumentais, elementos de estruturas de carácter arqueológico, inscrições, grutas e grupos de elementos com valor universal excepcional do ponto de vista da história, da arte ou da ciência;

Os conjuntos – Grupos de construções isoladas ou reunidos que, em virtude da sua arquitectura, unidade ou integração na paisagem têm valor universal excepcional do ponto de vista da história, da arte ou da ciência;

Os locais de interesse – Obras do homem, ou obras conjugadas do homem e da natureza, e as zonas, incluindo os locais de interesse arqueológico, com um valor universal excepcional do ponto de vista histórico, estético, etnológico ou antropológico.

Na Convenção para a Salvaguarda do Património Arquitectónico da Europa, assinada em Granada em 03/10/1985 e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 5/91 de 23 de Janeiro, prevêem-se igualmente as mesmas categorias de imóveis, sendo que os “locais de interesse” definidos na Convenção da UNESCO de 1972 adoptam aqui a designação de “sítios”.

Continuando, determina o n.º 2 do artigo 15.º da LBPC que *“os bens móveis e imóveis podem ser classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal”*.

Posto isto, em 22 de Julho de 2010, através da publicação do Aviso n.º 15170/2010, foi tornado publico que, em 2001, foi incluído na lista indicativa do Património Mundial da UNESCO o Alto Douro Vinhateiro, na categoria de Paisagem Cultural, englobando os concelhos de Mesão Frio, Peso da Régua, Santa Marta de Penaguião, Vila Real, Alijó, Sabrosa, Carrazeda de Ansiães, Torre de Moncorvo, Lamego, Armamar, Tabuaço, São João da Pesqueira e Vila Nova de Foz Côa.

Tal como resulta expressamente daquele aviso, a referida publicação foi efectuada *“nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 72.º do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de Outubro”*.

Nos termos do disposto no artigo 72.º n.º 1 do referido Decreto-Lei, *“a inclusão de um bem imóvel na lista indicativa do património mundial determina oficiosamente a abertura de procedimento de classificação, no grau de interesse nacional e de fixação da respectiva zona especial de protecção.”*

Por seu turno, prescreve o n.º 7 do artigo 15.º da LBPC que *“os bens culturais imóveis incluídos na lista do património mundial integram, para todos os efeitos e na respectiva categoria, a lista dos bens classificados como de interesse nacional.”* (sublinhado nosso).

Dispondo o n.º 3 do mesmo preceito que *“para os bens imóveis classificados como de interesse nacional, sejam eles monumentos, conjuntos ou sítios, adoptar-se-á a designação «monumento nacional»”*

No mesmo sentido, prescreve o artigo 3.º n.º 3 do DL 309/2009: *“a designação de «monumento nacional» é atribuída aos bens imóveis classificados como de interesse nacional, sejam eles monumentos, conjuntos ou sítios.”*

Em face do exposto, dúvidas não restam de que, na sequência da sua inclusão na lista indicativa do Património Mundial da Unesco, o Alto Douro Vinhateiro é classificado como de interesse nacional – cfr. artigo 15.º n.º 7 da LBPC.

Tratando-se de bem imóvel classificado como de interesse nacional, terá a designação de monumento nacional – cfr. artigo 15º nº 3 da LBPC.

Aqui chegados, importa agora analisar se os prédios em causa nos presentes autos, que se inserem no Alto Douro Vinhateiro, beneficiam ou não da isenção de IMI prevista no artigo 44º nº 1 n) do EBF.

Prevê o citado preceito que estão isentos de IMI “*os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável.*”

A isenção de IMI prevista neste preceito abrange, assim: (i) os prédios classificados como monumentos nacionais e (ii) os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal.

Da simples leitura da letra da lei verifica-se que apenas é exigida a classificação individual para os prédios classificados como de interesse público ou municipal, não sendo exigida tal classificação individual para os prédios classificados como monumentos nacionais.

A este propósito, invoca a Requerida que a referência constante deste preceito a monumentos nacionais se reporta aos prédios que assim foram classificados à luz do Decreto nº 20985, de 07 de Março de 1932.

Isto porque, de acordo com a AT, a LBPC não prevê qualquer classificação de monumento nacional, como sucedia antes da sua entrada em vigor, apenas prevendo a categoria de monumento nacional.

Não é este, porém, o entendimento que defendemos.

Com efeito, pese embora o mérito dos argumentos expendidos pela AT, não pode deixar de se referir que a “classificação” de monumentos não se encontra apenas prevista na LBPC (veja-se, a título de exemplo, artigo 53º nº 1) mas também na própria lei fiscal – cfr. artigo 44º nº 5 do EBF, que prevê a “classificação como monumentos nacionais” (sublinhado nosso).

Ora, se a própria lei fiscal prevê esta classificação como monumentos nacionais, não se poderá defender, como pretende a AT, não existir tal classificação e muito menos que,

quando o artigo 44º nº 1 n) do EBF se refere a “*prédios classificados como monumentos nacionais*” se pretende referir à classificação instituída por legislação há muito revogada.

Tanto mais que o EBF foi objecto de sucessivas alterações, não se podendo defender que este “pormenor” da inexistência de uma classificação como monumento nacional tenha “escapado” ao legislador.

Também não colhe o argumento avançado pela Requerida de que a classificação como monumento nacional impõe a abertura de um procedimento administrativo prévio de classificação, nos termos do DL 309/2009, de 23 de Outubro.

Isto porque, pese embora esta seja a regra, a verdade é que, quanto aos bens imóveis incluídos na lista do Património Mundial, a própria LBPC criou uma excepção, prevendo que a sua inclusão nesta lista determina, *ope legis*, a sua classificação como de interesse nacional, dispensando-se, assim, neste caso, o procedimento prévio de classificação.

Pelo que, a partir da entrada em vigor da LBPC, a inclusão de imóveis na lista do Património Mundial tem como efeito a sua classificação como de interesse nacional, sem necessidade de qualquer procedimento de classificação.

Sendo certo que, relativamente aos imóveis incluídos na lista do Património Mundial antes da entrada em vigor daquele DL 309/2009 (como é o caso dos autos, em que os imóveis foram incluídos na lista do Património Mundial em 2001), não há lugar a qualquer procedimento de classificação, decorrendo esta directamente da lei e apenas sendo exigida a publicação a que se alude no artigo 72º nº 3 do DL 309/2009.

Por isso, em relação a estes imóveis não há lugar à comunicação da classificação a que se alude no artigo 44º nº 5 do EBF, operando a isenção de IMI por mero efeito da publicação prevista no citado artigo 72º nº 3 do DL 309/2009.

Sendo assim irrelevante qualquer certidão emitida pela Direcção Regional de Cultura do Norte quanto à classificação dos prédios em causa nos presentes autos como monumento nacional ou o facto de a Requerente apenas ter junto certidão respeitante a seis prédios já que, insiste-se, tal classificação decorre *ope legis* com a publicação do Aviso a que se alude no artigo 72º nº 3 do DL 309/2009, não dependendo de qualquer procedimento administrativo de classificação.

O argumento avançado pela Requerida de que a isenção prevista no artigo 44º nº 1 n) do EBF não poderia ser aplicada pelo facto de o Alto Douro Vinhateiro não constituir um prédio mas sim uma universalidade também não pode colher.

De facto, pese embora o Alto Douro Vinhateiro não constitua qualquer prédio, a verdade é que o que está em causa nos presentes autos é a isenção de IMI aplicável aos prédios da Requerente e inseridos no Alto Douro Vinhateiro.

E, quanto a esses prédios, dúvidas não restam sobre a sua classificação como prédios, pelo que, em face de tudo quanto ficou exposto, não poderá defender-se a não aplicação a estes prédios da isenção de IMI prevista no EBF.

Neste sentido, veja-se, entre outros, Ac. do TCA de 07DEZ2016, processo nº 134/14BEPRT, in www.dgsi.pt:

“Efectivamente, e conforme consta do artigo 15.º da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro, e do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de Outubro, um bem classificado como de interesse nacional é designado como "monumento nacional", independentemente de se tratar de um único edifício, conjunto ou sítio, sendo claro que os imóveis que compõem o conjunto ou sítio são abrangidos por essa classificação.

O facto de poderem coexistir prédios individualmente classificados, em caso de delimitação de um conjunto ou de um sítio, nos termos do artigo 56.º do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de Outubro, apenas tem relevo provisório para delimitar a zona de protecção desse imóvel até à publicação da classificação do conjunto ou do sítio (cfr. n.º 2).

Por esse motivo se compreende que o artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais distinga entre "prédio classificado como monumento nacional" e "prédio individualmente classificado como de interesse público ou municipal", só exigindo a individualização em relação a estas duas últimas categorias, não já à dos prédios de interesse nacional.”

É esta, segundo cremos, a melhor interpretação do artigo 44º nº 1 n) do EBF, não se vislumbrando que tal interpretação padeça de qualquer inconstitucionalidade, nem por violação dos princípios invocados pela Requerida, nem por inconstitucionalidade orgânica.

Aliás, é este o entendimento maioritariamente propugnado pela jurisprudência, quer deste tribunal arbitral, quer dos tribunais superiores, não se antevendo quaisquer razões ou fundamentos para tomar decisão em sentido divergente.

Em face do exposto, conclui-se que o acto de liquidação de IMI, na parte impugnada, é ilegal, por violação do disposto no artigo 44º nº 1 n) do EBF.

Apreciada a questão da legalidade da liquidação, vejamos se a Requerente tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Quanto aos juros indemnizatórios, prescreve o número 1 do artigo 43º da LGT:

"São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido".

Considerando-se que existe erro imputável aos serviços sempre que se verifique a procedência da impugnação do ato de liquidação.

No caso dos autos, verificando-se a ilegalidade da liquidação, na parte impugnada, dúvidas não restam de ter havido erro imputável aos serviços, sendo certo que tal erro redundou no pagamento, por parte da Requerente, de dívida em montante superior ao devido.

Pelo que dúvidas não restam de que a Requerente tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios, contados às taxas legais, desde a data do pagamento do imposto até ao seu efectivo reembolso por parte da Requerida.

VI. DISPOSITIVO:

Em face do exposto, decide-se:

- a) julgar improcedente a excepção de caducidade invocada pela Requerida;

- b) julgar procedente o pedido de anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa e de declaração de ilegalidade e anulação parcial do acto de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), na parte que incidiu sobre 13 prédios, referente ao ano de 2016, no montante global de € 633,76, com a consequente anulação do despacho de indeferimento e da liquidação, na parte impugnada;
- c) julgar procedente o pedido de condenação da AT no pagamento do reembolso do imposto pago pela Requerente, bem como de juros indemnizatórios, calculados às taxas legais desde a data do pagamento do imposto por parte da Requerente até ao seu efectivo reembolso.

Fixa-se o valor do processo em € 633,76, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 306,00, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do disposto no n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 3 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a pagar pela Requerida por ser a parte vencida.

Registe e notifique.

Lisboa, 27 de Março de 2019.

O Árbitro,

Alberto Amorim Pereira

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, regendo-se a sua redacção pela ortografia antiga.