

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 471/2018-T

**Tema: IMI - Pedido de Revisão; Competência do Tribunal Arbitral; Isenção de IMI
– artigo 44.º, n.º 1, alínea n) do EBF**

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitro Dra. Ana Luísa Ferreira Cabral Basto (árbitro singular), designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 5 de dezembro de 2018, acorda no seguinte:

I. Relatório

1. A A..., S.A., pessoa colectiva n.º..., com domicílio fiscal na ..., n.ºs ..., ..., ... – Évora, doravante designada como Requerente, apresentou um pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro (que estabelece o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – doravante “RJAT”), em que é Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante também designada por “AT”).
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular tem em vista a anulação do despacho, proferido, em 20 de junho de 2018, pelo Senhor Diretor de Finanças de ..., de indeferimento do procedimento de revisão oficiosa deduzido contra os atos de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) n.ºs 2016..., 2016... e 2016..., referentes ao ano de 2016, no valor total de €32.972,99 (trinta e dois mil, novecentos e setenta e dois euros e noventa e nove cêntimos) e, conseqüentemente, a anulação dos referidos atos de

liquidação de IMI, respeitantes às primeira, segunda e terceira prestações, respetivamente, do ano de 2016. A Requerente peticiona, ainda, o reembolso do imposto, que alega ter sido indevidamente pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, calculados à taxa legal em vigor.

3. No dia 25 de setembro de 2018, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e, de imediato, notificado à Requerida nos termos legais.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de Árbitro.
5. Assim, nos termos e para os efeitos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, por decisão do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente previstos, foi designado Árbitro do Tribunal Arbitral singular a Exma. Dra. Ana Luísa Ferreira Cabral Basto, que comunicou, ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4.º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 5 de dezembro de 2018, seguindo-se os pertinentes trâmites legais.
7. Em síntese, os fundamentos apresentados pela Requerente para efeitos do pedido de pronúncia arbitral foram os seguintes:
 - a) Os atos de liquidação de IMI, objeto de pretensão anulatória pela Requerente, incidiram sobre prédios que se situam no Centro Histórico de Évora e, conseqüentemente, integram na classificação como Património Cultural da Humanidade UNESCO, conforme atestam as certidões emitidas pelos serviços da Câmara Municipal de Évora.

- b) Neste sentido, entende a Requerente que os atos de liquidação de IMI, cuja anulação peticiona no presente pedido de pronúncia arbitral, enfermam de erro nos pressupostos de facto e de direito imputável à Requerida, sendo que os prédios, objeto dos referidos atos de liquidação de IMI, se encontram isentos deste imposto, ao abrigo da alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), a qual estabelece a aplicação, com carácter automático, da isenção de IMI aos *“prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável”*.
- c) Para efeitos da legislação aplicável à classificação de monumentos nacionais releva o disposto nos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 15.º da Lei de Bases do Património Cultural (*rectius* Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro), passando a transcrever-se a respetiva redação: “2 – *Os bens imóveis podem ser classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal (...)* 3 – *Para os bens imóveis classificados como de interesse nacional, sejam eles monumentos, conjuntos ou sítios, adoptar-se-á a designação monumento nacional (...)* 4 – *Um bem considera-se de interesse nacional quando a respectiva protecção e valorização, no todo ou em parte, represente um valor cultural de significado para a Nação*”. Sendo que, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de outubro, “*A classificação de um bem imóvel pode abranger, designadamente, prédios rústicos e prédios urbanos, edificações ou outras construções que se incorporem no solo com carácter de permanência, bem como jardins, praças ou caminhos*”. O n.º 1 refere o seguinte: “*Um bem imóvel é classificado nas categorias de monumento, conjunto ou sítio, nos termos em que tais categorias se encontram definidas no direito internacional*”.
- d) Por outro lado, do teor da referida Lei de Bases do Património cultural (*cf.* n.º 7 do artigo 15.º) resulta, ainda, 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*”.

- e) Com efeito, advoga a Requerente que, com base na “legislação aplicável” acima mencionada, decorre que a inclusão de imóveis na lista de património mundial tem como consequência, imediata, a sua classificação como imóveis de interesse nacional e, consequentemente, como “monumentos nacionais”.
- f) A posição da Requerente é, ainda, alicerçada no facto de o Aviso, datado de 20 de janeiro de 1988, da Direção de Serviços Culturais, publicado no Diário da República, n.º 39/1988, Série I, de 17 de fevereiro de 1988, ter tornado público que o Centro Histórico de Évora — o qual, refira-se, é considerado como um “conjunto”, sendo um todo para efeitos de reconhecimento do património protegido —, entre outros, foi incluído na lista do património mundial da UNESCO.
- g) Consequentemente, de acordo com a Requerente, *“inexistem dúvidas de que os prédios em crise se encontram isentos de IMI, desde a data do Aviso acima identificado, de acordo com o disposto na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF e, bem assim, no n.º 3 do artigo 15.º da Lei de Bases do Património Cultural”*.
- h) Neste sentido, a Requerente identifica jurisprudência relevante para o caso em apreço, a saber: o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 6 de janeiro de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 00693/14.1BEPRT e o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no âmbito do processo n.º 0134/14.4BEPRT, de 7 de dezembro de 2016 (corroborado pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em Acórdão proferido em 8 de junho de 2017, no âmbito do processo n.º 09284/16), bem como as decisões arbitrais proferidas pelo CAAD, designadamente, no âmbito do Processo n.º 405/2017-T, de 21 de dezembro de 2018.
- i) Em face do exposto, a Requerente peticiona a anulação do despacho, proferido, em 20 de junho de 2018, pelo Senhor Diretor de Finanças de ..., de indeferimento do procedimento de revisão oficiosa deduzido contra os atos de liquidação de IMI n.ºs

2016..., 2016... e 2016..., referentes ao ano de 2016, no valor total de €32.972,99 e, conseqüentemente, a anulação dos referidos atos de liquidação, com o correspondente reembolso do imposto, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

8. A AT contestou a pretensão da Requerente, apresentando defesa, por exceção e por impugnação, mediante os seguintes fundamentos que, em síntese, se expõem de seguida.

Por exceção:

- a) O Tribunal Arbitral é incompetente para apreciar o indeferimento do pedido de revisão oficiosa de ato tributário, porquanto a apreciação de tal matéria extravasa as competências que lhe estão reservadas por lei.
- b) O pedido de pronuncia arbitral tem por objeto, ainda que de forma mediata, a liquidação de IMI, na medida em que esta foi alvo de revisão oficiosa de ato tributário, não tendo sido precedida de impugnação administrativa, nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).
- c) Ora, de acordo com a Requerida, decorre do artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, a exclusão do mecanismo de revisão oficiosa de ato tributário do âmbito de vinculação da Requerida à jurisdição arbitral – obrigatória nos termos do artigo 4.º, n.º 1 do RJAT – e, por conseguinte, verifica-se a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação da liquidação de IMI inerente ao pedido de revisão oficiosa de ato tributário que, consubstanciando uma exceção dilatária, obsta ao prosseguimento do processo e conduz à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.ºs 1 e 2 e 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (“CPC”), *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Por impugnação:

- d) A Requerida vem, para efeitos da sua argumentação, introduzir a distinção dos diversos conceitos patentes no artigo 15.º da Lei de Bases do Património Cultural, designadamente os seguintes três conceitos jurídico-patrimoniais em matéria de bens culturais imóveis, a saber: a categoria (monumento, conjunto e sítio), a classificação (interesse nacional, interesse público e interesse municipal) e a designação (monumento nacional, aplicável apenas aos monumentos, conjuntos ou sítios classificados como sendo de interesse nacional).
- e) De acordo com a Requerida, desde 2001, ou seja, desde a entrada em vigor da Lei de Bases do Património Cultural, não existe uma classificação denominada de “monumento nacional”, mas apenas classificações denominadas de “interesse nacional”, de “interesse público” ou de “interesse municipal”, sendo manifestamente impossível afirmar que o Centro Histórico de Évora está classificado como Monumento Nacional.
- f) Posto isto, a Requerida prossegue a sua tese no sentido de desconsiderar que não existe qualquer classificação da UNESCO denominada “Património da Humanidade”, “Património da UNESCO”, “Património Mundial” ou outra expressão equivalente, alegando que, ao inscrever um bem cultural na “Lista do Património Mundial”, o Comité do Património Cultural da Unesco não está a classificar um bem, já que não teria competência para efetuar um procedimento administrativo de classificação sobre o Centro Histórico de Évora.
- g) Entende a Requerida que a classificação de um bem cultural depende sempre de um prévio procedimento administrativo de classificação, nos termos do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), da Lei de Bases do Património Cultural e do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de outubro (diploma que estabelece o procedimento de classificação dos bens imóveis de interesse cultural, bem como o regime das zonas de proteção e do plano de pormenor de salvaguarda), em particular, e com relevância para o caso em apreço, resultante do disposto no artigo 72.º deste Decreto-Lei.

- h) De acordo com a Requerida, “*Enquanto bem cultural inscrito na ‘Lista do Património Mundial da UNESCO’, o denominado Centro Histórico de Évora está, quando muito, **classificado como imóvel de Interesse Nacional**, sendo designado como Monumento Nacional”* (negrito e sublinhado da Requerida – cfr. artigo 158.º da Resposta ao pedido de pronúncia arbitral). Sendo que, “*a graduação de classificação de Monumento Nacional patente no artigo 24.º do Decreto 20.985 NÃO se confunde nem equivale ao conceito de designação de Monumento Nacional patente no artigo 15.º/3 da LBPC*” (negrito e sublinhado da Requerida – cfr. artigo 155.º da Resposta ao pedido de pronúncia arbitral).
- i) Assim, não estando o Centro Histórico de Évora classificado como “monumento nacional”, mas apenas designado como tal, não é aqui aplicável a isenção prevista na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF, referindo-se o primeiro segmento da norma aos prédios classificados como “monumentos nacionais” à luz das leis estado-novenses que antecederam a Lei de Bases do Património Cultural.
- j) Ainda que se considerasse que a inscrição do Centro Histórico de Évora na “Lista do Património Mundial da UNESCO” constitui uma classificação e que esta corresponde à graduação de “monumento nacional”, constitui uma interpretação abusiva a conclusão de que os prédios em causa, apenas por se encontrarem inseridos naquele conjunto, se encontram igualmente classificados como “monumento nacional”.
- k) A isenção patente no artigo 44.º, n.º 1, alínea n) do EBF, porque só pode ser dirigida a prédios fiscais (artigo 2.º do Código do IMI), exige classificação individual dos prédios, independentemente da categoria patrimonial em que os mesmos se inserem (*i.e.*, monumento, conjunto e sítio).
- l) O entendimento segundo o qual todo e qualquer prédio, apenas e só por se encontrar localizado no interior do perímetro, quer de um conjunto classificado quer de uma

paisagem cultural, se encontra, também ele, individualmente classificado e apto a beneficiar da isenção de IMI, por força do artigo 44.º, n.º 1, alínea n) do EBF, em articulação com o artigo 15.º, n.os 3 e 7 da Lei de Bases do Património Cultural, e com o artigo 3.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 309/2009, corresponde a uma interpretação contrária aos princípios constitucionais da igualdade tributária, da justiça fiscal, da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

- m) Conclui a Requerida que, por via do artigo 15.º, n.º 7 da Lei de Bases do Património Cultural, foi também desrespeitado o constitucional princípio da participação (artigo 268.º, n.º 3 da Constituição da Republica Portuguesa – “CRP”), *in casu* na esfera do Município de Évora, na formação da decisão de classificação, tendo sido este Município lesado na sua autonomia local (artigos 235.º e 238.º da CRP), na medida em que nenhuma palavra teve quanto à questão da perda de receita do IMI, subjacente à área do Centro Histórico de Évora.
- n) Padece de inconstitucionalidade a equivalência ou equiparação entre as classificações previstas na legislação do Estado Novo e as previstas na Lei de Bases do Património Cultural, ou seja, a equivalência entre a classificação “monumento nacional” (prevista pelo Decreto n.º 20.3985 de 1932) e a classificação “interesse nacional” (prevista pelo artigo 15.º, n.º 2 da Lei de Bases do Património Cultural), desde logo porque a equivalência tem que resultar diretamente da Lei do Parlamento ou de Decreto-Lei autorizado do Governo, na medida em que a classificação é um dos sistemas de proteção patrimonial adotado pela Lei de Bases do Património Cultural e, como tal, a definição das suas bases constitui matéria constitucionalmente reservada à Assembleia da República, salvo autorização desta última ao Governo.
9. A Requerente respondeu, por escrito, à exceção suscitada pela Requerida, nos seguintes termos:

- a) A alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, apenas diz respeito a atos de autoliquidação – e não a atos de liquidação, como é o caso de uma liquidação de IMI.
- b) Ainda que assim não fosse, o Supremo Tribunal Administrativo (*e.g.*, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de julho de 2006, proferido no âmbito do processo n.º 0402/2006) tem, de forma reiterada, defendido a equiparação entre o pedido de revisão oficiosa do ato tributário e a reclamação graciosa necessária.
- c) esta equiparação não se encontra vedada em sede arbitral, conforme entendimento de Carla Castelo Trindade – que a Requerente acompanha – que afirma que *“Excluir a jurisdição arbitral apenas porque o meio utilizado não foi efectivamente uma reclamação graciosa seria violar o princípio da tutela jurisdicional efectiva, tal como consagrado no artigo 20.º da CRP”* (*cfr.* Trindade, Carla Castelo, *“Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”*, Almedina, 2016).
- d) No sentido do demonstrado, veja-se, também, a decisão arbitral, datada de 10 de janeiro de 2012, proferida no âmbito do processo n.º 65/2012-T, que conclui o seguinte: *“(…) obtida a conclusão de que a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um ato de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o ato de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do ato tributário, pois não se vê qualquer razão para restringir, tanto mais que, nos casos em que o pedido de revisão é efetuado no prazo da reclamação administrativa, ele deve ser equiparado a uma reclamação graciosa. Conclui-se, assim, em sintonia com os arestos supra mencionados “que não há obstáculo a que a declaração de ilegalidade de actos de retenção na fonte seja obtida, em processo arbitral, através da declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa” (...)*”.

- e) Em face do exposto, deverá improceder a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação da liquidação de IMI objeto do pedido de revisão oficiosa, invocada pela Requerida, na sua Resposta, uma vez que ficou plenamente demonstrada a competência do Tribunal Arbitral constituído para conhecer do pedido formulado pela Requerente nos presentes autos.
10. Por despacho de 8 de fevereiro de 2019, decidiu-se dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e prosseguir com o processo para a fase de alegações escritas facultativas.
11. Em razão do exposto, cumpre solucionar as seguintes questões:
- a) Incompetência do Tribunal Arbitral;
 - b) Ilegalidade da decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa e das liquidações de IMI objeto do presente processo;
 - c) Direito da Requerente à restituição do imposto pago;
 - d) Direito da Requerente a juros indemnizatórios.
12. Na medida em que a procedência da exceção invocada pela Requerida, a verificar-se, obsta ao conhecimento do mérito da causa, após a fixação da matéria de facto, proceder-se-á à sua apreciação, nos termos do artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), subsidiariamente aplicável, por força do disposto na alínea c), do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

II – Matéria de facto

II.1. Factos provados

13. A Requerente é proprietária dos seguintes prédios urbanos, objeto dos atos de liquidação de IMI aqui em apreço:

-
- (i) Terreno para construção, identificado com o artigo matricial n.º..., da União de Freguesias de ..., sito na ..., n.º..., ...- ... Évora (no Centro Histórico de Évora), com o Valor Patrimonial Tributário (“VPT”) de € 728.878,90;
- (ii) Prédio em regime de propriedade horizontal, identificado com o artigo matricial n.º..., fracção autónoma ..., da União das Freguesias de ..., sito na ..., n.º..., ...- ... Évora, com o VPT de € 947.612,16;
- (iii) Prédio em regime de propriedade horizontal, identificado com o artigo matricial n.º..., fracção autónoma ..., da União das Freguesias de ..., sito na ..., n.º..., ... - ... Évora, com o VPT de € 57.280,00;
- (iv) Prédio em regime de propriedade horizontal, identificado com o artigo matricial n.º..., fracção autónoma ..., da União das Freguesias de ..., sito na ..., n.º..., ...-... Évora, com o VPT de € 77.840,00; e
- (v) Prédio em propriedade total sem andares nem divisões suscetíveis de utilização independente, identificado com o artigo matricial n.º..., da União das Freguesias de ..., sito na Rua ..., n.ºs ... a ..., ...-... Évora, com o VPT de € 5.515.719,71.
14. A Requerente procedeu ao pagamento das primeira, segunda e terceira prestações do ato de liquidação de IMI aqui posto em crise, respetivamente, em 27 de abril de 2017, em 20 de julho de 2017 e em 27 de setembro de 2017.
15. Os imóveis acima referidos, sitos na ..., n.ºs 4 a 6 e na Rua ..., n.ºs... a ..., em Évora, encontram-se nesse conjunto designado por Centro Histórico de Évora, assim se integrando na classificação como Património Cultural da Humanidade pela UNESCO.
16. A Requerente, em 8 de fevereiro de 2018, deduziu pedido de revisão oficiosa (que deu origem aos procedimentos identificados sob os n.ºs ...2018..., ...2018... e ...2018...) contra os atos de IMI n.ºs 2016..., 2016... e 2016..., referentes ao ano de 2016, no valor total de €32.972,99.

17. O referido pedido de revisão oficiosa foi indeferido em 20 de junho de 2018, mediante decisão notificada à Requerente por carta registada com aviso de receção enviada em 22 de junho de 2018 e o respetivo aviso assinado em 25 de junho de 2018 – decisão cujo teor constante de *fls.* 66 a 66 do processo administrativo constante dos autos se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

II.2. Factos não provados

18. Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

II.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

19. Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo.
20. Relativamente à prova do facto de que os imóveis em causa se encontram situados na zona delimitada como Centro Histórico de Évora relevaram as certidões emitidas pela Câmara Municipal de Évora e ainda as afirmações expressas pela Requerida no processo administrativo – *cf. fls.* 55, 59 e 65 da decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa.

III – Saneamento

III.1. Questão prévia – incompetência material do Tribunal Arbitral

21. De acordo com o artigo 13.º do CPTA, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, “*O âmbito da jurisdição administrativa e a competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria*”.

22. Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha afirmam que *“A atribuição de prioridade absoluta ao conhecimento da questão da competência justifica-se pela consideração de que a única questão para que um tribunal incompetente é competente é para apreciar a sua incompetência. Verificada essa incompetência, ele fica naturalmente impedido de entrar na apreciação, quer dos restantes pressupostos processuais, quer, obviamente, do mérito da causa”* (cfr. Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 4.^a edição, Almedina, Coimbra, 2017, pág. 147).
23. Pelo que, será apreciada, desde já, a exceção da incompetência material suscitada pela Requerida, sendo certo que se esta questão for procedente ficará prejudicado, por se tornar inútil, o conhecimento do mérito da causa.
24. Na apreciação das questões atinentes ao pedido de revisão oficiosa do ato, importa, antes de mais, esclarecer se a apreciação de atos de indeferimento de pedidos de revisão do ato tributário, previstos no artigo 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), se inclui nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD pelo artigo 2.º do RJAT.
25. Na verdade, neste artigo 2.º não se faz qualquer referência expressa a estes atos, ao contrário do que sucede com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, que refere os *“pedidos de revisão de actos tributários”* e *“os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação”*. No entanto, conforme é, por exemplo, propugnado na decisão arbitral, datada de 10 de janeiro de 2012, proferida no âmbito do processo n.º 65/2012-T, *“a fórmula «declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT, numa mera interpretação declarativa, não restringe o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um ato de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de atos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um ato de segundo grau, que confirme um ato de liquidação, incorporando a sua*

ilegalidade. A inclusão nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD dos casos em que a declaração de ilegalidade dos atos aí indicados é efetuada através da declaração de ilegalidade de atos de segundo grau, que são o objeto imediato da pretensão impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente se referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais. Com efeito, relativamente a estes atos é imposta, como regra, a reclamação graciosa necessária, nos arts. 131.º a 133.º do CPPT, pelo que, nestes casos, o objeto imediato do processo impugnatório é, em regra, o ato de segundo grau que aprecia a legalidade do ato de liquidação, ato aquele que, se o confirma, tem de ser anulado para se obter a declaração de ilegalidade do ato de liquidação. A referência que na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do art. 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que se prevê a impugnação de atos de indeferimento de reclamações graciosas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos atos referidos na alínea a) daquele art. 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de atos de segundo grau. Aliás, foi precisamente neste sentido que a Administração Tributária, através da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, interpretou estas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ao afastar do âmbito dessas competências as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», o que tem como alcance restringir a sua vinculação os casos em que esse recurso à via administrativa foi utilizado”.

26. *“Assim sendo, obtida a conclusão de que a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um ato de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o ato de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do ato tributário, pois não se vê qualquer*

razão para restringir, tanto mais que, nos casos em que o pedido de revisão é efetuado no prazo da reclamação administrativa, ele deve ser equiparado a uma reclamação graciosa (...)”.

27. Não obstante o racional acima exposto, é importante salientar que a alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, apenas diz respeito a atos de autoliquidação – e não a atos de liquidação, como é o caso de uma liquidação de IMI.
28. Neste sentido, entendeu o Tribunal Coletivo que proferiu a decisão arbitral no âmbito do processo n.º 46/2017-T, de 5 de julho de 2017: *“No caso em apreço, estão em causa actos liquidação e não de autoliquidação, retenção na fonte ou pagamento por conta. Por isso, a referida alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, não tem qualquer aplicação no caso em apreço. A legalidade dos actos de liquidação de IMI pode ser apreciada pelos tribunais arbitrais, por força do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, independentemente de eles terem ou não sido objecto de reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa ou recurso hierárquico, pois não se qualquer limitação, nem no RJAT, nem na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março”*.
29. Face ao exposto, decide-se julgar improcedente a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral suscitada pela Requerida.

III.2. Demais pressupostos processuais

30. O Tribunal foi regularmente constituído nos termos do RJAT.
31. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

32. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
33. O processo não enferma de nulidades.

IV – Matéria de Direito

34. A Requerente pretende que seja aplicada a isenção de IMI prevista na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF, relativa aos *“prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável”*.
35. A atual redação deste normativo foi originariamente aditada pelo artigo 45.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, ao então artigo 40.º do EBF, o qual previa a isenção da, à data, contribuição autárquica aos *“prédios classificados como monumentos nacionais e bem assim os classificados de imóveis de valor municipal ou como património cultural, nos termos da legislação aplicável”*.
36. Note-se que a primeira alteração relevante a este normativo (ainda, à data, correspondente ao artigo 40.º do EBF) é operada mediante a Lei de Orçamento do Estado para 2007, ou seja, a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, nos termos da qual estão isentos de IMI *“Os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público, de valor municipal ou património cultural, nos termos da legislação aplicável”*. Versão esta que, em parte, corresponde à atual versão da alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF e que, no que com ela é coincidente, importa analisar no âmbito do presente processo, pelas razões que se passam a expor.
37. Como se depreende da interpretação conjugada destas disposições legais – e acompanhando o entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo através

do acórdão datado de 12 de dezembro de 2018, que vem confirmar o douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferido no âmbito do processo n.º 0134/14.4BEPR – “o legislador ao elaborar o Orçamento do Estado para 2007 quis introduzir uma alteração significativa no regime de acesso às isenções de IMI de que poderiam beneficiar os prédios classificados em razão do seu interesse e importância cultural e/ou valor patrimonial. Enquanto que na versão da norma anterior a este OE de 2007 o legislador não exigia, para efeitos fiscais, a classificação individual de cada um dos prédios, bastando-se, portanto, com a sua classificação nos termos da legislação aplicável, com esta alteração passou a exigir mais um requisito, o da classificação individual nos termos da legislação aplicável. Contudo, apenas passou a exigir esta classificação individual para os imóveis que devam ser integrados nas categorias de interesse público, de valor municipal ou património cultural [sendo que esta última expressão não consta da atual redação da alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF)], não fazendo a mesma exigência para os imóveis que devam ser integrados na categoria de monumento nacional (no EBF o legislador faz referência a monumento nacional quando se pretende referir aos imóveis de interesse nacional porque é assim que nos termos do disposto no artigo 15.º, n.º 3 da Lei n.º 107/2001, de 08 de Setembro devem ser designados)”.

38. Pelo que conclui o Supremo Tribunal Administrativo que “(..)o legislador não pretendeu exigir, para os imóveis que devam ser incluídos na categoria de monumento nacional (interesse nacional) e para efeitos desta isenção fiscal, que devam ser sujeitos a classificação individual, mantendo, portanto, quanto aos mesmos o regime que anteriormente se encontrava estabelecido”. Sendo que “Esta interpretação resulta, também, expressamente do debate parlamentar e votação ocorridos a propósito deste preceito legal” que à data tiveram lugar.
39. Em face do exposto, conclui-se que a alteração preconizada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, ao então artigo 40.º, n.º 1, alínea n) (atual artigo 44.º) do EBF apenas se aplica aos imóveis que não sejam incluídos na categoria de “conjunto”, cuja classificação

de “interesse nacional”, opera *ope legis*, e determina a sua designação como “monumento nacional” – como melhor se explicitará mais à frente.

40. Não obstante o *supra* exposto, a AT defende que a expressão “prédios classificados como monumentos nacionais” se reporta aos prédios que foram classificados como monumentos nacionais à face da legislação vigente antes da Lei de Bases do Património Cultural (Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro), por esta prever a categoria de “monumento” (cuja designação pode ser de “monumento nacional”), mas não a classificação como “monumento nacional”, de acordo com os n.ºs 1 e 2 do artigo 15.º da Lei de Bases do Património Cultural.
41. Com efeito refere a AT, de forma sintetizada, em sede de alegações apresentadas no âmbito do presente processo, que *“Com a entrada em vigor da LBPC em 2001 deixou de existir a Classificação de Monumento Nacional (criada pelo Decreto-Lei 20.895 de 1933), tendo surgido as classificações de Interesse Nacional, Interesse Público e Interesse Municipal”* (cfr. ponto 19 das alegações deduzidas pela Requerida).
42. Neste contexto, e agora remetendo para a Resposta apresentada pela Requerida ao pedido de pronúncia arbitral em análise, esta última entende que, não estando o Centro Histórico de Évora classificado como “monumento nacional”, mas apenas designado como tal, não é aqui aplicável a isenção prevista na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF, referindo que *“o 1.º segmento do artigo 44.º/1-n) do EBF refere-se aos prédios classificados como Monumentos Nacionais à luz das leis estado-novenses que antecederam a LPBC”* (cfr. artigo 162.º da Resposta apresentada pela Requerida ao pedido de pronúncia arbitral).
43. A este propósito, é importante clarificar que o n.º 5 do artigo 44.º, na redação da Lei 3-B/2010, de 28 de abril¹, quando faz referência à *“comunicação da classificação como monumentos nacionais”*, reporta-se manifestamente a comunicações que venham a

¹ Sem prejuízo das alterações introduzidas pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro – cujo teor não releva ou não afeta a interpretação do conteúdo normativo aplicável ao caso em apreço.

ocorrer após a sua entrada em vigor, pelo que esta expressão deve ser interpretada como reportando-se aos bens imóveis a que seja atribuída a designação de “*monumento nacional*”. Na verdade, esta comunicação não estava prevista, nestes termos, na redação anterior, pelo que não se compreenderia que se estivesse a referir a comunicações relativas a monumentos classificados antes da entrada em vigor da Lei de Bases do Património Cultural. Neste contexto, se legislativamente se pretendesse aludir apenas aos monumentos classificados antes da Lei n.º 107/2001, decerto se faria uma referência expressa. Na sua falta, deve concluir-se que a primeira parte da isenção referida abrange prédios classificados como monumentos nacionais que não foram objeto de classificação individual.

44. No mesmo sentido, o artigo 53.º, n.º 1, da Lei de Bases do Património Cultural alude ao “ato que decreta a classificação de monumentos”, pelo que é inequívoco que, à face deste diploma, há “classificação de monumentos”. Por isso, é de interpretar a parte inicial da alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF como reportando-se a “prédios classificados como monumentos nacionais” ao abrigo daquela Lei de Bases do Património Cultural, inclusivamente.
45. E, como “monumentos nacionais” deverão considerar-se todos os “bens imóveis classificados como de interesse nacional, sejam eles monumentos, conjuntos ou sítios”, pois o artigo 15.º, n.º 3, da Lei de Bases do Património Cultural e o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de outubro, a todos atribuem expressamente essa designação. Isto é, para efeitos da alínea n) do n.º 1 do artigo 44 do EBF são “prédios classificados como monumentos nacionais” os prédios a que é atribuída essa designação.
46. Sendo os “prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal” expressamente referenciados naquela alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF, o alcance útil da referência inicial aos “prédios classificados como monumentos nacionais” consistirá em estender a isenção aos prédios que são objeto de classificação não individual, designadamente os integrados em “monumentos, conjuntos ou sítios”, a

que se refere o n.º 3 ao artigo 15.º da Lei de Bases do Património Cultural, que lhes atribui, precisamente, a designação de “monumento nacional”, que é utilizada na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF.

47. Na medida em que o n.º 7 do artigo 15.º da Lei de Bases do Património Cultural prevê que os “imóveis incluídos na lista do património mundial integram, para todos os efeitos e na respetiva categoria, a lista dos bens classificados como de interesse nacional”, conclui-se que, a partir da entrada em vigor desta Lei, a inclusão de imóveis na lista do património mundial tem como consequência a sua classificação como de interesse nacional, passando para todos os efeitos a integrar a lista dos bens classificados como de interesse nacional.
48. Neste sentido, não procede o argumento da Requerida de que a classificação de um bem cultural depende sempre de um prévio procedimento administrativo de classificação, nos termos do Código do Procedimento Administrativo, da Lei de Bases do Património Cultural e do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de outubro, em particular, e com relevância para o caso em apreço, resultante do disposto no artigo 72.º deste Decreto-Lei.
49. Entende o presente Tribunal que, salvo melhor opinião, não terá cabimento no caso controvertido a aplicação do disposto no artigo 72.º do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de outubro, que entrou em vigor desde 1 de janeiro de 2010. Note-se que, mesmo que o intérprete da lei concedesse na aplicação deste artigo ao caso em apreço, por razões de extemporaneidade e, sobretudo, por razões teleológicas, o mesmo não poderá entender que uma realidade já definitivamente inscrita na Lista do Património Mundial, pudesse ser objeto de um ato administrativo apenas conducente à “inclusão de bem imóvel na lista indicativa do património mundial”, pois tal revela-se impossível de se praticar relativamente a um bem que já se encontra incluído na lista do património mundial – como é o caso do Centro Histórico de Évora, desde 26 de novembro de 1986 –, e não na lista indicativa do património mundial.

50. Note-se que, de acordo com o n.º 1 do artigo 11.º da Convenção da UNESCO para a Proteção do Património Mundial, Cultural e Natural (aprovada para adesão, pelo Decreto-Lei n.º 49/79, de 6 de junho), “*Cada um dos Estados parte na presente Convenção deverá submeter, em toda a medida do possível, ao Comité do Património Mundial um inventário dos bens do património cultural e natural situados no seu território e susceptíveis de serem inscritos na lista prevista no parágrafo 2 do presente artigo. Tal inventário, que não será considerado exaustivo, deverá comportar uma documentação sobre o local dos bens em questão e sobre o interesse que apresentam*”. Ora, as listas indicativas a que alude este normativo constituem um pré-requisito indispensável para a candidatura de bens a património mundial. E, como tal, não se devem confundir com as listas, chamemos-lhes definitivas, que integram os bens da Lista do Património Mundial.
51. Com efeito, não poderá deixar de se entender que, de acordo com o n.º 7 do artigo 15.º da Lei de Bases do Património Cultural “*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*”, cuja designação aplicável é de “monumento nacional” e que, no presente caso, se aplica a um “conjunto” em que se insere o Centro Histórico de Évora e, portanto, aos prédios nele existentes.
52. Face ao exposto, entende o presente Tribunal que a classificação como de interesse nacional dos bens culturais imóveis incluídos na lista do património mundial resulta da lei – *i.e.*, do n.º 7 do artigo 15.º da Lei de Bases do Património Cultural –, sendo que dessa classificação resulta a designação de “monumento nacional” (*cf.* n.º 3 do artigo 15.º da Lei de Bases do Património Cultural).
53. Neste sentido, atente-se no acórdão do CAAD proferido no âmbito do processo n.º 46/2017-T, de 5 de julho de 2017: “*a abertura de um procedimento de classificação que implica a inclusão de um bem imóvel na lista indicativa do património mundial, nos termos do n.º 1 do artigo 72.º do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de Outubro, não tem em vista apreciar se estão reunidas as condições para a classificação, nem a prolação*

de uma decisão final pelo Governo, nos termos do artigo 30.º, n.º 1, do mesmo diploma (pois a classificação já está feita «para todos os efeitos» por força do n.º 7 do artigo 15.º da Lei n.º 107/2001), mas apenas identificar quais são os imóveis que foram incluídos naquela lista, designadamente através de uma planta de localização, e fixar a respectiva zona especial de protecção. É neste contexto que, relativamente aos imóveis inscritos na lista do património mundial à data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 309/2009, se prevê, no n.º 3 do seu artigo 72.º, apenas a publicação sob a forma de aviso no Diário da República, da planta de localização e implantação de bem imóvel inscrito na lista do património mundial, incluindo a respectiva zona de protecção e não uma decisão do Governo sob a forma de decreto, como se prevê no seu artigo 30.º, n.º 1, para as decisões finais dos processos de classificação de bem imóvel como de interesse nacional. Assim, relativamente aos imóveis inscritos na lista do património mundial antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 309/2009, não há lugar a qualquer acto de classificação, e eles integram-se «para todos os efeitos e na respectiva categoria, a lista dos bens classificados como de interesse nacional», por força do n.º 7 do artigo 15.º da lei n.º 107/2001. Por isso, em relação a estes imóveis inscritos na lista do património mundial, não há lugar à «comunicação da classificação como monumentos nacionais (...) a efectuar pelo Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico, I. P.» I que se refere no n.º 5 do artigo 44.º do EBF, pois não há lugar a classificação a comunicar. Assim, nestes casos, a isenção opera automaticamente, na sequência da publicação do aviso previsto no artigo 72.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 309/2009. Porém, a isenção em causa abrange apenas os “prédios classificados como monumentos nacionais”, os que têm a designação de “monumento nacional”, sejam monumentos, conjuntos ou sítios, nos termos em que tais categorias se encontram definidas no direito internacional (artigos 2.º, n.º 1, e 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 309/2009)”.

54. Com efeito, o Comité do Património Cultural da Unesco não está, de facto, a classificar um bem – cuja afirmação é proferida pela Requerida (cfr. artigo 140.º da Resposta ao Pedido de pronúncia arbitral) e com a qual o presente Tribunal está inteiramente de acordo –, até porque, conforme acima referido, no caso em apreço, não tem lugar qualquer ato

de classificação aplicável aos imóveis inscritos na lista do património mundial – como é o caso do conjunto a que respeita o Centro Histórico de Évora – na medida em que eles integram-se “*para todos os efeitos e na respectiva categoria, a lista dos bens classificados como de interesse nacional*”, por força do n.º 7 do artigo 15.º da Lei de Bases do Património Cultural.

55. Consequentemente, não poderá proceder a argumentação da Requerida no que respeita à conclusão de que a existência de uma alegada classificação “*SÓ pode ser feita pela Direção-Geral do Património Cultural*” (cfr. ponto 79 das alegações por si apresentadas no âmbito do presente processo). Na verdade, e conforme acima referido, “*em relação a estes imóveis inscritos na lista do património mundial, não há lugar à «comunicação da classificação como monumentos nacionais (...) a efectuar pelo Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico, I. P.» 1 que se refere no n.º 5 do artigo 44.º do EBF, pois não há lugar a classificação a comunicar*” (entendimento sufragado pelo coletivo de juízes do CAAD no processo n.º 46/2017-T, de 5 de julho de 2017).
56. Reitera-se, assim, a conclusão de que, face à alínea n) do artigo 44.º do EBF, os prédios integrantes de conjuntos designados por “monumento nacional” beneficiam da isenção aí prevista, não carecendo para o efeito de classificação individual.
57. Para aferir este facto relevam efetivamente as certidões emitidas pela Câmara Municipal de Évora – cuja cópia foi facultada pela Requerente juntamente com o pedido de pronúncia arbitral – na medida em que atestam que os imóveis em apreço, sítos na Travessa da Palmeira, n.ºs 4 a 6 e na Rua Cândido dos Reis, n.ºs 72 a 78, em Évora, encontram-se no conjunto designado por centro histórico de Évora, assim se integrando na classificação como Património Cultural da Humanidade pela UNESCO.
58. Note-se, uma vez mais, e pelas mesmas razões acima expostas, que estas certidões não resultam de um ato de classificação (que no caso em apreço não carece de ser efetuado), mas antes um ato de reconhecimento, por parte da Câmara Municipal de Évora, da

localização do imóvel e das consequências inerentes em sede de IMI, o qual permite à Requerente demonstrar os pressupostos do seu benefício fiscal, dando assim cumprimento ao disposto no n.º 1 do artigo 74.º e n.º 2 do artigo 14.º da LGT. Refira-se que, conforme já referido, a isenção de IMI em apreço tem carácter automático, sendo que o requisito de comunicação previsto pelo n.º 5 do artigo 44.º do EBF não terá cabimento no caso em apreço.

59. Nestes termos, ficou demonstrado que o Centro Histórico de Évora foi incluído na lista do Património Mundial da UNESCO, facto publicitado no Aviso da Direção de Serviços Culturais, de 20 de janeiro de 1988, publicado no Diário da República n.º 39/1988, Série I, de 17 de fevereiro de 1988 - facto de conhecimento público e, como tal, de conhecimento da AT.
60. Refira-se, ainda, que o entendimento ora exposto segue o entendimento sufragado no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 1 de junho de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 00693/14.1BEPRT, no qual se decidiu que “(...) *os imóveis situados nos Centros Históricos incluídos na Lista do Património Mundial da UNESCO classificam-se como sendo de interesse nacional, inserindo-se na categoria de “monumentos nacionais” e, beneficiando, por conseguinte, da isenção consagrada na alínea n), do n.º 1, do artigo 44.º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais*”.
61. No mesmo sentido, refira-se, também, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 7 de dezembro de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 0134/14.4BEPR: “(...) *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. (...)"

62. Este entendimento foi recentemente corroborado pelo Supremo Tribunal Administrativo, através do acórdão datado de 12 de dezembro de 2018, confirmando o douto Acórdão acima mencionado, e, conseqüentemente, confirmando que *“Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis os prédios denominados como monumentos nacionais nos termos do disposto no artigo 44.º, n.º 1, alínea n) do Estatuto dos Benefícios Fiscais”*.
63. No que respeita às inconstitucionalidades alegadas pela Requerente, aprez referir o seguinte, corroborando, desde já, com o acórdão do CAAD proferido no âmbito do processo 470/2018-T, de 12 de março de 2019 – cuja cópia foi junta aos presentes autos pela Requerente e onde foram discutidas as mesmas questões que as que se encontram em discussão nos presentes autos:
64. *“Quanto às inconstitucionalidades alegadas pela Requerida, há que recordar e sublinhar que a isenção em causa foi inserida pela Lei n.º 109-B/2001, de 27.12, no Estatuto dos Benefícios Fiscais e objeto de posteriores alterações, também por Lei da Assembleia da República. Sem prejuízo da remissão para a Lei de Bases do Património Cultural no que respeita aos prédios a que é aplicável, diploma que deve ser interpretado como qualquer outra lei, de acordo com os fatores hermenêuticos, tal isenção está inequivocamente estabelecida na al. n), do artigo 44.º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (cuja constitucionalidade formal a Requerente não questiona), e não a Lei de Bases do Património Cultural, não ocorrendo, conseqüentemente, qualquer inconstitucionalidade por violação da autonomia local, do princípio da participação da decisão ou orgânica”*.

65. *“Por outro lado, conforme defende Guilherme Waldemar d’ Oliveira Martins: “Uma norma que crie um benefício tributário viola o princípio da igualdade tributária, mas que, contudo fica legitimada ou até mesmo exigida pelas normas constitucionais de um determinado ordenamento”. (...) Os benefícios fiscais encontram fundamento fora da capacidade contributiva e da máxima igualdade estudada, sem, no entanto, ser recusada a sua admissibilidade desde que encontrem a sua tutela noutra princípio, direito ou dever” (in Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime, Cadernos IDEFF, n.º 6, 2006, Almedina, págs. 24, 31-32).*
66. Conclui-se, pois, que *“O benefício fiscal em apreço encontra fundamento inequívoco no artigo 78º, n.º 2, al. c), da Constituição da República Portuguesa, não ocorrendo, pois, inconstitucionalidade por violação dos princípios constitucionais da igualdade tributária, da justiça fiscal, da capacidade contributiva e da proporcionalidade” (cfr. acórdão do CAAD proferido no âmbito do processo 470/2018-T, de 12 de março de 2019).*
67. Face ao exposto, ficou demonstrado que os prédios em relação aos quais a Requerente pretende ver aplicada a isenção de IMI, estão classificados como “monumentos nacionais”, em resultado da sua localização na área do Centro Histórico de Évora e, conseqüentemente, ficou demonstrado que as liquidações e a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa enfermam de ilegalidade, devendo ser anuladas, em conformidade com o disposto no artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo.

V – Pedido de reembolso e juros indemnizatórios

68. Na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, considera-se procedente a pretensão da Requerente à restituição das prestações tributárias de IMI por si pagas, por força dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT e 100.º da LGT.

69. No que respeita aos juros indemnizatórios, importa apreciar este pedido à luz do artigo 43.º da LGT, sendo que, de acordo com o n.º 1 deste artigo, “[s]ão 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”.
70. Não obstante, nos termos da alínea c) do n.º 3 do referido artigo, também devidos juros indemnizatórios “[q]uando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”.
71. Ora, sobre esta matéria é relevante para a decisão aquela que tem sido a jurisprudência dominante, sendo de salientar o entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo, em particular, no acórdão datado de 24 de outubro de 2018, proferido no âmbito do processo 099/18.3BALS.B.
72. Nos termos do duto acórdão:

“Com a devida vénia permitimo-nos citar aqui o acórdão deste STA de 23/05/2018 supra referido onde se expressou:

(...) 3.8. Importa, por isso, afrontar a questão de saber se os juros indemnizatórios são devidos desde a data em que o pagamento do tributo foi efetuado ou a partir de um ano após o pedido de revisão formulado pelo contribuinte.

Já vimos que o acórdão fundamento entendeu que os juros indemnizatórios a que as impugnantes têm direito neste processo são apenas devidos a partir de um ano após o pedido de revisão por elas formulado.

O acórdão de 15-02-2007, processo 01041/06, deste STA tem o seguinte sumário:

“I - A revisão oficiosa dos actos de liquidação é susceptível de ser provocada pelo interessado, dentro do respectivo prazo, com fundamento em qualquer erro, de facto ou de direito, imputável à Administração.

II - Pedida a revisão oficiosa do acto de liquidação e vindo o acto a ser anulado, mesmo que só na impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada."

Neste acórdão são referidos os diversos acórdãos que neste mesmo sentido se pronunciaram.

E o acórdão fundamento acompanhou esta corrente jurisprudencial afirmando no seu sumário o seguinte:

"I - O art.º 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária estabelece que 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, sem definir o momento a partir do qual são os mesmos devidos.

II - O n.º 3, c) do mesmo preceito consagra que também são devidos juros indemnizatórios, «quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à Administração Tributária».

III - O legislador considera que o prazo de um ano é o prazo razoável para a Administração decidir o pedido de revisão e executar a respectiva decisão, quando favorável ao contribuinte, afastando-se da indemnização total dos danos a partir do momento em que surgiram na esfera patrimonial do contribuinte.

Do artigo 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária resulta que 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.

Não resulta desta norma qual o momento a partir do qual são os juros indemnizatórios devidos.

O n.º 3, c) do mesmo preceito estabelece, contudo, que são devidos juros indemnizatórios, "quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à Administração Tributária".

À situação em apreciação é aplicável o n.º 3, al. c) do artigo 43.º da Lei Geral Tributária pois que podendo a recorrida ter questionado a liquidação optou por nada fazer até ao momento em que apresentou um pedido de revisão oficiosa do ato tributário.

Como se escreveu no acórdão fundamento entre a data da liquidação e a data do pedido de revisão decorreu um extenso período em que a reposição da legalidade poderia ter sido provocada por iniciativa do contribuinte que a não impulsionou, o que justifica que o direito a juros indemnizatórios haja de ter uma extensão mais reduzida por contraposição à situação em que o contribuinte, suscita a questão da ilegalidade do ato de liquidação imediatamente após o pagamento da quantia em questão pois que entendeu o legislador que o prazo de um ano é o prazo razoável para a Administração decidir o pedido de revisão e executar a respetiva decisão, quando favorável ao contribuinte, afastando-se da indemnização total dos danos a partir do momento em que surgiram na esfera patrimonial do contribuinte.

Daí que se possa concluir que esta norma do artigo 43.º, n.º 3 c) da LGT consagra um regime especial, quanto aos juros indemnizatórios, aplicável apenas em situações de revisão, como é o caso dos presentes autos e não perante a situação normal típica em que a impugnação da liquidação se inicia após o pagamento.

Não pode convocar-se para a solução do caso dos autos o artigo 57.º n.º 1 da LGT pois que a obrigação de conclusão do procedimento em quatro meses (e anteriormente seis meses) conduziria à inaplicabilidade do prazo de um ano, constante do artigo 43.º, n.º 3 c) da LGT.

Entende-se, por isso, que os juros indemnizatórios a que a recorrida têm direito, neste processo, são apenas os devidos a partir de um ano após o pedido de revisão formulado, ou seja, a partir de 28-03-2017.

O artigo 43.º, n.º 3 c) da LGT consagra um regime especial, quanto aos juros indemnizatórios, aplicável apenas em situações de revisão do ato tributário em que os mesmos são devidos decorrido um ano após o pedido de revisão.

(...)"

Concordando com a expressão deste acórdão do Pleno, cujos fundamentos para aqui se aportam, somos levados a considerar que a decisão arbitral não se pode manter na

medida dos juros determinada, impondo-se a sua revogação parcial. Acresce referir que este acórdão segue jurisprudência tirada há algum tempo, designadamente o acórdão de 22/06/2005 tirado no recurso n.º 322/05 onde, com muita clarividência se expressou:

(...) O n.º 3 refere, ainda, que "são também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

...

c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária". E entende-se que assim seja pois que se podia o contribuinte com fundamento em erro imputável aos serviços questionar a liquidação, nos termos do n.º 1 do mencionado art.º 43.º, tendo, em tal situação, caso a sua pretensão procedesse direito aos juros indemnizatórios contados nos termos do n.º 3 do art.º 61.º do CPPT (desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito) se deixou, eventualmente passar o pedido de impugnação e se socorreu do mecanismo da revisão imediatamente ficou sujeito às consequências deste mecanismo legal.

É que ao solicitar tal revisão é razoável que a AT disponha de certo prazo para a apreciar.

Neste sentido pode consultar-se Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4.ª edição, 2003, notas 2 e 10 quando afirma que no art.º 61.º se prevê que sejam pagos juros indemnizatórios quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectue mais de um ano após o pedido, se o atraso for imputável à Administração Tributária sendo o termo inicial de contagem de tais juros indemnizatórios, no caso de revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (fora das situações de reclamação graciosa enquadráveis no n.º 1 do mesmo art.º 43.º da LGT), devidos a partir de um ano após a apresentação do pedido de revisão, podendo até ser contados a partir de momento posterior se o atraso não for imputável à Administração Tributária.

E não se descortina qualquer inconstitucionalidade em tal preceito legal, na interpretação que se deixa exposta, pois que a opção pela via da revisão que tem este regime e não pelo regime do n.º 1 do art.º 43.º apenas é imputável ao particular que

escolheu aquele caminho e não este pelo que não ocorre a inconstitucionalidade defendida da alínea c) do n.º 2 do mesmo art.º 43.º da LGT".

Pretender que a aplicação do preceito seria só para casos de procedência do pedido de revisão oficiosa constituiria limitação à extensão dos juros indemnizatórios que não tem na letra da lei correspondência verbal e funcionaria como "condicionadora do sentido decisório da Administração" causticando-a com juros mais extensos no caso de indeferimento do pedido de revisão apresentado muito para além dos prazos de impugnação ou reclamação normais".

73. Com efeito, corroborado o entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo no douto acórdão acima mencionado, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, que apenas são os devidos a partir do fim de um ano após a apresentação do pedido de revisão apresentado, ou seja, a partir de 9 de fevereiro de 2019 até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos, nos termos do n.º 5 do artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

VI – Decisão

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação dos atos de liquidação de IMI n.ºs 2016..., 2016... e 2016..., referentes ao ano de 2016, no valor total de €32.972,99, bem como o indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra aquela;
- b) Condenar a Requerida a restituir à Requerente do valor referido acima em a);
- c) Condenar a Requerida a pagar juros indemnizatórios à Requerente, desde 9 de fevereiro de 2019 até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos.

VII – Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil e 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”) fixa-se ao processo o valor de €32.972,99.

VII – Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em €1.836,00, nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de abril de 2019

A Árbitro

(Ana Luísa Cabral Basto)