

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 468/2018-T

Tema: IMI – Centro Histórico - Património Mundial da UNESCO – Monumento Nacional - Benefício Fiscal - artigo 44.º, n.º 1, alínea n) do EBF.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., **S.A.**, pessoa colectiva n.º..., com domicílio fiscal na ..., n.ºs..., ..., ...-... ..., doravante designada por “Requerente”, requereu a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º e segs. do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, em conjugação com os artigos 99.º e alínea e) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

A Requerente deduziu pedido de pronúncia arbitral contra o despacho proferido em 20 de Junho de 2018 pelo Exmo. Senhor Director de Finanças de Évora, que indeferiu o pedido de Revisão Oficiosa que, por sua vez, tinha por objecto as liquidações de Imposto Municipal sobre Imóveis, n.ºs 2013..., 2013 ... e 2013..., referentes às primeira, segunda e terceira prestações, respectivamente, do ano de 2013, no valor total de €35.204,65 (trinta e cinco mil, duzentos e quatro euros e sessenta e cinco cêntimos), pretendendo, em suma, que o Tribunal Arbitral:

- a) Anule o despacho de indeferimento do procedimento de Revisão Oficiosa deduzido contra os actos de liquidação de IMI n.ºs 2013..., 2013... e 2013..., relativos ao ano de 2013, e bem assim, os mencionados actos de liquidação de IMI e, em consequência,

- b) Ordene o reembolso do montante de imposto pago, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios, calculados à taxa legal em vigor.

Para fundamentar o seu pedido a Requerente alega, em suma, que:

- a) É uma sociedade comercial anónima, sediada em Portugal, que exerce a sua actividade no âmbito da indústria hoteleira;
- b) É proprietária de quatro prédios urbanos situados no designado “Centro histórico de Évora”;
- c) Por essa razão, aqueles prédios integram a classificação como Património Cultural da Humanidade pela UNESCO;
- d) Procedeu ao pagamento das primeira, segunda e terceira prestações do acto de liquidação de IMI, no valor total de €35.204,65;
- e) Nos termos da alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF os referidos prédios estariam isentos de IMI, pelo que a liquidação de imposto é ilegal;
- f) Assim, e ao não ter decidido neste sentido, o despacho de indeferimento do pedido de Revisão Oficiosa violou aquele preceito.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

O Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro singular do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, nos termos do disposto nos artigos 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 2 do Código Deontológico do CAAD.

As partes, oportunamente notificadas, não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos previstos no Código Deontológico do CAAD, e o Tribunal Arbitral foi constituído em 5 de Dezembro de 2018, de acordo com a alínea c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT.

A Requerida apresentou Resposta e juntou o processo administrativo. Na Resposta apresentada, a Requerida apresentou defesa por excepção e por impugnação nos termos que, a seguir, sucintamente, se descrevem.

Começa a AT por invocar a incompetência do *Tribunal Arbitral para apreciar os indeferimentos de Revisão Oficiosa de Acto Tributário porquanto, no seu entender, a alínea a) do artigo 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março exclui, literalmente, do âmbito da vinculação da Requerida à jurisprudência arbitral este meio processual.*

- a) Entende a Requerida que, “(...) *por força do artigo 2.º-a), da Portaria n.º 112-A/2011, os litígios que tenham por objecto a declaração de ilegalidade de liquidações como sucede na situação sub judice, estão excluídos da competência material dos tribunais arbitrais, se não forem precedidos de Reclamação Graciosa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT, independentemente desta ser obrigatória nos termos do citado preceito ou de o contribuinte ter optado (sibi imputet) pela Revisão Oficiosa*” (§. 45.º da Resposta).
- b) Este mesmo entendimento é imposto por força dos princípios constitucionais do Estado de Direito, da Separação dos Poderes e da Legalidade como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários que vinculam o legislador e toda a actividade da Requerida.
- c) Por impugnação, alega a Requerida que a *argumentação da Requerente assenta em pressuposto errados e faz uma incorrecta interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis.*
- d) Segundo a Requerida, “(...) *desde 2001 que NÃO existe uma classificação denominada de Monumento Nacional, mas apenas classificações denominadas de Interesse Nacional, de Interesse Público ou de Interesse Municipal (...)*” pelo que “*é manifestamente impossível afirmar (...) que o Centro Histórico de Évora está classificado como Monumento Nacional*” e “*por outro lado, o conceito de classificação denominada de Monumento Nacional constante do Decreto 20.985 NÃO equivale ao conceito de designação de Monumento Nacional constante da LBPC*” (*negrito, sublinhado e maiúsculas da Requerida*).

- e) Para a Requerida, “**NÃO existe qualquer classificação da UNESCO denominada Património da Humanidade, Património da UNESCO, Património Mundial ou outra expressão equivalente**”, mas somente “(...) **uma lista (...) que está a cargo do Comité do Património Mundial**” (negrito, sublinhado e maiúsculas da Requerida).
- f) Reitera a Requerida que “**ao inscrever um bem cultural na Lista do Património Mundial, o Comité do Património Cultural da UNESCO não está a classificar um bem**” mas “(...) **a reconhecer que aquele bem cultural também constitui um património universal para a protecção do qual a comunidade internacional no seu todo tem o dever de cooperar (...)**” (sublinhado da Requerida).
- g) Por outro lado, refere a Requerida que “**a classificação de um bem cultural depende SEMPRE de um prévio procedimento administrativo de Classificação**” sendo que “(...) **ao inscrever o Centro Histórico de Évora na Lista do Património Mundial, o Comité do Património Cultural da UNESCO JAMAIS procedeu a qualquer prévio procedimento administrativo de classificação (...)**” (negrito, sublinhado e maiúsculas da Requerida).
- h) Nestes termos, entende a Requerida que “(...) **forçoso é concluir que a argumentação da Requerente assenta num errado pressuposto e faz a uma errada interpretação da LBPC e, por inerência do artigo 44º, l - n) do EBF**”, pelo que, “(...) **para poderem usufruir de isenção de IMI o EBF exige a classificação individual de cada um dos prédios que integram aquele Conjunto**”.
- i) Assim, para a Requerida, “**é abusiva a interpretação de que TODOS os prédios inseridos no Interior do Conjunto se encontram, apenas por esse facto, classificados e, como tal, isentos de IMP**” (negrito da Requerida).
- j) Adicionalmente, entende a Requerida, “(...) **um conjunto nunca poderá ser UM prédio, mas sim uma PLURALIDADE de prédios**”, “**porque (...) uma PLURALIDADE de prédios que é (...) um conjunto, não é UM prédio no sentido fiscal**” (maiúsculas, negrito e sublinhado da Requerida).
- k) E prossegue: sendo “**do artigo 2º do CIMI que se colhe o sentido que o conceito de prédio tem em direito fiscal (...)**”, entende que “(...) **a isenção patente no artigo 44º (...) do EBF, porque só pode ser dirigida a prédios fiscais (...), exige a classificação individual dos prédios, independentemente da Categoria patrimonial em que os mesmos se inserem**”.

(...)”, concluindo ser “*esta (...) a única interpretação plausível e que está em sintonia com a **unidade do sistema jurídico***” (negrito e sublinhado da Requerida).

- l) Nestes termos, conclui a Requerida que “(…) à luz de tudo quanto se expôs, forçoso é concluir que as liquidações ora colocadas em crise encontram suporte factual e legal, devendo por isso permanecer na ordem jurídica”.
- m) No que diz respeito à prova documental apresentada pela Requerente, a Requerida impugna na sua Resposta os documentos n.ºs 11 e 12 anexado com o pedido arbitral por considerar que os municípios não dispõem de “*competência legal para classificar bens como Monumento Nacional, Imóvel de Interesse Público, bem cultural de Interesse Nacional e bem Cultural de Interesse Público*” razão pela qual, conclui, “*obviamente que as autarquias também não possuem qualquer competência legal para certificar a classificação patrimonial de prédios classificados como Monumento Nacional*” – negrito e itálico originais.
- n) Por último, alega a Requerida na sua Resposta que “(…) a interpretação veiculada pela Requerente se mostra contrária à Constituição da República Portuguesa (...), na medida em que **viola os constitucionais princípios: (i) da igualdade tributária, (ii) da justiça fiscal, (iii) da capacidade contributiva, (iv) da proporcionalidade, (v) da autonomia local e (vi) da participação na decisão, (vii) além de inconstitucionalidade orgânica**” apresentando argumentação quanto à defesa dos mesmos (negrito da Requerida).
- o) Conclui pugnando pela procedência da *exceção da incompetência material do Tribunal* e, subsidiariamente, pela improcedência do pedido pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

Notificada, em 18/01/2019, para, ao abrigo do princípio do contraditório previsto na alínea a) do artigo 16.º do RJAT, se pronunciar sobre a exceção invocada pela Requerida, respondeu a Requerente em 01/02/2019 pugnando pela improcedência da mesma solicitando, adicionalmente, que o Tribunal Arbitral ordenasse a tradução dos documentos juntos pela Requerida, com a Resposta, em língua inglesa.

Em 04/02/2019, o Tribunal Arbitral proferiu despacho indeferindo o pedido de tradução de documentos formulado pela Requerente e decidiu a dispensa da reunião a que se refere o

artigo 18.º do RJAT. No mesmo despacho foi concedido às partes o prazo simultâneo de 20 dias para apresentação de Alegações.

Neste despacho, foram ainda as Partes notificadas da data limite para a prolação da decisão, que se fixou em 30 de Abril de 2019, com advertência da Requerente para, até essa data, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicarem esse pagamento ao CAAD.

Notificada do referido despacho a Requerida veio solicitar a realização de Alegações sucessivas e não simultâneas por considerar que é essa sequência cronológica que resulta da lei.

Em 07/02/2019, o Tribunal proferiu despacho onde indeferiu o pedido da Requerida, mantendo, na totalidade, o despacho proferido a 04/02/2019.

Em 01/03/2019, ambas as partes apresentaram as respectivas Alegações onde mantêm, no essencial, as posições vertidas no pedido de constituição de Tribunal Arbitral e na Resposta.

Em 23/04/2019 e Requerida veio solicitar a suspensão dos presentes autos até decisão, com transito em julgado da Acção Administrativa Especial, distribuída sob o n.º .../19...BEBJA no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja.

Por despacho datado de 29/04/2019, o referido pedido foi indeferido.

II. SANEAMENTO

1. Pressupostos Processuais

O Tribunal foi regularmente constituído, 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.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).

O processo não enferma de nulidades.

2. Da exceção invocada pela Autoridade Tributária

Invocou a Requerida a incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar decisões de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa.

A este respeito, sustenta a AT, em suma, que a alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/3, mediante a qual ficou vinculada à jurisdição arbitral, exclui as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos previstos nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, aí não se referindo a revisão oficiosa prevista no artigo 78.º da LGT.

Para a AT, este entendimento, para além do elemento literal, impõe-se “*por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da Constituição), bem como da Legalidade (cfr. artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários insito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da Requerida*” (artigo 46.º da Resposta).

E prossegue:

“Efetivamente, a vinculação da AT à tutela arbitral necessária, na qual vigora o princípio da irrevogabilidade das decisões, pressupõe uma limitação das situações em que esta pode plenamente decidir se deve ou não interpor recurso de uma decisão judicial desfavorável, ou seja, do poder de optar entre abdicar definitivamente da cobrança do crédito tributário ou adotar o comportamento potencialmente adequado a procurar efetivá-la” (artigo 50.º da Resposta).

Assim, e para a Requerida, é constitucionalmente vedada, por força, dos princípios constitucionais mencionados, uma interpretação que amplie a vinculação da AT à tutela arbitral fixada legalmente.

A Requerente, em exercício do contraditório que lhe foi concedido quanto à exceção, defendeu a sua improcedência invocando jurisprudência do CAAD em sentido divergente ao sustentado pela AT.

Vejamos.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeira linha, determinada pelas matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) nos termos do qual:

“Artigo 2.º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;*
- c) A apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior.”*

Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD é também limitada pelos termos em que AT foi vinculada àquela jurisdição pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, já que o artigo 4.º do RJAT estabelece que *“a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da*

presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”.

Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos e da natureza desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele artigo 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação, estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral. Ou seja, “o âmbito (...) dos processos arbitrais restringe-se às questões da legalidade dos atos dos tipos referidos no artigo 2.º [do RJAT] que são abrangidos pela vinculação que foi feita na Portaria n.º 112-A/2011 (...)” - *cf.* neste sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul datado de 28/4/2016 e proferido no âmbito do processo 09286/16 (Anabela Russo).

Ora, nos termos da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011:

*“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, **com excepção** das seguintes:*

*a) 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” - **negrito e sublinhado nossos.***

Como é sabido, a autoliquidação é a que é efectuada por um particular, seja ele o contribuinte ou não, por oposição à hetero-liquidação que é efectuada pela AT – sobre esta matéria, na Jurisprudência, por exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 15/02/2006 e proferido no âmbito do processo 026622 (Almeida Lopes).

Ora, a liquidação de IMI não resulta de qualquer acto de autoliquidação mas sim de um acto de hetero-liquidação, o que resulta inequívoco do disposto no n.º 1 do artigo 131.º do Código do IMI nos termos do qual:

1 – O imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeita.

Face ao exposto, a invocação da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, no caso em apreço afigura-se incorrecta.

Por outro lado, é hoje Jurisprudência consolidada que, podendo a AT, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do acto tributário no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (artigo 78.º, n.º 1, da LGT), também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamento – *cf.* a título meramente exemplificativo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 05/11/2014 e proferido no âmbito do processo 01474/12 (Pedro Delgado).

É também pacífica na Doutrina e Jurisprudência a classificação da Revisão de Acto Tributário como meio alternativo à apreciação da legalidade de actos tributários. Na verdade, como se referiu no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 3 de junho de 2015 e processo n.º 0793/2014 (Aragão Seia): “(...) *o meio procedimental de revisão do ato tributário não pode ser considerado como um meio excecional para reagir contra as consequências de um ato de liquidação, mas sim como meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do ato de liquidação) (...)*”.

Neste sentido, conclui aquele Tribunal, “*o indeferimento, tácito ou expresso, do pedido de revisão é suscetível de controlo judicial [cfr. art. 95.º, n.ºs 1 e 2, al. d), da LGT]*”. Assim e sendo susceptível de controlo judicial e não se enquadrando nas excepções previstas no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março ter-se-á de concluir que os Tribunais Arbitrais constituídos sob a égide do CAAD são também competentes para apreciar decisões de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa que apreciem a legalidade, quer de actos de

autoliquidação quer de actos de liquidação adicional – expressamente neste sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul datado de 27/04/2017 e proferido no processo n.º 08599/15 (Cristina Flora).

Por outro lado, no caso em apreço, nem se verifica o obstáculo à competência que poderia existir se a decisão do pedido de Revisão de Acto Tributário não comportasse a apreciação da legalidade do acto de liquidação adicional.

Na verdade, se a decisão da revisão oficiosa se limitasse a apreciar se se verificavam os pressupostos do uso do meio procedimental previsto no artigo 78.º da LGT, estar-se-ia perante um acto em matéria tributária que não apreciava a legalidade de acto de liquidação, cuja legalidade não poderia ser apreciada em processo de impugnação judicial, como resulta da alínea d) do n. 1 do artigo 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e, por consequência, não podia ser apreciada em processo arbitral, cujo campo de aplicação se limita ao do processo de impugnação judicial.

Porém, não foi isso que sucedeu pois, *in casu*, e como ressalta do despacho que indeferiu o pedido de Revisão de Acto Tributário, a Autoridade Tributária e Aduaneira não se limitou a verificar se estavam preenchidos os pressupostos de que depende a possibilidade de revisão e até declarou, expressamente, que se verificavam esses pressupostos.

Pelos fundamentos expostos, resulta clara a vinculação da AT a litígios, como o *sub judice*, em que se discute a legalidade de actos de liquidação.

Quanto ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, dir-se-á que o mesmo constitui um comando dirigido à Autoridade Tributária constituindo “*um limite legal*” à actuação desta.¹

¹ *cf.* neste sentido, e a título meramente exemplificativo, Diogo Leite de Campo, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária* Anotada, comentário aos artigos 30 e 36, Manuel Pires e Rita Calçada Pires, *Direito Fiscal*, 4.ª edição, Coimbra, 201, págs. 108 e 109. Na Jurisprudência, por exemplo, o Acórdão n.º 177/2016 do Tribunal Constitucional, datado de 29/03/2016, e proferido no processo n.º 126/15 (João Pedro Caupers).

O Tribunal Arbitral, como qualquer Tribunal Judicial, está vinculado ao princípio da legalidade (como de resto, decorre expressamente do n.º 2 do artigo 2.º do RJAT) sendo as respectivas decisões “juízos interpretativos vinculados”².

Ora, ao decidir sobre a sua competência, relevante apenas enquanto pressuposto processual, o Tribunal Arbitral não está e a praticar qualquer acto de disposição de um qualquer crédito tributário, pelo que improcede a invocada excepção – neste sentido, na jurisprudência do CAAD, por exemplo, as decisões proferidas nos Processo n.ºs. 143/2016-T (Fernanda Maças); 46/2017-T (Jorge Lopes de Sousa) e 473/2017-T (Fernanda Maças).

Face ao exposto, e em conclusão, improcede a excepção de incompetência suscitada pela Requerida.

III. FUNDAMENTAÇÃO

A. DE FACTO

§.1. Factos Provados

A. No ano de 2013, a Requerente era proprietária dos seguintes imóveis:

- (i) Terreno para construção, identificado pelo artigo matricial n.º..., da União de Freguesias de ..., sito na ..., n.º..., em Évora, com o Valor Patrimonial Tributário de €.728.878,90 (*cf.* docs. n.ºs 2 a 4 e 5 do pedido de Constituição do Tribunal Arbitral);
- (ii) Prédio em regime de propriedade horizontal, identificado com o artigo matricial n.º..., fracção autónoma B, da União das Freguesias de..., sito na..., n.º..., em Évora, com o Valor Patrimonial Tributário de €.947.612,16 (*cf.* docs. n.ºs 2 a 4 e 6 do pedido de Constituição do Tribunal Arbitral);

² *Cfr.* Carlos Lobo, *A arbitragem e a fixação da matéria coletável por métodos indirectos*, in *A Arbitragem em Direito Tributário* (Leite Campos e Paz Ferreira, org.) I Conferência AIBAT-IDEFF, Almedina, Coimbra, 2010, pág.153.

- (iii) Prédio em regime de propriedade horizontal, identificado com o artigo matricial n.º..., fracção autónoma D, da União das Freguesias de ..., sito na ..., n.º..., em Évora, com o Valor Patrimonial Tributário de €57.280,00 (*cfr.* docs. n.ºs 2 a 4 e 7 do pedido de Constituição do Tribunal Arbitral);
- (iv) Prédio em regime de propriedade horizontal, identificado com o artigo matricial n.º..., fracção autónoma E, da União das Freguesias de ..., sito na ..., n.º..., ...-... Évora, com o Valor Patrimonial Tributário de €77.840,00 (*cfr.* docs. n.ºs 2 a 4 e 8 do pedido de Constituição do Tribunal Arbitral); e
- (v) Prédio em propriedade total sem andares nem divisões susceptíveis de utilização independente, identificado com o artigo matricial n.º..., da União das Freguesias de..., sito na Rua ..., n.ºs ... a..., Évora, com o Valor Patrimonial Tributário de € 5.515.719,71 (*cfr.* docs. n.ºs 2 a 4 e 9 do pedido de Constituição do Tribunal Arbitral).
- B.** O Centro Histórico de Évora integra a lista de bens nacionais incluídos na lista do património mundial da UNESCO – *cfr.* Aviso da Direcção de Serviços Culturais, datado de 20 de Janeiro de 1988 e publicado no Diário da República, n.º 39/1988, I Série, de 17 de Fevereiro de 1988.
- C.** Os imóveis acima referidos, sitos na ..., n.ºs ... a ... e na Rua ..., n.ºs ... a ..., em Évora, estão integrados no conjunto classificado como Património Cultural da Humanidade pela UNESCO (*cfr.* docs n.ºs 11 e 12 juntos com o pedido de Constituição do Tribunal Arbitral);
- D.** A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento da primeira, segunda e terceira prestações da liquidação de IMI referente ao ano de 2013, nos montantes de €11.734,89, €11.734,88 e €11.734,88, e com data limite de pagamento Abril, Julho e Novembro de 2014, respectivamente (*cfr.* docs. n.ºs 2 a 4 juntos com o pedido de Constituição do Tribunal Arbitral);
- E.** A Requerente procedeu ao pagamento daqueles acto de liquidação, respectivamente, em 24 de Abril de 2014, em 28 de Julho de 2014 e em 27 de Novembro de 2014 (*cfr.* docs. n.º 13 a 15 juntos com o pedido de Constituição do Tribunal Arbitral);

§.2. Factos não provados

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

§.3. Motivação quanto à matéria de facto

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes e documentos juntos, cuja veracidade não foi posta em causa, bem como no processo administrativo.

B. DE DIREITO

§.1. Delimitação das questões a decidir

Em face do exposto nos números anteriores, a principal questão a decidir consiste em saber se os actos tributários de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), referentes ao ano de 2013, são, ou não, ilegais. Para tanto, importa analisar se os imóveis em questão estão classificados, ou não, como “*Monumentos Nacionais*” em decorrência de estarem inseridos no conjunto designado por “*Centro Histórico de Évora*”, considerado *Património Mundial* pela UNESCO em 1986 e se, por esse facto, tal prédio reúne os pressupostos estabelecidos na lei para usufruir da isenção de IMI consagrada na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF.

§.2. Apreciação

No caso em apreço, está unicamente em causa saber se pode ser aplicável aos imóveis subjacentes aos presentes autos a isenção de IMI prevista na alínea n) do artigo 44.º do EBF nos termos do qual:

“1 - Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis:

n) 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”.

De referir que, como resulta dos autos, os prédios em causa não foram **individualmente** classificados, nem tal é alegado pela Requerente, pelo que a isenção, a ser aplicável, decorrerá da primeira parte daquela norma que alude aos «*prédios classificados como monumentos nacionais*».

De referir que a questão *sub judice* não é nova e tem sido objecto de diversas decisões, quer no CAAD, quer nos Tribunais Administrativos e Fiscais e, inclusivamente, como se verá, de Tribunais Superiores. A maioria da Jurisprudência aponta no sentido da procedência do pedido da Requerente e, de *iure constituto*, não vemos razão para nos afastarmos desta linha interpretativa.

Sobre esta matéria escreveu-se, recentemente, no Acórdão n.º 46/2017-T (Jorge Lopes de Sousa):

*“A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que esta referência se reporta aos prédios que foram classificados como monumentos nacionais à face da legislação vigente antes da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro, por esta prever a **categoria** de monumento nacional, mas não a **classificação** como monumento nacional, nos n.ºs 1 e 2 do artigo 15.º.*

*No entanto, o n.º 5 do artigo 44.º, na redacção da Lei 3-B/2010, de 28 de Abril, faz referência à «comunicação da **classificação como monumentos nacionais**», reportando-se manifestamente a comunicações que venham a 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 redacção anterior, pelo que não se compreenderia que se estivesse a referir a comunicações relativas a monumentos classificados antes da entrada em vigor da Lei n.º 107/2001, mais de nove anos antes.”*

E prossegue: “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, sendo de presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), deve concluir-se que a primeira parte da isenção referida abrange prédios classificados como monumentos nacionais que não foram objecto de classificação individual.

Aliás, na mesma linha, o artigo 53.º, n.º 1, da Lei n.º 107/2001 alude ao «acto 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 como reportando-se a «prédios classificados como monumentos nacionais» ao abrigo daquela Lei n.º 107/2001, inclusivamente.

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 n.º 107/2001 e o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de Outubro, a todos atribuem expressamente essa designação. Isto é, são «prédios classificados como monumentos nacionais» para efeitos da parte inicial os prédios a que é atribuída essa designação.

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 objecto 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 n.º 107/2001, 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.

Os «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», por força do disposto no n.º 7 do artigo 15.º da lei n.º 107/2001.

Assim, 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, o que se reconduz a passarem a considerar-se imóveis classificados de interesse público, sem necessidade de qualquer outro acto de classificação, e a terem a designação de «monumentos nacionais».

Neste contexto, 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.» 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).

No caso em apreço, decorre dos documentos 11 e 12, cuja autenticidade não é contestada nos autos – note-se que a AT apenas coloca em causa a competência da Câmara Municipal de Évora para atribuir a classificação de “monumento” (cfr. §.218.º a §. 223.º da Resposta) que, geograficamente, os imóveis subjacentes aos presentes autos, estão localizados dentro do designado “Centro Histórico de Évora” e, em consequência, pelas razões acima aduzidas, tais imóveis assumem a natureza de «*monumentos nacionais*», beneficiando, por isso, da isenção prevista na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF.

Sobre esta questão já se pronunciaram, por exemplo, as decisões do CAAD dos processos n.º 325/2014-T (Luis Menezes Leitão), 76/2015-T (Maria Antónia Torres), 33/2016-T (Paulo Ferreira Alves), 98/2016-T (Magda Feliciano), 379/2016-T (Hélder Faustino) e 534/2016-T (Maria Antónia Torres).

No mesmo sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 07/12/2016 e proferido no âmbito do processo 00134/14.4BEPRT (Ana Patrocínio) onde se concluiu:

“1 - Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis: os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável – cfr. artigo 44.º, n.º 1, alínea n) do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

2 - 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” – cfr. artigo 15.º, n.º 3 e n.º 7 da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro.

3 - Os prédios inseridos nos Centros Históricos Classificados beneficiam de isenção de imposto municipal sobre imóveis.”

No mesmo sentido, e do mesmo Tribunal, veja-se o Acórdão datado de 01 de Junho de 2017 e proferido no âmbito do processo 00693/14.1BEPRT (Mário Rebelo) onde se concluiu:

1 - 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" – cfr. artigo 15.º, n.o 3 e n.o 7 da Lei n.o 107/2001, de 8 de Setembro.

2 - Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável – cfr. artigo 44.º, n.o 1, alínea n) do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Também o Tribunal Central Administrativo Sul já se pronunciou sobre esta matéria concluindo, em Acórdão datado de 8 de Junho de 2017 e proferido no âmbito do processo n.º 09284/16 (Jorge Cortês):

“A inserção de um prédio em sítio classificado como monumento nacional determina a isenção de IMI, conferida pelo preceito do artigo 44.º/1/n), do EBF, sem necessidade de ulterior classificação individualizada do mesmo.”

No mesmo sentido, veja-se o recente Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 12/12/2018 e proferido no âmbito do processo n.º 0134/14.4BEPRT 0501/17 (Aragão Seia) onde se escreveu:

“Como facilmente se surpreende da leitura do teor deste ofício a AT entendeu que aos prédios do recorrido aplicavam-se as regras inovadoras do OE de 2007 e, nessa medida, havia cessado ope legis a isenção anteriormente concedida uma vez que os ditos prédios não se encontravam classificados individualmente.

Porém, tal entendimento, como vimos, só estaria correcto no caso de os imóveis do recorrido, apesar de beneficiarem da isenção do imposto, não se encontrassem abrangidos por anterior classificação designada como monumento nacional.

Em 12.11.2003 foi deferido o pedido do recorrido relativo à isenção de Contribuição Autárquica de ambos os prédios, tendo-lhe sido concedida isenção pelo período de 7996 anos, a decorrer entre 2004 e 9999 inclusive, ou seja, foi concedida isenção por período ilimitado, desde que se mantivessem actuais os pressupostos da isenção concedida.

Como tal isenção foi concedida pelo facto de os ditos prédios se encontrarem integrados no Centro Histórico do Porto que faz parte da lista do património mundial e, portanto, se encontrarem integrados no grupo dos designados monumentos nacionais, cfr. pontos 1 e 2 da matéria de facto e artigo 15º, n.ºs. 3 e 7 da Lei n.º 107/2001, de 08.09, não careciam face à “nova” redacção do artigo 40º, n.º 1, al. n) do EBF, ou posteriormente, de qualquer classificação individual, pelo que, nessa medida, é injustificado o acto tributário praticado” (o sublinhado é nosso).

Invoca a Requerida que a interpretação aqui sufragada viola os princípios constitucionais “(i) da igualdade tributária, (ii) da justiça fiscal, (iii) da capacidade contributiva, (iv) da proporcionalidade, (v) da autonomia local e (v) da participação na decisão, (vii) além de inconstitucionalidade orgânica”.

Vejam os se lhe assiste razão.

Os princípios da igualdade tributária, da justiça fiscal, da capacidade contributiva e da proporcionalidade (que a requerida reconduz ao princípio da igualdade conforme resulta do §.283.º da Resposta), podem analisar-se em conjunto na medida em que se encontram intrinsecamente conectados.

Assim, o princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) impõe que se dê tratamento igual ao que for essencialmente igual e que se trate diferentemente o que for essencialmente diferente. Na verdade, o princípio da igualdade, entendido como limite objectivo da discricionariedade legislativa, não veda à lei a adopção de medidas que estabeleçam distinções. Proíbe, todavia, a criação de medidas que estabeleçam distinções discriminatórias, isto é, desigualdades de tratamento materialmente não fundadas ou sem qualquer fundamentação razoável, objectiva e racional. O princípio da igualdade, enquanto princípio vinculativo da lei, traduz-se numa ideia geral de proibição do arbítrio [neste sentido, por exemplo, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 409/99, datado de 26/06/1999 e proferido no Processo n.º 793/97 (Vitor Nunes de Almeida)].

Já o princípio da capacidade contributiva é caracterizado consensualmente pela doutrina e jurisprudência do Tribunal Constitucional como um princípio estruturante do sistema fiscal, que exprime e concretiza o princípio da igualdade tributária, e que tem assento implícito na “Constituição Fiscal” por força dos artigos 103.º e 104.º da CRP, assim como no Direito Fiscal português no artigo 4.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

O princípio da capacidade contributiva, traduz-se na capacidade que o sujeito revela para contribuir no âmbito tributário, seja pelos rendimentos que auferir, seja pela riqueza que tem. Para que o imposto corresponda à força económica do contribuinte, é forçoso que este incida também sobre as manifestações de riqueza. Mas não só: um imposto só estará em consonância com o princípio da capacidade contributiva quando incida sobre a riqueza de um modo determinado, que reflita a força económica real do contribuinte e os recursos que a sua vida pessoal e familiar lhe deixa disponível para pagar imposto. É forçoso que o imposto incida sobre realidades economicamente relevantes, que se podem reconduzir sinteticamente ao rendimento, ao património e ao consumo, sendo de excluir que se tributem realidades desprovidas de valor económico³.

Como o Tribunal Constitucional tem afirmado, o princípio da capacidade contributiva, apesar de se não encontrar expressamente consagrado na Constituição, mais não será do que “*a expressão (qualificada) do princípio da igualdade, entendido em sentido material, no domínio dos impostos, ou seja, a igualdade no imposto*”. E, nesse sentido, constitui o corolário tributário dos princípios da igualdade e da justiça fiscal e do qual decorre um comando para o legislador ordinário no sentido de arquitetar o sistema fiscal tendo em vista as capacidades contributivas de cada um⁴.

Em tal quadro, a ideia de justiça em matéria fiscal tem sido tradicionalmente reconduzida a três princípios mais ou menos distintos, como sejam o princípio da legalidade, o princípio da generalidade e o princípio da capacidade contributiva⁵.

³ Cfr. Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 1.ª Edição, 2.ª Reimpressão, 2013, pág. 252.

⁴ Cfr. o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016, datado de 13 de Abril de 2016 e proferido no âmbito do processo n.º 465/2015 (Carlos Cadilha).

⁵ Cfr. por exemplo, Vítor Duarte Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Vol. I, Coimbra, 1986, págs. 78 e 79, onde se lê que “*é manifesto que o primeiro pressuposto da justiça fiscal é o da legalidade*” e, mais adiante, que “*ao princípio da legalidade segue-se, na ordem de importância dos valores de justiça*

Ora, os benefícios fiscais assumem um carácter excepcional (é o próprio EBF que o refere no n.º 1 do artigo 2.º) e constituem instrumentos de política que visam certos objectivos económico-sociais ou outras finalidades que justificam o seu carácter excepcional em relação à normalidade.⁶

São, pois, “*excepções à tributação-regra, com fundamentos extrafiscais de interesse público, constitucionalmente relevantes, e superiores ou tutelados com a própria tributação que impedem.*”

Na verdade, pode mesmo afirmar-se que o interesse público que fundamente o benefício fiscal, derogando os princípios constitucionais da generalidade, da isonomia fiscal e da capacidade contributiva é, do ponto de vista jurídico, superior ao interesse público subjacente à própria tributação”⁷.

Dito de outro modo, um qualquer benefício fiscal altera o equilíbrio na distribuição da carga fiscal ao tratar de modo desigual os cidadãos, derogando, assim, o do princípio da igualdade⁸

Relativamente a este matéria, tem o Tribunal Constitucional decidido que “*em matéria de benefícios fiscais, também há relevantes exigências de igualdade a respeitar. Assim, o diferente tratamento legislativo em sede de isenção não deve ser arbitrário, nem puramente discriminatório, mas, pelo contrário, deve assentar num fundamento racional bastante e derivado da natureza estruturalmente diferente das situações jurídicas em causa*”⁹.

Neste, só podem ser censuradas constitucionalmente, com fundamento em lesão do princípio da igualdade, as escolhas de regime feitas pelo legislador ordinário naqueles casos em

tributária, o da generalidade”. Em sentido análogo, António Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. II, Almedina, Coimbra, pág. 177).

⁶ Neste sentido, M. H. Freitas Pereira, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005. Para este autor, existem três requisitos nos benefícios fiscais: (i) serem uma derrogação às regras de tributação, (ii) constituírem uma vantagem para os contribuintes e (iii) terem um objetivo económico ou social relevante – *cfr.* M. H. Freitas Pereira “*Os incentivos fiscais e o financiamento do investimento privado, influência da fiscalidade na forma de financiamento das empresas*”, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1980.

⁷ *Cfr.* Nuno Sá Gomes, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 165, Lisboa, 1991, pág. 72.

⁸ *Cfr.* A. Costa A., J. Rainha e M. Pereira, *Benefícios Fiscais em Portugal: Objetivos económico-sociais - sistematização por atividades, legislação*, Coimbra, Almedina, 1977.

⁹ Neste sentido, por exemplo, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 47/2010 datado de 03/02/2010 e proferido no âmbito do processo n.º 153/2009 (Maria Lúcia Amaral).

que se prove que delas resultam diferenças de tratamento entre as pessoas que não encontrem justificação em fundamentos razoáveis, perceptíveis ou inteligíveis, tendo em conta os fins constitucionais que, com a medida da diferença, se prosseguem¹⁰.

Ora, no caso em apreço, e não obstante as considerações efectuadas pela Requerida (que, pelos motivos que se invocaram, apenas podem ser apreciadas *de iure condendo*), a verdade é que a isenção em causa não se pode considerar arbitrária ou discriminatória na justa medida em que assenta em situações distintas: imóveis classificados como “monumentos nacionais” são distintos dos imóveis que não tenham essa classificação. E é assim independentemente da razão pela qual assumem essa classificação.

Neste sentido, não se verifica, *in casu*, a violação dos princípios da igualdade tributária, da justiça fiscal e da capacidade contributiva.

Refere ainda a Requerida que a interpretação propugnada pela Requerente (e confirmada por este Tribunal Arbitral) padece de violação do princípio da proporcionalidade.

Porém, analisada a argumentação vertida a este respeito na Resposta (*cf.* §279.º a 283.º), reconduz a Requerida a argumentação a uma pretensa violação do princípio da igualdade (*cf.* §279.º a 283.º da Resposta) matéria que de resto, já se analisou *supra*.

Mas dir-se-á ainda que a alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF e a interpretação que aqui se adopta, não viola também o princípio da proporcionalidade (na acepção *stricto sensu*).

Com efeito, e como refere Maria Lúcia Amaral, “quando se fala em proibição do excesso, ou em princípio da proporcionalidade em sentido lato, queremos significar essencialmente o seguinte. As decisões que o Estado toma, justamente pelo facto de não poderem ser nem ilimitadas nem arbitrárias, têm que ter, todas e cada uma delas, uma certa finalidade ou uma certa razão de ser. Esta finalidade, prosseguida por cada decisão estadual, deve ser para os seus destinatários – como para qualquer membro da comunidade jurídica –

¹⁰ A título meramente exemplificativo, por exemplo, os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 232/2003, 442/2007 e 620/2007, datados de 13/05/2003, 14/08/2007 e 20/12/2007 e proferidos, respectivamente, no âmbito dos processos n.ºs 306/2003 (Moura Ramos), 815/2007 (Joaquim Sousa Ribeiro) e 1130/2007 (Carlos Cadilha) - disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt.

algo de detetável, denominável e compreensível. É evidente que o Estado, sempre que age, busca a melhor realização do interesse público. Mas tal não basta: o que é necessário é que, perante cada decisão, se possa compreender o modo específico pelo qual, naquele caso, se quis prosseguir o interesse de todos. É a isso mesmo que nos referimos, quando aludimos à “finalidade” ou “razão de ser” de cada decisão estadual é à necessidade da sua inteligibilidade.”

Ora, continua a autora, *“o que o princípio da proibição do excesso postula é que entre o conteúdo da decisão estadual e o fim que ela prossegue haja sempre um equilíbrio, uma ponderação e uma “justa medida” (...) as vantagens (obtidas por todos) através da medida estadual devem ser proporcionais às desvantagens que tal medida tenha eventualmente causado a alguns membros da comunidade jurídica, de tal modo que o peso da decisão pública nunca venha a exceder o quantum requerido pela prossecução do seu fim.”*¹¹

A proibição do excesso (ou a proporcionalidade em sentido amplo) releva, portanto, como *princípio geral de limitação do poder público*¹².

Ora, pelos motivos já referidos, não se vislumbra, no caso em apreço, qualquer desproporcionalidade na norma ou na interpretação digna de tutela Constitucional.

No que se refere à invocada violação do princípio da autonomia local e da participação, sustenta a Requerida que *“a argumentação veiculada pela Requerente representa uma violação do princípio da autonomia local, porquanto redundando na atribuição de um benefício fiscal sem qualquer critério, com óbvio prejuízo para as receitas municipais, (...)”* já que o IMI é uma receita municipal, e o município de Évora não teve “nenhuma palavra” sobre a perda de receita associada, razão pela qual considera violados os artigos 235.º, 238.º e 268.º, n.º 3 da CRP (*cf.* §. 285.º e 286.º da Resposta).

¹¹ Maria Lúcia Amaral, *A Forma da República – Uma Introdução ao estudo do Direito Constitucional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2005, pág. 186.

¹² Qualificação expressamente acolhida no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2001, datado de 02/05/2001 e proferido no processo n.º 120/95 (Paulo Mota Pinto).

A autonomia local está intimamente ligada ao princípio constitucional geral da unidade do Estado e, lida em contexto com a autonomia regional, o princípio da subsidiariedade e a descentralização administrativa¹³.

Este princípio tem merecido um tratamento jurisprudencial desenvolvido pelo Tribunal Constitucional¹⁴.

Se bem compreendemos a alegação da Requerida, coloca esta em causa a autonomia fiscal (artigos 238.º, n.º 4 e 254.º da CRP)¹⁵.

Ora, nos termos do artigo 238.º da CRP:

“1. As autarquias locais têm património e finanças próprios.

2. O regime das finanças locais será estabelecido por lei e visará a justa repartição dos recursos públicos pelo Estado e pelas autarquias e a necessária correção de desigualdades entre autarquias do mesmo grau.

3. As receitas próprias das autarquias locais incluem obrigatoriamente as provenientes da gestão do seu património e as cobradas pela utilização dos seus serviços.

¹³ Sobre esta matéria, Gomes Canotilho, Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 232.

¹⁴ Sobre esta matéria, com desenvolvimento, Artur Maurício, "A garantia constitucional da autonomia local à luz da jurisprudência do Tribunal Constitucional", *in* Estudos em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, Coimbra Editora, 2003, págs. 625 a 657.

¹⁵ A autonomia local inclui, nomeadamente, a autonomia de organização (artigo 237.º, n.º 1), a autonomia orçamental (artigo 237.º, n.º 2), a autonomia patrimonial e financeira (artigo 238.º, n.ºs 1 a 3), a autonomia fiscal (artigo 238.º, n.º 4, e artigo 254.º), a autonomia referendária (artigo 240.º, n.º 1), a autonomia regulamentar (artigo 241.º) e a autonomia em matéria de pessoal (artigo 243.º). Sobre esta matéria, por exemplo, António Cândido de Oliveira, *Direito das Autarquias Locais*, Coimbra Editora, 2013, págs. 92 e 93.

4. *As autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei.*”

Por outro lado, nos termos do n.º 2 do artigo 254.º da CRP, “*Os municípios dispõem de receitas tributárias próprias, nos termos da lei.*”

Ambas as normas são concretizadas, para o que interessa aos presentes autos, pela Lei das Estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais (Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro) que, na alínea a) do artigo 14.º define, como receita dos municípios, “*o produto da cobrança do imposto municipal sobre imóveis*”.

Subsumindo o referido princípio ao caso *sub judice*, não se vê como a interpretação sustentada nos presentes autos possa ferir o princípio da autonomia local. De facto, não se pretende, em nenhum momento, colocar em causa a afectação da receita de IMI ao município de Évora. O que está em causa nos presentes autos, sublinhe-se, é apenas a interpretação e alcance de um benefício fiscal (aqui entendido *latu sensu*) cujos contornos foram legalmente definidos. Não se olvide que a criação de impostos (incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes) e o sistema fiscal são da competência exclusiva da Assembleia da República [artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP].

Improcede, por isso, o alegado vício de violação do princípio da autonomia local.

Improcede também a invocada violação do “*princípio da participação (artigo 268.º/3 da CRP)*” (§.288.º da Resposta). De facto, não concretiza a Requerida de que modo considera violado o referido princípio, nem se vê como pode tal violação ter sucedido.

O mesmo se diga quanto à alegada “*inconstitucionalidade orgânica*”, em que não se logra, por falta de concretização suficiente, compreender a alegação da Requerida. Está-se, no caso em apreço, perante um exercício de hermenêutica jurídica de instrumentos legislativos cuja aprovação obedeceu ao quadro jurídico-constitucional vigente, pelo que não se verifica invocado vício.

§.3. Do reembolso da quantia paga e do pagamento de juros indemnizatórios

Como resulta da factualidade assente, a Requerente provou o pagamento dos valores constantes dos actos tributários controvertidos e peticiona, como decorrência da anulabilidade dos mesmos, a condenação da AT ao reembolso da quantia indevidamente paga, no montante total de €35.204,65, acrescida dos respetivos juros indemnizatórios.

Como decorre do acima exposto, efetivamente a Requerente suportou uma prestação tributária superior à legalmente devida.

O artigo 24.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos Tribunais Tributários, restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável *ex vi* a alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece, que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas *a*) e *b*), do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que melhor se adequa ao autorização legislativa que deu origem ao RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que *«o processo arbitral*

tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao estatuir que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Por outro lado, dependendo o direito a juros indemnizatórios do direito ao reembolso de quantias pagas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

Face ao exposto, cabe apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

Dispõem o n.º 1 do artigo 43.º da LGT e o artigo 61.º do CPPT, que são devidos juros indemnizatórios quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Considera-se erro imputável à administração, quando o erro não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos de facto que não sejam da responsabilidade do contribuinte.

Ora, resultando dos actos tributários contestados a obrigação de pagamento de imposto superior ao que seria devido, são devidos juros indemnizatórios nos termos legalmente

previstos, presumindo o legislador, nestes casos em que se verifica a anulação da liquidação, que ocorreu na esfera do contribuinte um prejuízo em virtude de ter sido privado da quantia patrimonial que teve que entregar ao Estado em virtude de uma liquidação ilegal. Em consequência, tem o contribuinte direito a essa indemnização, independentemente de qualquer alegação ou prova do prejuízo sofrido.

No caso presente, é inquestionável que, na sequência da consagração da ilegalidade dos actos de liquidação sindicados, haverá lugar a reembolso do imposto por força do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, e do artigo 100.º da LGT passando, necessariamente por aí o restabelecimento da “*situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*”.

Do mesmo modo, entende-se que será isento de dúvidas que a ilegalidade do acto é imputável à Autoridade Tributária, que autonomamente o praticou de forma ilegal.

Quanto ao conceito de “erro”, tem sido entendido que só em casos de anulações fundadas em vícios respeitantes à relação jurídica tributária haverá lugar a pagamento de juros indemnizatórios, não sendo reconhecido tal direito no caso de anulações por vícios procedimentais ou de forma.

Assim sendo, e resultando o presente processo de um vício de violação de lei substantiva, que se consubstancia em erro nos pressupostos de direito, imputável à Autoridade Tributária, tem a Requerente direito a juros indemnizatórios contados desde o pagamento do imposto até ao integral reembolso do referido montante.

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, decide este Tribunal Arbitral:

1. Julgar procedente o pedido formulado pela Requerente no presente processo arbitral tributário, quanto à ilegalidade do despacho de indeferimento do procedimento de Revisão Oficiosa, deduzido contra os actos de liquidação de IMI n.ºs 2013..., 2013... e 2013..., datados de 05/03/2014 relativos à primeira, segunda e terceira prestações de ano de 2013, e bem assim, os mencionados actos de liquidação de IMI;
2. Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente o valor do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios nos termos legais, desde a data em que tal pagamento foi efetuado até à data do integral reembolso do mesmo;
3. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do presente processo.

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos. 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de €35.204,65 (trinta e cinco mil, duzentos e quatro euros e sessenta e cinco cêntimos).

CUSTAS

Custas no montante de €1.836,00 em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e 527.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 30 de Abril de 2019.

O Árbitro,

Isaque Marcos Lameiras Ramos

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT.

A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.