

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 33/2019-T

Tema: IMI – Competência material do Tribunal Arbitral; Isenção de IMI; artigo 44.º, n.º1, n) alínea do EBF.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A - IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES

Requerente: **A...**, com domicílio sitio na Rua ..., ..., ...-... Rio Tinto portador do número de identificação fiscal ..., **Cabeça de casal de Herança de B...**, com número de identificação fiscal ..., doravante designados de Requerente ou Sujeito Passivo.

Requerida: **Autoridade Tributaria e Aduaneira**, doravante designada de Requerida ou AT.

O Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, foi notificada a Autoridade Tributária em 2019-01-17.

O Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o

Conselho Deontológico, designou como Árbitra, Rita Guerra Alves, tendo a nomeação sido aceite por esta, nos termos legalmente previstos.

Em 2019-03-07, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 2019-03-27, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

Por despacho de 2019-05-07, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada, seguindo para alegações escritas facultativas e simultâneas de 20 dias.

O Requerente e a Requerida apresentaram alegações escritas.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

B – PEDIDO

1. O ora Requerente, deduziu pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis, 2009..., relativo ao ano de 2009, que fixou um imposto a pagar de € 5.043,87, (cinco mil e quarenta e três euros e oitenta e sete cêntimos).

C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis, o seguinte:

3. Estes imóveis beneficiam de uma isenção em sede de IMI, prevista na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do Estatuto de Benefícios Fiscais;
4. Os referidos prédios urbanos visados pela liquidação de IMI de 2009 pertencem à herança de B... e situam-se numa freguesia abrangida pela denominada “Zona Histórica do Porto”, designadamente na Freguesia da ...;
5. Ora, a “Zona Histórica do Porto”, formada por uma parte da circunscrição territorial referente às antigas Freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e ..., foi individualmente classificada, com a publicação do Decreto n.º 67/97, de 31 de Dezembro de 1997, como imóvel de interesse público e não como um conjunto de imóveis de interesse público;
6. Defende, porquanto a “Zona Histórica do Porto” é um imóvel individualmente classificado como de interesse público nos termos daquele Decreto-Lei n.º 67/97, de 31 de Dezembro de 1997, que o colocou a par de outros imóveis individualmente classificados no mesmo diploma como sendo de interesse público;
7. Assim, atento o exposto, e uma vez que os imóveis visados pelas liquidações de IMI em crise, se encontram na zona classificada como património mundial (pois situam-se na freguesia da ...) são eles próprios parte integrante de um monumento nacional.

D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

8. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:
9. A “Zona História do Porto” não se confunde com o “Centro Histórico do Porto”, são duas realidades culturais distintas, não obstante a sua semelhança terminológica e proximidade geográfica;
10. Defende, o bem cultural “Zona História do Porto” é um bem distinto do bem cultural “Centro Histórico do Porto”;
11. A “Zona História do Porto” está classificada como sendo um “Bem de interesse público”;

-
12. O “Centro Histórico do Porto” está classificado como bem cultural de “Interesse Nacional”;
13. Defende a Requerida, tal como resulta de forma clara do artigo 44.º n.º1 alínea n) do EBF, apenas os prédios individualmente classificados como de “Interesse Público” estão isentos de IMI, mesmo aqueles que se encontrem dentro do perímetro de um Conjunto Classificado;
14. O legislador foi muito claro e preciso em fazer depender a concessão do benefício fiscal aqui em causa da existência de uma classificação individual sobre cada um dos prédios que compõem um conjunto patrimonial;
15. Sustenta, que a Requerente não demonstrou que os prédios urbanos estão individualmente classificados;
16. Termina a Requerida sustentando, que a liquidação de IMI e a decisão de indeferimento não padecem de qualquer erro sobre os pressupostos de fato e de direito, uma vez que, em momento algum, o Requerente fez prova, da localização dos prédios na “Zona Historia do Porto” e da sua classificação individual.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

17. Para a análise da questão submetida à apreciação do Tribunal, cumpre enunciar a matéria de facto relevante, baseada na prova documental constante dos autos e nos factos que não mereceram impugnação.
18. Deste modo, dá o presente Tribunal por assente, os seguintes factos:
19. O Requerente foi notificado da liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis, 2009..., relativo ao ano de 2009, que fixou um imposto a pagar de € 5.043,87, (cinco mil e quarenta e três euros e oitenta e sete cêntimos);
20. O Requerente é proprietário prédio inscrito na freguesia extinta da ... sob o art.º ... - A,B,C,D,E,F,G,H,I,J, atual art.º ... - A,B,C,D,E,F,G,H,I,J, da União de freguesias de..., ..., ..., ..., ..., ... e ...;

-
21. A "Zona Histórica do Porto", é formada por uma parte da circunscrição territorial referente às antigas Freguesias de..., ..., ..., ..., ... e ...;
22. A "Zona Histórica do Porto", que foi inscrita na Lista do Património Mundial da UNESCO, conforme declarado pelo Aviso n.º .../2010, publicado no Diário da República, II Série de 30 de Julho de 2010, emitido ao abrigo do n.º 3 do art. 72.º do Decreto-Lei 309/2009, de 23 de Outubro;
23. Os prédios urbanos visados por estas liquidações tributárias situam-se numa freguesia abrangida pela denominada "Zona Histórica do Porto", designadamente na Freguesia da ...;
24. A Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa do ato tributário, que correu na Direção de Finanças do Porto, sob o n.º ...2016...;
25. O pedido de revisão oficiosa do ato tributário foi expressamente indeferido pela AT por ofício n.º 2018... datado de 18-10-2018, e notificado ao Requerente.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

26. Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕES DECIDENDAS

27. Atenta a posição das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentada, constituem questões centrais a dirimir, as quais cumprem, pois, apreciar e decidir:
- A) Da declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis, 2009..., relativo ao ano de 2009, que fixou um imposto a pagar de € 5.043,87, (cinco mil e quarenta e três euros e oitenta e sete cêntimos).
 - B) Do pagamento de Juros Indemnizatórios.
 - C) Da incompetência material do Tribunal Arbitral.

H- DA INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL EM RAZÃO DA MATERIA

28. É suscitado que o presente Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio sub Júdice, nos termos do artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º, alínea a) ambos da Portaria n.º 112-A/2011, o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n. 1 e 2 do CPC ex vi artigo 2.º alínea e) do CPPT e artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, o qual obsta ao conhecimento do pedido e a absolvição da instância da AT nos termos dos artigos 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea a) do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

29. A Requerida, alega a exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral, argumentado por força do artigo 2.º a) da Portaria n.º 112-A/2011, os litígios que tenham por objeto a declaração de ilegalidade de liquidações, como sucede na situação sub judice, estão excluídos da competência dos tribunais arbitrais, se não forem precedidos de reclamação graciosa, nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT, independentemente de esta ser obrigatória nos termos do citado preceito ou de o contribuinte ter optado pela Revisão Oficiosa.

30. O Requerente notificado para se pronunciar sobre a dita incompetência, defendeu em suma, que o presente Pedido de Pronúncia Arbitral (i) tem por base um ato expresso de indeferimento em matéria tributária, pois nele é feita a aplicação de normas de direito fiscal (*in casu*, alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF); (ii) que tal ato expresso de indeferimento implicou uma apreciação da (i)legalidade do ato de “liquidação do IMI do ano de 2009” e, concomitante, uma decisão de mérito sobre aquela pretensão; e (iii) que aquele mesmo ato consubstancia um “ato administrativo” à luz da definição avançada pelo artigo 148.º do Código de Procedimento Administrativo (“CPA”), aplicável *ex vi* da alínea c) do artigo 2.º da LGT – porquanto se trata de uma decisão proferida no exercício de poderes jurídico-administrativos e destinada a produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta, pelo que é competente o Tribunal Arbitral.

31. Cumpre decidir:

32. Constitui uma exceção dilatória, a incompetência, quer absoluta, quer relativa, do Tribunal Arbitral quanto à capacidade material de apreciação dos atos objeto da pretensão arbitral, art.º 577.º do CPC e art.º 2.º do RJAT.

33. A questão de determinação da competência do tribunal é de conhecimento oficioso, nos termos do disposto no art.º 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e art.º 578º do Código de Processo Civil (CPC) por aplicação subsidiária do art.º 29º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), motivo pelo qual importa face ao exposto apreciar o presente pedido.

34. A competência dos tribunais arbitrais, compreende a apreciação das pretensões elencadas no art. 2.º, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

35. Resulta do n.º 1, alínea a) do art.º 2º, para o que aqui interessa, que os tribunais arbitrais têm competência para apreciar a declaração de ilegalidade de atos de liquidação e de autoliquidação de tributos.

36. A competência dos tribunais arbitrais, em concreto a competência do Tribunal Arbitral que funciona no CAAD é limitada nos termos em que Administração Tributária se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. Desta forma o art.º 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», onde se postula a vinculação à jurisdição arbitral pelos serviços - DGCI e DGAIEC - entidades fundidas na atual Autoridade Tributária e Aduaneira, com efeitos a 1.º de Janeiro de 2012.

37. Assim sendo, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele art. 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela dita vinculação, estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral.

38. Na alínea a) do art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, excluem-se expressamente do âmbito de vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos 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».

39. A referência expressa ao precedente «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles arts. 131.º a 133.º do CPPT, para cujos termos se remete. Na verdade, desde logo, não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia «quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária» (art. 131.º, n.º 3, do CPPT, aplicável aos casos de liquidação em sede), se pudesse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, que se entende ser desnecessária, não ter sido efetuada.".

40. No caso em apreço, é pedida a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis relativa a 2009, bem como a declaração de ilegalidade e anulação do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, e o consequente reembolso do imposto indevidamente pago.

41. Assim, importa, antes de mais, esclarecer que a declaração de ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão do ato tributário, previstos no art. 78.º da LGT, se inclui nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, nos termos do disposto no art.º 2.º do RJAT.

42. Neste mesmo sentido, varia jurisprudência foi proferida pelo CAAD, vide: 617/2015-T, 668/2016-T, 50/2012-T, 73/2012-T, 117/2013-T, 202/2013-T, 210/2013T, 245/2013-T, 147/2014-T, 630/2014-T, 799/2014-T, 843/2014-T, 203/2015-T, 670/2015-T, 704/2015-T, 143/2016-T, 199/2016-T, 193/2017-T, 381/2017-T, 384/2017-T, 428/2017-T, 473/2017-T.

43. Na verdade, o disposto no art. 2.º, não 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 atos tributários» e «os atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação».

44. No entanto, a fórmula «declaração de ilegalidade de atos 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 não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado diretamente 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.

45. A inclusão nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, nos 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.

46. Com efeito, relativamente a estes atos é imposta, como regra, nos arts. 131.º a 133.º do CPPT a reclamação graciosa necessária, 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.

47. 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 CPPT, que prevê a impugnação de atos de indeferimento de reclamações gratuitas, desfaz quaisquer dúvidas, abrangendo 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.

48. Aliás, foi precisamente neste sentido que o Governo, 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 atos 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 à sua vinculação os casos em que esse recurso à via administrativa foi utilizado.

49. 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 o restringir, tanto mais que, nos casos em que o pedido de revisão é efetuado no prazo da reclamação graciosa, ele deve ser equiparado a uma reclamação graciosa. (1)

50. A referência expressa ao artigo 131.º do CPPT que se faz no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não pode ter o alcance decisivo de afastar a possibilidade de apreciação de pedidos de ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de atos de autoliquidação.

51. Na verdade, a interpretação exclusivamente baseada no teor literal que defende a Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo não pode ser aceite, pois na interpretação das normas fiscais são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (artigo 11.º, n.º 1, da LGT) e o artigo 9.º n.º 1, que proíbe expressamente as interpretações exclusivamente baseadas no teor literal das normas, ao estatuir que «a interpretação não deve cingir-se à letra da lei», devendo, antes, «reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada».

52. Quanto à correspondência entre a interpretação e a letra da lei, basta «um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso» (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil) o que só impedirá que se adotem interpretações que não possam em absoluto compaginar-se com a letra da lei, mesmo reconhecendo nela imperfeição na expressão da intenção legislativa.

53. Por isso, a letra da lei não é obstáculo a que se faça interpretação declarativa, que explicita o alcance do teor literal, nem mesmo interpretação extensiva, quando se possa concluir que o legislador disse menos do que o que, em coerência, pretenderia dizer, isto é, quando disse imperfeitamente o que pretendia dizer. Na interpretação extensiva «é a própria valoração da

¹ Como se entendeu no citado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-6-2006, proferido no processo n.º 402/06.

norma (o seu “espírito”) que leva a descobrir a necessidade de estender o texto desta à hipótese que ela não abrange», «a força expansiva da própria valoração legal é capaz de levar o dispositivo da norma a cobrir hipóteses do mesmo tipo não cobertas pelo texto».(2)

54. A interpretação extensiva, assim, é imposta pela coerência valorativa e axiológica do sistema jurídico, erigida pelo artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil em critério interpretativo primordial pela via da imposição da observância do princípio da unidade do sistema jurídico.

55. É manifesto que o alcance da exigência de reclamação graciosa prévia, necessária para abrir a via contenciosa de impugnação de atos de autoliquidação, prevista no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, tem como única justificação o facto de relativamente a esse tipo de atos não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o ato, posição essa que até poderá vir a ser favorável ao contribuinte, evitando a necessidade de recurso à via contenciosa.

56. Na verdade, além de não se vislumbrar qualquer outra justificação para a essa exigência, o facto de estar igualmente prevista idêntica reclamação graciosa necessária para impugnação contenciosa de atos de retenção na fonte e de pagamento por conta (nos artigos 132.º, n.º 3, e 133.º, n.º 2, do CPPT), que têm de comum com os atos de autoliquidação a circunstância de também não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade dos atos, confirma que é essa a razão de ser daquela reclamação graciosa necessária.

57. Uma outra confirmação inequívoca de que é essa a razão de ser da exigência de reclamação graciosa necessária, encontra-se plasmada no disposto no n.º 3, do artigo 131.º do CPPT, ao estabelecer que «sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º».

58. Na verdade, em situações deste tipo, houve uma pronúncia prévia genérica da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o ato de

² BAPTISTA MACHADO, *Lições de Direito Internacional Privado*, 4.ª edição, página 100

autoliquidação e é esse facto que explica que deixe de exigir-se a reclamação graciosa necessária.

59. Ora, nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de ato de liquidação é proporcionada à Administração Tributária, com este pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo antes de este recorrer à via jurisdicional, pelo que, em coerência com as soluções adotadas nos n.ºs 1 e 3 do artigo 131.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa. (3)

60. Por outro lado, é inequívoco que o legislador não pretendeu impedir aos contribuintes a formulação de pedidos de revisão oficiosa nos casos de atos de autoliquidação, pois estes são expressamente referidos no n.º 2 do artigo 78.º da LGT.

61. Neste contexto, permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de atos de autoliquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa, como se referiu, não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do ato tributário em vez da reclamação graciosa.

62. Posto isso, é de concluir que os membros do Governo que emitiram a Portaria n.º 112-A/2011, ao fazerem referência ao artigo 131.º do CPPT, relativamente a pedidos de declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, disseram imperfeitamente o que pretendiam, pois, pretendendo impor a apreciação administrativa prévia à impugnação contenciosa de atos de autoliquidação, acabaram por incluir referência ao artigo 131.º que não esgota as possibilidades de apreciação administrativa desses atos.

63. Aliás, é de notar que esta interpretação não se cingindo ao teor literal até se justifica especialmente no caso da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, por serem evidentes as suas imperfeições: uma, é associar a fórmula abrangente «recurso à via administrativa» (que referencia, além da reclamação graciosa, o recurso hierárquico e a revisão do ato tributário) à

³ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12-7-2006, proferido no processo n.º 402/06, e de 14-11-2007, processo n.º 565/07.

«expressão nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», que tem potencial alcance restritivo à reclamação graciosa; outra é utilizar a fórmula «precedidos» de recurso à via administrativa, reportando-se às «pretensões relativas às declaração de ilegalidade de atos», que, obviamente, se coadunariam muito melhor com a feminina palavra «precedidas».

64. Por isso, para além da proibição geral de interpretações limitadas à letra da lei que consta do artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil, no específico caso da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 há uma especial razão para não se justificar grande entusiasmo por uma interpretação literal, que é o facto e a redação daquela norma ser manifestamente defeituosa.

65. Para além disso, assegurando a revisão do ato tributário a possibilidade de apreciação da pretensão do contribuinte antes do acesso à via contenciosa que se pretende alcançar com a impugnação administrativa necessária, a solução mais acertada, porque é a mais coerente com o desígnio legislativo de «reforçar a tutela eficaz e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes» manifestado no n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, é a admissibilidade da via arbitral para apreciar a legalidade de atos de liquidação previamente apreciada em procedimento de revisão.

66. E, por ser a solução mais acertada, tem de se presumir ter sido normativamente adotada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil).

67. Por outro lado, contendo aquela alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 uma fórmula imperfeita, mas que contém uma expressão abrangente «recurso à via administrativa», que potencialmente referencia também a revisão do ato tributário, encontra-se no texto o mínimo de correspondência verbal, embora imperfeitamente exposto, exigido por aquele n.º 3 do artigo 9.º para a viabilidade da adoção da interpretação que consagre a solução mais acertada.

68. É de concluir, assim, que o artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, devidamente interpretado com base nos critérios de interpretação da lei previstos no artigo 9.º do Código Civil e aplicáveis às normas tributárias substantivas a adjetivas, por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a atos de liquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa.

69. Perante o exposto, conclui-se no sentido, do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT, que viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a atos de liquidação que

tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa. Neste sentido, veja-se o Acórdão n.º 117/2013-T proferido no CAAD.

70. A Autoridade Tributária e Aduaneira, defende igualmente a incompetência à face do âmbito do processo de impugnação judicial, por estar afastada da jurisdição deste Tribunal Arbitral, por não estar abrangida pelo art. 2.º, n.º 1, do RJAT, a apreciação de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa que não comportam a apreciação da legalidade de atos de liquidação.

71. A questão apreciar, cinge-se em determinar se o caso sub Júdice está incluído nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD de declarar a ilegalidade de atos de liquidação em sede de IMI quando essa ilegalidade foi apreciada pelo ato que indeferiu o pedido de revisão oficiosa.

72. Entendemos que é manifesta a equiparação entre o pedido de revisão do ato tributário e a reclamação graciosa sobre atos de autoliquidação, retenção na fonte e de pagamento por conta.

73. É pacífico, que o indeferimento, tácito ou expresso, do pedido de revisão é suscetível de controlo judicial, cfr. art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT.

74. Veja-se o que ficou consignado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (Pleno da seção do CT, processo n.º 0793/2014), de 3 de junho de 2015, “(...) *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)...*”

75. É, hoje, jurisprudência consolidada que, podendo a AT, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do ato 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 (art. 78.º, n.º1, da Lei Geral Tributária), também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir a revisão com aquele fundamento.

76. Em suma, o pedido de revisão oficiosa do ato tributário é um mecanismo de abertura da via contenciosa perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária, porquanto serve o propósito de permitir que a AT se pronuncie sobre os atos de liquidação.

77. No caso vertente, a AT indeferiu expressamente o pedido de revisão oficiosa, que conheceu do mérito do pedido de revisão oficiosa, nos seguintes termos:

Ora, nos termos do disposto no artigo 1.º do Código de IMI (CIMI), o IMI incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos ou urbanos situados no território português.

Esclarece o n.º1 do artigo 2.º do CIMI que *"Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial."*

Por isso, o IMI não incide sobre "monumentos", "conjuntos" ou "sítios", a que se refere a Lei n.º107/2001 no âmbito da classificação do património imobiliário, que são "imóveis", mas não são prédios para efeitos de tributação. O que, eventualmente, poderá acontecer é existirem prédios classificados individualmente situados naquele conjunto denominado Centro Histórico do Porto.

Veja-se que o que se encontra classificado como Monumento Nacional é o conjunto denominado de "Centro Histórico do Porto", composto pelas freguesias da Sé, São Nicolau, Vitória e de Miragaia, conforme referido no Aviso n.º 15173/2010, D.R. 2.ª Série, n.º 147 de 30 de julho, e não os prédios que pelas suas especiais características mereçam a sua classificação individual como Monumento Nacional, o que não se verifica no caso aqui em discussão.

Assim, não pode o contribuinte retirar, automaticamente, da classificação do conjunto do Centro Histórico do Porto, a classificação individual das frações da qual é titular, como monumento nacional.

Face ao exposto, propõe-se o indeferimento do presente procedimento.

78. Do anteriormente exposto, e face à jurisprudência citada, temos que a AT apreciou expressamente as questões do pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação de IMI, motivo pelo qual o presente Tribunal Arbitral, tem competência para apreciar o ato de liquidação.

79. Termos em que improcede, o pedido de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria.

I MATÉRIA DE DIREITO

80. Atendendo à posição assumida pelas partes, está em causa verificar se os prédios inseridos na Zona Histórica do Porto, beneficiam de isenção de IMI, nos termos do artigo 44.º n.º1 alínea n) do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

81. Considerando a matéria de facto fixada, iremos então determinar o direito aplicável, dando prioridade, em cumprimento do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 124.º do CPPT, à análise de vícios do ato de liquidação.

82. A moldura legal em vigor, aplicável à atribuição da isenção em sede de IMI aqui em apreço, obriga à apreciação de um vasto conjunto de diplomas legais.

83. Assim, em matéria de isenção de imposto municipal sobre imóveis estabelece o artigo 44.º n.º 1 alínea n) do EBF, o seguinte " *1 - Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis: n) Os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável.*"

84. Por legislação aplicável, remete-nos, designadamente, para a Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro, ou seja, para a Lei de Bases para a Proteção e Valorização do Património Cultural, que consagra as bases da política e do regime de proteção e valorização do património cultural.

85. O seu art. 15º canoniza os requisitos necessários que permitem a classificação de bens imóveis, como interesse nacional, interesse público ou interesse municipal e especificamente as categorias de Monumento, Conjunto e Sítio, o que faz da seguinte forma:

" 1 - Os bens imóveis podem pertencer às categorias de monumento, conjunto ou sítio, nos termos em que tais categorias se encontram definidas no direito internacional, e os móveis, entre outras, às categorias indicadas no título VII.

2 - Os bens móveis e 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, adotar-se-á a designação «monumento nacional» e para os bens móveis classificados como de interesse nacional é criada a designação «tesouro 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.

5 - Um bem considera-se de interesse público quando a respectiva protecção e valorização represente ainda um valor cultural de importância nacional, mas para o qual o regime de protecção inerente à classificação como de interesse nacional se mostre desproporcionado.

6 - Consideram-se de interesse municipal os bens cuja protecção e valorização, no todo ou em parte, representem um valor cultural de significado predominante para um determinado município.

7 - 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. "(negrito nosso).

8 - A existência das categorias e designações referidas neste artigo não prejudica a eventual relevância de outras, designadamente quando previstas no direito internacional.

86. Adicionalmente, o Decreto n.º 45/93, de 30 de Novembro, no seu artigo 1º, estabelece a classificação dos imóveis da seguinte forma:

"São classificados os seguintes imóveis:

a) Como monumentos nacionais, os constantes do anexo I ao presente diploma, do qual faz parte integrante;

b) *Como imóveis de interesse público, os constantes do anexo II ao presente diploma, do qual faz parte integrante;*

c) *Como valores concelhios, os constantes da anexo III ao presente diploma, do qual faz parte integrante."*

87. Também o art.º 2º do Decreto-Lei 309/2009, de 23 de Outubro, define a classificação da seguinte forma: " 1 - *Um bem imóvel é classificado nas categorias de monumento, conjunto ou sítio, nos termos em que tais categorias se encontram definidas no direito internacional.*"

88. Mais refere o Decreto-Lei 309/2009, de 23 de Outubro, no seu art.º 3º, nº 1 que "***um bem imóvel pode ser qualificado como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal***", e no nº 3 que: "***a designação «monumento nacional» é atribuída aos bens imóveis classificados como de interesse nacional, sejam eles monumentos conjuntos ou sítios***".

89. E diz-nos o nº 1 do art. 15 supra transcrito, que " 1 - *Os bens imóveis podem pertencer às categorias de monumento, conjunto ou sítio, nos termos em que tais categorias se encontram definidas no direito internacional...*

90. Assim sendo, quanto ao âmbito do Direito Internacional, e nessa esfera, relevamos a Convenção para a Proteção do Património Mundial, Cultural e Natural, aprovada pelo Decreto n.º 49/79, de 6 de Junho, define património cultural e natural da seguinte forma:

91. Consagra no seu artigo 1.º o seguinte:

" Para fins da presente Convenção serão considerados como património cultural: Os monumentos. – Obras arquitectónicas, de escultura ou de pintura monumentais, elementos de estruturas de carácter arqueológico, inscrições, grutas e grupos de elementos com valor universal excepcional do ponto de vista da história, da arte ou da ciência;

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

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

92. E a Convenção para a Salvaguarda do Património Arquitectónico da Europa, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 5/91, da qual relevamos, a definição do património arquitectónico, consagrada no seu artigo 1.º: "*Para os fins da presente Convenção, a expressão «património arquitectónico» é considerada como integrando os seguintes bens imóveis:*

1) Os monumentos: todas as construções particularmente notáveis pelo seu interesse histórico, arqueológico, artístico, científico, social ou técnico, incluindo as instalações ou os elementos decorativos que fazem parte integrante de tais construções;

2) Os conjuntos arquitectónicos: agrupamentos homogéneos de construções urbanas ou rurais, notáveis pelo seu interesse histórico, arqueológico, artístico, científico, social ou técnico, e suficientemente coerentes para serem objecto de uma delimitação topográfica;

3) Os sítios: obras combinadas do homem e da natureza, parcialmente construídas e constituindo espaços suficientemente característicos e homogéneos para serem objecto de uma delimitação topográfica, notáveis pelo seu interesse histórico, arqueológico, artístico, científico, social ou técnico."

93. Assim sendo, da análise da legislação transcrita, relevante para o presente caso, resulta da alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF, que o legislador procedeu à consagração de duas situações distintas.

94. Ou seja, 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.

95. No caso ora em discussão, à "Zona Histórica do Porto", inscrita na Lista do Património Mundial da UNESCO, conforme declarado pelo Aviso n.º 15173/2010, publicado no Diário da República, II Série de 30 de Julho de 2010, emitido ao abrigo do n.º 3 do art. 72.º do Decreto-Lei 309/2009, de 23 de Outubro, é atribuída a classificação de interesse nacional e consequente classificação de "**monumento nacional**".

96. A inscrição na Lista do Património Mundial da UNESCO, significou naturalmente a classificação "Zona Histórica do Porto" como imóveis de interesse público, que já constava originariamente por via do Decreto 67/97, de 31 de Dezembro.

97. Com efeito, conforme consta do artigo 15.º da Lei 107/2001 e do art. 3.º do Decreto-Lei 309/2009, 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.

98. Os imóveis que compõem a "Zona Histórica do Porto", são classificados na categoria de conjunto ou sítio.

99. Portanto, a todos os imóveis localizados na "Zona Histórica do Porto" é lhes automaticamente atribuída a classificação de interesse nacional e consequente designação de "monumento nacional".

100. Analisando a legislação transcrita, não podemos deixar de considerar que o imóvel ora em discussão faz parte de um conjunto, no caso concreto à "Zona Histórica do Porto" é relevante o facto do património protegido ser visto como um todo, enquanto conjunto.

101. Sobre esta questão, já foi proferida abundante jurisprudência que se seguirá de perto. Temos presente, em particular, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 01-06-2017, proferido no processo n.º 00693/14.1BEPRT, e no TCA n.º 00134/14.4BEPRT.

102. Também decisões proferidas pelo Centro de Arbitragem Tributária (CAAD) nos processos número n.º 325/2014 T, Processo n.º 76/2015-T Processo n.º 33/2016-T, Processo n.º 98/2016-T, Processo n.º 379/2016-T, Processo n.º 354/2017-T, Processo n.º 172/2017-T, Processo n.º 470/2018-T, Processo n.º 471/2018-T.

103. Tomando em consideração os Acórdãos do TCA supra referidos:

A Convenção para a Protecção do Património Mundial, Cultural e Natural, que teve lugar em Paris, e foi aprovada pelo Decreto n.º 49/79, de 6 de Junho, procurou estabelecer quais os bens naturais e culturais que podem vir a ser inscritos na Lista do Património Mundial, fixando os deveres dos Estados-Membros quanto à identificação e protecção desses bens.

Nesta sequência, diversos monumentos, sítios ou conjuntos vieram a obter a classificação de Património Mundial da UNESCO, salientando-se, em particular, os conjuntos classificados, mais concretamente, os Centros Históricos classificados como Património Mundial da UNESCO, in casu, o Centro Histórico do Porto.

Os referidos conjuntos classificados como Património Mundial beneficiaram, durante vários anos, de isenção de IMI, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 44.º, n.º 1, alínea n) do Estatuto dos Benefícios Fiscais e 15.º, n.º 2, 3 e 7 da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro (Lei de Bases de Protecção do Património Cultural).

Com efeito, estabelece o artigo 44.º do Estatuto de Benefícios Fiscais, n.º 1: "Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis: (...) n) Os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável".

Podemos verificar que este artigo é composto por duas previsões. Em primeiro lugar, estão isentos de imposto municipal sobre imóveis os prédios classificados como monumentos nacionais. Em segundo lugar, estão isentos do mesmo imposto os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal.

Por sua vez, o artigo 15.º da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro, consagra:

"1 - Os bens imóveis podem pertencer às categorias de monumento, conjunto ou sítio, nos termos em que tais categorias se encontram definidas no direito internacional, e os móveis, entre outras, às categorias indicadas no título VII.

2 - Os bens móveis e 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» e para os bens móveis classificados como de interesse nacional é criada a designação «tesouro 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.

(...)

7 - 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."

Da articulação destes preceitos resulta 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.

(...)

Os imóveis em questão fazem parte da Zona Histórica do Porto, que foi inscrita na Lista do Património Mundial da UNESCO, conforme declarado pelo Aviso n.º 15173/2010, publicado no Diário da República, II Série, de 30 de Julho de 2010,

emitido ao abrigo do n.º 3 do artigo 72.º do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de Outubro.

Como mencionámos, o artigo 15.º, n.º 7, da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro, refere expressamente que "os bens culturais imóveis incluídos na lista do património mundial integram, para todos os efeitos e na respectiva categoria, os bens qualificados como de interesse nacional".

É esse o caso da Zona Histórica do Porto, tendo sido alterada a sua classificação como imóveis de interesse público, que constava originariamente do Decreto n.º 67/97, de 31 de Dezembro.

Hoje, em face da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro, os prédios em questão são de interesse nacional, e não de interesse meramente público ou municipal, sendo, consequentemente, classificados como monumentos nacionais.

(...)

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.

104. Tomando em consideração as decisões proferidas pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), supra elencadas transcrevemos parcialmente o decidido no Processo n.º 256/2014-T:

Em face da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro, os prédios em questão são de interesse nacional, e não de interesse meramente público ou municipal, sendo, consequentemente, classificados como monumentos nacionais, independentemente de se tratar de um único edifício, conjunto ou sítio. Nesta senda, mais se acrescentou que o artigo em causa – o artigo 44.º, n.º 1, alínea n), do Estatuto dos Benefícios Fiscais –

alude a duas realidades distintas: por um lado, estabelece que estão isentos de IMI os prédios classificados como monumentos nacionais (nada mais sendo exigido a este respeito); por outro, contempla semelhante isenção para os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal. Em abono da posição segundo a qual, quanto à categoria de monumentos nacionais (na qual se inserem os Centros Históricos), a lei não impõe uma classificação individualizada, foi ainda apontado o facto de o legislador não ter efectuado tal exigência, ao contrário do que se verificou, por exemplo, em sede de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), em que a alínea g), do artigo 6.º, do Código do IMT foi alterada, tendo deixado de abranger “as aquisições de prédios classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal, ao abrigo da Lei n.º 107/2001, de 8 de Setembro” para passar apenas a contemplar “as aquisições de prédios individualmente classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável”.

Sucedde, porém, que o legislador não alterou simultaneamente os benefícios fiscais em sede de IMI no mesmo sentido, apesar de ter procedido à modificação da redacção do próprio artigo 44.º do EBF, continuando a sua alínea n) a exigir a classificação individual para atribuição da isenção apenas no caso dos imóveis de interesse público ou municipal, mas não fazendo exigência semelhante para os monumentos nacionais.

Antes pelo contrário, a norma do n.º 5 do artigo 44.º, na redacção que lhe foi atribuída pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, dispõe expressamente que "a isenção a que se refere a alínea n) do n.º 1 é de carácter automático, operando mediante comunicação da classificação como monumentos nacionais ou da classificação individualizada como imóveis de interesse público ou de interesse municipal (...)". Resulta, pois, em termos muito claros que a intenção do legislador foi dispensar a classificação individualizada para efeitos de isenção de IMI aos monumentos nacionais, apenas a exigindo em relação a imóveis de interesse público ou de interesse municipal.

Ora, estando os prédios em questão integrados na Zona Histórica do Porto, legalmente qualificada como monumento nacional, é manifesto que beneficiam da referida isenção de IMI, não podendo, por isso, o acto impugnado permanecer na ordem jurídica”.

105. Deste modo é entendimento o estipulado na alínea n) do art. 44º EBF prevê duas realidades elegíveis para isenção de IMI: (i) os prédios classificados como monumentos nacionais e os (ii) prédios individualmente classificados como de interesse público ou interesse municipal.

106. Neste mesmo sentido, veja-se o decidido no processo n.º 325/2014:

"8. Hoje, em face da Lei 107/2001, os prédios em questão são de interesse nacional, e não de interesse meramente público ou municipal, sendo consequentemente classificados como monumentos nacionais.

9. Efectivamente, e conforme consta do artigo 15º da Lei 107/2001 e do art. 3º do Decreto-Lei 309/2009, 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.

10. O facto de poderem coexistir prédios individualmente classificados, em caso de delimitação de um conjunto ou de um sítio, nos termos do art. 56º do Decreto-Lei 309/2009 apenas tem relevo provisório para delimitar a zona de protecção desse imóvel até à publicação da classificação do conjunto ou do sítio (cfr. nº2).

*11. Por esse motivo se compreende que o artigo 44º 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.

12. *É um facto que há autores como José Casalta Nabais ou Nuno Sá Gomes, que defenderam uma interpretação restritiva das isenções aos imóveis classificados no intuito de excluir dos benefícios atribuídos em sede de IMI ou IMT todas as situações em que não tenha ocorrido um procedimento ou acto de classificação individual como monumento nacional, imóvel de interesse público ou municipal*^[1].

13. *O intuito de seguir a posição expressa por estes ilustres autores determinou a alteração ao art. 6º g) do Código do IMT pela Lei 55-A/2010, de 31 de Dezembro, levando a que a isenção tenha deixado de abranger "as aquisições de prédios classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal, ao abrigo da Lei nº 107/2001, de 8 de Setembro" para passar apenas a contemplar apenas "as aquisições de prédios individualmente classificados como de interesse nacional, de público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável".*

14. *Sucedo, porém, que o legislador não alterou simultaneamente os benefícios fiscais em sede de IMI no mesmo sentido, apesar de ter procedido à modificação da redacção do próprio art. 44º do EBF, continuando a sua alínea n) a exigir a classificação individual para atribuição da isenção apenas no caso dos imóveis de interesse público ou municipal, mas não fazendo exigência semelhante para os monumentos nacionais.*

15. *Antes pelo contrário, a norma do nº5 do art. 44º, na redacção que lhe foi atribuída pela Lei 3-B/2010, de 28 de Abril, dispõe expressamente que "a isenção a que se refere a alínea n) do nº. 1 é de carácter automático, operando mediante comunicação da classificação como monumentos nacionais ou da classificação individualizada como imóveis de interesse*

público ou de interesse municipal (...)". Resulta, pois, em termos muito claros que a intenção do legislador foi dispensar a classificação individualizada para efeitos de isenção de IMI aos monumentos nacionais, apenas a exigindo em relação a imóveis de interesse público ou de interesse municipal.

16. Ora, estando os prédios em questão integrados na Zona Histórica do ..., legalmente qualificada como monumento nacional, é manifesto que beneficiam da referida isenção, sendo assim ilegais as liquidações de IMI impugnadas, e devendo ser restituído o imposto que foi pago."

107. Também no mesmo sentido veja-se o Processo n.º 76/2015-T:

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

4.13. Por esse motivo se compreende que o artigo 44º 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.

4.14. Entendemos que não colhe também o argumento de que alguns autores defendem uma interpretação restritiva das isenções aos imóveis classificados no intuito de excluir dos benefícios atribuídos em sede de IMI ou IMT todas as situações em que não tenha ocorrido um procedimento ou acto de classificação individual como monumento nacional, imóvel de interesse público ou municipal.

4.15. *A verdade é que foi nesse sentido alterado o artigo 6º g) do Código do IMT pela Lei 55-A/2010, de 31 de Dezembro, levando a que a isenção tenha deixado de abranger "as aquisições de prédios classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal, ao abrigo da Lei nº 107/2001, de 8 de Setembro" para passar apenas a contemplar apenas "as aquisições de prédios individualmente classificados como de interesse nacional, de público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável".*

4.16. *Sucedem, porém, que o legislador não alterou no mesmo sentido os benefícios fiscais em sede de IMI, apesar de ter procedido à modificação da redacção do próprio art. 44º do EBF, continuando a sua alínea n) a exigir a classificação individual para atribuição da isenção apenas no caso dos imóveis de interesse público ou municipal, mas não fazendo tal exigência para os monumentos nacionais.*

4.17. *Antes pelo contrário, a norma do nº5 do artigo 44º, na redacção que lhe foi atribuída pela Lei 3-B/2010, de 28 de Abril, dispõe expressamente que "a isenção a que se refere a alínea n) do nº. 1 é de carácter automático, operando mediante comunicação da classificação como monumentos nacionais ou da classificação individualizada como imóveis de interesse público ou de interesse municipal (...)". Entendemos assim ser claro que a intenção do legislador foi dispensar a classificação individualizada para efeitos de isenção de IMI aos monumentos nacionais, apenas a exigindo em relação a imóveis de interesse público ou de interesse municipal.*

108. Do anteriormente exposto podemos concluir, que os prédios em questão, se encontram integrados na "Zona Histórica do Porto", legalmente classificada de interesse nacional e como monumento nacional, manifesto é que beneficiam da referida isenção, sendo assim ilegais as liquidações de IMI impugnadas, devendo ser restituído ao Requerente o imposto que foi pago.

J - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

109. Peticiona ainda o Requerente, o pagamento de juros indemnizatórios.

110. Perante o exposto, a liquidação na parte abrangida pela anulação, resulta de erro de facto e de direito imputável exclusivamente à administração fiscal, na medida em que, o Requerente cumpriu o seu dever de declaração.

111. Na verdade, ficou demonstrado que o Requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido. Desta forma e por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem o Requerente direito aos *juros indemnizatórios* devidos, juros esses que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.ª a 5, do CPPTTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

112. Face a todo o exposto e às invocadas normas legais, decide-se pelo provimento do pedido do Requerente.

H- DECISÃO

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

1. Julgar improcedente o pedido de incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria;
2. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis, 2009..., relativo ao ano de 2009, que fixou um imposto a pagar de € 5.043,87, (cinco mil e quarenta e três euros e oitenta e sete cêntimos).
3. Condenar a Requerida, a restituir ao Requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga, acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos, relativo ao período que mediou entre a data de pagamento do imposto até a sua devolução, bem como, no pagamento dos juros indemnizatórios vincendos a contar da data da notificação da decisão, até, efetivo e integral pagamento, tudo conforme o disposto

n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT, à taxa legal apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral reembolso.

Fixa-se o valor do processo em € 5.043,87, (cinco mil e quarenta e três euros e oitenta e sete cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 612,00€ (seiscentos e doze euros), a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º 1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 30 de Maio de 2019.

A Árbitra

Rita Guerra Alves