

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 389/2018-T

Tema: IMI – Isenção: art. 44º, 1, al. n) do EBF – Inconstitucionalidade.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

A..., **S.A.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua do..., n.º..., ... (adiante designada “Requerente”), veio, ao abrigo do artigo 2º nº 1, al. a) e dos arts. 10º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, apresentar pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade da decisão de indeferimento do pedido de Revisão Oficiosa e sobre a legalidade parcial das seguintes liquidações de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) (doc. 1 junto com o pedido arbitral), relativas aos anos de 2012 a 2015:

- Liquidação nº 2012... no valor de €56.308,16 com data de pagamento em 7 de Maio de 2013;
- Liquidação nº 2013... no valor de €51.959,83 com data de pagamento em 5 de Julho de 2014;
- Liquidação nº 2014... no valor de €52.012,40 com data de pagamento em 25 de Fevereiro de 2015; e
- Liquidação nº 2015... no valor de €54.568,58 com data de pagamento em 26 de Fevereiro de 2016;

pretendendo a declaração da sua ilegalidade parcial e consequente anulação parcial, bem como o reembolso do valor indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (AT).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 16.08.2018.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na al. a) do nº 2 do artigo 6º e da al. b) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 01.10.2018, as Partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, als a) e b), do RJAT e dos arts. 6º e 7º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na al. c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 22.10.2018.

Devidamente notificada, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido, defendendo-se por exceção e impugnação.

Por se entender que inexistente controvérsia em relação aos factos essenciais e relevantes para a decisão e que têm suporte documental bastante, foi dispensada a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.

As partes apresentaram alegações escritas, pronunciando-se sobre a prova produzida, reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

II – SANEADOR

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março.

Quanto à questão da competência do Tribunal Arbitral para proceder à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente, foi suscitada pela Requerida a excepção da incompetência material deste Tribunal Arbitral decorrente da circunstância do pedido de pronúncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa.

Ora, segundo a AT, «tal matéria extravasa as competências que lhe estão reservadas por lei» e se encontram circunscritas no artigo 2º, nº 1 do RJAT, estando expressamente excluídas as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Sustenta, assim, a AT ser este o caso: por não ter havido recurso à via administrativa «todas as liquidações alvo de pedido de Revisão Oficiosa não podem ser apreciadas por parte do Tribunal Arbitral Singular».

É certo que o artigo 2º, al. a) da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, exclui do âmbito da vinculação da Requerida à jurisdição arbitral, «(...) *as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*».

Acontece que, no caso em apreço, estão em causa actos de liquidação e não de “autoliquidação, de retenção na fonte e [ou] de pagamento por conta”.

Assim sendo, a referida al. a) do artigo 2º da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, não é aplicável no caso *sub judice*, podendo a legalidade dos actos de liquidação de IMI ser apreciada por este Tribunal, por força do disposto no artigo 2º, nº 1, al. a), do RJAT, independentemente de aqueles terem ou não sido objecto de reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa ou recurso hierárquico, pois não existe qualquer limitação, nem no RJAT, nem na Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Improcede, assim, esta excepção de incompetência.

Para além da excepção da incompetência material deste Tribunal Arbitral, suscitada pela Requerida e julgada improcedente por este Tribunal, não foram suscitadas outras excepções de que cumpra conhecer.

Este Tribunal arbitral é materialmente competente.

Não se verificam nulidades, pelo que se impõe conhecer, em seguida, do mérito do pedido.

III. MÉRITO

1. MATÉRIA DE FACTO

1.1. Factos provados

O Tribunal considera provados os seguintes factos:

- a) O Alto Douro Vinhateiro, na categoria de Paisagem Cultural, englobando os concelhos de ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., foi incluído, em 2001, na lista indicativa do Património Mundial da Unesco;
- b) No Diário da República, II Série, de 30-07-2010, foi publicado o Aviso nº 15170/2010, datado de 22.07.2010, cuja cópia consta do documento nº 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido em que se refere, além do mais, o seguinte:

1 – Nos termos e para os efeitos do disposto no nº 3 do artigo 72º do Decreto-Lei nº 309/2009, de 23 de Outubro, torna-se público que, em 2001, foi incluído na lista indicativa do Património Mundial da UNESCO o Alto Douro Vinhateiro, na categoria de Paisagem Cultural, englobando os concelhos de..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e

2 – Publicam-se, no anexo I, a planta de implantação, incluindo a respectiva zona especial de protecção, e, no anexo II, a planta de localização.

c) A Requerente apresentou, em 06.03.2017, pedido de Revisão Oficiosa das seguintes liquidações de IMI (doc.1 junto com o pedido arbitral), referentes aos anos de 2012 a 2015:

- Liquidação nº 2012... no valor de € 56.308, 16 (sendo a colecta dos imóveis abaixo identificados de € 623, 68), com data de pagamento em 7 de Maio de 2013;
- Liquidação nº 2013... no valor de €51.959,83 (sendo a colecta dos imóveis abaixo identificados de € 623, 68), com data de pagamento em 5 de Julho de 2014;
- Liquidação nº 2014... no valor de €52.012,40 (sendo a colecta dos imóveis abaixo identificados de € 623, 68), com data de pagamento em 25 de Fevereiro de 2015;
- Liquidação nº 2015... no valor de €54.568,58 (sendo a colecta dos imóveis abaixo identificados de € 623, 68), com data de pagamento em 26 de Fevereiro de 2016.

d) As referidas liquidações são relativas aos seguintes imóveis de que a Requerente é proprietária:

Freguesia		Art.	2016
...	MUNICÍPIO DE ...		633,76
...	...	-R-...	15,63
...	...	-R-...	0,85
...	...	-U-...	141,92
...	...	-U-...	87,16
...	...	-U-...	229,33
...	...	-R-...	1,61
...	...	-R-...	7,65
...	...	-R-...	2,40
...	...	-R-...	2,49
...	...	-R-...	2,11
...	...	-R-...	140,30
...	...	-R-...	0,31
...	...	-R-...	2,00

- e) Por despacho de 18.05.2018 (doc. 3 junto com o pedido arbitral), o Director de Finanças de ..., decidiu pela improcedência da Revisão Oficiosa, alegando que:
- “.... nenhum dos imóveis objecto do pedido, titulados pela requerente, foi sujeito ao procedimento de classificação prévio, ou objecto de decreto governamental de declaração daquela classificação”;
 - “.... O que obteve reconhecimento mundial foi um bem imaterial, constituído pela paisagem e pelas pessoas que a teceram e não um conjunto de prédios (rústicos ou urbanos), pelo que não podem considerar-se verificados os pressupostos para a invocada isenção, inclusos no artigo 44º, nº 1, al. n) do EBF, por não se encontrar no espírito do legislador, em sede fiscal, o propósito de conceder isenções colectivas de IMI, mormente neste caso concreto, em que foi a Paisagem Cultural que foi declarada de interesse nacional (em sede de lei de património cultural) e não os imóveis que pontuam essa paisagem”;
 - “... encontrando-se, embora, os prédios da Requerente, inseridos no conjunto conhecido por “Alto Douro Vinhateiro”, na categoria de Paisagem Cultural, não merecem, no entanto, e só por esse facto, a classificação individualizada de interesse público ou de monumento nacional, por não estarem individualmente classificados nos termos conjugados do nº 1, do artigo 72º, do DL 309/2009, de 23 de Outubro e do nº 1, do artigo 28º da LPC, não cumprindo, por conseguinte, o requisito conducente ao benefício da isenção prevista na al. n), do nº 1, do artigo 44º do EBF;
 - “Ainda, e diversamente do defendido pela requerente, o legislador, ao referir-se à classificação de Monumento Nacional, na al. n) do nº 1 do artigo 44º do EBF, pretenderia referir-se à classificação emanada na legislação antecessora da Lei do Património Cultural (Decreto nº 20985, de 7 de março de 1932) ”;
 - “... só os prédios, considerados na sua individualidade, na sua isolabilidade e na sua economicidade, são suscetíveis de beneficiar da isenção do IMI, não estando prevista, na norma do EBF, uma abrangência coletiva da isenção para todos os prédios inseridos em determinada zona/região (...) como é o caso do Alto Douro Vinhateiro”.

- f) Os prédios relativamente aos quais a Requerente pretende ver aplicada isenção de IMI encontram-se localizados no concelho de
- g) O prédio inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ...º da freguesia de ... está, nos termos do nº 7 do artigo 15º da Lei nº 107/2001 de 08.09.2001, classificado como Monumento Nacional, fazendo parte integrante do conjunto denominado Alto Douro Vinhateiro, classificado como Monumento Nacional, conforme certidão emitida em 21.02.2017 pela Direcção Regional de Cultura do Norte para efeitos de instrução de processo para obtenção de benefícios fiscais - isenção de IMI (doc. 4 junto com o pedido arbitral).
- h) O prédio inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ... da freguesia de ..., está, nos termos do nº 7 do artigo 15º da Lei nº 107/2001 de 08.09.2001, classificado como Monumento Nacional, fazendo parte integrante do conjunto denominado Alto Douro Vinhateiro, classificado como Monumento Nacional, conforme certidão emitida em 21.02.2017 pela Direcção Regional de Cultura do Norte para efeitos de instrução de processo para obtenção de benefícios fiscais - isenção de IMI (doc. 4 junto com o pedido arbitral).
- i) O prédio inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ... da freguesia de..., está, nos termos do nº 7 do artigo 15º da Lei nº 107/2001 de 08.09.2001, classificado como Monumento Nacional, fazendo parte integrante do conjunto denominado Alto Douro Vinhateiro, classificado como Monumento Nacional, conforme certidão emitida em 21.02.2017 pela Direcção Regional de Cultura do Norte para efeitos de instrução de processo para obtenção de benefícios fiscais - isenção de IMI (doc. 4 junto com o pedido arbitral).
- j) O prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de ..., está, nos termos do nº 7 do artigo 15º da Lei nº 107/2001 de 08.09.2001, classificado como Monumento Nacional, fazendo parte integrante do conjunto denominado Alto Douro Vinhateiro, classificado como Monumento Nacional, conforme certidão emitida em 21.02.2017 pela Direcção Regional de Cultura do Norte para efeitos de instrução de processo para obtenção de benefícios fiscais - isenção de IMI (doc. 4 junto com o pedido arbitral).

- k) O prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de ..., está, nos termos do nº 7 do artigo 15º da Lei nº 107/2001 de 08.09.2001, classificado como Monumento Nacional, fazendo parte integrante do conjunto denominado Alto Douro Vinhateiro, classificado como Monumento Nacional, conforme certidão emitida em 21.02.2017 pela Direcção Regional de Cultura do Norte para efeitos de instrução de processo para obtenção de benefícios fiscais - isenção de IMI (doc. 4 junto com o pedido arbitral).
- l) O prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de ..., está, nos termos do nº 7 do artigo 15º da Lei nº 107/2001 de 08.09.2001, classificado como Monumento Nacional, fazendo parte integrante do conjunto denominado Alto Douro Vinhateiro, classificado como Monumento Nacional, conforme certidão emitida em 21.02.2017 pela Direcção Regional de Cultura do Norte para efeitos de instrução de processo para obtenção de benefícios fiscais - isenção de IMI (doc. 4 junto com o pedido arbitral).
- m) As referidas liquidações de IMI foram, na íntegra, pagas pela Requerente (p. 38 do Processo Administrativo).
- n) Em 16.08.2018, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

1.2. Factos não provados

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

1.3. Motivação quanto à matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e no Processo Administrativo.

2. MATÉRIA DE DIREITO

§1º. Questões decidendas

A - Da legalidade parcial das liquidações de IMI

A questão principal decidenda consiste em saber se os actos tributários de liquidação de IMI referentes aos anos 2012, 2013, 2014 e 2015 são parcialmente ilegais, na medida em que os imóveis acima identificados, a que dizem respeito, estão classificados como Monumento Nacional uma vez que se encontram integrados na região do Alto Douro Vinhateiro, considerada como Património Mundial da UNESCO e se, nessa medida, reunirão os pressupostos estabelecidos na lei para usufruir da isenção de IMI consagrada no artigo 44º, nº 1, al. n) do EBF.

A Requerente sustenta que, integrando, tais imóveis, a Região do Alto Douro Vinhateiro – Património Mundial da UNESCO – os mesmos são classificados como monumento nacional, de acordo com a interpretação conjunta do disposto nos nºs 3 e 7 do artigo 15º da Lei 107/2001, de 8 de Setembro. E tratando-se de monumentos nacionais os imóveis estão isentos de IMI, nos termos previstos no artigo 44º, nº 1, al. n) do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). Razão pela qual, as liquidações de IMI em crise, no que concerne aos imóveis supra referidos, afiguram-se manifestamente ilegais por assentarem em erro sobre os pressupostos.

Por seu turno, a AT, na Resposta ao pedido arbitral, pugna pela legalidade das liquidações de IMI, e pela legalidade do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, alegando que:

- a) Categoria, classificação e designação são conceitos distintos;
- b) Não existe uma classificação denominada de Monumento Nacional, mas apenas classificações denominadas de Interesse Nacional, de Interesse Público ou de Interesse Municipal, logo é manifestamente impossível afirmar que a paisagem cultural do Alto Douro Vinhateiro está classificada como Monumento Nacional;
- c) A Requerente confunde o conceito de designação “monumento nacional” com o conceito de classificação de “monumento nacional” que vigorou entre a vigência do Decreto 20.985 de 1932 e a entrada em vigor da LBPC em 2001;

d) Não existe qualquer classificação da Unesco denominada “Património da Humanidade”, “Património UNESCO”, “Património Mundial” ou outra expressão equivalente;

e) Ao inscrever um bem cultural na “Lista do Património”, o Comité do Património Cultural da Unesco não está a classificar um bem;

f) A classificação de um bem cultural depende sempre de um prévio procedimento administrativo de classificação;

g) Nem a Unesco, nem o Estado Português procederam à abertura de um procedimento administrativo de classificação em torno da paisagem cultural do “Alto Douro Vinhateiro”, sendo que este era obrigatório;

h) Ainda que se considere que a inscrição de um bem cultural na “Lista de Património Mundial” constitui, no fundo, uma classificação, tal procedimento sempre seria inválido, porquanto não houve, por exemplo lugar audiência prévia por parte dos interessados;

i) E ainda ineficaz, porque não houve publicação da decisão do Comité do Património Mundial da UNESCO no Diário da República;

j) Os bens culturais inscritos na “Lista do Património Mundial da Unesco” estarão, quanto muito, classificados como imóveis de Interesse Nacional

k) O artigo 44º, nº 1, do EBF reporta-se à Classificação de Monumento Nacional que vigorou no nosso ordenamento jurídico até à entrada em vigor da LBPC;

l) O conceito de Conjunto admite que no seio daquele último possam existir imóveis desprovidos de valor cultural, pelo que é abusiva a interpretação de que todos os prédios inseridos no interior de um Conjunto ou de uma paisagem cultural se encontrem, apenas por esse facto, classificados e, como tal, isentos de IMI;

m) O artigo 44º, nº 1 do EBF, porque só pode ser dirigida a prédios fiscais (artigo 2º do CIMI), exige a classificação individual dos prédios, independentemente da Categoria patrimonial em que os mesmos se inserem;

n) A interpretação veiculada pela Requerente mostra-se contrária à CRP, na medida em que viola os constitucionais princípios: da igualdade tributária, da justiça fiscal da capacidade contributiva, da autonomia local, e da participação na decisão.

Cumprir decidir.

O tema objecto da questão principal já se encontra tratado na jurisprudência do CAAD e dos Tribunais Tributários, sendo várias as decisões que aqui podem ser referidas como as proferidas nos procs. 17/2018-T, 76/2015-T, 356/2017-T, 325/2014-T, 33/2016-T do CAAD e acórdão do TCA Norte, de 01.06.2017, proferido no proc. 00693/14. Iremos seguir de perto o acórdão do CAAD de 05.07.2017, proferido no proc. 46/2017-T e o acórdão do TCA Norte, de 04.05.2017, proferido no proc. 01480/14.

Nos presentes autos, já se viu que é pretensão da Requerente beneficiar da isenção de IMI prevista na al. n) do artigo 44º do EBF, relativa aos *«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»*.

Os prédios em causa não foram individualmente classificados, pelo que a aplicação da isenção apenas pode advir da primeira parte daquela norma que alude aos *«prédios classificados como monumentos nacionais»*.

A AT defende que esta referência se reporta aos prédios que foram classificados como monumentos nacionais à face da legislação vigente antes da Lei nº 107/2001, de 8 de Setembro, por esta prever a categoria de monumento nacional, mas não a classificação como monumento nacional, nos nºs 1 e 2 do artigo 15º.

No entanto, o nº 5 do artigo 44º, 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 nº 107/2001, mais de nove anos antes.

Neste contexto, se legislativamente se pretendesse aludir apenas aos monumentos classificados antes da Lei nº 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 9º, nº 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 53º, nº 1, da Lei nº 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 nº 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 15º, nº 3, da Lei nº 107/2001 e o artigo 3º do Decreto-Lei nº 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 al. n) do nº 1 do artigo 44º 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 nº 3 ao artigo 15º da Lei nº 107/2001, que lhes atribui, precisamente, a designação de «*monumento nacional*», que é utilizada na al. n) do nº 1 do artigo 44º 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 nº 7 do artigo 15º da Lei nº 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 nº 1 do artigo 72º do Decreto-Lei nº 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 30º, nº 1, do mesmo diploma (pois a classificação já está feita «*para todos os efeitos*» por força do nº 7 do artigo 15º da Lei nº 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 nº 309/2009, se prevê, no nº 3 do seu artigo 72º, 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 30º, nº 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 nº 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 nº 7 do artigo 15º da lei nº 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*»¹ que se refere no nº 5 do artigo 44º 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 72º, nº 3, do Decreto-Lei nº 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 2º, nº 1, e 3º, nº 2, do Decreto-Lei nº 309/2009).²

No que concerne a sítios, que é a categoria em que se enquadra o Alto Douro Vinhateiro à face das definições internacionais, a isenção de IMI abrange os prédios (cujo conceito fiscal é fornecido pelo artigo 2º do CIMI) situados na área classificada, mas não os situados na zona especial de protecção, pois esta zona não está classificada como monumento nacional (sem prejuízo, naturalmente, de algum ou alguns dos prédios situados na zona de protecção poderem ser individual e autonomamente classificados).

No caso em apreço, sabe-se que os prédios estão situados no concelho de ..., indicado no Aviso nº 15170/2010, publicado no Diário da República, II Série, de 30-07-2010, como englobado no Alto Douro Vinhateiro incluído na lista indicativa do Património Mundial da UNESCO.

¹Actualmente, as competências do Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico, I. P., são exercidas pela Direcção-Geral do Património Cultural, nos termos do artigo 13º, al. a), do Decreto-Lei nº 115/2012, de 25 de Maio.

²Essas definições constam, nomeadamente da Convenção para a Protecção do Património Mundial, Cultural e Natural, aprovada para adesão, pelo Decreto-Lei nº 49/79, de 6 de Junho, que fornece as seguintes definições, no seu artigo 1º:

Os monumentos. - Obras arquitectónicas, de escultura ou de pintura monumentais, elementos ou 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.

A Convenção para a Salvaguarda do Património Arquitectónico da Europa, aprovada para ratificação, pela Resolução da Assembleia da República nº 5/91, de 23 de Janeiro, utiliza as seguintes definições:

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.*

Segundo se infere da legenda do mapa publicado no Anexo I do Aviso referido, em que distinguem o «Limite ALTO DOURO VINHATEIRO» e «ZEP ALTO DOURO VINHATEIRO», a globalidade dos concelhos abrangidos estará incluída no conjunto formado pela área de implantação do Alto Douro Vinhateiro e a respectiva Zona Especial de Protecção.

Em relação ao prédio inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ... da ... e em relação aos prédios inscritos sob os artigos rústicos ...º e ...º e sob os artigos urbanos ...º-A, ...º-B e ...º-C, todos da freguesia de ... não se põe em causa a sua classificação como monumento nacional uma vez que a Requerente juntou com o pedido de constituição de Tribunal Arbitral documentos comprovativos de que, nos termos do nº 7 do artigo 15º da Lei nº 107/2001 de 08.09.2001, se encontram classificados como monumentos nacionais, fazendo parte integrante do conjunto denominado Alto Douro Vinhateiro, classificado como monumento nacional: certidões emitidas, em 21.02.2017, pela Direcção Regional de Cultura do Norte para efeitos de instrução de processo para obtenção de benefícios fiscais - isenção de IMI (doc. 4 junto com o pedido arbitral).

O mesmo não se passa em relação aos demais prédios: o inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ... da ..., os inscritos na matriz predial rústica sob os artigos ...º, ...º, ...º, ...º de ... e os inscritos na matriz predial rústica sob os artigos ...º e ...º da União das Freguesias de ... e Em relação a estes, não é possível concluir dos documentos apresentados pela Requerente nem de outros juntos aos autos se os imóveis em causa se encontram situados na zona de implantação ou na zona especial de protecção.

Ora, relativamente aos benefícios fiscais existem normas especiais de que resulta que é sobre o contribuinte que recai o ónus de demonstrar a verificação dos seus pressupostos.

Desde logo, o artigo 74º, nº 1, da Lei Geral Tributária (LGT) estabelece que «o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque», pelo que, sendo o contribuinte quem invoca ter direito a usufruir de um benefício fiscal, será sobre ele que recai o ónus de demonstrar que se verificam os respectivos pressupostos.

Por outro lado, o artigo 14º, nº 2, da LGT estabelece que «os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a revelar ou a autorizar a revelação à

administração tributária dos pressupostos da sua concessão, ou a cumprir outras obrigações previstas na lei ou no instrumento de reconhecimento do benefício, nomeadamente as relativas aos impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património, ou às normas do sistema de segurança social, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito». Desta norma infere-se que o ónus da prova dos pressupostos dos benefícios fiscais recai sobre os contribuintes e concretiza-se através da revelação desses pressupostos ou autorização para eles serem revelados à Administração Tributária.

Assim, por força da regra do ónus da prova, a dúvida sobre a localização dos prédios acima referidos na área definida na «*planta de implantação*» publicada em Anexo ao Aviso n.º 15170/2010, tem de ser valorada processualmente contra a Requerente, o que se reconduz à falta de prova de um pressuposto essencial para a procedência da sua pretensão.

Neste contexto, o pedido de pronúncia arbitral tem de improceder, no que se refere à anulação das liquidações e decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa em relação ao prédio inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ... da ..., aos prédios inscritos na matriz predial rústica sob os artigos ...º, ..., ...º, ...º de ... e aos prédios inscritos na matriz predial rústica sob os artigos ...º e ...º da União das Freguesias de ... e ..., uma vez que não ficou demonstrado que estes prédios em relação aos quais a Requerente pretende ver aplicada a isenção de IMI, estejam classificados como «*monumentos nacionais*», designadamente que estejam localizados na área do Alto Douro Vinhateiro, e, conseqüentemente, não ficou demonstrado que as liquidações e decisão de indeferimento, no que a eles se referem, enfermem de ilegalidade.

A Requerida defende, ainda, que a interpretação veiculada pela Requerente se mostra contrária à Constituição da República (CRP), na medida em que viola os princípios constitucionais: da igualdade tributária, da justiça fiscal da capacidade contributiva, da autonomia local, e da participação na decisão.

Estes vícios de inconstitucionalidade material buscam uma fiscalização concreta e com características oficiosas (cfr. artigos 204º e 280º, n.º 1 da CRP)³.

No entanto, o que pode e deve ser objecto da fiscalização concreta da constitucionalidade, por parte dos Tribunais, são normas e não quaisquer decisões, sejam

³ GOMES CANOTILHO, J.J. e MOREIRA, V., Constituição da República Portuguesa Anotada, 4ª. Edição, 2º Volume, Coimbra: Coimbra Editora, 2010, pp. 940 e ss.

elas de natureza judicial ou administrativa, nem tão-pouco eventuais interpretações que de tais normas possam ser efectuadas por aquelas decisões⁴; (cfr. artigo 204º da CRP, Acórdão do TCA Sul - 2ª.Secção, de 27.04.2006, proc. nº 64561/96; Acórdão do TCA Sul - 2ª.Secção, de 11.01.2011, proc. nº 4401/10; Acórdão do TCA. Sul -2ª Secção, de 05.06.2012, proc. 5445/12).

Contudo, *in casu*, não foi suscitada a inconstitucionalidade de qualquer norma, susceptível de individualizar a sua aplicação, mas apenas que a interpretação dada pela Requerente seria inconstitucional, o que se traduz em argumentos avançados pela Requerida para sustentar a sua posição e não em “questões” que o tribunal devesse apreciar.

No entanto, a inconstitucionalidade das normas é de conhecimento officioso, como confirmam os Acórdãos do STA de 03.02.1993, proferido nos recursos nº 13621, 15287 e 22421 e de 13.12.2000, proferido no recurso nº 24319. Não obstante, a intervenção do tribunal tem que se circunscrever à fiscalização concreta da constitucionalidade, pois a fiscalização abstracta incumbe em exclusivo ao Tribunal Constitucional – cfr. artigo 281º da CRP.

Ora, como já afirmamos, anteriormente, o que pode e deve ser objecto da fiscalização concreta da constitucionalidade, por parte dos Tribunais, são normas e não quaisquer decisões nem tão-pouco eventuais interpretações que de tais normas possam ser efectuadas por aquelas decisões.

De qualquer forma, sempre consideramos que a Requerente se limitou a constatar a previsão da norma do artigo 44º, nº 1, al. n) do EBF, que menciona expressamente que os prédios classificados como monumentos nacionais estão isentos de IMI.

A Requerida alega ainda que a interpretação proposta pela Requerente ofende o princípio da igualdade tributária, na medida em que, enquanto proprietária de prédios rústicos e urbanos integrados no denominado Alto Douro Vinhateiro e destituídos de valor cultural individual, pretende ser privilegiada, sem razão justificável, relativamente aos demais proprietários de imóveis não classificados.

⁴ GOMES CANOTILHO, J.J. e MOREIRA, V., Constituição da República Portuguesa anotada, 4ª. Edição, 2º

O princípio da igualdade determina que se trate de forma igual o que é igual e de forma diferente o que é diferente na medida da diferença.

Ora, desde logo, falha um pressuposto para apreciar a violação deste princípio constitucional. Na verdade, não resultou provado que os prédios da Requerente sejam destituídos de valor cultural. Pelo contrário, ficou provado, através das certidões juntas pela Requerente (doc. 4 junto com o pedido arbitral), que pelo menos o prédio inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ... da ..., os prédios inscritos sob os artigos rústicos ...º e ...º e sob os artigos urbanos ..., ... e ..., todos da freguesia de ..., estão situados no Alto Douro Vinhateiro, incluído na Lista do Património Mundial da UNESCO.

Relembramos que, nos termos do artigo 15º, nº 7 da Lei nº 107/2001, 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. Por outro lado, não obstante os prédios estarem inseridos num conjunto, o certo é que para os bens imóveis classificados como de interesse nacional, sejam eles monumentos, conjuntos ou sítios, adoptar-se-á a designação «monumento nacional».

Nesta conformidade, falhando o pressuposto de facto de os imóveis em apreço serem destituídos de valor cultural (individual), por ter inexistido prova nesse sentido, improcede necessariamente a alegada inconstitucionalidade material, por violação da igualdade tributária, na medida em que a mesma sempre teria que ser apreciada em concreto; resultando claro que os referidos imóveis da Requerente estão em igualdade de circunstâncias em relação a todos os restantes prédios inseridos no Alto Douro Vinhateiro.

A Requerida faz ainda depender a arguição da inconstitucionalidade, por a interpretação dada pela Requerente ser ofensiva do princípio da capacidade contributiva, do facto de o prédio urbano ser destituído de valor cultural individual.

O princípio da igualdade perante os encargos públicos resulta da necessidade de impor sacrifícios patrimoniais, que a todos diz respeito, devendo ser afectadas, por igual, as esferas da generalidade dos cidadãos, com idêntica capacidade contributiva. Isto é, este princípio exige que os sacrifícios inerentes à satisfação de necessidades públicas sejam

equitativamente distribuídos por todos os cidadãos; todos os cidadãos deverão contribuir de igual forma para os encargos públicos à medida da sua capacidade contributiva. Efectivamente, não resulta provado que, em concreto, a Requerente, enquanto proprietária dos imóveis, não esteja sujeita a regras e imposições especiais por o mesmo estar inserido no Alto Douro Vinhateiro, designadamente, que não suporte encargos relacionados com a conservação e restauro daqueles bens.

Na verdade, o benefício fiscal ora em apreço acarreta contrapartidas limitativas que coartam a autonomia dos proprietários dos prédios que deles beneficiam, que se vêem limitados na sua actuação enquanto proprietários. Os artigos 45º, 36º e 37º da Lei nº 107/2001 proíbem os proprietários de efectuar quaisquer obras ou proceder à sua transmissão sem prévia autorização/comunicação ao Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico, I. P. (IGESPAR, IP). O que se compreende por se tratar de património mundial.

Reiteramos, por isso, resultar claro que os imóveis da Requerente estão em igualdade de circunstâncias em relação a todos os restantes prédios inseridos no Alto Douro Vinhateiro. Logo, todos os proprietários de prédios aí integrados beneficiarão, de igual forma, do benefício fiscal em causa, não se vislumbrando o desrespeito do princípio da capacidade contributiva, dado que não resultou demonstrado que a Requerente, em concreto, não esteja sujeita a encargos financeiros e a procedimentos burocráticos mais gravosos do que outros proprietários de imóveis não inseridos no conjunto.

Por outro lado, também não resultou apurado que as faculdades de disposição, transformação e fruição da Requerente, em concreto no que tange aos seus imóveis inseridos no conjunto classificado, sejam diferentes das que são permitidas ao titular de um prédio individualmente classificado; pelo que se mostra impossibilitada a apreciação da alegada subversão do princípio da justiça na repartição da carga fiscal.

Por último, resta o argumento mais destituído de fundamento, concernente à violação do princípio da autonomia local, dado parecer que a Requerida quis defender um interesse do Município de ... que ele próprio se absteve de fazer.

Efectivamente, tal como a lei indica (artigo 44º, nº 5 do EBF), o reconhecimento da isenção em causa é automático e a sua comunicação compete às Câmaras Municipais territorialmente competentes.

Não se vislumbra, assim, que a interpretação efectuada pela Requerente enferme da invocada inconstitucionalidade.

Pelo exposto, procede parcialmente o pedido arbitral, decidindo-se pela ilegalidade do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e das liquidações de IMI, na parte referente ao prédio inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ... da ... e aos prédios inscritos sob os artigos rústicos ... e ... e sob os artigos urbanos ..., ... e ..., todos da freguesia de ..., considerando-se estarem os prédios em questão integrados na Região do Alto Douro Vinhateiro considerada Património Mundial da UNESCO e, conseqüentemente, legalmente qualificados como monumentos nacionais, beneficiando, por essa razão, da isenção do artigo 44º, nº 1, al. n) do EBF.

Sendo ilegais a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e as liquidações de IMI aqui impugnadas, no que a estes prédios se referem, deve ser restituído à Requerente o correspondente imposto pago, no montante de € 2.447,60.

B – Juros indemnizatórios

A Requerente peticiona a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, previstos nos artigos 43º da Lei Geral Tributária e 61º do Código do Procedimento e Processo Tributário.

É claro nos autos que a ilegalidade parcial dos actos de liquidação de imposto impugnados é directamente imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, os praticou, naquela parte, sem suporte legal, padecendo de uma errada interpretação (e, logo, aplicação) das normas jurídicas ao caso concreto.

Conseqüentemente a Requerente tem direito ao recebimento de juros indemnizatórios sobre a quantia de € 2.447,60, nos termos do disposto nos artigos 43º, nº 1, da LGT e 61º do CPPT.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido arbitral;
- b) Declarar parcialmente ilegais o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e as liquidações de IMI n.ºs 2012..., 2013..., 2014... e 2015..., na parte relativa ao prédio inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ... da ... e aos prédios inscritos sob os artigos rústicos ... e ... e sob os artigos urbanos..., ... e ..., todos da freguesia de ..., por violação de lei, com as demais consequências legais;
- c) Condenar a Administração Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente o montante de € 2.447,60, relativo a imposto pago indevidamente;
- d) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante de € 2.447,60;
- e) Condenar a Requerida no pagamento de 98% e a Requerente em 2% das custas do presente processo.

V. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306º, n.º 2 do CPC, 97º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 3º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 2.494,71.

VI. CUSTAS

Nos termos do artigo 22º, nº 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 98% a cargo da Requerida e 2% a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de Fevereiro de 2019.

O Árbitro,

(Cristina Aragão Seia)