

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 362/2018-T

Tema: IMI – Isenção; Imóveis em centros históricos. Património Mundial da UNESCO.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Suzana Fernandes da Costa e Prof. Doutor Nuno Cunha Rodrigues (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 14-11-2018, acordam no seguinte:

1. Relatório

A...- COMPANHIA DE SEGUROS, S.A. (doravante designada por "Requerente"), titular do número de identificação fiscal..., com sede no ... n.º..., ...-... Lisboa, doravante abreviadamente designada por "Requerente", veio, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

A Requerente pede anulação do acto tributário de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis ("IMI") n.º 2017..., referente ao período de tributação de 2017, na parte correspondente ao montante de € 66.807,03.

A Requerente pede ainda o reembolso da quantia referida, acrescida de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.**

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 04-09-2018.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, os Árbitros que inicialmente foram designados pelo Conselho Deontológico comunicaram a aceitação do encargo, no prazo aplicável.

Em 24-10-2018 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 14-11-2018.

A Administração Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em que defendeu que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 03-12-2018, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, 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, e é competente.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (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.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Requerente é proprietária de imóveis integrados em Centros Históricos portugueses, incluídos na Lista indicativa do Património Mundial da Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (“UNESCO”);
- B) No património imobiliário da Requerente incluem-se os seguintes imóveis localizados no Centro Histórico do Porto, incluído na lista indicativa do Património Mundial da UNESCO, em 1996, indicado no Aviso n.º 15.173/2010 do Ministério da Cultura, Diário da República, II Série, de 30-07-2010: (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido)

Centro Histórico do Porto		
Artigo Matricial	Freguesia	Morada
U- ...	Porto ...	Rua ...
U- ...	Porto ...	Rua ...
U- ...	Porto ...	Rua ...
U- ...	Porto ...	Rua ...
U- ...	Porto ...	Rua ...
U- ...	Porto ...	Rua ...
U- ...	Porto ...	Rua ...

- C) No património imobiliário da Requerente incluem-se os seguintes imóveis localizados no Centro Histórico de Évora, incluído na lista do património mundial da UNESCO, conforme publicitação no Aviso da Direcção de Serviços Culturais, publicado no Diário da República, II Série, de 17-02-1988, página 552: (documento n.º 3 junto com as alegações, e documentos 1, 3 e 6, juntos com a Resposta das Autoridade Tributária e Aduaneira, cujos teores se dão como reproduzidos)

Centro Histórico de ...		
Artigo matricial	Freguesia	Morada
U-	Rua ...
U-
U-
U-	Rua ...
U-	Rua ...
U-	Rua ...

U.
U.	
U.	Rua

- D)** A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento de IMI, no valor global de € 259.167,40, relativo ao ano de 2017, no âmbito do qual a AT incluiu na colecta de imposto os imóveis referidos, no montante de € 66.807,03 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- E)** Em 27-04-2018, a Requerente pagou a quantia liquidada (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F)** Em 06-06-2018, a Chefe de Divisão Municipal de Receita da Câmara Municipal do Porto enviou à Direcção Municipal de Finanças e Património a carta cuja cópia consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

Assunto: Isenção de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) - artigo 44.º, n.º 1, alínea n) do EBF

Relativamente ao pedido de reconhecimento de Isenção de IMI ao abrigo do artigo 44.º, n.º 1, alínea n) do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) informa-se V.ª Ex.ª que determina aquele articulado que estão isentos de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) "Os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios Individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável.", sendo o reconhecimento desta isenção de carácter automático.

Assim, Informa-se Va Exa que é entendimento deste Município que o conjunto conhecido por Centro Histórico do Porto, localizado nas freguesias da ..., ..., da ... e de ..., concelhos do Porto e Vila Nova de Gaia, distrito do Porto, incluído na lista indicativa do Património Mundial da UNESCO, em 1996, conforme consta do Aviso n.º 15173/2010, de 30 de julho, engloba todos os prédios que se localizam no Centro Histórico do Porto, e estando este conjunto classificado como «monumento nacional», todos os prédios que se localizam naquela zona beneficiam da Isenção de IMI.

Neste sentido, e dando cumprimento ao despacho do Sr. Presidente da Câmara Municipal do Porto, em 15/07/2013 procedeu-se ao envio à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) de documento com a identificação dos prédios situados na zona denominada por "Centro Histórico do Porto", onde se localizam os prédios sítos na Rua..., n.º ... na Rua ..., n.º .../... .

Porém, este entendimento não foi colhido pela AT, situação reclamada inúmeras vezes por este Município, até que em janeiro de 2017 foi alterada a Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, que estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais, e que prevê no seu artigo 16.º, n.º 2 que "A assembleia municipal pode, por proposta da câmara municipal, através de deliberação fundamentada que Inclui a estimativa da respetiva despesa fiscal, conceder isenções totais ou parciais, objetivas ou subjetivas, relativamente aos Impostos e outros tributos próprios."

Nesta conformidade, informa-se que o Município do Porto encontra-se a analisar as normas legais existentes com vista à elaboração do projeto de regulamento de benefícios fiscais em sede de impostos municipais.

G) Em 27-07-2018, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

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

No processo arbitral são admitidos os meios gerais de prova, por força do artigo 115.º, n.º1, do CPPT aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

A localização de imóveis não é facto para cuja prova seja exigido qualquer meio especial de prova, pelo que são admitidos todos os meios de prova admitidos em Direito.

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente, cuja genuinidade não foi impugnada pela Autoridade Tributária e Aduaneira no prazo previsto no artigo 115.º, n.º 4, do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Trazida essa prova documental ao processo, emitida por entidades de natureza pública de credibilidade evidente e com competências em matéria urbanística (câmaras municipais) não há qualquer razão para duvidar que as informações prestadas correspondam à realidade.

Por outro lado, os limites dos centros históricos do Porto e de Évora estão publicitados pela UNESCO em https://whc.unesco.org/en/list/755/multiple=1&unique_number=890 e https://whc.unesco.org/en/list/361/multiple=1&unique_number=414, pelo que é fácil confirmar através da localização acessível em <https://www.google.com/maps/> que os prédios em causa se situam dentro das áreas classificadas.

Assim, no exercício dos poderes deste Tribunal Arbitral para julgamento da matéria de facto, considera-se como provado que os prédios referidos na alínea B) da matéria de facto se situam no Centro Histórico do Porto (expressamente referidos no documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, emitido pela Câmara Municipal do Porto) e que os prédios indicados na alínea C) da matéria de facto estão situados no Centro Histórico de Évora (conforme é informado no documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, emitido pela Câmara Municipal de Évora), que merecem ao Tribunal Arbitral credibilidade e cuja correspondência a realidade não é infirmada por qualquer elemento de prova trazido ao processo pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3. Matéria de direito

Nos termos da alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF, «*estão isentos de imposto municipal sobre imóveis (...) os prédios **classificados como monumentos nacionais** e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável*».

O n.º 5 do mesmo artigo estabelece 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, a efectuar pelo Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico, I. P., ou pelas câmaras municipais, vigorando enquanto os prédios estiverem classificados, mesmo que estes venham a ser transmitidos*» (redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, vigente em 2017).

A Lei n.º 107/2001, de 8 deste, estabeleceu «*as bases da política e do regime de protecção e valorização do património cultural*».

O Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de Outubro, estabeleceu «*o procedimento de classificação dos bens imóveis de interesse cultural, bem como o regime jurídico das zonas de protecção e do plano de pormenor de salvaguarda*».

A Requerente defende, em suma, que os imóveis referidos, por estarem inseridos em Centros Históricos classificados como Património Mundial da UNESCO, integram a categoria de “monumentos nacionais” e, conseqüentemente, devem beneficiar (automaticamente) da isenção de IMI.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma,

- que desde 2001 que não existe uma classificação denominada de Monumento Nacional, mas apenas classificações denominadas de Interesse Nacional, de interesse Público ou de Interesse Municipal, e por isso não se pode afirmar que os Centros Históricos do Porto e de Évora estão classificados como Monumento Nacional;
- não existe qualquer classificação da UNESCO denominada "Património da Humanidade", "Património da UNESCO", "Património Mundial" ou outra expressão equivalente;

- a inscrição de um bem cultural na 'Lista do Património Mundial' não constitui qualquer Classificação, pois esta pressupõe necessariamente a existência de um prévio procedimento administrativo; aquela inscrição “apenas” se reconduz à atribuição de um novo estatuto honorífico ao bem em causa: de bem cultural nacional passa a ser (também) um bem cultural mundial;
- o Comité do Património Cultural da UNESCO não procedeu a qualquer classificação do Centro Histórico do Porto, apenas inseriu mais um registo numa lista de bens culturais de valor mundial;
- o Aviso n.º 15.173/2010 vem estabelecer que o Centro Histórico do Porto insere-se na categoria de Conjunto;
- do artigo 15.º, n.º 7 da LBPC resulta que os bens culturais inscritos na "Lista do Património Mundial da UNESCO", estarão, quando muito, classificados como imóveis de Interesse Nacional;
- os denominados Centros Históricos do Porto e de Évora estão, quando muito, classificados de interesse Nacional, em resultado já não de uma decisão por parte da entidade competente, mas sim em resultado direto da lei, pois que é esta última quem lhe manda atribuir, sem mais, tal classificação (artigo 15.º, n.º 2, e 3, por remissão do artigo 15.º, n.º 7, ambos da LBPC, articulado com o artigo 72.º n.º 1 do Decreto-Lei 309/2009);
- o 1.º segmento da alínea n) do artigo 44.º, n.º 1, do EBF refere-se aos prédios classificados como Monumentos Nacionais à luz das leis estado-novenses que antecederam a LBPC.

3.1. Questão da classificação como “monumento nacional”

A questão essencial a decidir é, assim, a de saber se por estarem inseridos em Centros Históricos classificados como Património Mundial da UNESCO, são de considerar *classificados como monumentos nacionais* e, conseqüentemente, devem beneficiar (automaticamente) da isenção de IMI.

A tese defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira de que o 1.º segmento da alínea n) do artigo 44.º, n.º 1, do EBF refere-se apenas aos prédios classificados como

Monumentos Nacionais à luz das leis que antecederam a Lei n.º 107/2001 colide com o n.º 5 do artigo 44.º, na redacção da Lei 3-B/2010, de 28 de Abril, faz referência à «*comunicação da classificação como monumentos nacionais*», reportando-se manifestamente a comunicações que venham a ocorrer após a sua entrada em vigor.

Por outro lado, esta comunicação não estava prevista, nestes termos, na redacção anterior, pelo que não se compreenderia que se estivesse a referir a comunicações relativas a monumentos classificados antes da entrada em vigor da Lei n.º 107/2001, mais de nove anos antes.

Aliás, na mesma linha, o artigo 53.º, n.º 1, da Lei n.º 107/2001 alude ao «*acto que decreta a classificação de monumentos*», pelo que é inequívoco que, à face deste diploma, há «**classificação de monumentos**».

Por isso, é de interpretar a parte inicial da alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF como reportando-se a «*prédios classificados como monumentos nacionais*» ao abrigo daquela Lei n.º 107/2001, inclusivamente.

Sendo assim, deverão considerar-se classificados como “monumentos nacionais” todos os prédios a que seja atribuída a designação de «*monumento nacional*». Na verdade, não se vislumbra qualquer explicação aceitável para que legislativamente se designassem como “monumentos nacionais” imóveis a que não se pretendia reconhecer que têm essa classificação. Neste contexto, se por qualquer hipotética intenção com fundamento indecifrável legislativamente se pretendesse aludir apenas aos monumentos classificados antes da Lei n.º 107/2001, decerto se faria uma referência expressa. Na sua falta, sendo de presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil) e não camuflá-lo ou confundir o intérprete, deve concluir-se que a primeira parte da isenção referida abrange prédios todos os prédios a que é legislativamente atribuída a designação de “monumentos nacionais”, inclusivamente os que não foram objecto de classificação individual.

Assim, como «*monumentos nacionais*» deverão considerar-se todos os «*bens imóveis classificados como de interesse nacional, sejam eles monumentos, conjuntos ou sítios*», pois o artigo 15.º, n.º 3, da Lei n.º 107/2001 e o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de Outubro, a todos atribuem expressamente essa designação. Isto é, são

«*prédios classificados como monumentos nacionais*» para efeitos da parte inicial da alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º os prédios a que é atribuída essa designação.

Os «*imóveis incluídos na lista do património mundial integram, para todos os efeitos e na respectiva categoria, a lista dos bens classificados como de interesse nacional*», por força do disposto no n.º 7 do artigo 15.º da lei n.º 107/2001.

Sendo os «*prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal*» expressamente referenciados naquela alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF, o alcance útil da referência inicial aos «*prédios classificados como monumentos nacionais*» consistirá em estender a isenção aos prédios que são objecto de classificação não individual, designadamente os integrados em «*monumentos, conjuntos ou sítios*», a que se refere o n.º 3 ao artigo 15.º da Lei n.º 107/2001, que lhes atribui, precisamente, a designação de «*monumento nacional*», que é utilizada na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF.

Assim, a partir da entrada em vigor da Lei n.º 107/2001, a inclusão de imóveis na lista do património mundial tem como consequência a sua classificação como de interesse nacional, **para todos os efeitos** (n.º 7) e dessa classificação decorre que passam a ser designados como “monumentos nacionais” (n.º 3) e a ter o tratamento jurídico para estes previstos.

Por isso, para esses imóveis incluídos na lista do património mundial serem considerados “monumento nacional” não é necessário qualquer outro acto de classificação, bastando a inclusão na lista.

Neste contexto, a abertura de um procedimento de classificação que implica a inclusão de um bem imóvel na lista indicativa do património mundial, nos termos do n.º 1 do artigo 72.º do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de Outubro, não tem em vista apreciar se estão reunidas as condições para a classificação, nem a prolação de uma decisão final pelo Governo, nos termos do artigo 30.º, n.º 1, do mesmo diploma (pois a classificação já está feita «*para todos os efeitos*» por força do n.º 7 do artigo 15.º da Lei n.º 107/2001), mas apenas identificar quais são os imóveis que foram incluídos naquela lista, designadamente através de uma planta de localização, e fixar a respectiva zona especial de protecção.

É neste contexto que, relativamente aos imóveis inscritos na lista do património mundial à data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 309/2009, se prevê, no n.º 3 do seu

artigo 72.º, apenas a publicação sob a forma de aviso no Diário da República, da planta de localização e implantação de bem imóvel inscrito na lista do património mundial, incluindo a respectiva zona de protecção e não uma decisão do Governo sob a forma de decreto, como se prevê no seu artigo 30.º, n.º 1, para as decisões finais dos processos de classificação de bem imóvel como de interesse nacional.

Assim, relativamente aos imóveis inscritos na lista do património mundial antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 309/2009, não há lugar a qualquer acto de classificação, e eles integram-se *«para todos os efeitos e na respectiva categoria, a lista dos bens classificados como de interesse nacional»*, por força do n.º 7 do artigo 15.º da lei n.º 107/2001.

Por isso, em relação a estes imóveis inscritos na lista do património mundial, não há lugar à *«comunicação da classificação como monumentos nacionais (...) a efectuar pelo Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico, I. P.»* ^(1) que se refere no n.º 5 do artigo 44.º do EBF, pois não há acto de classificação a comunicar.

Assim, nestes casos, a isenção opera automaticamente, na sequência da publicação do aviso previsto no artigo 72.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 309/2009.

3.2. Questão da necessidade ou não de classificação individualizada como «monumento nacional»

No que concerne à questão de saber se, relativamente aos monumentos nacionais que são constituídos por um conjunto de imóveis, é ou não necessária uma classificação individualizada de cada um dos imóveis, afigura-se que a resposta negativa tem suporte na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF, conjugada com o seu n.º 5 e os n.ºs 1, 2, 3 e 7 da Lei n.º 107/2001.

Os bens imóveis podem ser classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal (artigo 15.º, n.º2, da Lei n.º 107/2011), e os classificados como de interesse nacional são designados “*monumento nacional*” (n.º 3 do mesmo artigo)

¹ Actualmente, 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 13.º, alínea a), do Decreto-Lei n.º 115/2012, de 25 de Maio.

«Os bens imóveis podem pertencer às categorias de monumento, conjunto ou sítio» (n.º 1 da Lei n.º 107/2001), mas, sendo de interesse nacional, mesmo que se trate de um conjunto, são designados como «monumento nacional» (n.º 3 do mesmo artigo). Os conceitos de «monumentos, conjuntos ou sítios», são os definidos no direito internacional (artigos 2.º, n.º 1, e 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 309/2009). (²)

«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» (n.º 7 do artigo 15.º da Lei n.º 107/2001) e, por isso, mesmo quando se trata de inclusão de um conjunto, sendo de interesse nacional, esse conjunto é considerado «monumento nacional».

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

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 isolados 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, etmológico ou antropológico.

A Convenção para a Salvaguarda do Património Arquitectónico da Europa, aprovada para ratificação, pela Resolução da Assembleia da República n.º 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.

Naquela alínea n) refere-se que estão isentos de IMI «*os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável*».

O facto de apenas se fazer referência a necessidade de classificação individual relativamente as prédios «*classificados como de interesse público ou de interesse municipal*» aponta no sentido de que, quanto aos «*monumentos nacionais*», não é necessária, para operar a isenção, uma classificação individualizada dos prédios e, por isso, ser aplicável a isenção aos imóveis integrados num conjunto classificado como «*monumento nacional*». Isto é, como diz a Requerente «*a “individualização” pretendida pelo legislador está circunscrita aos prédios classificados como de interesse público e municipal e não abrange os prédios de interesse nacional - podendo estes ser entendidos no seu conjunto ou isoladamente para efeitos de obtenção de classificação de “monumento nacional” e, conseqüentemente, para aplicação do benefício fiscal de IMI em crise*».

Foi este o entendimento adotado pela generalidade da jurisprudência que tem apreciado esta questão, não só abundante jurisprudência arbitral (³), mas também do Tribunal Central Administrativo Norte, como pode ver-se pelo acórdão de 07-12-2016, proferido no processo n.º 00134/14.4BEPRT (⁴), em que se refere:

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

O facto de poderem coexistir prédios individualmente classificados, em caso de delimitação de um conjunto ou de um sítio, nos termos do artigo 56.º do

³ Acórdãos arbitrais de 08-10-2014, proferido no processo n.º 325/2014-T; de 16-11-2015, proferido no processo n.º 76/2015-T; de 09-06-2016, proferido no processo n.º 33/2016-T; de 14-06-2016, proferido no processo n.º 98/2016-T; de 07-12-2016, proferido no processo n.º 379/2016-T; de 24-06-2017, proferido no processo n.º 534/2016-T; de 20-10-2017, proferido no processo n.º 204/2017-T; de 21-12-2017, proferido no processo n.º 405/2017-T; de 05-07-2017, proferido no processo n.º 46/2017-T; de 22-11-2017, proferido no processo n.º 172/2017-T; de 20-10-2017, proferido no processo n.º 204/2017-T; de 08-02-21’8, proferido no processo n.º 356/2017-T; de 21-12-2017, proferido no processo n.º 405/2017-T; e de 28-03-2018, proferido no processo n.º 531/2017-T.

Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de Outubro, apenas tem relevo provisório para delimitar a zona de protecção desse imóvel até à publicação da classificação do conjunto ou do sítio (cfr. n.º 2).

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

- «os prédios em questão são de interesse nacional, e não de interesse meramente público ou municipal, sendo, conseqüentemente, classificados como monumentos nacionais, independentemente de se tratar de um único edifício, conjunto ou sítio».*
- «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”.*

⁴ Cujas jurisprudências são seguidas no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-06-2017, proferido no processo n.º 00693/14.1BEPRT.

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».

De resto, é manifesto que esta isenção, com esta amplitude, é perfeitamente justificada, pois reconduz-se a uma compensação pelas especiais obrigações que a Lei n.º 107/2001, no seu artigo 21.º, impõe aos detentores de direitos reais sobre imóveis classificados:

Artigo 21.º

Deveres especiais dos detentores

1 - Os proprietários, possuidores e demais titulares de direitos reais sobre bens que tenham sido classificados ou inventariados estão especificamente adstritos aos seguintes deveres:

- a) Facilitar à administração do património cultural a informação que resulte necessária para execução da presente lei;*
- b) Conservar, cuidar e proteger devidamente o bem, de forma a assegurar a sua integridade e a evitar a sua perda, destruição ou deterioração;*

c) Adequar o destino, o aproveitamento e a utilização do bem à garantia da respectiva conservação.

2 - Sobre os proprietários, possuidores e demais titulares de direitos reais sobre bens que tenham sido classificados incidem ainda os seguintes deveres:

a) Observar o regime legal instituído sobre acesso e visita pública, à qual podem, todavia, eximir-se mediante a comprovação da respectiva incompatibilidade, no caso concreto, com direitos, liberdades e garantias pessoais ou outros valores constitucionais;

b) Executar os trabalhos ou as obras que o serviço competente, após o devido procedimento, considerar necessários para assegurar a salvaguarda do bem.

Pelo exposto, tem de se concluir que os prédios em causa beneficiam da isenção prevista na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do CIMI.

3.3. Questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira, nas suas alegações, que «uma interpretação como aquele que é veiculada pela Requerente é claramente uma interpretação que ofende a lei fundamental do país, na medida em que viola os princípios: i) da igualdade tributária, ii) da justiça fiscal e iii) da capacidade contributiva (iv) da autonomia local e (v) da participação na decisão, (vi) além de uma inconstitucionalidade orgânica.

Como já se referiu, que esta isenção, com esta amplitude, é perfeitamente justificada, pois reconduz-se a uma compensação pelas especiais obrigações que o artigo 21.º da Lei n.º 107/2001, impõe aos proprietários, possuidores e demais titulares de direitos reais sobre bens que tenham sido classificados e não impõe à generalidades de outros titulares de imóveis não classificados.

Todos os titulares de direitos reais sobre prédios classificados, quer os titulares de prédios individualmente classificados, quer os titulares daqueles cuja classificação resulta da integração num conjunto classificado.

A essa luz, é manifesto que a isenção em causa, não é incompatível com os princípios da igualdade e da justiça, pois os titulares de imóveis classificados e não classificados não se encontram em situações idênticas, quanto a obrigações legais e o facto de aos titulares de imóveis classificados serem impostos mais deveres justifica que lhes sejam atribuídos mais direitos. Pelo contrário, o que se afiguraria incompatível com os princípios da igualdade e da justiça seria a imposição de deveres especiais, sem qualquer contrapartida compensatória. O tratamento privilegiado que resulta da alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do IMI não é, assim, nem arbitrário nem injusto.

No que concerne ao princípio da capacidade contributiva, não se coloca em sede de benefícios fiscais, pois eles pressupõem uma excepção a esse princípio, justificada por razões especiais: neste caso a excepção justifica-se para assegurar os princípios da igualdade e da justiça, para além do prosseguimento do objectivo extrafiscal de incentivar os titulares de imóveis adoptarem comportamentos que permitam preservação do património, necessária para se manter a classificação e podere, continuar a beneficiar da isenção.

No que concerne à invocação de violação do princípio da autonomia local trata-se de um evidente equívoco da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois as isenções fiscais são matéria da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [artigos 103.º, n- 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP], neste caso criada para satisfação de interesses nacionais e não autárquicos. Por outro lado, quanto à alegação de que os Municípios do Porto e de Évora «*nenhuma palavra tiveram quanto à questão da perda da receita do IMI subjacente a área dos Centros Históricos do Porto e de Évora*», independentemente da sua irrelevância, nada se pode concluir com base no Diário da República, pois trata-se de matéria não sujeita a publicação (artigo 119.º da CRP). Por outro lado, no que concerne à alegada falta de participação das «*autarquias portuense e eborensis na formação da decisão de classificação*», para além de não, se demonstrar, será matéria sobre a qual não haverá, decerto, razões de preocupação, pois nem sequer é imaginável que a classificação de um centro histórico não seja promovida pela respectiva autarquia.

No que concerne a inconstitucionalidade orgânica invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, trata-se também de confusão, pois a Assembleia da República é o órgão constitucionalmente competente para legislar em matéria de isenções fiscais, e foi

quem a criou através da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, aditando uma alínea n) ao n.º 1 do artigo 40.º do EBF (artigo este que passou a ser o artigo 44.º, após a republicação do Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho).

A interpretação correcta da alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF, quanto aos prédios integrados em conjuntos classificados incluídos na lista do património, é a que atrás se referiu, pelo que a previsão daquela alínea n), desde a redacção inicial, posterior à Lei n.º 107/2001, inclui remissão, com aceitação implícita, da aplicação do benefício fiscal, pelo menos, às situações em que anteriormente já tinha ocorrido a classificação de conjuntos como monumento nacional (como sucede nos casos em apreço).

Pelo exposto, não ocorre qualquer das inconstitucionalidades invocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

4. Juros indemnizatórios

Pelo que se referiu, a liquidação de IMI impugnada enferma de ilegalidade parcial, na parte em que os impostos foi calculado relativamente aos imóveis referidos na matéria de facto fixada, incluídos no Centro Histórico do Porto e no Centro Histórico do Évora.

Em 27-04-2018, a Requerente pagou a quantia liquidada e pede juros indemnizatórios.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que *«São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»*.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT

[aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

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

Por outro lado, sendo os juros indemnizatórios calculados com base numa quantia a reembolsar, a competência para condenação no pagamento de juros indemnizatórios tem

ínsita a competência para determinar o reembolso de quantias indevidamente pagas, que estão subjacentes ao cálculo dos juros.

No caso em apreço, o erro que afecta a liquidação, na parte em que se reporta aos prédios referidos, incluídos no Centro Histórico do Porto e no Centro Histórico do Évora, é *«imputável aos serviços»* pois foram estes que a emitiram, sem considerarem a isenção de que beneficiam.

Nos termos do n.º 5 do artigo 44.º do EBF, na redacção da Lei n.º 3-B/2010 (vigente em 2017) *«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, a efectuar pelo Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico, I. P., ou pelas câmaras municipais, vigorando enquanto os prédios estiverem classificados, mesmo que estes venham a ser transmitidos».* (⁵)

Porém, no caso de imóveis inscritos na lista do património mundial não há acto de classificação a comunicar, pois a mera inclusão na lista do património mundial tem como consequência *«para todos os efeitos»* (e, por isso, também para efeitos da isenção) que os imóveis passam a integrar *«na respectiva categoria, a lista dos bens classificados como de interesse nacional»* (n.º 7 do artigo 15.º da lei n.º 107/2001).

Assim, nestes casos, devem os serviços diligenciar no sentido de aplicarem a isenção automaticamente, para o que dispõem de elementos que lhe permitem apreciar da verificação dos pressupostos da sua aplicação, já que a inclusão na lista do património mundial foi publicitada no Diário da República, como se referiu.

Na verdade, a necessidade de apresentação de requerimento pelos sujeitos passivos bem, devidamente documentado, estava prevista na redacção do n.º 5 do artigo 44.º que vigorou antes da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, mas foi eliminada a partir da sua entrada em vigor.

Assim, à face da redacção vigente em 2017, os erros de liquidações que se traduzem na não aplicação da isenção de IMI a imóveis incluídos na lista do património mundial são imputáveis aos serviços e não aos sujeitos passivos.

Consequentemente, a Requerente tem ao direito ao reembolso da quantia indevidamente paga (€ 66.807,03), acrescida de juros indemnizatórios, que são devidos à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outra ou outras que alterem a taxa legal), desde a data do pagamento (827-04-2018) até ao integral reembolso.

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular parcialmente a liquidação de IMI n.º 2017..., referente ao período de tributação de 2017, na parte correspondente ao montante de € 66.807,03;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente da quantia de € 66.807,03, acrescida de juros indemnizatórios, calculados nos termos referidos no ponto 4 do presente acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 66.807,03**.

⁵ Actualmente, as competências do Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico, I. P., são exercidas pela Direcção-Geral do Património Cultural, nos termos do o artigo 13.º, alínea a), do Decreto-Lei n.º 115/2012, de 25 de Maio.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Pelo que se referiu no ponto 4, o erro que afecta a liquidação impugnada é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que é esta a responsável pelo pagamento da totalidade das custas.

Lisboa, 15-01-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Suzana Fernandes da Costa)

(Nuno Cunha Rodrigues)