

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A ISENÇÃO DE IMI DOS PRÉDIOS CLASSIFICADOS

Daniela Filipa Labreco dos Santos

Lisboa, fevereiro de 2021

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A ISENÇÃO DE IMI DOS PRÉDIOS CLASSIFICADOS

Daniela Filipa Labreco dos Santos

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Paulo Nogueira da Costa, Professor Adjunto da área científica de Direito Fiscal e Fiscalidade.

Constituição do Júri:

Presidente - Professor Especialista Jesuíno A. Martins;

Arguente - Professor Doutor Francisco Domingos;

Vogal - Professor Doutor Paulo Nogueira da Costa

Lisboa, fevereiro de 2021

Dedicatória

Dedico este trabalho ao meu eterno pai, que me ensinou como me reerguer perante as adversidades da vida, a lutar e a nunca desistir.

A persistência é o caminho do êxito.

Agradecimentos

A realização desta dissertação de mestrado em Fiscalidade contou com importantes incentivos e apoios, sem os quais não se teria tornado uma realidade e aos quais estarei perpetuamente grata.

Em primeiro lugar, quero agradecer ao meu Professor Doutor Paulo Nogueira da Costa, por ter aceite ser meu orientador. Muito obrigada pelos conselhos e sugestões e por toda a disponibilidade ao longo desta jornada.

Em segundo lugar, quero agradecer à Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, por toda a força, motivação e empenho que fez transparecer desde o primeiro dia de apresentação do mestrado. Muito obrigada pelas suas palavras e encorajamento para nunca desistir e levar esta jornada até ao fim.

Em terceiro lugar, não posso de deixar de agradecer ao meu Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos, uma vez que, sem o seu incentivo não teria ingressado nesta aventura da Fiscalidade e foi com certeza um professor que me motivou para esse efeito.

Quero ainda agradecer às minhas amigas especiais, Laís Pereira e Rita Serra, pois ao longo de todo este percurso estiveram presentes a apoiar-me e a incentivar para realizar mais etapa na minha vida.

Por último, tendo consciência que sozinha nada disto teria sido possível, dirijo um agradecimento especial à minha família, pelo apoio incondicional, paciência, encorajamento, motivação e amizade demonstrados e total disponibilidade e ajuda na superação dos obstáculos que foram surgindo ao longo deste trajeto. A eles dedico este trabalho.

Resumo

O Direito Fiscal, no âmbito do Direito do Património Cultural, adota uma função de promoção da proteção e valorização do património, nomeadamente, através do desagravamento da tributação sobre esse património.

Neste contexto a presente dissertação insere-se no Mestrado de Fiscalidade no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), e diz respeito à isenção de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) dos prédios classificados. Para a elaboração deste projeto é necessário perceber-se qual a evolução e estrutura atual do sistema fiscal Português. Existe a necessidade de efetuar um enquadramento do IMI, nomeadamente, do que trata este imposto, qual a sua incidência, a classificação de prédio, as isenções de IMI e ainda os benefícios existentes.

Uma vez que estamos a falar de isenção, há que explorar a questão dos benefícios fiscais associados ao IMI, bem como a problemática desta mesma isenção nos prédios classificados.

Para que possamos identificar se determinado prédio se encontra classificado também foi necessário efetuar um breve estudo pela Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO).

E por fim, averiguar qual o regime de isenção dos prédios classificados que atualmente existe tendo em conta a jurisprudência existente no nosso ordenamento jurídico.

PALAVRAS-CHAVES: IMI, benefícios fiscais, isenção, UNESCO, património.

Abstract

Tax Law, within the scope of Cultural Heritage Law, adopts a function of promoting the protection and enhancement of heritage, namely, through the reduction of taxation on that heritage.

In this context, this dissertation is part of the Master of Taxation at the Higher Institute of Accounting and Administration of Lisbon (ISCAL), and concerns the exemption from Municipal Property Tax (IMI) of classified buildings.

In order to prepare this project, it is necessary to understand the current evolution and structure of the Portuguese tax system.

There is a need to carry out an IMI framework, namely, what this tax is about, what is its incidence, the classification of the building, the exemptions from IMI and also the existing benefits.

Since we are talking about exemption, we must explore the issue of tax benefits associated with IMI, as well as the problem of this same exemption in classified buildings.

In order for us to identify whether a particular building is classified, it was also necessary to carry out a brief study by the United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization (UNESCO).

And finally, find out what is the exemption regime for classified buildings that currently exists, taking into account the existing jurisprudence in our legal system.

KEYWORDS: IMI, tax benefits, exemption, UNESCO, heritage.

Índice

1. Introdução	10
2. A Natureza do IMI	12
2.1 Incidência Objetiva e Subjetiva do IMI.....	16
3. Conceito de Prédio	19
4. Património Cultural.....	21
5. Bens Culturais	22
5.1 Categorias de Bens Culturais.....	22
6. Conceito de Benefício Fiscal	23
6.1 Modalidades dos Benefícios Fiscais	30
6.2 Distinção entre Benefícios Automáticos e Benefícios dependentes de Reconhecimento	31
6.3 Limitações à concessão de benefícios fiscais.....	31
6.4 Caducidade e Extinção dos Benefícios Fiscais	32
7. Regime de isenção dos Prédios Classificados	34
8. A problemática das isenções de IMI nos Prédios Classificados.....	37
9. UNESCO.....	39
9.1 Património Mundial em Portugal.....	39
10. Parte Prática – Análise de Acórdãos	41
10.1 Análise do Acórdão 256/2014-T.....	42
10.2 Análise do Acórdão 325/2014-T.....	43
10.3 Análise do Acórdão 77/2019-T.....	45
10.4 Análise do Acórdão 172/2017-T.....	50
Conclusão.....	55
Referências Bibliográficas	57

Lista de siglas e abreviaturas

ANMP - Associação Nacional de Municípios Portugueses;

AT - Administração Tributária;

CC - Código Civil;

CIMI - Código do Imposto Municipal sobre Imóveis,

CIMT - Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis;

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas;

CPC – Código de Processo Civil;

CPTA - Código de Processo nos Tribunais Administrativos;

CRP - Constituição da República Portuguesa;

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais;

IAS – Indexante dos Apoios Sociais;

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;

IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis;

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

IMT - Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis;

ISCAL - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa;

LBPC – Lei de Bases do Património Cultural;

LGT – Lei Geral Tributária;

PAN - Partido Pessoas, Animais e Natureza;

PS – Partido Socialista;

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária;

TAF - Tribunal Administrativo e Fiscal;

UNESCO- Acrónimo inglês para Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura

1. Introdução

O presente trabalho é constituído por nove pontos principais, onde começo por fazer uma breve alusão ao IMI, descrevendo-o e identificando a sua incidência. Seguidamente, abordo o conceito de prédio, de património cultural e de bens culturais, identificando as suas categorias. É ainda dado uma grande ênfase em relação ao tema dos benefícios fiscais, sendo este um dos temas mais importantes desta dissertação, tal como os regimes de isenção existentes.

Por fim, fiz um enquadramento com a Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura, mais concretamente com a UNESCO, tendo sido identificado quais os prédios que fazem parte integrante do património cultural e que beneficiam de isenção de IMI e de como é possível efetuar tal pedido e usufruir desta isenção.

Podemos afirmar que os impostos representam a principal fonte de receita do Estado, cuja ação é determinante para assegurar os serviços públicos, para que a sociedade possa usufruir dos mesmos.

Até atingirmos a configuração atual, foi necessário percorrermos um grande caminho, do qual passamos pela existência do imposto da Contribuição Predial, após passamos pela grande reforma de 2003, até que chegamos ao atual IMI e também à sua regulamentação.

É visível que, nos últimos anos, em razão da necessidade de consolidação orçamental, temos vindo a observar a necessidade do Estado em aumentar a receita dos impostos, contudo este aumento, não passa, somente pelo aumento de impostos, mas também, pela redução das despesas fiscais, particularmente com a eliminação ou redução de benefícios fiscais.

Os benefícios fiscais surgem com a necessidade política favorável ao crescimento económico, em que se pretende um sistema fiscal puramente financeiro.

Durante alguns anos, os benefícios fiscais aplicaram-se aos prédios classificados de forma igual e homogénea, no entanto, em 2007, verificou-se uma alteração de paradigma, tendo em conta o Orçamento de Estado, do qual foi alterado o âmbito de aplicação dos benefícios fiscais. Assim, assistimos a uma primeira discriminação, em sede de IMI, entre os prédios individualmente classificados e os monumentos nacionais, e os prédios, que fazem parte de conjuntos ou sítios, classificados com o grau de interesse público e interesse municipal. Após, em 2010, vimos ocorrer uma segunda alteração legislativa, em sede de Imposto

Municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), onde mais uma vez se concretizou uma discriminação no âmbito da aplicação da isenção, entre as aquisições de prédios individualmente classificados e os prédios classificados em conjunto.

O IMI justifica-se através do princípio do benefício, quer isto dizer, que existe a ideia do imposto como forma de compensar o custo dos serviços prestados pelo Estado à sociedade. Com este trabalho pretendo demonstrar o impacto que uma norma legislativa teve na nossa sociedade e de como foi possível sanar a situação com todos os seus entraves.

2. A Natureza do IMI

O diploma legal que regula o IMI é o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), tendo entrado em vigor em 1 de dezembro de 2013, aprovado através do DL n.º 287/2003 de 12/11, que veio substituir/extinguir a Contribuição Autárquica, e produzir profundas alterações na tributação dos imóveis nomeadamente quanto à sua avaliação.

“Mantêm-se, no entanto, plenamente atuais as razões que, aquando da reforma de 1988-1989, levaram à criação de um imposto sobre o valor patrimonial dos imóveis, com a receita a reverter a favor dos municípios, baseado predominantemente no princípio do benefício”.¹

ROCHA, (2015, p. 196-197), afirma que

[o] IMI é um imposto real, periódico e sobre a titularidade do património, incidindo sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, sendo devido, em princípio, pelos respetivos proprietários, Art.1º e 8º do CIMI. Trata-se de um imposto liquidado e cobrado pelos serviços centrais da Direção Geral dos Impostos, Art.113º e 119º do CIMI, mas que constitui receita dos Municípios onde os prédios se encontram localizados, daí se podendo qualificar o mesmo como “não estadual”.

O IMI tributa em Portugal a detenção da propriedade imobiliária,² trata-se de um imposto geral sobre o património rústico e urbano detido por cada sujeito passivo em cada ano.

Para Nuno Sá GOMES (2005, p. 85-86)

[o] IMI é um imposto municipal, que versa sobre o património bruto, uma vez que nem mesmo os débitos hipotecários ou outros encargos registáveis são dedutíveis ao valor dos imóveis. Trata-se de um imposto anual, sobre o valor da propriedade ou titularidade de direitos reais de gozo sobre imóveis.

O IMI, integra a denominada tributação estática do património e incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, sendo sujeito passivo, em regra geral, o proprietário do prédio em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeitar.

¹ Preâmbulo do CIMI, aprovado através do DL 187/2003 de DL n.º 287/2003 de 12/11.

² Existia outro imposto que tributa a detenção da propriedade imobiliária, nomeadamente o Imposto do Selo, na antiga verba 28 da tabela geral do imposto do selo, sobre os imóveis de elevado valor, sendo este um imposto especial que tributa apenas o património imobiliário, acima de 1 milhão de euros.

Subjacente a este imposto, temos a teoria do benefício, em que o legislador pretende tributar quem beneficia das despesas públicas municipais, embora optando por tributar não o utilizador do património, como por exemplo o arrendatário, mas sim o seu proprietário. Esta teoria ou princípio, assenta na ideia de que cada contribuinte deve pagar pelos benefícios patrimoniais e não patrimoniais (bens públicos) que, objetivamente recebe da existência e da atividade do Estado, ou seja, implica que cada um, deve ser tributado consoante um benefício concreto que recebe dos bens públicos.

Para SANTOS (2003, p. 405) «um sistema fiscal só será justo quando cada cidadão colabora para o financiamento da despesa pública, em conformidade com os benefícios que benfeitoriza por parte do poder público».

Esta afirmação encontra-se, apoiada pela doutrina do chamado federalismo federal, do qual destacamos Wallace Oates ou Richard Musgrave, onde Wallace Oates afirma que, «uma atrativa fonte de impostos para os governos descentralizados é o imposto predial», uma vez que, «muitos dos benefícios dos serviços locais concedidos aos residentes parecem ser proporcionais ao valor das propriedades».

Valdez (2014, p. 239) por sua vez afirma que é «um imposto muito visível, já que as pessoas se apercebem do que estão a pagar pelos serviços públicos».

Assim, de acordo com o princípio do benefício, os particulares deverão pagar mais impostos, em conformidade com os benefícios que recebem por parte do Estado.

Contudo para Sanches (2007, p. 39-55), afirma que «apenas o princípio do benefício justifica o facto de a lei não ter em consideração a capacidade contributiva do proprietário do prédio, tributando assim, com as mesmas taxas de imposto, sociedades e pessoas singulares».

Há que ter em conta mais alguns princípios relevantes e enumerá-los, nomeadamente, o princípio da tributação da riqueza, em que o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP). Outro princípio a ter em consideração é o da promoção da igualdade, em que a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 104.º da CRP.

Na CRP prevê-se o direito à habitação, onde ninguém deve perder a sua habitação por não pagar a “renda de casa” (IMI) ao Estado.

Segundo o artigo 5.º, da Lei Geral Tributária (LGT), que contém a seguinte redação:

Artigo 5.º

Fins da tributação

1 – A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

2 – A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.

Isto quer dizer que, segundo o nosso ordenamento jurídico, o imposto deve cumprir dois objetivos essenciais, nomeadamente a redistribuição dos rendimentos e o financiamento do Estado.

Segundo Machado e Costa (2017, p. 409), «o IMI pretende corrigir as injustiças do sistema anterior, resultantes da desatualização das matrizes e da inadequação das avaliações, adequando-o à realidade da urbanização, evitando a sobretributação dos prédios novos e a subtributação dos prédios antigos».

Enquadrando o princípio da igualdade neste imposto, pretende-se tratar de forma igual as propriedades que são semelhantes, e de forma desigual as propriedades que são dissemelhantes. Ou seja, por vezes deparamo-nos com imóveis que tem as mesmas características e a mesma localização, e o seu tratamento é diferente. Deste modo, não se respeita o princípio da igualdade, acabando por existir injustiças quanto à qualificação de determinado imóvel, devendo a sociedade estar alerta para tal situação.

Sobre tal injustiça, pode o contribuinte contestar ou opor-se, alegando a inconstitucionalidade e a violação do princípio da igualdade tributária. Vejamos o artigo 13.º da CRP, que contém a seguinte redação:

Artigo 13.º

Princípio da igualdade

1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.
2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua,

território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.

Subjacente a este princípio, o artigo 65.º da CRP, contém a seguinte redação:

Artigo 65.º

Habitação e urbanismo

1. Todos têm direito, para si e para a sua família, a uma habitação de dimensão adequada, em condições de higiene e conforto e que preserve a intimidade pessoal e a privacidade familiar.
2. Para assegurar o direito à habitação, incumbe ao Estado:
 - a) Programar e executar uma política de habitação inserida em planos de ordenamento geral do território e apoiada em planos de urbanização que garantam a existência de uma rede adequada de transportes e de equipamento social;
 - b) Promover, em colaboração com as regiões autónomas e com as autarquias locais, a construção de habitações económicas e sociais;
 - c) Estimular a construção privada, com subordinação ao interesse geral, e o acesso à habitação própria ou arrendada;
 - d) Incentivar e apoiar as iniciativas das comunidades locais e das populações, tendentes a resolver os respetivos problemas habitacionais e a fomentar a criação de cooperativas de habitação e a autoconstrução.
3. O Estado adotarà uma política tendente a estabelecer um sistema de renda compatível com o rendimento familiar e de acesso à habitação própria.
4. O Estado, as regiões autónomas e as autarquias locais definem as regras de ocupação, uso e transformação dos solos urbanos, designadamente através de instrumentos de planeamento, no quadro das leis respeitantes ao ordenamento do território e ao urbanismo, e procedem às expropriações dos solos que se revelem necessárias à satisfação de fins de utilidade pública urbanística.
5. É garantida a participação dos interessados na elaboração dos instrumentos de planeamento urbanístico e de quaisquer outros instrumentos de planeamento físico do território.

Há que diferenciar uma habitação própria e permanente de uma propriedade imobiliária comercial, uma vez que estamos perante bens distintos, tendo os mesmos que ser classificados de modo diferente.

O mesmo caso aplica-se, por exemplo, a um sujeito que tenha duas casas, onde uma delas é a sua habitação própria e permanente e a segunda é uma habitação de férias, podendo existir um tratamento diferenciado da primeira para a segunda habitação.

O mais justo, será efetuar-se uma reavaliação periódica aos imóveis, a fim de se aproximar o valor matricial do valor do mercado, aplicando-se determinados coeficientes de acordo com o imóvel.

Segundo Nuno SÁ GOMES (2005, p.85), o IMI é claramente um imposto direto «sobre o qual o capital é pago pelo rendimento do contribuinte».

O IMI é um imposto periódico em que o facto tributário ocorre a 31 de dezembro, sendo sujeito passivo, regra geral, o proprietário em tal data.

Considerando a classificação dos tributos constantes no artigo 3.º da LGT, o IMI é um imposto de natureza local e o sujeito ativo é o Estado, embora a receita esteja consignada diretamente ao orçamento de cada um dos municípios onde se encontram localizados os prédios.

Esta afetação resulta da Lei das Finanças Locais (Lei nº 73/2013, de 3 de setembro), onde na norma legal prevista no artigo 14.º, al. a), contém a seguinte redação:

Artigo 14.º

Receitas municipais

Constituem receitas dos municípios:

- a) O produto da cobrança do imposto municipal sobre imóveis (IMI), sem prejuízo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º; (...)

E ainda no artigo 23.º, n.º 1, alínea a) da Lei das Finanças Locais constata-se que uma participação no valor de 1% da receita do IMI sobre os prédios urbanos, constitui uma parte da receita das freguesias.

2.1 Incidência Objetiva e Subjetiva do IMI

Quanto a este aspeto, o nosso legislador foi claro e manteve a estrutura já existente pela Contribuição Autárquica, nomeadamente, no IMI incidir sobre o valor patrimonial tributário dos prédios situados no território nacional. Ou seja, para que saibamos se determinado prédio está ou não sujeito a tributação de IMI, teremos que primeiramente,

verificar se o mesmo se encontra em território nacional e depois verificar se de acordo com o artigo 2.º do CIMI, este se enquadra na definição de prédio.

O IMI é devido pelo proprietário do prédio em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeitar. Nos termos do artigo 81.º do CIMI, o imposto é devido pela herança indivisa, sendo a mesma representada pelo cabeça de casal.

Sobre esta matéria, Nuno Sá GOMES (2005) refere que, tanto no nosso país, como na maioria dos países que consagram este tipo de impostos verifica-se uma irregularidade, que consiste na tributação efetuada pela totalidade do valor dos imóveis respetivos dos titulares dos direitos reais menores como os usufrutuários, os superficiários, os usuários ou meros titulares do direito real de habitação.

No caso de insolvência e a consequente apreensão dos prédios a favor da massa insolvente, não há mudança de sujeito passivo do IMI, por isso, as coletas de IMI que venham a ser devidas e que se vençam em data posterior à declaração de insolvência são da responsabilidade do insolvente.

Do regime jurídico do direito de propriedade, previsto nos artigos 1302.º e seguintes do Código Civil (C.C.), só as coisas corpóreas, móveis ou imóveis, poderão ser objeto deste direito, ou seja, o IMI incide sobre coisas corpóreas, como já se deduzia dos próprios conceitos de prédio, prédio rústico e urbano. Contudo, as normas legais seguintes do artigo 8.º do CIMI, excecionam a regra geral, ao ampliarem o cumprimento da obrigação tributária a titulares de direitos reais menores, em concreto, aos casos de usufruto, de direito de superfície e às situações de propriedade resolúvel, em que o imposto é devido respetivamente pelo usufrutuário, de acordo com o artigo 8.º, n.º 2, 1ª parte do CIMI, pelo superficiário após o início da construção ou do termo da plantação, de acordo com o artigo 8.º, n.º 2, 2ª parte do CIMI, e por quem tenha o uso e fruição do prédio, de acordo com o artigo 8.º, n.º 3 do CIMI.

Assim, nos termos do artigo 1446.º do C.C., que contém a seguinte redação:

Artigo 1446.º

Uso, fruição e administração da coisa ou do direito

O usufrutuário pode usar, fruir e administrar a coisa ou o direito como faria um bom pai de família, respeitando o seu destino económico.

Por conseguinte, ao usufrutuário está vedada a possibilidade de alterar um prédio urbano para rústico ou um prédio urbano habitacional para um comercial³. No que diz respeito às situações de usufruto e de nua propriedade, será o usufrutuário aquele a quem é devido o imposto, apesar de não ser titular do direito de propriedade no seu pleno⁴.

Já no que diz respeito ao direito de superfície, estabelece o artigo 1524.º do CC que:

Artigo 1524.º

Noção

O direito de superfície consiste na faculdade de construir ou manter, perpétua ou temporariamente, uma obra em terreno alheio, ou de nele fazer ou manter plantações.

Incluindo, a construção ou a manutenção de obra sob solo alheio. Assim, o direito de superfície engloba não só o direito de fruir a superfície e o subsolo, como também o direito de sobre-elevação, isto é, o direito sobre o espaço aéreo. Nestas situações, o IMI é devido pelo superficiário, embora antes haja que apurar se a construção da obra foi já iniciada ou se já se deu o termo da plantação, pois, só a partir desses momentos, será ao superficiário que é devido o imposto.

³ ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, pp. 53-54.

⁴ ROCHA, António Santos e BRÁS, José Martins – cit. 122, pp. 53-54, equiparam a situação do usufruto aos casos do fideicomisso previsto nos artigos 2286.º e seguintes do CC, sendo que, aqui é o fiduciário que passa a deter o gozo e a administração dos bens sujeitos ao fideicomisso, ficando como uma situação similar à do usufrutuário e, dessa forma, será o sujeito passivo para efeitos de IMI.

3. Conceito de Prédio

Para efetuar uma análise consistente e gradual é necessário recuarmos até 1963, onde nos termos do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45104, de 1 de julho de 1963, os prédios eram classificados como rústicos e urbanos, consoante a sua afetação ou destino. Para estarmos perante um prédio rústico, o mesmo tem de estar afeto, ou destinar-se à agricultura, compreendendo a exploração agrícola, silvícola ou pecuária. São ainda considerados como prédios rústicos os edifícios e construções que se encontram situados em terrenos com águas e plantações e que estejam afetos à produção de rendimentos agrícolas com autonomia económica, conforme o artigo 3.º do CIMI, bem como os terrenos dentro dos aglomerados urbanos que por aprovação legal não possam gerar qualquer tipo de rendimento ou que só possam gerar rendimentos agrícolas que a eles estejam afetos.

Já para estarmos perante um prédio urbano, o mesmo tem de estar afeto a quaisquer outros fins, ou então não pode destinar-se à agricultura, realçando-se desde já que esta definição ainda se mantém atualmente. A norma legal prevista no artigo 6.º, do CIMI, faz a divisão dos vários tipos de prédios urbanos, nomeadamente, os habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros.

Para estarmos perante os prédios urbanos que se destinem a fins habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, estes têm de estar licenciados ou, na falta de licença, têm que ter como destino normal cada um destes fins. Ou seja, os prédios urbanos para fins habitacionais, têm de ter como fim, a habitação comum do contribuinte e ser utilizada para esse fim, já os comerciais, tem de ter como fim, o comércio/exploração de uma determinada atividade lucrativa e utilizada com essa finalidade.

São considerados como terrenos para construção os que possuem licença de construção ou possuem a título declarativo um documento que comprove que existe a viabilidade de ser efetuada uma construção.

Já na categoria dos prédios urbanos classificados como outros, estão aqui incluídos os prédios urbanos de interesses públicos, onde se enumeram por exemplo, as Câmaras Municipais, os campos de golf, os quartéis de bombeiros, os museus, as bibliotecas, as igrejas, os estabelecimentos militares e prisões, as piscinas, os campos de futebol, e as estações ferroviárias e rodoviárias.

No que diz respeito aos prédios mistos, tendo em conta o artigo 5.º, n.ºs 1 e 2 do CIMI, os prédios mistos, são todos aqueles que ao terem partes rústicas e urbanas será lhe atribuída a classificação consoante a sua parte principal, ou no caso em que não seja clara a sua parte principal é considerado como um prédio misto.

Por fim, existem os prédios urbanos classificados como de interesse público, não sendo estes de fácil definição, conforme o artigo 6.º, do CIMI.

Nos dias de hoje, como é sabido, os prédios podem ser classificados como rústicos, urbanos e mistos, consoante as características de cada um.

O artigo 2.º, nº 1 do CIMI, define os prédios em geral, pelas notas de fração do território (v. g. águas, plantações, edifícios, construções) da permanência (v. g. móveis afetos a fins não transitórios), da patrimonialidade e do valor económico, podendo denotar igualmente os casos de autonomia económica relativamente ao terreno de implantação. No nº 2 do supra referido artigo indica-nos que as frações autónomas de propriedade horizontal são prédios para esse efeito.

O conceito fiscal de prédio em sede de IMI é, como sabemos, dotado de maior amplitude em relação aqúeloutro explanado no art.º 204.º, n.º 2 do C.C., englobando este, três elementos essenciais e cumulativos, mais concretamente, um de natureza física, o segundo de carácter jurídico e o último de natureza económica.

O primeiro elemento, exige a referência a uma fração de território, abrangendo, designadamente, edifícios e construções nela incorporados com carácter de permanência. O segundo elemento, exige que a coisa, móvel ou imóvel, pertença ao património de uma pessoa singular ou coletiva. O terceiro elemento, exige que a coisa tenha um valor económico.

A qualificação de um prédio como urbano é de natureza residual, ou seja, subsumem-se à categoria, todos os prédios que não sejam classificados como rústicos, dividindo-se em prédios de habitação, de comércio, de indústria ou de serviços, terrenos para construção e outros. Esta divisão dos prédios urbanos tem por génese a destinação vertida no respetivo alvará e, quando este não exista, a classificação deve realizar-se de acordo com o destino normal dos prédios.

4. Património Cultural

Primeiramente, é essencial clarificar que a utilização do termo património cultural prende-se com o facto de ser essa a expressão que é utilizada no ordenamento jurídico nacional. Contudo, no direito anglo-saxónico, utiliza-se o termo de herança cultural, e no direito continental não românico, utiliza-se o termo de bem cultural ou bens culturais.

A noção de património cultural foi materializada na legislação nacional e em diplomas internacionais.

O legislador, na Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro da Lei das Bases do Património Cultural (LBPC), definiu o conceito e o âmbito de património cultural como todos os bens que, sendo testemunhos com valor de civilização ou de cultura portadores de interesse cultural relevante, devam ser objeto de especial proteção e valorização. O diploma supra referido veio estabelecer as bases da política e do regime de proteção e valorização do património cultural.

A Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO) define património cultural como o conjunto de sinais materiais - tanto artísticos como simbólicos - transmitidos pelo passado a cada cultura e, portanto, a toda a humanidade.

O legislador tentou de certa forma concretizar o conceito de interesse cultural relevante, explicando que, seja qual for o seu âmbito – histórico, paleontológico, arqueológico, arquitetónico, linguístico, documental, artístico, etnográfico, científico, social, industrial ou técnico, são aqueles que refletem valores de memória, antiguidade, autenticidade, originalidade, raridade, singularidade ou exemplaridade.

Ora vejamos a norma legal prevista no artigo 2.º, n.º 6, da LBPC onde existe uma maior amplitude do âmbito do património cultural, integrando este não só o conjunto de bens materiais e imateriais de interesse cultural relevante, mas também, quando for caso disso, os respetivos contextos que, pelo seu valor de testemunho, possuam com aqueles uma relação interpretativa e informativa.

5. Bens Culturais

5.1 Categorias de Bens Culturais

Na LBPC, os bens culturais, são definidos como bens móveis ou imóveis. No Direito do Património Cultural o bem imóvel é o património construído ou edificado. Os bens imóveis são enquadrados nas categorias de monumento, conjunto ou sítio, nos termos em que tais categorias se encontram definidas no direito internacional.

Estas categorias encontram-se definidas na Convenção para a Salvaguarda do Património Arquitetónico da Europa e na Convenção da UNESCO para a Proteção do Património Mundial, Cultural e Natural.

Na Convenção de Granada, o património arquitetónico define-se por remissão para os imóveis que nele se integram: os monumentos, os conjuntos arquitetónicos e os sítios.

Os monumentos são ali definidos como 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. Os conjuntos, por sua vez, são todos os agrupamentos homogéneos de construções urbanas ou rurais, notáveis pelo seu interesse histórico, arqueológico, artístico, científico, social ou técnico, e suficientemente coerentes para serem objeto de uma delimitação topográfica.

Finalmente, os sítios são as obras combinadas do homem e da natureza, parcialmente construídas e constituindo espaços suficientemente coerentes para serem objeto de uma delimitação topográfica.

6. Conceito de Benefício Fiscal

O nosso sistema fiscal, dispõe de um conjunto de benefícios fiscais que visam a promoção ou incentivação de determinadas operações, setores económicos, atividades, regiões ou agentes económicos, e desempenham um papel bastante relevante no desenvolvimento do tecido empresarial.

Tendo em conta a situação económica e financeira que as empresas enfrentam, derivado à crise económica e o atravessar de uma pandemia mundial, torna-se crucial falar dos benefícios fiscais, pela necessidade de o Estado intervir, de forma a ajudar/apoiar as empresas, a fim de se poder colmatar falhas do sistema político e por sua vez tentar “salvar” algumas empresas.

São vários os autores que abordam este tema dos benefícios fiscais, fundamentando as razões pelas quais levam o Estado soberano, a intervir politicamente com medidas mais ajustadas para o sistema.

MARTINS (2006, p. 16), defende que

[a] origem do benefício fiscal está associada à teoria das limitações dos atos do poder político que tiveram a sua concretização no período medieval. É que o limite do poder político encontrasse na esfera privada. Neste sentido, podemos dizer que o campo dos benefícios fiscais começa onde a legitimidade para tributar termina.

CASALTA Nabais (2015, p. 390) acrescenta «que os benefícios se enquadram numa noção mais ampla – a noção de desagravamentos fiscais – que integra: de um lado, as não sujeições tributárias (ou desagravamentos fiscais), cuja modalidade mais significativa é constituída pelas chamadas exclusões tributárias (...)».

Nuno SÁ GOMES (1991, p. 108) afirma que «os benefícios fiscais em sentido estrito, estáticos ou dinâmicos, devem tutelar interesses públicos constitucionalmente relevantes superiores aos da própria tributação sob pena de se traduzirem em privilégios inconstitucionais».

Para COSTA, RAINHA e PEREIRA (1997) os benefícios fiscais são instrumentos de âmbito político, embora visem certos objetivos económicos e sociais. Eles reforçam a ideia que o benefício fiscal existe sempre que uma entidade ou atividade abrangida pela incidência dum imposto fica em situação mais favorável relativamente às que se encontram sujeitas ao regime fiscal geral.

Por sua vez, Freitas reconhece como requisitos do benefício fiscal os seguintes: ser uma derrogação às regras de tributação; constituir uma vantagem para os contribuintes e ter um objetivo económico ou social de realce.⁵

Como bem define o fiscalista português Nuno SÁ GOMES (1977, p. 77 e ss.), que sobre os benefícios fiscais, «são factos complexos impeditivos do nascimento da obrigação com conteúdo normal, que cabem na tributação regra, com natureza excecional e fundamento extrafiscal, traduzido na tutela de interesses públicos constitucionalmente relevantes superiores aos que a própria tributação que impede».

É necessário dar a entender que os benefícios fiscais constituem normas que contribuem para a definição do facto tributário, consistindo em redefinições, normativas restritivas, do fato tributário, em que este facto gerador da obrigação tributária não é suficiente para se verificar o rol de pressupostos que integram o facto beneficiado.

Segundo MACHADO e COSTA (2009), «a matéria dos benefícios fiscais é uma das mais delicadas e, em grande medida, responsáveis pela complexidade tributária.»

Benefício⁶ fiscal ou incentivo fiscal é um conceito da ciência das Finanças, que assenta no campo da extrafiscalidade e implica uma redução da receita pública de natureza compulsória ou por sua vez a cessação da sua exigibilidade.⁷

Este pode ser considerado como um instrumento de intervenção económica⁸, que, visa desenvolver economicamente determinada região ou certo setor de atividade.⁹

No artigo 103.º, n.º 2 da CRP, a matéria que diz respeito aos benefícios fiscais constitui reserva de lei, existindo assim um Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

A definição de benefício fiscal está prevista no artigo 2.º do EBF, que nos diz:

⁵ FREITAS PEREIRA, M.H.: Os incentivos fiscais e o financiamento privado - Influência da Fiscalidade na forma de financiamento das empresas. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, N.º 121.1980.

⁶ Vocábulo benefício, no Dicionário Houaiss, consiste em “restrição que a lei admite, em certos casos, a fim de favorecer determinadas pessoas com características especiais.” HOUAISS, Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa...p. 768.

⁷ SANCHES, José Luís Saldanha. Manual de Direito Fiscal, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 123 e ss.

⁸ Mais importantes que as medidas políticas económicas são as medidas de fomento económico. O Estado assume uma posição ativa conjuntamente com as empresas, não mais apenas de repressão de certas atuações dos individuais, mas para aumentar a satisfação geral, maximizando o bem-estar, por intermédio da atribuição de auxílios públicos, sejam financeiros ou fiscais. Cf. FERREIRA, Eduardo Paz. Lições de Direito da Economia, Lisboa: AAFDL, 2001 p. 330 e ss.

⁹ CARLOS, Américo Fernando Brás. Impostos: Teoria Geral. Coimbra: Almedina, 2015, p. 25.

Artigo 2.º

Conceito de benefício fiscal e de despesa fiscal e respectivo controlo

- 1 - Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.
- 2 - São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedecem às características enunciadas no número anterior.
- 3 - Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais.
- 4 - Para efeitos de controlo da despesa fiscal inerente aos benefícios fiscais concedidos, pode ser exigida aos interessados a declaração dos rendimentos isentos auferidos, salvo tratando-se de benefícios fiscais genéricos e automáticos, casos em que podem os serviços fiscais obter os elementos necessários ao cálculo global do imposto que seria devido.

Esta noção legal de benefício fiscal acima referida, é complementada pelo preâmbulo do Decreto-Lei¹⁰ que aprovou o EBF:

[e]ntendeu o Governo acolher princípios que passam pela atribuição aos benefícios fiscais de um carácter obrigatoriamente excepcional, só devendo ser concedidos em casos de reconhecido interesse público; pela estabilidade, de modo a garantir aos contribuintes uma situação clara e segura; pela moderação, dado que as receitas são postas em causa com a concessão de benefício, quando o País tem de reduzir o peso do défice público e, simultaneamente, realizar investimentos em infraestruturas e serviços públicos.¹¹

Outro fator a ter em conta, quanto a esta matéria, e diferente dos benefícios fiscais, é a não sujeição da tributação, englobando esta não sujeição de tributação, as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam a delimitações negativas de incidência, previstas no artigo 4.º, n.º 2, do EBF.

¹⁰ Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de julho, com as atualizações efetuadas pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho, Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de junho, sendo que a sua última alteração ocorreu através do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto.

¹¹ MARTINS distingue os impostos em nacionais, regionais e locais, tendo em conta o critério da competência da atribuição dos benefícios fiscais concedidos, os quais em regra, são concedidos pelos órgãos centrais.

Ou seja, enquanto nos benefícios fiscais, os objetivos a prosseguir são extrafiscais, no caso da não sujeição da tributação, estando esta relacionado com a obtenção de receitas, o objetivo a prosseguir é de apenas de ordem fiscal.

A isenção tributária é um instrumento de Direito Fiscal, que significa a hipótese de não incidência legalmente qualificada, diferindo do incentivo fiscal, no que diz respeito ao campo de abrangência ou à sua motivação.

Através do artigo 11º, do CIMI, verifica-se a primeira isenção, nomeadamente o Estado, as Regiões Autónomas bem como os seus serviços, estabelecimentos e organismos, institutos públicos desde que não tenham carácter empresarial, as autarquias locais bem como as suas associações e federações de municípios públicos. Encontram-se ainda isentos, as entidades públicas empresariais que sejam responsáveis pela rede pública das escolas, os hospitais e unidades de saúde, nos prédios onde estejam destinados de uma forma direta ou indireta para a realização desses fins.

Além destas isenções elencadas, existem outras isenções que se encontram integradas no EBF, contempladas nos artigos 44.º a 50.º desse mesmo estatuto, nomeadamente, estão abrangidos nesta isenção de pagamento de IMI,

[o]s Estados estrangeiros desde que os prédios ou partes de prédios tenham representações diplomáticas ou consulares, como é o caso dos consulados e as embaixadas, tenham como fim uma realização diretamente relacionada com esses fins exista reciprocidade entre eles; As instituições de Segurança Social e Previdência, nos prédios ou partes de prédios que têm uma relação associadas de uma forma direta à realização desses fins; As associações ou organizações de qualquer tipo de religião ou culto, desde que possuem reconhecimento de personalidade jurídica, nos edifícios ou templos desde que tenham com finalidade a realização de culto ou de atividades sem fins lucrativos; As associações sindicais, dos agricultores, de comerciantes, de industriais e de profissionais independentes desde que os prédios ou partes deles tenham como realizações esses fins; As pessoas coletivas quer de utilidade administrativa ou pública, quando existem prédios ou partes destes que tenham afetação direta para esse fim; As instituições particulares de solidariedade social e pessoas coletivas que sejam legalmente equiparadas a essas instituições, nos prédios ou partes destes que tenham como destino esses fins, exceto as casas de misericórdia quando o benefício se estenda aos imóveis próprios; As entidades que sejam ou venham a ser licenciadas para atuar a nível institucional nas Zona Franca da Madeira e da Ilha de Santa Maria, os prédios ou parcelas deste, desde que tenham essa

finalidade; Os estabelecimentos de ensino particular, que estejam inseridos em prédios ou partes de prédios que seja esse o seu fim além de que devem de estar inseridos no sistema educativo; As associações desportivas e juvenis, nos prédios ou parte deles onde estas estejam a atuar; As sociedades de capitais que são exclusivamente públicos, que operam em prédios que tenham sido cedidos a qualquer tipo ao Estado durante a sua atividade de interesse público; As coletividades de cultura e recreio, as organizações não governamentais, as associações sem fins lucrativos, nos prédios ou partes deles onde estas estejam sediadas com deliberação da assembleia municipal da autarquia; Os prédios que tenham sido classificados como monumentos nacionais, como de interesse público ou municipal; As entidades públicas empresariais responsáveis pela rede pública de escolas, desde que os prédios ou partes dos prédios tenham tido destino de forma direta ou indireta para realização dessas atividades; e os prédios que tenham como atividade exclusiva atividades relacionadas com o abastecimento público de água às populações, saneamento águas residuais urbanas bem como de sistemas municipais de gestão dos resíduos urbanos; Os prédios rústicos, prédios ou partes de prédios urbano que estejam destinados há habitação própria permanente de sujeito passivo e/ou seu agregado familiar, desde que esses tenham com afetação esse fim bem como o rendimento anual desse agregado familiar não seja superior a 2,3 vezes o valor anual do Indexante dos apoios sociais (IAS) e a soma total do valor patrimonial tributário global dos prédios tanto urbanos como rústico que o possua esse agregado familiar não pode exceder 10 vezes o valor anual do IAS; Os prédios urbanos que tenham como objetivo a reabilitação urbanística (isentos por um período de três anos de IMI e de IMT); Os prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário não exceda 125.000€, sendo este prédios ou partes de prédios urbanos habitacionais que tenham sido construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, tendo como fim à habitação própria permanente do sujeito passivo ou seu agregado familiar, para isso o rendimento coletável para efeitos de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), no ano anterior, não pode ser superior a 153.000€, sendo que tem de ser afetado para esse fim, no prazo de seis meses após conclusão ou aquisição da construção, da ampliação, melhoramento ou adquirido a título oneroso, quando se trate da primeira de alargada para os arrumos, despensas e garagens, desde que estas tenham uma utilização exclusiva do proprietário ou do seu agregado familiar (isentos pelo período de três anos); Os prédios que estejam integrados em empreendimentos de utilidade turística, estando aí também incluídos os prédios urbanos que tenham como afetação o turismo de habitação (isentos pelo período de sete anos); Os prédios urbanos que estejam afetados exclusivamente a parques de estacionamento subterrâneos públicos de utilidade municipal, desde que

tenha sido declarada por deliberação da respetiva Assembleia Municipal (isentos pelo período de vinte e cinco anos); e os prédios que estejam situados nas áreas de localização empresarial, que tenham sido adquiridos ou construídos pelas sociedades gestoras e pelas empresas que neles se instalem (isentos pelo período de dez anos).

Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais – artigo 2.º, nº 3 do EBF.

No EBF, encontramos benefícios fiscais referentes ao património cultural, que servem de exemplo de isenção objetiva de IMI em relação aos prédios classificados como monumentos nacionais e prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, inseridos estes no campo de ação da reabilitação urbana, nomeadamente, as reduções de taxa e as deduções à coleta, em sede de IRS, bem como isenções em sede de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e de IMI.

Porém, é fundamental explicitar que, enquanto a isenção de IMI dos prédios classificados é um benefício direto e imediato ao património cultural, os benefícios aos prédios classificados, no âmbito da reabilitação urbana, são benefícios mediatos ou reflexos, uma vez que, para beneficiarem daquele desagravamento fiscal, é necessário que os imóveis sejam sujeitos a uma reabilitação e ainda estejam situados em área de reabilitação urbana.

Há que identificar, de acordo com a lei do nosso ordenamento jurídico, as áreas de reabilitação urbana e as áreas dos centros históricos, nomeadamente, as áreas de reabilitação urbana, podem abranger, áreas e centros históricos, zonas de proteção de imóveis classificados ou em vias de classificação.

Segundo Suzana TAVARES da SILVA (2006, p. 354-356), «a reabilitação urbana corresponde a um conceito amplo e complexo que envolve diferentes dimensões da política urbanística e do património cultural, sendo composta por duas vertentes uma vertente urbanística e uma vertente de valorização do património cultural».

Carla Maria MARQUES RIBEIRO (2012, p. 79), afirma que

[e]stabelece-se uma conexão entre reabilitação urbana e o direito do património cultural, resultante de uma compreensão ampla do património cultural, que abrange não só os bens individualmente considerados, mas também o contexto envolvente,

pelo que deve haver um reconhecimento prévio desses bens intrinsecamente ligados ao seu território para uma operatividade das decisões.

Os imóveis que façam parte integrante de conjuntos classificados como monumentos nacionais, imóvel de interesse público ou de interesse municipal, cuja localização se situe dentro de uma área de reabilitação urbana, e tenham sido objeto de reabilitação urbana, beneficiam do regime de benefícios fiscais agregados à reabilitação urbana.

No artigo 6.º, al. g), do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), também encontramos benefícios fiscais ao património cultural, designadamente, uma isenção objetiva de IMT nas aquisições de prédios individualmente classificados como de interesse nacional, de interesse público e de interesse municipal, ou ainda no artigo 112.º, n.º 12, do CIMI, onde está previsto que, os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem fixar uma redução até 50 % da taxa que vigorar no ano a que respeita o imposto a aplicar aos prédios classificados como de interesse público, de valor municipal ou património cultural, nos termos da respetiva legislação em vigor, desde que estes prédios não se encontrem abrangidos pela alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF.

Sobre esta matéria CASALTA Nabais (2010, p. 26-31), defende que «os prédios que sejam parte integrante de conjuntos devem ser excluídos do âmbito dos benefícios fiscais atribuídos em sede de IMI e sede de IMT».

Também Nuno SÁ GOMES (2006, p. 589-611) entende que «a isenção não deve ser concedida a prédios concretos, não classificados, por si mesmos, pois a classificação do conjunto, como monumento nacional, imóvel de interesse público, ou imóvel de valor concelhio, não se dirige a cada prédio, mas sim ao todo do conjunto que, esse sim, tem valor patrimonial», além do que a classificação individualizada «implicará limites ao exercício do direito de propriedade dos particulares mais intensas do que as que resultarão das áreas automáticas e especiais de proteção, da inclusão em conjuntos ou sítios».

Contudo, Nuno SÁ GOMES (2006) não deixa de reconhecer que os prédios classificados, que gozam da isenção em causa, violam de certo modo o princípio da igualdade, uma vez que determina sacrifícios a outros sem a existência de um benefício fiscal, alcançando que os proprietários de prédios integrantes em conjuntos têm direito a uma recompensa pelos eventuais sacrifícios sofridos.

6.1 Modalidades dos Benefícios Fiscais

Os benefícios fiscais são considerados como instrumentos de incentivos ou estímulos, com objetivos políticos e sociais¹² que podem assumir diferentes modalidades, tais como: a) isenções; b) reduções de taxas; c) deduções à matéria coletável e à coleta e d) amortizações e reintegrações aceleradas.

No que diz respeito às isenções, podemos afirmar, que, uma vez que a mesma se encontra consagrada na lei, a sua tributação pode ser temporária ou definitiva. As razões que isentam a tributação, são por regra, de origem económica, política ou social. As isenções podem adotar várias classificações, que podem ser, isenções objetivas ou reais, onde o que está em causa é o objeto tributado, ou isenções subjetivas ou pessoais, as quais incidem sobre a pessoa que é tributada. Podem ainda existir as isenções temporárias ou permanentes, conforme o período de permanência das mesmas, e ainda isenções totais ou parciais. Deve ficar claro que, não se pode confundir isenção com a não tributação.

No que diz respeito às reduções de taxas, o benefício consiste na aplicação de uma taxa inferior à taxa normal. Por norma, não se aplica a redução de uma taxa a zero, porque, se assim fosse, estaríamos perante uma isenção e não perante uma redução. A redução de taxa aplica-se a situações restritas ou categorias que serão tributadas a uma taxa mais vantajosa.

Nuno SÁ GOMES (2006, p. 104) esclarece que «há reduções de taxas de natureza excepcional com um fundamento extrafiscal que são verdadeiros benefícios fiscais».

No que diz respeito às deduções à matéria coletável e à coleta, estes primeiros, são abatimentos a uma determinada fração que seria tributada, mas que por razões associadas a objetivos que pretendem incentivar determinados comportamentos deixou de o ser. Já as deduções à coleta, estas distinguem-se das deduções à matéria coletável pela sua natureza de dedução, isto é, o imposto

Por fim, no que diz respeito às amortizações e reintegrações aceleradas, estas são medidas de deduções especiais, principalmente com vantagens financeiras de carácter estrutural.

¹² A este respeito o artigo 14.º, n.º 3 da LGT estabelece que “A criação de benefícios fiscais depende da clara definição dos seus objetivos e da prévia quantificação da despesa fiscal.”

6.2 Distinção entre Benefícios Automáticos e Benefícios dependentes de Reconhecimento

No nosso ordenamento jurídico, há que fazer a distinção entre os benefícios automáticos e os benefícios dependentes de reconhecimento. Nos primeiros, o direito aos mesmos é reconhecido oficiosamente pela administração, já nos segundos, estes carecem de impulso dos interessados para que possam ser reconhecidos.

Encontramos no artigo 5.º do EBF, uma definição e distinção entre estes dois tipos de benefícios já enumerados, nomeadamente, os benefícios fiscais automáticos resultam direta e imediatamente da lei, já os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, pressupõem um ou mais atos posteriores de reconhecimento.

6.3 Limitações à concessão de benefícios fiscais

Em relação a este tema, há que enumerar algumas limitações quanto à concessão de benefícios fiscais, nomeadamente, os artigos 12.º e 13.º do EBF, impõem determinadas condições para a concessão de benefícios fiscais. No artigo 12.º do EBF, diz que:

Artigo 12.º

Constituição do direito aos benefícios fiscais

O direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respetivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo.

E no artigo 13.º do EBF, menciona que:

Artigo 13.º

Impedimento de reconhecimento do direito a benefícios fiscais

1 – Os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento não podem ser concedidos quando:

a) No final do ano civil anterior ao pedido, o sujeito passivo tenha deixado de efetuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património, e a situação se mantenha no termo do prazo para o exercício do direito de audição no âmbito do procedimento de concessão do benefício;

b) O sujeito passivo tenha deixado de efetuar o pagamento de contribuições relativas ao sistema da segurança social, se, no momento em que ocorre a consulta, a situação contributiva não se encontrar regularizada.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, tal situação só é impeditiva do reconhecimento dos benefícios fiscais se a dívida tributária em causa, sendo exigível, não tenha sido objeto de reclamação, impugnação ou oposição e prestada garantia idónea, quando devida.

Assim sendo, podemos concluir que, se o proprietário tiver dívidas de impostos ou de contribuições devidas à segurança social, que não estejam a ser discutidas contenciosamente, ou estando e não tenha sido prestada garantia, o mesmo perde o direito ao benefício da isenção de IMI. Porém, poderá voltar a adquirir o direito à isenção se, no decurso do prazo em que tinha esse mesmo direito, efetuar o pagamento das dívidas, sendo que a isenção apenas será reconhecida no ano imediato ao do pagamento, desde que essa isenção seja requerida, e cessará no ano em que findaria se nada tivesse acontecido.

No caso de ter sido reconhecida a isenção de IMI por um período determinado, e o proprietário contrair dívidas de impostos ou à segurança social, que não estejam a ser discutidas contenciosamente, bem como não se verificar nenhuma causa suspensiva da cobrança da dívida, o benefício da isenção considera-se cessado.

6.4 Caducidade e Extinção dos Benefícios Fiscais

No artigo 3.º do EBF, a cláusula de caducidade dos benefícios fiscais, determina que os benefícios fiscais vigoram, em regra, durante um período de cinco anos.¹³

A cessação dos pressupostos dos benefícios fiscais, depende da declaração por parte dos interessados indicando o término do direito ao benefício, sendo estes obrigados a declarar, no prazo de 30 dias, a situação de facto ou de direito em que se baseava o benefício, salvo quando a cessação for de conhecimento oficioso, conforme consta no artigo 9.º do EBF.

No artigo 11.º do EBF, no que diz respeito à aplicação no tempo das normas que regulam os benefícios fiscais, este estipula que as normas que alterem os benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários, não são aplicáveis aos sujeitos passivos que já aproveitaram do mesmo benefício fiscal.

¹³ Por força do artigo 226.º, n.º 1 da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro que aprovou o OE para 2017 relativamente à caducidade dos benefícios fiscais entendeu o Governo que “São prorrogadas por um ano as normas que consagram os benefícios fiscais que caducariam a 1 de janeiro de 2017”. Cfr. a Circular n.º 5/2017.

No artigo 14.º do EBF, no que diz respeito à extinção dos benefícios fiscais, esta tem por base a consequência da reposição automática da tributação. Ou seja, os benefícios fiscais temporários caducam após o decurso do prazo pelo qual foram concedidos. Quando se trata de benefícios condicionados, os mesmos caducam pela verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao benefício.

Quanto a esta matéria SOUSA (2013, p. 25), salienta que «a extinção reporta-se ao momento da verificação da existência de dívidas, que tratando-se de impostos periódicos, é à data do facto gerador do imposto em que o sujeito passivo usufruiu do benefício fiscal».

Uma vez que os benefícios fiscais, são maioritariamente usufruídos por sujeitos passivos de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC), o fator gerador é o último dia do período de tributação, que na sua maioria considera-se o ano civil, de acordo com o artigo 8.º, n.º 9 do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (CIRC).

Contudo, se estiverem em causa benefícios fiscais respeitantes a aquisição de bens, os mesmos extinguem-se se os bens forem alienados ou lhe for dado outro destino sem autorização da Autoridade Tributária, podendo estar em causa a aplicação de sanções.

De acordo com o artigo 8.º do EBF, as sanções impeditivas, suspensivas ou extintivas de benefícios fiscais, podem ser aplicadas sempre que se cometa uma infração fiscal, relacionado com qualquer imposto ou desconto para a Segurança Social, independentemente da relação com o benefício concedido.

Por fim, o benefício fiscal não é revogável, exceto se houver inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas ou em caso de ter beneficiado indevidamente.

7. Regime de isenção dos Prédios Classificados

Para que possamos identificar a posição atual relativamente à isenção dos prédios classificados, teremos que primeiramente descrever as situações às quais levaram à atribuição de isenção e quais os termos da mesma.

Até 2006, com a Lei n.º 107/2001, de 08 de setembro, LBPC e com o Decreto-Lei n.º 215/89, que diz respeito ao EBF, estes conferiam isenção aos prédios classificados como monumentos nacionais.

A partir de 2007, foi alterada a norma constante no art.º 40.º, n.º 1 do EBF (atualmente o art.º 44.º, n.º 1, al. n), passando a mesma a ter a seguinte redação: «Estão isentos do IMI os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como sendo de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável». Esta alteração ocorreu através de uma alteração legislativa da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12/2006 (Orçamento do Estado para 2007). Face a esta alteração, a Autoridade Tributária passou a considerar que só os prédios individualmente classificados como monumentos nacionais poderiam continuar a beneficiar da isenção de IMI, independentemente de estes estarem situados em zonas classificadas pela UNESCO, havendo assim um novo requisito para a permissão desta isenção.

Posteriormente, a Autoridade Tributária notificou alguns proprietários dos imóveis classificados como monumentos nacionais sobre a cessação da isenção do IMI, do qual estes, não conformados com tal decisão propuseram ações em tribunal contra a Autoridade Tributária, a fim de reaverem a isenção de que tinham usufruído até à data.

As decisões judiciais proferidas foram todas a favor dos proprietários, obrigando a Autoridade Tributária a devolver o imposto que havia sido cobrado indevidamente, do qual a Autoridade Tributária não conformada com tal decisão, interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo.

Face ao recurso interposto pela Autoridade Tributária, foi proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo o acórdão do processo n.º 0134/14.4BEPRT 0501/17, de 12/12/2018, tendo apenas sido divulgado em fevereiro de 2019, onde conclui que os imóveis que já anteriormente beneficiavam da isenção fiscal, por se encontrarem já enquadrados na

categoria designada por monumento nacional, não foram abrangidos pela alteração do artigo, podendo por isso manter a isenção fiscal de que vinham a beneficiar.

Ou seja, uma vez que estes já eram classificados como monumentos nacionais, não necessitavam de preencher a segunda parte da norma supra referida.

Citado o acórdão em causa «os imóveis que já anteriormente beneficiavam da isenção fiscal, por se encontrarem enquadrados na categoria designada por monumento nacional, não foram abrangidos pelas alterações legislativas operadas pelo OE de 2007, podendo por isso manter a isenção fiscal de que vinham a beneficiar, (...)»

Mais conclui o Supremo Tribunal Administrativo que o requisito de classificação individual exigido na nova redação se aplica somente a imóveis que devam ser integrados nas categorias de interesse público, de valor municipal ou património cultural, uma vez que a primeira parte do artigo em questão, que se refere precisamente aos monumentos nacionais, se manteve inalterada.

Face ao acórdão supra referido a subdiretora-geral dos impostos sobre o património enviou, no dia 9 de julho de 2019, uma circular para todas as repartições das Finanças do país em que dá indicação para ser reconhecida isenção de IMI para os prédios inseridos em centros históricos, paisagens culturais e conjuntos classificados como monumentos nacionais, independentemente de inexistir classificação individualizada.

Com o Orçamento de Estado de 2020, o Governo propôs revogar a isenção de IMI aplicável aos prédios classificados como monumentos nacionais e aos prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, tendo em conta o Decreto-Lei n.º 215/89 do EBF, uma vez que o Ministério das Finanças reconhecia que existiam dúvidas interpretativas.

Por conseguinte o Governo decide avançar com uma avaliação deste benefício fiscal, uma vez que o Supremo Tribunal Administrativo tem decidido que se devem considerar como estando abrangidos na norma de isenção os prédios inseridos em centros históricos, paisagens culturais e conjuntos classificados como monumentos nacionais, independentemente de inexistir classificação individualizada daqueles relativamente aos prédios localizados no interior do perímetro do bem cultural classificado, tal como já supra referido. Como resultado desta análise, entendeu-se que, em face da existência de poderes tributários próprios dos municípios para concederem isenções e benefícios fiscais, a opção pela concretização deste benefício fiscal deveria ficar ao critério de cada município, pelo

que foi proposto a sua revogação. Esta avaliação foi realizada pelo gabinete do secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em conjunto com a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e a Associação Nacional de Municípios Portugueses (ANMP).

No que diz respeito aos monumentos nacionais que sejam propriedade do Estado, regiões autónomas e autarquias locais, os mesmos serão sempre considerados isentos de IMI, no âmbito do CIMI.

Neste sentido, aquilo que se pretende no Orçamento de Estado, é revogar esta isenção que criava uma distorção, passando os municípios a fazer os seus próprios regulamentos para atribuírem isenção de IMI, sendo que aquilo que é eliminado é o benefício que existia no EBF para os centros históricos. Na Lei das Finanças Locais prevê-se a permissão de as autarquias decidirem sobre as isenções objetivas e subjetivas e os monumentos nacionais continuam isentos pela isenção subjetiva que o Estado tem.

Para além desta proposta do Orçamento de Estado, o Governo propõe ainda a revogação do prazo definido do início da isenção de IMI, que estava previsto iniciar no ano inclusive, em que se verifique a cedência, para os prédios ou parte de prédios cedidos gratuitamente pelos respetivos proprietários, usufrutuários ou superficiários a entidades públicas isentas de IMI e para as sociedades de capitais exclusivamente públicos, quanto aos prédios cedidos a qualquer título ao Estado ou a outras entidades públicas, no exercício de uma atividade de interesse público.

Face a esta proposta enunciado no Orçamento de Estado de 2020, a mesma foi alvo de votação na Assembleia da República, tendo a mesma sido reprovada, havendo somente o voto a favor do Partido Socialista (PS) e o Partido Pessoas, Animais e Natureza (PAN) a abster-se de tal votação. Assim sendo, os prédios dos centros históricos classificados pela UNESCO e os monumentos nacionais já não vão perder a isenção do IMI.

Por fim há que recordar que o IMI nas zonas históricas nunca foi cobrado até 2009, altura em que uma interpretação por parte do fisco, em várias cidades, determinou o pagamento. Os moradores recorreram aos tribunais para contestarem o imposto e, em 2018, o Supremo Tribunal Administrativo elaborou um acórdão de uniformização de jurisprudência que acabou de vez com as dúvidas, determinando assim a isenção de IMI. Assim, ficam isentos de pagamento de IMI os proprietários de imóveis em centros históricos classificados pela UNESCO nas cidades do Porto, Guimarães, Évora, Sintra, Angra do Heroísmo, Óbidos e Elvas.

8. A problemática das isenções de IMI nos Prédios Classificados

Conforme já foi referido no ponto que antecedente, os prédios classificados estão isentos de IMI e de IMT, conforme previsto, respetivamente, nos artigos 44.º, n.º 1, al. n), do EBF e 6.º, al. g), do CIMT. Contudo, há que ter em atenção que, aquelas isenções não se aplicam de forma igual em ambos os impostos, nem entre os próprios prédios classificados.

No que refere ao IMI, estão isentos deste imposto, os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, conforme já enumerado. Deste modo, o legislador excluiu da isenção, os prédios classificados de interesse público ou de interesse municipal que não tenham um ato de classificação individualizada, ou seja, excluiu daquela isenção os prédios classificados de interesse público e de interesse municipal inseridos em conjuntos ou sítios, deixando assim, a isenção concedida aos monumentos nacionais classificados enquanto um conjunto.

No que diz respeito ao IMT, não há qualquer discriminação em função da classificação dos prédios, isto quer dizer, que, só estão isentos os prédios individualmente classificados de interesse nacional, de interesse público e de interesse municipal, excluindo todas as aquisições de prédios que façam parte integrante de conjuntos.

Nem sempre houve esta diferença de tratamento entre imóveis classificados, sendo que até 2006, ano em que ocorreu a primeira alteração legislativa¹⁴, todos os prédios que fossem individualmente classificados ou classificados enquanto fazendo parte de um conjunto classificado, beneficiavam daquelas isenções de IMI. Esta alteração legislativa desencadeou uma reação por parte da Autoridade Tributária, que começou por desconsiderar as isenções de IMI sobre os prédios que fazem parte integrante de conjuntos, designadamente o que aconteceu, numa primeira fase, apenas com os prédios que fazem parte do Centro Histórico de Évora e depois estendeu-se aos demais prédios classificados em conjunto, nomeadamente o Centro Histórico do Porto, o Centro Histórico de Guimarães, o Centro Histórico de Angra do Heroísmo, e foram indeferidos pedidos de reconhecimento da isenção relativamente aos conjuntos classificados, designadamente de interesse público, conforme foi o caso de proprietários que detinham prédios inseridos nos conjuntos Paço do Lumiar, Lisboa Pombalina e Zona Histórica do Porto.

¹⁴ Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2007).

Com isto a Autoridade Tributária, aproveitou a alteração legislativa, desconsiderou a isenção de IMI não só nos imóveis integrantes de conjuntos classificados como imóveis de interesse público, mas também nos imóveis integrantes de conjuntos classificados na categoria de monumento nacional.

9. UNESCO

A UNESCO é uma Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura, organização esta, sem fins lucrativos, criada em 16 de novembro de 1945, em Londres, Reino Unido, cuja finalidade era contribuir para a paz e segurança do mundo, através da educação, das ciências naturais/sociais/humanas e da comunicação e informação.

Portugal aderiu à UNESCO, em 1965, tendo, contudo, se retirado desta organização em 1972 e reintegrado novamente, em 11 de setembro de 1974.

9.1 Património Mundial em Portugal

A Convenção para a Proteção do Património Mundial, Cultural e Natural, é um compromisso internacional criado na décima sétima sessão da Conferência Geral da UNESCO, adotada em 1972. Esta por sua vez, identifica os bens naturais e culturais passíveis de inscrição na Lista do Património Mundial, indicando os deveres dos Estados Membros quanto à identificação dos bens, bem como o desempenho na sua proteção e preservação. Ao ser assinada esta Convenção, cada Estado Membro compromete-se não só a assegurar a conservação dos bens que se localizam no seu território, bem como a proteger o seu património cultural e natural.

À presente data, aderiram a esta convenção, mais de 186 países, tendo tornado esta Convenção num dos instrumentos legais internacionais mais universais para a proteção do património cultural e natural.

Portugal aderiu a esta Convenção em 1979, conforme consta no Decreto n.º 49/79, de 6 de junho, fazendo parte da mesma como Estado Membro, sendo responsável pelo desenvolvimento de uma ética de conservação do património seguindo as orientações para a aplicação da Convenção do Património Mundial. Atualmente encontram-se inscritos cerca de 1121 (mil cento e vinte e um) bens, como Património Mundial pela UNESCO, dos quais 869 (oitocentos e sessenta e nove) estão classificados como culturais, 213 (duzentos e treze) naturais e 39 (trinta e nove) mistos, sendo que 17 (dezassete) destes bens estão localizados em território nacional.

Os 17 (dezassete) bens existentes na Lista do Património Mundial e localizados em território nacional, são os seguintes: Mosteiro dos Jerónimos e Torre de Belém em

Lisboa, Convento de Cristo em Tomar, Mosteiro da Batalha e Zona Central da Cidade de Angra do Heroísmo nos Açores, centro histórico de Évora, Mosteiro de Alcobaça, paisagem cultural de Sintra, centro histórico do Porto, Ponte Luiz I e Mosteiro da Serra do Pilar, sítios pré-históricos de arte rupestre do Vale do Rio Côa e de Siega Verde, floresta Laurissilva na Madeira, alto douro vinhateiro e centro histórico de Guimarães, paisagem da cultura da vinha da Ilha do Pico, cidade-quartel fronteiriça de Elvas e suas fortificações, universidade de Coimbra – Alta e Sofia, real edifício de Mafra - Palácio, Basílica, convento, jardim do cerco, tapada, santuário do bom Jesus do monte em Braga.

De acordo com o artigo 1.º da Convenção para a Proteção do Património Mundial, Cultural e Natural, são considerados património cultural, os monumentos: obras arquitetónicas, 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 isolados ou reunidos que, em virtude da sua arquitetura, unidade ou integração na paisagem, têm Valor Universal Excepcional do ponto de vista da história, da arte ou da ciência; e os sítios: obras do homem, ou obras conjugadas do homem e da natureza, e as zonas, incluindo os sítios arqueológicos, com um Valor Universal Excepcional do ponto de vista histórico, estético, etnológico ou antropológico.

De acordo com o artigo 2.º da Convenção para a Proteção do Património Mundial, Cultural e Natural, são considerados património natural, os monumentos naturais constituídos por formações físicas e biológicas ou por grupos de tais formações com Valor Universal Excepcional do ponto de vista estético ou científico; as formações geológicas e fisiográficas e as zonas estritamente delimitadas que constituem habitat de espécies animais e vegetais ameaçadas, com Valor Universal Excepcional do ponto de vista da ciência ou da conservação; e os sítios naturais ou zonas naturais estritamente delimitadas, com Valor Universal Excepcional do ponto de vista da ciência, conservação ou beleza natural.

Por fim, é o Comité do Património Mundial, que aceita e estuda os pedidos de assistência internacional formulados pelos Estados-Membros, no que diz respeito aos bens do património cultural e natural situados nos seus territórios. Este Comité é composto por quinze Estados parte na Convenção, eleitos pelos Estados parte na Convenção reunidos em assembleia geral no decurso de sessões ordinárias da Conferência Geral da Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura.

10. Parte Prática – Análise de Acórdãos

No âmbito da isenção de IMI, prevista no artigo 44.º, n.º 1, al. b), do EBF, foram proferidas várias decisões, tendo como objeto os prédios que fazem parte integrante de conjuntos classificados com o grau de interesse nacional, os chamados centros históricos, ou seja, por exemplo não existe conhecimento de decisões onde se tenha discutido a legalidade da exclusão dos prédios integrados em conjuntos da isenção de IMT e a legalidade da exclusão da isenção de IMI dos prédios integrados em conjuntos classificados como imóveis de interesse público e de interesse municipal.

Em todas essas decisões proferidas, quer no âmbito da Arbitragem Tributária, quer no âmbito dos Tribunais Judiciais, o sentido foi o mesmo, os prédios que fazem parte integrante de conjuntos classificados como monumentos nacionais beneficiam da isenção de IMI.

No acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 07-12-2016, proferido no proc. 00134/14.4BEPRT, é afirmado que “[d]a 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 al. n), do n.º 1, do artigo 44.º, do EBF”.

O Supremo Tribunal Administrativo, no seu Acórdão de 12-12-2018, tendo em conta as alterações introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado de 2007, afirma que:

[a]penas passou a exigir esta classificação individual para os imóveis que devam ser integrados nas categorias de interesse público, de valor municipal ou património cultural, não fazendo a mesma exigência para os imóveis que devam ser integrados na categoria de monumento nacional (no EBF o legislador faz referência a monumento nacional quando se pretende referir aos imóveis de interesse nacional porque é assim que nos termos do disposto no artigo 15º, n.º 3 da Lei n.º 107/2001, de 08 de Setembro devem ser designados).

Com esta distinção resulta claramente uma vontade expressa do legislador ao editar a norma em questão, ou seja, o legislador não pretendeu exigir, para os imóveis que devam ser incluídos na categoria de monumento nacional (interesse nacional) e para efeitos desta

isenção fiscal, que devam ser sujeitos a classificação individual, mantendo, portanto, quanto aos mesmos o regime que anteriormente se encontrava estabelecido. Aliás a “nova” redação do preceito mantém inalterada a primeira parte do artigo em questão – “Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis os prédios classificados como monumentos nacionais.”

10.1 Análise do Acórdão 256/2014-T

Na decisão proferida no processo 256/2014-T, o contribuinte A, vem requerer a anulação das liquidações de IMI no valor de €860,75, relativas aos anos de 2009 a 2012, mais os juros indemnizatórios, sendo este proprietário de um imóvel classificado como de interesse público, bem como de interesse nacional. Em síntese alega a ilegalidade das liquidações tendo como fundamento a errónea leitura da lei (a alínea n) do n° 1, alínea d) do n° 2 e n° 5 do artigo 44.º do EBF) por parte da Administração Tributária (AT). A AT alega que à data em que foi proferido o despacho de cessação da isenção de IMI, o imóvel supra referido não estava certificado nem classificado em termos de património cultural pelas entidades competentes, não podendo ser reconhecida ao imóvel do requerente a isenção de IMI no período de 2009 a 2012 nos termos da alínea n) do n° 1 do artigo 44.º do EBF, não reunindo este os requisitos legalmente previstos. Mais alega que à data da cessação da isenção o imóvel do requerente não estava individualmente classificado, não podendo, porém, beneficiar da isenção de IMI. O Tribunal Arbitral não analisou o direito do contribuinte ao benefício fiscal, mas sim a observância por parte da AT do regime específico de cessação do benefício fiscal. Quer isto dizer, que o Tribunal Arbitral analisou o procedimento adotado por parte da AT, face à alteração da redação da alínea n) do n° 1 do atual artigo 44.º do EBF (então alínea n) do n° 1 do artigo 40º) que ocorreu a contar de 01.01.2007.

Segundo a alínea c) do artigo 88.º da Lei n° 53-A/2006, de 29/12 (Orçamento do Estado para 2007):

[a] administração fiscal notifica, no prazo de 180 dias após a entrada em vigor da presente lei, todos os sujeitos passivos, que se encontrem a beneficiar da isenção referida na alínea n) do n.º 1 do artigo 40.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, da cessação deste benefício por alteração dos seus pressupostos.

A alínea d) do artigo 88º da Lei n° 53-A/2006, de 29/12 (Orçamento do estado para 2007) refere o seguinte:

[o]s sujeitos passivos referidos na alínea anterior podem, no prazo de 90 dias a contar da data da notificação, requerer a isenção a que se refere o artigo 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais se reunirem todos os requisitos aí referidos e se para o mesmo prédio ainda não tiverem beneficiado deste regime.

Ora neste processo não se demonstrou, nem se alegou que a AT tenha seguido o procedimento específico previsto na alínea c) do artigo 88º da Lei nº 53-A/2006, de 29/12 (Orçamento do estado para 2007) tendo em vista a cessação deste concreto benefício por alteração dos seus pressupostos, no prazo indicado na lei. Deste modo, face ao procedimento acima referido, o Tribunal Arbitral julga procedente o pedido formulado pelo Requerente perante o TAS, uma vez que a AT não procedeu conforme deveria ter procedido e a isenção não foi extinta pelo meio legalmente ao dispor e no prazo fixado na lei.

10.2 Análise do Acórdão 325/2014-T

Na decisão proferida no processo número 325/2014-T, os contribuintes A, B, C, D e E, vêm requerer a anulação das notas de liquidação respeitantes aos anos de 2009 a 2012, a concessão de isenção de IMI e o reembolso da importância já paga pelo requerente C no valor de €122,15 mais os juros indemnizatórios. Em síntese estes contribuintes alegam que são proprietários dos imóveis, fazendo os mesmos parte da lista do património da UNESCO. Mais alegam que nos termos do nº 1 do art.º 15.º da Lei nº 107/2001, os bens imóveis podem pertencer às categorias de monumento, conjunto ou sítio, nos termos em que tais categorias estão definidas no Direito Internacional, podendo ainda de acordo com o disposto no nº 2 do art. 15.º, da referida Lei, os bens imóveis serem classificados de interesse nacional, interesse público ou interesse municipal e especificamente nas categorias de Monumento, Conjunto e Sítio. Ora no caso em concreto o imóvel em questão está classificado como monumento nacional de acordo com o disposto nos nºs 3 e 7 do art.º 15.º da Lei nº 107/2001, uma vez que se encontra inscrito na Lista do Património Mundial da Unesco, desde 1996. Na classificação deste conjunto, é necessário o património protegido ser visto como um todo, pelo que é impossível classificar individualmente cada imóvel, que deve ser considerado no seu todo, enquanto conjunto. Face ao exposto os requerentes pedem que se considere ilegal a posição assumida pela AT, ao exigir essa classificação individual para efeitos da concessão do benefício de isenção de IMI.

Por conseguinte, a AT em síntese alega que a alteração da normal legal prevista no art. 44.º do EBF, teve como objetivo a exigência de um novo pressuposto para efeitos de isenção de IMI, nomeadamente, a classificação individualizada como imóvel de interesse público ou interesse municipal. A classificação individual dos imóveis, regulada no Decreto-Lei n. 309/2009, de 30.10, corresponde ao ato final do procedimento administrativo mediante o qual se determina que certo bem possui um inestimável valor cultural, resultando como evidente que a classificação individual de imóveis a que se refere a alínea n) do art.º 44.º do EBF corresponde a um ato final de um procedimento previsto e regulado na legislação sobre o património cultural. Ora, na presente questão o que está classificado é o "Centro Histórico do ..." e não os imóveis que são propriedade do Requerentes. A classificação individualizada dos imóveis não resulta por inerência da pertença a um determinado conjunto, mas sim da presença de outro conjunto de fatores de diferente natureza. Ainda mais que o EBF apenas concede a isenção de IMI a prédios e não a conjuntos.

Depois de analisados as alegações de ambas as partes, respeitando-se na íntegra o princípio do contraditório, o Tribunal Arbitral pronuncia-se no sentido de analisar a ilegalidade das liquidações de IMI. Nos termos do artigo 44º do Estatuto de Benefícios Fiscais, nº 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 se encontra dividido e 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. De acordo com o artigo 15º da Lei 107/2001, de 8 de setembro:

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 respetiva proteção e valorização, no todo ou em parte, represente um valor cultural de significado para a Nação. (...)

Face à Lei 107/2001, os prédios em questão são de interesse nacional, e não de interesse meramente público ou municipal, sendo estes classificados como monumentos nacionais. Estando os prédios em questão integrados na Zona Histórica do ..., legalmente qualificada como monumento nacional, é evidente que beneficiam da referida isenção, sendo assim ilegais as liquidações de IMI impugnadas, devendo ser restituído o imposto que foi pago.

Em suma há que retirar três conclusões, nomeadamente, que um bem classificado de interesse nacional é designado como “Monumento Nacional”, independentemente de se tratar de um único edifício, conjunto ou sítio, que apesar do legislador no âmbito da isenção de IMT ter tomada uma opção legislativa mais restritiva, a mesma opção não foi tomada no âmbito da isenção de IMI e ainda que não se deve fazer uma interpretação restritiva do art. 44.º, n.º 1, al. n), do EBF, mas sim interpretar de uma forma mais ampla, uma vez que se adequa tanto para os prédios classificados como monumentos nacionais como os prédios classificados como de interesse público ou municipal.

10.3 Análise do Acórdão 77/2019-T

No presente caso sub judice, a requerente apresenta um pedido de pronúncia arbitral com vista a anulação do despacho proferido pelo Diretor das Finanças que indeferiu a Reclamação Graciosa deduzida contra o ato de liquidação de IMI referente ao ano de 2017, no valor de €32.972,99 (trinta e dois mil, novecentos e setenta e dois euros e noventa e nove cêntimos). Alega em síntese, que é proprietária de cinco prédios urbanos, onde exerce a sua atividade, sendo que estes prédios se encontram situados no conjunto designado por Centro Histórico de Évora, estando incluído na lista de património mundial da UNESCO. Alega ainda, que de acordo com o disposto no artigo 44.º do EBF, encontram-se isentos de IMI os prédios classificados como “monumentos nacionais” e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, e de acordo com as normas legais previstas nos artigos 5.º, n.º 1 e 44.º, n.º 5 ambos do EBF, a isenção supra tem carácter automático, não havendo necessidade de existir qualquer ato posterior para reconhecimento da mesma. Contudo, face à redação vigente à data dos factos elencados, o artigo 44.º, n.º 5 do EBF, diz o seguinte:

5 - As isenções a que se referem as alíneas n) e q) do n.º 1 são de carácter automático, operando mediante comunicação da classificação como monumentos nacionais ou da classificação individualizada como imóveis de interesse público ou de interesse municipal, do reconhecimento pelo município como estabelecimentos de interesse histórico e cultural ou social local e de que integram o inventário nacional dos estabelecimentos e entidades de interesse histórico e cultural ou social local, respetivamente, a efetuar pela Direção-Geral do Património Cultural ou pelas câmaras municipais, conforme o caso, vigorando enquanto os prédios estiverem classificados ou reconhecidos e integrados, mesmo que estes venham a ser transmitidos.

Face ao exposto, o Centro Histórico de Évora foi considerado como um conjunto e incluído na lista do património mundial da UNESCO através de um aviso publicado no Diário da República.

Assim sendo, inexistem dúvidas quanto à isenção de IMI dos prédios supra citados, de acordo com o artigo 44.º, n.º 1, al. n) do EBF, bem como do artigo 15.º, n.º 3 da Lei de Bases do Património Cultural, tendo a requerente o direito a ser ressarcida da quantia indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios.

Por conseguinte, a AT, em sede de resposta às alegações proferidas pela requerente, apresentou defesa por exceção e por impugnação, requerendo a suspensão da instância arbitral, uma vez que entende que a requerente deduziu duas ações administrativas junto do Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF), para “discutir o direito a fruir da isenção prevista no artigo 44.º, n.º 1 al. n) do EBF, relativamente aos prédios que estão na base da liquidação de IMI contestada no presente pedido de pronúncia arbitral”, “colocando em crise o ato em matéria tributária que está precisamente na base da liquidação de IMI aqui impugnada no pedido de pronúncia arbitral.” Ou seja, para a AT “a discussão da legalidade das liquidações de IMI sub judice constituem uma questão que depende do entendimento que, a montante, vier a ser fixado quanto à decisão de indeferimento da isenção de IMI que estão a ser apreciadas em sede das Ações Administrativas no TAF.”

Pelo tribunal foi concedido o prazo de dez dias, para querendo, responder quanto à matéria de exceção deduzida pela requerida, tendo esta alegado que apresentou duas ações administrativas, com o objetivo de reagir contra dois atos distintos praticados pela requerida, nomeadamente, o indeferimento de dois pedidos de isenção de IMI, relativos aos prédios já identificados.

Os pedidos de isenção foram efetuados pela requerente no decurso do ano de 2018, sendo que, tais pedidos de isenção, ainda que viessem a ser deferidos pela requerida, produziriam efeitos para o futuro, em relação a eventuais liquidações de IMI, não podendo ter efeito a anulação das liquidações de IMI emitidas em anos anteriores, como o caso de liquidação de IMI referente ao ano de 2017. Ou seja, mesmo que venha a ser proferida decisão favorável relativamente a estas duas ações administrativas, nunca poderão ter efeito para anular liquidações de IMI anteriores a 2018, uma vez que o pedido de isenção foi apresentado no ano de 2018, produzindo efeitos assim para o futuro.

A requerida na defesa por impugnação, sustém a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, utilizando os seguintes argumentos:

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

- A lista de património a que a requerente refere no artigo 15.º, n.º 7 da LBPC, é tão só e apenas uma lista, a qual está a cargo o Comité do Património Mundial, sendo que, ao inscrever-se um bem nesta lista, o Comité do Património Mundial não está a classificar um bem, dependendo esta classificação de um prévio procedimento administrativo de classificação;

- Ao ter sido inscrito o Centro Histórico de Évora na lista de património mundial, o Comité do Património Mundial da UNESCO não procedeu a qualquer prévio procedimento administrativo de classificação;

- O denominado Centro Histórico de Évora pertence à categoria de conjunto, uma vez que se trata de um conjunto de prédios e está incluído na lista de bens classificados de interesse nacional, conforme o artigo 15.º, n.º 7 da LBPC, e é designado por monumento nacional, conforme o artigo 15.º, n.ºs 3 e 7 da LBPC;

- O Centro Histórico de Évora está, quanto muito classificado como imóvel de interesse nacional, sendo designado como monumento nacional.”

Deve-se ainda referir que o artigo 44.º, n.ºs 1, 2 e 3 do EBF, é muito claro no que concerne à exigência de uma classificação individual de cada um dos prédios que integram aquele conjunto, para que desta forma possam usufruir de isenção de IMI. Assim sendo, não tendo a requerente demonstrado que os seus prédios se encontram individualmente classificados

como monumento nacional, não estando reunidos os requisitos para usufruir do benefício fiscal da norma prevista no artigo 44.º, n.º 1 al. n) do EBF, deve a requerente ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios.

A primeira questão a ser analisada no caso sub judice, pelo Tribunal Arbitral é a da exceção de prejudicialidade suscitada pela requerida e o conseqüente pedido de suspensão da presente instância arbitral. O Tribunal Arbitral, baseou-se na norma legal prevista no artigo 15.º do CPTA, bem como em Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, onde se vê o seguinte:

“[o] [artigo 15.º] n.º 1 consagra o princípio da devolução facultativa. Quando, para conhecer do objeto da ação perante ele proposta, da competência dos tribunais administrativos, o juiz administrativo se depara com a necessidade de previamente serem decididas uma ou mais questões da competência de tribunal pertencente a outra jurisdição, a lei consente-lhe a faculdade de tomar uma de duas atitudes: ou sobrestar na decisão até que o tribunal competente se pronuncie, ou decidir a questão prejudicial com base nos elementos disponíveis no processo administrativo, hipótese em que os efeitos da decisão da questão prejudicial ficam restritos ao âmbito do processo do contencioso administrativo” (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 3.ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p. 156).

E ainda na norma legal prevista no artigo 272.º, do CPC, que nos diz:

1 - O tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta ou quando ocorrer outro motivo justificado.

2 - Não obstante a pendência de causa prejudicial, não deve ser ordenada a suspensão se houver fundadas razões para crer que aquela foi intentada unicamente para se obter a suspensão ou se a causa dependente estiver tão adiantada que os prejuízos da suspensão superem as vantagens.

No caso em apreço, o despacho proferido que indefere o pedido de reconhecimento dos benefícios fiscais foi proferido em 21/12/2018, enquanto o ato de liquidação ora impugnado é de 07/03/2018.

“Ou seja, o ato de liquidação impugnado, é anterior ao ato em matéria tributária que indefere o reconhecimento do benefício fiscal, não sendo correto afirmar-se que a decisão sobre o ato que indefere o reconhecimento do benefício fiscal influencia a legalidade do ato de liquidação, uma vez que este não é subsequente àquele, concluindo-se que a presente causa não está dependente do julgamento de outra já proposta, isto quer dizer, que

o conhecimento do mérito do presente pedido de pronúncia arbitral não está dependente da prévia decisão das referidas ações administrativas, inexistindo fundamento para a suspensão da instância arbitral. Pode o Juiz, de acordo com o disposto na norma legal prevista no artigo 272.º, n.º 2 do CPC decidir se deve, ou não, determinar a suspensão da instância.”

Quanto à matéria de facto o Tribunal Arbitral considera os seguintes factos provados:

- a requerente é proprietária dos 5 (cinco) prédios já elencados;
- os prédios encontram-se situados no Centro Histórico de Évora, encontrando-se este incluído na lista pública do património mundial da UNESCO;
- a requerente foi notificada do ato de liquidação de IMI em 07-03-2018, tendo procedido ao pagamento da primeira, segunda e terceira prestação;
- a requerente deduziu reclamação graciosa contra o ato de liquidação de IMI, do qual foi notificada do despacho proferido em 08-11-2018, do qual apresentou pedido de constituição do tribunal arbitral que originou o presente processo.

A questão essencial a ser analisada pelo Tribunal Arbitral, é a de se saber se os prédios identificados, sendo a requerente proprietária dos mesmos, e uma vez que estão inseridos num Centro Histórico incluído na lista do património mundial da UNESCO, se consideram classificados como monumentos nacionais e, conseqüentemente, devem beneficiar automaticamente da isenção de IMI prevista no artigo 44.º, n.º 1, alínea n) do EBF, bem como se a requerente tem direito ao reembolso do imposto já pago acrescido este de juros indemnizatórios.

Ora, o Centro Histórico de Évora, está incluído na Lista do Património Mundial da UNESCO, e integra, para todos os efeitos a lista dos bens classificados como de interesse nacional, conforme decorre do n.º 7 do artigo 15.º da Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro.

De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de outubro, “a designação de «monumento nacional» é atribuída aos bens imóveis classificados como de interesse nacional, sejam eles monumentos, conjuntos ou sítios”, donde se conclui que o Centro Histórico de Évora configura um “monumento nacional”. Isto quer dizer, que os prédios de que a Requerente é proprietária, uma vez que beneficiam da classificação de “monumento nacional” do Centro Histórico de Évora, estão

automaticamente isentos de IMI, conforme resulta do artigo 44.º, n.º 1, al. n), do EBF, em conjugação com o n.º 5 do mesmo artigo.

Não é exigível a classificação individual de cada prédio integrado no Centro Histórico de Évora para que possa beneficiar da isenção de IMI prevista na alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF.

“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.» [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] que se refere no n.º 5 do artigo 44.º do EBF, pois não há ato de classificação a comunicar, operando automaticamente, com a publicação do aviso previsto no artigo 72.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 309/2009”.

Por fim, “este Tribunal conclui pela ilegalidade do ato de liquidação de IMI impugnado, relativo aos imóveis identificados, incluídos no Centro Histórico de Évora, bem como pela ilegalidade do despacho de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra o referido ato de liquidação.”

“Reconhece-se à Requerente o direito ao reembolso do montante de imposto indevidamente pago, uma vez que tal reembolso é essencial para o restabelecimento da situação que existiria se o ato tributário objeto da presente decisão arbitral não tivesse sido praticado, bem como o reconhecimento da ilegalidade da liquidação de IMI que resultou de erro imputável aos serviços da AT que praticaram o ato de liquidação de IMI sem considerarem a isenção automática de que beneficiavam os prédios incluídos no Centro Histórico de Évora, pelo que se reconhece à Requerente o direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, sobre o montante a reembolsar.

10.4 Análise do Acórdão 172/2017-T

No presente caso sub judice, os contribuintes solicitaram a constituição de um tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, com o propósito de obter a declaração de ilegalidade das decisões de indeferimento das reclamações graciosas, e a conseqüente anulação dos atos tributários de liquidação de IMI, referente ao ano de 2015, no valor de €610,75 (seiscentos e dez euros e setenta e cinco cêntimos). Em síntese os requerentes alegam que, de acordo

com o disposto na al. n), do n.º 1, do art.º 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, ficam isentos de IMI: os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável. Para os devidos efeitos, alegam que o imóvel em causa se encontra classificado como monumento nacional, de acordo com o artigo 15.º, n.ºs 3 e 7 da Lei n.º 107/2001, uma vez que o mesmo se encontra inscrito na Lista do Património Mundial da UNESCO, desde 1996, identificado como Centro Histórico do Porto. A zona histórica do Porto é classificada no seu todo como um Monumento Nacional de acordo com a Lei n.º 107/2001, não podendo ser classificada individualmente cada imóvel que compõe, sendo que, atualmente estes imóveis são de interesse nacional e não de interesse público ou municipal. Ora vejamos o artigo 15.º da Lei 107/2001:

Artigo 15.º

Categorias de bens

- 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.
- 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.

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

Quer isto dizer, que um bem classificado como de interesse nacional é designado por “monumento nacional”, independentemente de se tratar de um único edifício, conjunto ou sítio. Assim, face ao exposto, entendem os requerentes que a alteração à norma legal prevista no artigo 44.º do EBF faz uma distinção aos prédios classificados como monumentos nacionais e aos prédios individualmente classificados como de interesse público ou municipal, exigindo-se assim uma individualização em relação a estes últimos e não em relação aos prédios classificados como monumentos nacionais.

A requerida em sua defesa alega em síntese que a lista do património mundial é apenas uma lista, estando esta a cargo do Comité do Património Cultural. Contudo, ao ser inscrito o Centro Histórico do Porto na lista do património cultural, o comité não está a classificar o bem, nem tão pouco procedeu este a qualquer prévio procedimento administrativo de classificação. Invoca ainda o artigo 44.º, n.º 1 al. n) do EBF, “Os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável”. Querendo isto dizer, que para estarmos perante um benefício fiscal o EBF exige a classificação individual de cada um dos prédios que integrem o “conjunto”.

Quanto à matéria de facto o Tribunal Arbitral considera os seguintes factos provados:

- Os requerentes são comproprietários dos prédios urbanos supra referidos;
- Os imóveis do Centro Histórico do Porto, fazem parte da lista do património mundial da UNESCO;

- Os imóveis encontram-se classificados como monumento nacional, por fazerem parte integrante da lista do património mundial da UNESCO; e
- Os requerentes foram notificados de 8 (oito) atos de liquidação de IMI referentes ao ano de 2015, tendo os mesmos procedido ao pagamento desses mesmos atos.

A questão prejudicial a ser analisada pelo Tribunal Arbitral é “se os atos tributários das liquidações de IMI, referentes ao ano de 2015, são ilegais, na medida em que os prédios urbanos em causa estão classificados como Monumentos Nacionais em decorrência dos mesmos estarem inseridos no conjunto comumente designado por Centro Histórico do Porto, considerado Património Mundial pela UNESCO em 1996, pelo que tais prédios reúnem os pressupostos estabelecidos na lei para usufruírem da isenção de IMI consagrada no artigo 44.º, n.º 1, alínea) n) do EBF.

Verificando o artigo 44.º, n.º 1, al. n) do EBF, na sua redação vigente o mesmo é composto por duas previsões, a primeira “estão isentos de IMI os prédios classificados como monumentos nacionais” e a segunda “estão isentos do mesmo imposto os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal.”

Em conjugação com este artigo, há que ter em conta a Lei 107/2001, de 8 de setembro – Lei de Bases do Património Cultural –, mais concretamente, ao artigo 15.º, segundo o qual:

- 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.
- 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 respetiva proteção 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 respetiva categoria, a lista dos bens classificados como de interesse nacional.

E ainda ter em conta a Convenção para a Proteção do Património Mundial, Cultural e Natural, aprovada pelo Decreto Lei n.º 49/79 de 6 de junho, onde esta indica quais os bens naturais e culturais que podem vir a ser inscritos na Lista do Património Mundial, do qual foi o Centro Histórico do Porto classificado como Património Mundial da UNESCO, beneficiam estes de isenção de IMI.

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

A norma legal prevista no artigo 44.º, n.º 1 al. n) do EBF, faz a distinção entre “prédio classificado como monumento nacional” e “prédio individualmente classificado como de interesse público ou municipal”, havendo somente exigência de individualização para os prédios de interesse público ou municipal e não quanto aos prédios de interesse nacional. Existe por parte do legislador uma intenção em distinguir e classificar cada tipo de imóvel, dispensando a classificação individualizada para efeitos de IMI aos monumentos nacionais, exigindo somente aos imóveis de interesse público ou municipal. Há que atender à norma do n.º 5 do artigo 44.º do EBF, onde dispõe 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 (...)”.

No caso em apreço, o imóvel faz parte do Centro Histórico do Porto, e foi inscrito na Lista do Património Mundial da UNESCO, devendo beneficiar de isenção de IMI, sendo assim ilegal a liquidação de IMI, devendo ser restituído aos Requerentes o imposto que foi pago por estes.

Conclusão

Durante a elaboração do trabalho posso concluir que a tributação do património tem-se mostrado uma importante fonte de receita para os cofres públicos.

Com a evolução da economia que se verificou ao longo das últimas décadas, os prédios urbanos passaram a ser muito valorizados no mercado, tornando-se mesmo numa criação de valor para os seus proprietários, e uma fonte de rendimento, passando por haver a possibilidade do seu arrendamento, bem como uma mais-valia no caso da transmissão desses mesmos prédios.

À medida que a economia vai evoluindo existe a necessidade de valorização do valor patrimonial tributário dos prédios, a fim de o aproximar o mais possível do valor de mercado.

O IMI é um imposto que incide diretamente sobre o património, com carácter de ser periódico, (uma vez que enquanto o sujeito passivo for dono do imóvel, este estará sujeito ao pagamento do IMI), é considerado real (uma vez que tem em conta o rendimento e a situação económica de cada sujeito passivo e do seu agregado familiar), é estadual (uma vez que reverte a favor das autarquias municipais), fiscal (uma vez que tem como finalidade satisfazer as necessidades públicas), é local (uma vez que afeta apenas o município onde se localiza o prédios), e é periódico (uma vez que é um imposto pago anualmente) além de que é considerado como principal visto precisar de outro imposto para existir.

Retrocedemos até à época em que Portugal recuperou a soberania depois de ter perdido a sua independência a favor da coroa espanhola, havendo necessidade na obtenção de receitas para fazer face às carências do reino. É de referir que, para chegarmos ao IMI que vigora nos dias de hoje, foi necessário passar por várias fases e épocas, nomeadamente, começou-se com a décima militar, criada pelas cortes de 1641, após passamos pela contribuição predial, criada em 1852, de seguida pela contribuição autárquica, que entrou em vigor em 1989 e veio substituir a contribuição predial e seguidamente o IMI, criado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro.

Subjacente a este imposto, existe a necessidade de definir o conceito de prédio, respeitando os três requisitos essenciais, não cumulativos, verificando se os mesmos se encontram inseridos na lista do Património Cultural e, caso não se encontrem inseridos, qual o processo para esse efeito a fim de beneficiarem de uma isenção de IMI.

Sobre o tema dos benefícios fiscais em sede IMI, este foi bastante falado e discutido, tendo em conta uma alteração de uma norma legal prevista no EBF, que levou a que a Autoridade Tributária passasse a cobrar o IMI aos imóveis que desde sempre beneficiam de isenção desse imposto. Sobre esta temática, apresentei alguns casos de estudo que, a meu entender são bastantes significativos e fáceis de compreender.

A concessão de isenções de IMI, têm como finalidade promover a reabilitação urbana das zonas históricas das cidades, ou mesmos outros benefícios fiscais cuja sua aplicação tem um carácter de promoção social e/ou económico.

Se pretendemos discriminar os prédios individualmente considerados dos prédios classificados em conjunto seria necessário que o legislador fundamentasse essa diferenciação, para permitir que não se ficasse com a impressão de que a não concessão do benefício fiscal aos conjuntos de interesse público e de interesse municipal só se deve a razões fiscais, ou seja, de arrecadação de receita. E deste modo, estabelecia-se que aos prédios classificados em conjunto, urbanos ou rurais, fossem concedidos um desagravamento fiscal efetivo e proporcional aos sacrifícios que sobre eles recaem.

Referências Bibliográficas

Webgrafia

Ferreira, A. P. (2019), *A Importância dos Benefícios Fiscais ao investimento, capitalização e emprego para as empresas – enquadramento, reflexão e estudo de caso* (dissertação, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, Barcelos, Portugal).

Disponível em URL: <https://ciencipca.ipca.pt/handle/11110/1826>

Monteiro, B. D. (2017), *A importância do IMI e a Autonomia das Autarquias Locais* (dissertação, Universidade do Algarve - Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo, Algarve, Portugal).

Disponível em URL: <https://sapientia.ualg.pt/bitstream/10400.1/10699/1/A%20Import%C3%A2ncia%20do%20Imposto%20sobre%20Im%C3%B3veis%20e%20a%20Autonomia%20das%20Autarquias%20Locais.pdf>

Silva, F. S. (2017). *As isenções de IMI e de IMT nos conjuntos de prédios classificados como monumentos nacionais, de interesse público e de interesse municipal – uma questão de (in)coerência* (dissertação, Universidade Católica Portuguesa do Porto, Porto, Portugal).

Disponível em URL: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/23805/1/Tese%20vers%C3%A3o%20word.pdf>

Tolda, A. R. (2011), *Benefícios fiscais: contributos para o desenvolvimento económico local* (dissertação, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Lisboa, Portugal).

Disponível em URL: <https://www.repository.utl.pt/handle/10400.5/3689>

Bibliografia

Casalta Nabais, J. (2003). *Direito Fiscal* (2ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.

Casalta Nabais, J. (2010). *Direito Fiscal* (6ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.

Casalta Nabais, J. (2012). *Introdução ao Direito do Património Cultural* (2ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.

Casalta Nabais, J. (2015). *Direito Fiscal* (8ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.

- Costa, A. S., Rainha, J. H., & Freitas Pereira, M. H. (1977). *Benefícios Fiscais em Portugal* (1ª ed.). Coimbra.
- Machado, J. E., & Costa, P. N. (2009). *Curso de Direito Tributário* (1ª ed.). Coimbra: Edições Coimbra.
- Machado, J.E., & Costa, P.N. (2017). *Manual de Direito Fiscal* (1ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Marques, C.M., (2012). *A Tutela Jurídico-Administrativa do Património Cultural, em especial os Museus*, in Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.
- Martins, G.W., (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEFF, N.º 6. Edições Almedina.
- Paiva, C., & Januário M. (2014). *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património* (1ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Pires, J.M., (2012). *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo* (2ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Rocha, J.F., (2015). *Direito Financeiro Local* (2ª ed.). Braga: Edições Cejur.
- Sá Gomes, N. (2005). *Tributação do Património* (1ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Sanches, S., (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3ª ed.). Coimbra: Edições Coimbra.
- Santos, J.A., (2003). *Teoria Fiscal - Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas* (1ª ed.). Lisboa.
- Sousa, A., (2013) *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (1ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Valdez, V. (2014). *Autonomia Tributária dos Municípios*. (1ª ed.). Porto.
- Pereira, A.C., & Pena, P. (2014). Há cada vez mais sem-abrigos num país com um milhão de casas vazias. *Público*, 2 (102), 44-46.
- Pinto, L. (2018). Estado prevê figura de “arrendamento forçado” de prédios devolutos. *Público*, 3 (205), 55-58.
- Sá Gomes, N. (2006). Os incentivos Fiscais na tributação do património cultural, in *Revista da FDUP*, 589-611.

Soares, R. (2018). Prédios devolutos nas cidades com IMI agravado seis vezes. *Público*, 4 (207), 60-63.

Tavares da Silva, S. (2006) Reabilitação Urbana e Valorização do Património Cultural, em *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Vol. LXXXII.

Legislação

Código Civil;

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis;

Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis;

Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas;

Código de Processo Civil;

Código de Procedimento nos Tribunais Administrativos;

Constituição da República Portuguesa;

Estatuto dos Benefícios Fiscais;

Lei Geral Tributária.

Jurisprudência arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa

Acórdão do Centro de Arbitragem Tributária de 6 de outubro de 2014, IMI – Isenção de bem imobiliário classificado como de interesse público; artigo 44º do EBF; artigo 88º da Lei 53-A/2006, de 28 de Dezembro, Proc. – 256/2014-T.

Acórdão do Centro de Arbitragem Tributária de 8 de novembro de 2014, IMI – Isenção de IMI – artigo 44.º, n.º 1, n) alínea do EBF, Proc. – 325/2014-T.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 1 de junho de 2017, Isenção de IMI sobre Imóveis/Monumentos Nacionais, Proc. - 00693/14.1BEPRT.

Acórdão do Centro de Arbitragem Tributária de 22 de novembro de 2017, EBF – Artigo 44.º, n.º 1, alínea n) do EBF – Isenção de IMI – Prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, Proc. 172/2017-T.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de dezembro de 2018, Imposto Municipal sobre Imóveis nos Monumentos Nacionais, Proc. - 0134/14.4BEPRT 0501/17.

Acórdão do Centro de Arbitragem Tributária de 4 de outubro de 2019, IMI – Monumentos nacionais - alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, Proc. – 77/2019-T.