

DESPACHO 222 / 2023 . XXI

Através do despacho n.º 46/2023.XXIII, de 3 de fevereiro de 2023, foi determinado que a *“avaliação, a inscrição e a atualização matriciais das construções respeitantes aos aproveitamentos hidroelétricos, nos termos e para os efeitos do Código do IMI, seja efetuada com base na natureza jurídico-patrimonial resultante do entendimento que consta do parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, o qual constitui interpretação oficial perante os serviços (ao abrigo do artigo 50.º do Estatuto do Ministério Público, aprovado Lei n.º 68/2019, de 27 de agosto, que mantém o regime constante do artigo 43.º da anterior versão do Estatuto do Ministério Público, aprovada pela Lei n.º 47/86, de 15 de Outubro)”*.

I. Questões suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira

Em face daquele despacho, através da informação n.º 2023000193, no processo 643020236434000647, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) solicitou orientação quanto a um conjunto de questões para efeitos de *“executar integralmente o mandato vertido no Despacho SESEAF”*, a saber:

- a. *“deve a AT aguardar a informação que lhe seja prestada pela APA para iniciar, casuisticamente, os procedimentos de inscrição e de avaliação dos aproveitamentos”?*
- b. *“caso a APA não disponibilize a sua informação em tempo que permita assegurar o prazo de caducidade do direito à liquidação, deve a AT socorrer-se dos elementos de que já dispõe para iniciar os procedimentos de inscrição matricial”?*





- c. *“deve ser notificado, para cumprir a obrigação declarativa prevista no artigo 13.º do CIMI e assumir a sequente posição de sujeito passivo identificado nas futuras inscrições matriciais, o concessionário como ‘proprietário’/possuidor dos bens da concessão”?*
- d. *“pode a AT interpretar que o mandato contido no Despacho de SESEAF abrange todos os tipos de aproveitamentos hidráulicos existentes? Ou, encontra-se a AT mandatada para agir apenas em relação aos aproveitamentos hidroelétricos”?*
- e. *“se da leitura dos contratos de concessão pela AT resultar que os bens da concessão neles enunciados são bens do domínio público, ainda assim fica a AT obrigada à sua inscrição face ao teor do Despacho de SESEAF”?*

Aquelas questões, relativas à inscrição e avaliação matricial dos prédios e subsequente liquidação dos correspondentes impostos, categorizam-se em questões sobre a oportunidade e sobre a operacionalização dos procedimentos, bem como sobre o âmbito e extensão do supra mencionado despacho.

II. Natureza do despacho n.º 46/2023.XXIII

Antes de mais, quanto à natureza do sobredito despacho n.º 46/2023.XXIII, de 3 de fevereiro de 2023, cumpre salientar que o mesmo não constitui um mandato, através do qual a AT deva praticar um ou mais atos jurídicos por conta do Governo. O mandato da AT consiste outrossim na liquidação e cobrança de tributos em nome e por conta do próprio Povo, assegurando o cumprimento da legislação tributária aprovada pelos representantes dos cidadãos (cfr. art.º 103.º, n.º 2 da Constituição), visando *“a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”* (cfr. art.º 103.º, n.º 1 da Constituição), sem prejuízo de outras missões públicas a si acometidas.

Com efeito, o Governo, enquanto órgão de soberania, no respeito pelos princípios da separação e interdependência dos poderes, é responsável pela “*condução da política geral do país*” e constitui o “*órgão superior da administração pública*” (cfr. art.º 182.º da Constituição), devendo enquanto tal “*defender a legalidade democrática*” e “*praticar todos os atos e tomar todas as providências necessárias à promoção do desenvolvimento económico-social e à satisfação das necessidades coletivas*” (cfr. art.º 199.º da Constituição). Neste contexto, nos termos do Decreto-Lei n.º 32/2022, de 9 de maio, que aprova o regime de organização e funcionamento do XXIII Governo Constitucional (vulgarmente conhecido como lei orgânica do Governo), bem como dos diplomas que o antecederam, o Ministro das Finanças exerce a direção sobre a AT (cfr. artigo 18.º, n.º 2, alínea f), do dito Decreto-Lei n.º 32/2022, de 9 de maio), sendo coadjuvado no exercício dessas funções pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (cfr. artigo 3.º, n.º 7 do mesmo diploma), tendo sido delegadas neste último as “*competências relativas a todos os assuntos tributários e aduaneiros e à prática de todos os atos respeitantes aos serviços*” da AT (cfr. despacho n.º 2868/2023, do Ministro das Finanças, de 2 de março de 2023).

Assim, o despacho n.º 46/2023.XXIII do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais constitui uma orientação genérica do Governo, no exercício do respetivo poder de direção, através do qual se determina à AT que – nos termos da lei – acolha o entendimento constante do parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República. Consequentemente, deve a AT proceder respetivamente à avaliação, à inscrição e à atualização matriciais, bem como à liquidação dos correspondentes impostos e quaisquer outros procedimentos que se imponham face àquele entendimento.

No entanto, a aplicação daquela orientação genérica aos casos concretos, mediante a prática daqueles atos administrativos em matéria tributária e daqueles atos tributários, constitui uma competência própria dos serviços da AT. A inscrição oficiosa de prédios



na matriz, bem como a iniciativa da primeira avaliação e a promoção oficiosa da atualização matricial urbana competem ao chefe do serviço de finanças (*cf.* artigo 13.º, n.º 3, artigo 37.º, n.º 1 e artigo 130.º do Código do IMI). A liquidação do IMI compete aos serviços centrais da AT (*cf.* artigo 113.º, n.º 1 do Código do IMI).

III. Âmbito e extensão do despacho n.º 46/2023.XXIII

O despacho n.º 46/2023.XXIII, de 3 de fevereiro de 2023, determina que a AT acolha o entendimento que consta do parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República.

Ora, em dezembro de 2015, com base naquele parecer, a AT havia concluído que *“depois da entrada em vigor da Lei n.º 58/2005, de 29 de dezembro (atual Lei da Água): nos casos em que os títulos se mantêm em vigor (...) os bens integrantes dos ‘aproveitamentos hidroelétricos’ concessionados (as construções e edificações referentes às barragens e às centrais electroprodutoras) mantêm-se na titularidade das empresas concessionárias e, em consequência, são prédios para efeitos de IMI e devem ser avaliados e inscritos na matriz”* (informação n.º I2015002067, de 01/12/2015, no processo 2015000638). Aquela conclusão foi divulgada aos serviços, para efeitos de *“consolidação de um entendimento abstrato e de uniformização de procedimentos neste domínio”*, sendo uma *“temática amplamente discutida em sede administrativa e contenciosa”* (comunicação n.º 14/IMI/2015 da AT).

Aquela orientação da AT remetia expressamente para o parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, considerando que:

“42. Resulta claro destas conclusões [do parecer] que o universo de direitos e obrigações de que eram titulares as sociedades concessionárias do serviço público de produção, distribuição e transporte de energia



elétrica foi transmitido para a EDP, EP, e para as empresas que resultaram da reformulação do seu universo empresarial, após o processo de nacionalização daquelas sociedades, pelo que as atuais concessionárias são detentoras da titularidade dos bens integrados em cada um dos 'aproveitamento hidroelétricos'.

43. Cada 'aproveitamento hidroelétrico' é composto por bens do domínio público hídrico do Estado (a utilização privativa das águas e das parcelas do leito do rio e das áreas a ele adjacentes até a um certo limite), que, não preenchendo o conceito de prédio para efeitos de IMI, não estão sujeitos a inscrição matricial, e por bens do domínio público privado das empresas concessionárias (as construções e edificações referentes às barragens e às centrais eletroprodutoras), que, reunindo os elementos constitutivos do conceito de prédio para efeitos de IMI, são prédios e, como tal, devem ser avaliados e inscritos na matriz.

44. Uma vez que, até à sua eventual reversão para o Estado por caducidade, rescisão unilateral ou revogação do título que autoriza a utilização privativa do domínio público hídrico (contrato de concessão), tais prédios são da titularidade da empresa concessionária do 'aproveitamento hidroelétrico', é esta sujeito passivo de IMI nos termos do n.º 1 do artigo 8º do CIMI. (...)

54. Nos casos em que os títulos se mantêm em vigor, os bens integrantes dos 'aproveitamentos hidroelétricos' concessionados (as construções e edificações referentes às barragens e às centrais eletroprodutoras) mantêm-se igualmente na titularidade das empresas concessionárias e, por isso, são prédios para efeitos de IMI e devem, conseqüentemente, ser avaliados e inscritos na matriz.

55. Contrariamente, nos casos em que os títulos se extinguíram, por não terem sido levados ao conhecimento da competente ARH no prazo





legalmente fixado, os bens integrantes dos 'aproveitamentos hidroelétricos' concessionados (as construções e edificações referentes às barragens e às centrais eletroprodutoras) reverterem gratuitamente para o Estado, passando a fazer parte do respetivo domínio privado. (...)

57. São assim detentores de todos os elementos constitutivos do conceito de prédio constante do nº 1 do artigo 2º do CIMI, pelo que são prédios e devem ser avaliados e inscritos na matriz.

58. No entanto, enquanto se mantiverem na titularidade do Estado, beneficiarão da isenção de IMI prevista no artigo 11º do CIMI.”
(informação n.º I2015002067, de 01/12/2015, no processo 2015000638)

Porém, em maio de 2016, a AT veio considerar que aquela conclusão anterior (e, conseqüentemente, o parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República) era, entre outros argumentos, contrário ao “artigo 4.º, alínea d), do Decreto-Lei n.º 477/80” (parecer n.º 142/2016 da DSCJC). E, assim, em novembro de 2016, a AT decidiu a elaboração de uma nova “definição de procedimentos”, que culminou, em maio de 2017, na emissão de novas orientações aos serviços relativos à inscrição matricial de aproveitamentos hidroelétricos, com base nas quais:

- i) *“inexistindo declaração de utilidade pública ou evidência da natureza dominial desses bens, eles são qualificados como prédios para efeitos tributários, na tipologia de prédio urbano”;*
- ii) *“barragens e as obras anexas com utilidade pública declarada, que integram o domínio público – estas estruturas não cumprem as condições legais à sua qualificação como prédio para fins tributários”.*

E, por isso, entendeu que - neste último caso - quando exista, “a inscrição matricial do prédio deve ser desativada” (instrução de serviço n.º 40048 – Série I da AT).





Ou seja, a AT tinha inicialmente um entendimento fundamentado, entre outros aspetos, no parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, tendo vindo subsequentemente a afastar-se daquele entendimento, perfilhando a interpretação de que – por força do artigo 4.º, alínea d), do Decreto-Lei n.º 477/80 – as barragens de utilidade pública integram necessariamente o domínio público do Estado e, portanto, não estão sujeitas a IMI.

Acontece, porém, que:

Por um lado, o parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República não ignora o artigo 4.º do dito Decreto-Lei n.º 477/80. Antes pelo contrário, refere-se àquela norma enquanto podendo ser invocada para defender *“o entendimento do conjunto destes bens como universalidade pública, e a assimilação do conceito de estabelecimento da concessão referente ao serviço de produção de energia eléctrica ao domínio público do Estado”* para, em seguida, concluir que *“esta tese encontra-se hoje confrontada com novas concepções reflectidas nas recentes soluções legislativas”*, aludindo à distinção entre:

- a. Bens incorporados pelo concedente (máxime, o Estado), ou seja, *“os terrenos onde se encontra implantada a barragem [que] são elementos que integram directamente a noção de bens do domínio público, com referência ao artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 477/80 e ao artigo 5.º da Lei n.º 54/2005 (...)”*, em que *“o concessionário limita-se a adquirir sobre eles um direito de exploração ou de utilização mas não existe qualquer transferência de propriedade (o concessionário é [...] titular de um mero ius in re aliena)”*;
- b. E bens adquiridos ou contruídos pelo concessionário, isto é, *“os demais elementos [que] poderão não integrar o elenco legal ou constitucional dos bens do domínio público”*, e relativamente aos quais o concedente



(máxime, o Estado) *“é titular de um direito real in faciendo estando o concessionário obrigado a realizar a respectiva prestação positiva”, sendo o concessionário “titular de um direito de propriedade temporário ou resolúvel”.*

Por outro lado, o entendimento vertido naquele parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República constitui interpretação oficial perante os serviços (ao abrigo do artigo 50.º do Estatuto do Ministério Público, aprovado Lei n.º 68/2019, de 27 de agosto, que mantém o regime constante do artigo 43.º da anterior versão do Estatuto do Ministério Público, aprovada pela Lei n.º 47/86, de 15 de outubro).

Portanto, o despacho n.º 46/2023.XXIII, de 3 de fevereiro de 2023, não cria qualquer entendimento novo em matéria tributária, determinando outrossim que a AT atenda à natureza jurídico-patrimonial resultante do entendimento que consta do parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República ou, em alternativa, que *“caso subsistam dúvidas dos serviços, quer quanto ao alcance e extensão do entendimento perfilhado naquele parecer, quer quanto à sua articulação com diplomas subsequentes, as mesmas devem ser informadas superiormente, tendo em vista eventual pedido de clarificação ao Conselho Consultivo da Procuradora-Geral da República”.*

Em face do exposto, compete à AT a execução daquele despacho, designadamente, mediante:

- a. Repristinação do anterior entendimento da AT, expresso na informação n.º I2015002067, de 01/12/2015, no processo 2015000638, que havia sido transmitido aos serviços através da comunicação n.º 14/IMI/2015, o qual atendia à natureza jurídico-patrimonial resultante do entendimento que consta do parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República; ou,



- b. Adoção de um novo entendimento, que – na linha daquele entendimento anterior – atenda à natureza jurídico-patrimonial resultante do entendimento que consta do parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República; e/ou,
- c. Formulação de questões técnico-jurídicas quanto ao entendimento que consta do parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, tendo em vista eventual pedido de clarificação àquele órgão.

Ora, da informação n.º 2023000193, no processo 643020236434000647, remetida pela AT ao Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais não resulta claro se a AT reprimta o seu anterior entendimento ou se adota um novo entendimento que seja conforme àqueles parâmetros, nem parece colocar questões técnico-jurídicas para pedido de clarificação do parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República.

Atendendo a que a iniciativa da inscrição matricial deve, em primeira linha, ser dos próprios sujeitos passivos, é importante que os mesmos possam conhecer o entendimento da Administração Fiscal nesta matéria, pelo que seria bastante relevante a prolação de um ofício-circulado (ou de outra forma de orientação administrativa) que sedimentasse e tornasse pública a interpretação do conceito de prédio neste domínio, bem como, as suas consequências em sede tributária.

IV. Quanto à oportunidade de liquidar e cobrar impostos: um poder-dever

Considerando as dúvidas expressas pela AT quanto à prática de atos que acarretem prováveis “*acréscimos de contencioso administrativo ou judicial*”, num quadro em que a Administração Fiscal ainda não dispõe de toda a informação solicitada à Agência





Portuguesa do Ambiente, tal remete-nos para duas dimensões interdependentes: por um lado, o poder-dever de liquidar impostos; por outro lado, o ónus da prova e o grau da prova (*standard of proof*) em matéria tributária.

Conforme teve oportunidade de explanar o nosso Tribunal Constitucional sobre o dever fundamental de pagar impostos e os correspondentes poder-deveres do Estado:

“A obrigação de pagar impostos corresponde a um dever fundamental dos cidadãos, plasmado no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa. Encontra assento fora do catálogo dos direitos e deveres fundamentais, inscrito na Parte I da Lei Fundamental, estando enquadrado na categoria dos deveres que surgem dispersamente consagrados no texto constitucional (Gomes Canotilho, J. J. e Moreira, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. I, 4.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 320).

Na perspetiva do objeto e conteúdo, pode ser qualificado como um dever de conteúdo cívico-político, por apresentar a característica de se traduzir numa obrigação dos cidadãos para com o Estado, podendo afirmar-se que encontra o seu fundamento justificante na ‘própria existência e funcionamento da coletividade política organizada’ (cfr. Idem, ibidem, p. 321).

Correspondendo a um dever constitucionalmente consagrado, encontra-se adstrito aos princípios da generalidade e da igualdade, plasmados nos artigos 12.º e 13.º da Constituição. Tais princípios concretizam-se, por um lado, na circunstância de, prima facie, todos os cidadãos se encontrarem obrigados ao cumprimento do dever de pagar impostos, e, por outro, no facto de tal dever ser aferido por um mesmo critério: o da capacidade contributiva, determinando que deve ser suportado igual imposto por aqueles que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade



horizontal) e diferente imposto, em termos qualitativos ou quantitativos, por aqueles que dispõem de diferente capacidade contributiva, na proporção dessa diferença (igualdade vertical). (cfr. Nabais, J. Casalta, Direito Fiscal, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, pp. 153-154).

Ao dever fundamental de pagar impostos corresponde, como posição ativa, a atribuição ao Estado de um poder tributário, traduzido no poder-dever de criar impostos e determinar a forma da sua coleta.” (decisão sumária do Tribunal Constitucional n.º 1/2021, de 04/01/2021, no processo 876/2020)

Tendo o Estado, nos termos da Constituição, criado determinados impostos e encarregue a Administração Fiscal de exercer a respetiva capacidade tributária ativa, fica a mesma investida do poder-dever de liquidar e cobrar os ditos impostos. A liquidação dos impostos não é, nesse quadro, um fim em si mesmo:

“A coleta de impostos, porém, consubstancia um mero instrumento de realização de tarefas estaduais. De facto, ‘a tributação não constitui, em si mesma, um objetivo (isto é, um objetivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objetivos (originários ou primários), atualmente consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, ou seja, em tarefas do estado de direito social.’ (Nabais, J. Casalta, O dever fundamental de pagar impostos, Almedina, Coimbra, 1998, p. 185).

A característica meramente instrumental dos impostos decorre, desde logo, do artigo 103.º, da Constituição da República Portuguesa, que afirma expressamente que o sistema fiscal tem como objetivos a ‘satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas’ e ‘uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza’.



Assim, como escrevem Gomes Canotilho e Vital Moreira, a par de uma finalidade estritamente financeira do sistema fiscal - obtenção de receitas para financiamento das despesas públicas - subsiste uma finalidade social, que se traduz na vinculação à ideia de justiça social, refletida na atenuação da desigualdade da distribuição dos rendimentos e da riqueza (Gomes Canotilho, J. J. e Moreira, Vital, op. cit., p. 1088-1089)." (decisão sumária do Tribunal Constitucional n.º 1/2021, de 04/01/2021, no processo 876/2020)

A vinculação ao princípio da legalidade, que é própria do exercício da atividade administrativa (*vide*, por todos, o artigo 266.º da Constituição e o artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo), assume uma especial expressão no domínio da liquidação e cobrança dos impostos, tal como resulta do artigo 103.º da Constituição e do artigo 5.º da Lei Geral Tributária.

A Administração Fiscal tem, assim, o especial dever de liquidar e cobrar os impostos que sejam devidos, nos termos da lei, assegurando que cada um contribua na medida da sua capacidade para a satisfação das necessidades coletivas e para uma repartição mais justa dos rendimentos e da riqueza.

No exercício do seu poder-dever em matéria tributária, a Administração Fiscal goza do privilégio da execução prévia ou da excoercedade, pelo que os "*actos tributários praticados por autoridade fiscal competente em razão da matéria são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes, sem prejuízo da sua eventual revisão ou impugnação nos termos da lei*" (artigo 60.º do CPPT). Ou seja, a Administração Fiscal constitui-se como um intérprete e aplicador da lei, sendo que a sua interpretação e aplicação da lei nos casos tributários concretos produz, em regra, efeitos até decisão da própria administração ou judicial em sentido diverso.

Na sua interpretação e aplicação da lei, a Administração Fiscal deve nortear-se pelos princípios da hermenêutica que subjazem à nossa cultura jurídica (e que se encontram



sintetizados no artigo 9.º do Código Civil), enquadrados pelas especificidades do Direito Fiscal (conforme resultam do artigo 11.º da LGT), procurando a sua conformidade com o Direito Constitucional e com o Direito da União Europeia vigentes.

Naquele contexto, procurando reduzir a litigância entre a Administração Fiscal e os contribuintes, na interpretação e aplicação da lei, o artigo 68.º-A da LGT prevê expressamente que a administração deve adequar os seus entendimentos genéricos ao que resultar de:

- a. Decisão sumária por um tribunal superior, nos termos do artigo 656.º do Código de Processo Civil;
- b. Acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo; ou,
- c. Jurisprudência reiterada dos tribunais superiores, manifestada em cinco decisões transitadas em julgado no mesmo sentido, sem que existam decisões dos tribunais superiores em sentido contrário igualmente transitadas em julgado, em número superior.

Com efeito, ao longo dos anos, a Administração Tributária tem sido destinatária de orientações no sentido de procurar reduzir a litigância, conformando-se com o entendimento jurisprudencial, sem prejuízo do princípio da legalidade. Desta forma, existe uma clara consagração legal de uma orientação no sentido da redução da litigância entre a Administração Fiscal e os contribuintes, mediante acatamento dos entendimentos jurisprudenciais reiteradas dos tribunais superiores. Dito de outra forma, a Administração Fiscal não deve, em regra, persistir em interpretações que sejam sistematicamente recusadas pelo intérprete último do Direito: os Tribunais.

Uma orientação no sentido de evitar litigância contra o entendimento dos tribunais, procurando mitigar as pendências judiciais e reduzir a conflitualidade com os contribuintes não é, porém, sinónimo de uma orientação contra toda e qualquer litigância. A liquidação e cobrança dos impostos, nos termos da lei, é um dever da



Administração Fiscal, atuando com base em entendimentos conformes à Constituição e à Lei. A antevisão de que um contribuinte ou um conjunto de contribuintes venham a litigar não constitui fundamento para não liquidar ou não cobrar os impostos legalmente previstos. O dever de liquidar e cobrar impostos apenas cessa quando a Administração Fiscal entenda que não são devidos, quando os Tribunais entendam que não são devidos ou quando os mesmos tenham caducado ou prescrito.

Da mesma forma que a Administração Fiscal não deve praticar atos contra orientações jurisprudenciais assentes dos Tribunais (evitando a prática de atos de liquidação e cobrança contraproducentes no quadro da nossa ordem jurídica), aquela mesma Administração Fiscal tem o dever de praticar os atos necessários para assegurar a liquidação e cobrança dos impostos que se mostrem devidos, ainda que tal envolva as vias administrativa ou judicial. A Administração Fiscal deve apoiar o cumprimento voluntário dos contribuintes que o pretendam fazer, mas sem deixar de reservar o recurso aos seus poderes de autoridade face aos contribuintes que recusem cumprir as suas obrigações, ainda que estes últimos venham a recorrer à litigância.

Em suma, nas palavras do Supremo Tribunal Administrativo (STA), *“a Administração Tributária actua no âmbito desta relação jurídico-administrativa sob a titularidade de um poder dever que lhe exige que obtenha, por todos os meios legalmente previstos, a notícia da ocorrência dos factos tributários, mesmo quando o sujeito passivo ou terceiros não cumpram os deveres acessórios declarativos a que estão vinculados”* (acórdão de 08-01-2020, no processo n.º 0279/17.9BEVIS).





V. **Da verificação dos factos tributários e da inaplicabilidade do princípio *in dubio contra fiscum* à qualificação jurídica**

Estando esclarecido que o critério de orientação da atuação da Administração Fiscal não poderá ser a existência (ou não) de um risco de litigância, dever-se-á atender à determinação de que se verificou um facto tributário (com base no ónus da prova, no grau da prova e na aplicação a essa mesma prova ao entendimento tributário vigente).

Nos termos do Código do IMI, “o imposto municipal sobre imóveis (IMI) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português” (cfr. n.º 1 do artigo 1.º), sendo “devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar” (cfr. n.º 1 do artigo 8.º) e ainda, “no caso de propriedade resolúvel, o imposto é devido por quem tenha o uso e fruição do prédio” (cfr. n.º 3 do artigo 8.º). Desta forma, o facto tributário em sede de IMI é a propriedade ou, em alguns casos, o uso e fruição, de prédios rústicos e urbanos em 31 de dezembro de cada ano.

Conforme salientado no despacho anterior, a qualificação como prédio e a subsequente tributação depende, cumulativamente, de três elementos:

- a. um elemento físico – “*toda a fração de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência*”;
- b. um elemento jurídico – “*faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva*”; e,
- c. um elemento económico – “*em circunstâncias normais, tenha valor económico*”.

E, de forma expressa, aquela norma do Código do IMI prevê que os “*edifícios ou construções*” possam ser considerados prédios para efeitos fiscais ainda que situados



numa fração de território que constitua parte integrante de um património diverso (isto é, num terreno de outrem) ou não tenha natureza patrimonial (isto é, designadamente, em terreno que seja do domínio público).

Portanto, o critério de atuação da Administração Fiscal deverá ser o da verificação de um facto tributário, isto é, a conclusão de que uma determinada realidade é subsumível nas normas incidência objetiva, subjetiva e territorial de um determinado tributo. Ou seja, no caso do IMI dos aproveitamentos hidroelétricos, a incidência objetiva depende da verificação daqueles elementos físico, jurídico e económico.

A análise anteriormente realizada pela AT neste domínio afigura-se bastante clara:

- a. Elemento físico – *“24. No caso concreto dos ‘aproveitamentos hidroeletricos’ que temos vindo a analisar (as barragens com as respetivas centrais eletroprodutoras), temos edifícios e construções que foram implantadas no leito dos rios, ou seja, sobre terrenos que integram o domínio público hídrico do Estado, cujo regime jurídico se encontra estabelecido no Decreto-Lei nº 468/71, de 5 de dezembro, e demais legislação complementar (com as respetivas alterações)”;*
- b. Elemento jurídico – *“37. Ao abrigo de tal regime, estas concessões, enquanto se mantiverem, conferem aos seus titulares o direito de utilização exclusiva, para os fins e com os limites estabelecidos no respetivo contrato administrativo, das parcelas dominiais a que respeitam, podendo abranger poderes de construção, transformação, exploração ou extração. (...) 39. De facto, a barragem e as restantes construções e edificações afetas ao centro eletroprodutor, não estando incluídas no domínio público do Estado [ainda que construídas ou edificadas sobre o domínio público do Estado], podem ser objeto de direitos privados e de relações jurídicas, pelo que fazem parte do património das empresas concessionárias”;*





- c. Elemento económico – *“38. Tudo isto para se concluir que, para além do elemento físico correspondente às construções e edificações, ainda que feitas numa fração do território que não tem natureza patrimonial (por integrar o domínio público hídrico), mas dotadas de autonomia económica em relação ao terreno onde encontram implantadas, (...) 39. (...) são detentoras de valor económico”* (informação n.º I2015002067, de 01/12/2015, no processo 2015000638).

Porém, em sentido diverso, considerando não se verificar o supramencionado elemento jurídico (pelo menos quanto às barragens de utilidade pública), veio a AT entender que *“no contrato de concessão o objeto de aquisição não é, na verdade, qualquer direito de propriedade sobre o bem imóvel integrante do domínio público – a qual seria aliás nula por os bens de domínio público estarem subtraídos ao comércio jurídico – mas um direito meramente obrigacional à utilização privativa, incluindo a gestão e exploração do bem do domínio público, o que nos termos do artigo 8º, nºs 1 e 2, do CIMI, não é suficiente para que os concessionários sejam sujeitos passivos de IMI”* (parecer n.º 142/2016, no processo 918/2016). Esta posição radica no entendimento de que o concessionário, ainda que tenha construído ou edificado as estruturas necessárias ao aproveitamento hidroelétrico, é um mero possuir daquelas instalações durante a vigência da concessão, não sendo os meros possuidores sujeitos passivos de IMI. E, no entender da AT, ainda que assim não fosse, *“as barragens, entendidas ‘grosso modo’, como qualquer barreira artificial, feita em cursos de água, sobretudo para abastecimento de zonas residenciais, agrícolas, industriais, produção de energia eléctrica ou regularização de caudais, integram, quando declaradas de utilidade pública e por mero efeito dessa declaração, o domínio público do Estado”,* tal como *“resulta do Decreto-lei nº 477/80, de 15 de outubro”,* o que *“não depende, nem poderia depender, do facto de as barragens de utilidade pública serem ou não exploradas por entidades privadas”* (parecer n.º 142/2016, no processo 918/2016). Ou seja, segundo aquele entendimento da AT, mesmo que não se aceitasse a premissa anterior de que, em abstrato, o direito à



utilização privativa dos bens construídos em domínio público tinha uma mera natureza obrigacional e que era insuficiente para preencher o requisito da patrimonialidade do elemento jurídico da incidência do IMI, então – pelo menos, no caso específico das barragens de utilidade pública – a própria construção integraria o domínio público e, por isso, não poderia integrar qualquer património, pelo que seria não sujeita a IMI.

(Quanto ao elemento económico da incidência do IMI, considerando que o dito parecer n.º 142/2016, no processo 918/2016, cita uma antiga orientação administrativa AT de 1991, segundo a qual, *“por carecerem de valor económico, os bens imóveis integrados na REN [Rede Elétrica Nacional] não são prédios”*, é importante salientar o seguinte: por um lado, ainda que aquela orientação não tenha sido *“expressamente revogada”*, verifica-se a revogação tácita ou implícita mediante a emissão de orientação subsequente na mesma matéria, que seja incompatível com a orientação anterior; por outro lado, aquele mesmo parecer vem admitir um *“valor económico efetivo que resulta da possibilidade de gerarem lucros futuros”* e, mais recentemente, de forma expressiva, a AT alegou perante o Tribunal Central Administrativo Norte que *“certamente a ninguém ocorreria afirmar que uma barragem hídrica não tem valor económico em si mesma”* – no processo 00041/14.OBEVIS)

Face a isto, na informação n.º 2023000193, no processo 643020236434000647, remetida pela AT ao Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, não parecem ser suscitadas quaisquer dúvidas quanto ao facto das barragens integrem construções ou edificações (elemento físico) e, em regra, da respetiva construção ou edificação ter sido realizada por entidades privadas (ou entidade reprivatizada) no âmbito de concessões que atribuem ao concessionário direitos económicos de exploração das mesmas (elemento económico). Aquela informação da AT vem, no entanto, suscitar dúvidas quanto à verificação do elemento jurídico, assinalando existir ainda incerteza sobre se o concessionário que construa ou edifique um aproveitamento hidroelétrico tem (ou não) direitos de natureza patrimonial relativamente às ditas



construções ou edificações (elemento jurídico). E, em face da invocada incerteza quanto à verificação daquele elemento jurídico da incidência do IMI, questiona se devem prosseguir as inscrições, avaliações e liquidações do IMI respeitante àqueles prédios.

Tendo a Administração Fiscal enunciado um conjunto de dúvidas e questionado quais as consequências a extrair daquelas suas dúvidas, cumpre frisar que o nosso ordenamento jurídico tributário acolhe, em certa medida, o princípio *in dubio contra fiscum*, mas a sua aplicação dirige-se às dúvidas em matéria de facto, quando da prova produzida num dado processo ou procedimento resultem fundadas dúvidas sobre a existência do facto tributário.

Assim, havendo dúvidas em matéria de facto no domínio tributário, a Administração Fiscal tem o dever de, em sede de procedimento tributário, ao abrigo do princípio do inquisitório, "*realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material*" (cfr. artigo 58.º da LGT). Considerando que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária recai sobre quem os invoque (cfr. artigo 74.º da LGT), a Administração Fiscal não poderá, em regra, proceder contra o contribuinte com base em factos sobre os quais subsistam fundadas dúvidas.

Veja-se, a este respeito, sobre a aplicação do princípio *in dubio contra fiscum* em processo tributário, mas cuja argumentação é aplicável *mutatis mutandis* em procedimento tributário, o recente acórdão do STA, de 08-03-2023, no processo 01480/15.5BELRS, entre outros.

Porém, verifica-se que as questões suscitadas são, essencialmente, de qualificação jurídica dos factos e de efeitos jurídicos dos regimes de concessão, pelo que não lhes é aplicável aquele afloramento do princípio *in dubio contra fiscum*. Havendo dúvidas sobre os factos, a Administração Fiscal deve procurar esclarecê-las e, caso subsistam dúvidas fundadas, não deve prosseguir contra o contribuinte. Havendo dúvidas sobre o direito aplicável, a Administração Fiscal deve adotar a posição que melhor corresponda



aos princípios da hermenêutica jurídica, tendo em consideração a letra e o espírito da lei, à luz do seu próprio entendimento, da jurisprudência dos tribunais e da doutrina.

Enquanto em matéria de facto a Administração Fiscal poderá não conhecer toda a realidade e, por isso, na dúvida em matéria de facto, em determinadas circunstâncias, entendeu proteger-se o contribuinte face a um potencial sacrifício através da liquidação e cobrança de impostos; em matéria de direito a Administração Fiscal tem acesso a todas as fontes imediatas de Direito, tendo o dever de as interpretar e aplicar da forma mais correta.

Assim, em face das questões suscitadas pela AT neste domínio, além do supra mencionado parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, devemos ter presente a jurisprudência do STA, que acolhe um quadro conceptual distinto do adotado no parecer n.º 142/2016 da AT, no processo 918/2016. Com efeito, o ponto de partida da alteração do entendimento da AT foi considerar que, em geral, *“no contrato de concessão o objeto de aquisição não é, na verdade, qualquer direito de propriedade sobre o bem imóvel integrante do domínio público – a qual seria aliás nula por os bens de domínio público estarem subtraídos ao comércio jurídico – mas um direito meramente obrigacional à utilização privativa”*. Ora, ainda que tal raciocínio estivesse correto quanto aos terrenos relacionados com a concessão, o que está aqui em causa não são tais terrenos, mas as construções edificadas pelos concessionários nos mesmos. E, aí, o STA tem entendido de forma oposta (ainda que genericamente sobre concessões do domínio público hídrico e não especificamente sobre barragens): *“adquirindo o concessionário ou subconcessionário o estatuto de proprietário das construções que edificou no exercício do direito de uso privativo do terreno do domínio público”*, porquanto *“independentemente de existência de algumas limitações ao direito de propriedade, a verdade é que a recorrente, enquanto se mantiver titular da concessão, é a verdadeira proprietária das construções”* (acórdão do STA de 19/10/2011, no processo 0351/11).



E, por conseguinte, enquanto aquele parecer da AT conclui que, no âmbito da concessão, estamos perante um *"direito meramente obrigacional à utilização privativa (...), o que, nos termos do artigo 8.º, n.ºs 1 e 2, do CIMI, não é suficiente para que os concessionários sejam sujeitos passivos do IMI"* quanto a construções edificadas por concessionários em domínio público, naquele aresto, o STA entendeu *"inquestionável que ele [o concessionário] é o sujeito passivo de IMI, nos termos do n.º 1 do art. 8.º do Código do IMI"*, porque *"enquanto se mantiver titular da concessão, é a verdadeira proprietária das construções, constituindo-se, por isso sujeito passivo de IMI"*.

A AT pronunciou-se anteriormente sobre aquele acórdão do STA entendendo que, através do mesmo, *"aquele tribunal considerou, de forma clara, que os edifícios integrantes de uma barragem constituem um prédio urbano susceptível de ser tributado em sede de IMI"* (vide alegações da AT do processo n.º 00504/16.3BEPNF, que correu termos no Tribunal Central Administrativo Norte).

Ora, desde então, o STA tem vindo a reiterar que não é devido IMI pelos terrenos que integrem o domínio público, mas que é – em regra – devido IMI sobre as construções nele implantadas ao abrigo de contrato de concessão, enquanto vigorar o respetivo contrato. Vide, por isso, mais recentemente e no mesmo sentido:

- a. Acórdão do STA de 14/01/2015, proferido no processo com o n.º 0280/12;
- b. Acórdão do STA de 18/11/2020, proferido no processo com o n.º 38/09.2BEPRT;
- c. Acórdão do STA de 07/04/2021, proferido no processo com o n.º 02733/17.3BEPRT.

O STA deixa, portanto, suficientemente claro que as construções efetuadas por concessionário, ao abrigo de contrato de concessão e enquanto vigorar tal contrato de concessão, implantadas em domínio público hídrico, são sujeitas a IMI.



Restaria, por isso, considerar o argumento de segunda linha aduzido no parecer n.º 142/2016, no processo 918/2016, segundo o qual – no caso específico das barragens de utilidade pública – resultaria do próprio do Decreto-lei n.º 477/80, de 15 de outubro, complementado pela portaria n.º 671/2000, que não apenas o terreno mas as próprias construções integram o domínio público e, conseqüentemente, também as construções das barragens de utilidade pública estariam especialmente excluídas de IMI.

Ora, quanto a esta matéria, conforme referido *supra*, o citado parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República não ignora o artigo 4.º do dito Decreto-Lei n.º 477/80, mas enquadra-o de forma diversa (vide o ponto III, página 7 e seguintes, do presente despacho). Ainda que assim não fosse, o artigo 4.º do Decreto-lei n.º 477/80 indica expressamente que aquela categorização de bens do domínio público é apenas *“para efeitos do presente diploma”*, isto é, para efeitos do inventário do património do Estado, sem que decorra daquele diploma a alteração do estatuto dominial de quaisquer bens.

Aliás, o artigo 19.º da portaria n.º 671/2000, que veio regulamentar o decreto-lei n.º 477/80, indica que *“classificam-se como ‘outros imóveis’ os que abaixo se indicam, pertencendo a um dos tipos de domínio, público ou privado: (...) d) ‘Barragens de utilidade pública’”*. Quer isto dizer, portanto, que aquela portaria se refere às *“barragens de utilidade pública”* indistintamente como pertencendo ao domínio público ou privado. Em face disso, parece verificar-se um lapso quando o último parecer da AT invoca que *“no mesmo sentido se pronunciaria o artigo 19.º, alínea b) da Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril, que estabelece a classificação dos bens classificados como dominiais, apontando no sentido da qualificação como bens de domínio público das barragens declaradas de utilidade pública”*, sem que a portaria tal evidencie.

Confirmando que o Decreto-lei n.º 477/80 não pretende alterar o estatuto jurídico dos bens elencados, o dito artigo 19.º da portaria n.º 671/2000 ressalva expressamente que *“a classificação dos imóveis para efeitos de inventariação constitui uma referência para*

a entidade contabilística e não prevalece sobre a classificação para efeitos fiscais ou de ordenamento do território”.

VI. O Domínio Público nos contratos de concessão de aproveitamentos hidroelétricos

Analisada uma amostra dos contratos de concessão referentes a aproveitamentos hidroelétricos, a AT concluiu que, na generalidade dos mesmos, *“a barragem bem como outras infraestruturas implantadas sobre o domínio público e que hajam sido construídas pela concessionária revertem para o Estado”* (anexo 3 da informação n.º 2023000193, no processo 643020236434000647). Tal afigura-se em linha quer com o teor do parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, quer com a supracitada jurisprudência do STA quanto à natureza das construções em domínio público hídrico e, conseqüentemente da sua tributação.

Não obstante, em termos genéricos, na informação n.º 2023000193 (no processo 643020236434000647), a AT alerta para a existência de contratos de concessão que *“mencionam os terrenos, bens e infraestruturas que estão afetos à concessão, com a menção de que integram o domínio público do Estado”*.

Antes de mais, cumpre salientar que – ao abrigo da Constituição da República Portuguesa – integram o domínio público os espaços classificados enquanto tal pelas alíneas a) a e) do n.º 1 do artigo 84.º da Constituição, bem como outros espaços classificados enquanto tal por Lei da Assembleia da República ou por Decreto-Lei Autorizado (por força a alínea f) do n.º 1 do artigo 84.º, do n.º 2 do artigo 84.º e da alínea v) do n.º 1 do artigo 165.º, todos da Constituição). Tal significa, por isso, que nenhum



bem poderá ser integrado no domínio público, por força de contrato celebrado pelo Estado, sem que tal decorra da Constituição ou da Lei.

Assim, dever-se-á atender às sucessivas normas legais nesse domínio (interpretando os ditos contratos à luz das mesmas). Por um lado, a Lei das Águas de 1919 veio prever expressamente que *“as concessões de águas públicas importam sempre a permissão de utilizar os terrenos do domínio público necessários à execução das obras e sua conveniente exploração (...)”* (cfr. art.º 40.º do Decreto n.º 5787-III, de 10 de maio de 1919, publicado na série I, do número 98 do Diário da República). Por outro lado, especificamente quanto às concessões de utilidade pública para aproveitamento da energia hidráulica, aquele mesmo diploma reconheceu o direito de propriedade imobiliária dos concessionários, nos seguintes termos:

“Art.º 52.º A concessão, com todas as suas dependências e acessórios, forma um todo indivisível, que não pode ser alienado ou obrigado, no todo ou em qualquer das suas partes, sem autorização do Governo.

§1.º O conjunto dos direitos inerentes à concessão, constitui propriedade imobiliária garantida e regulada pelas leis nacionais e submetida à jurisdição e competência dos tribunais portugueses. (...)” (cfr. Decreto n.º 5787-III, de 10 de maio de 1919, publicado na série I, do número 98 do Diário da República).

Ora, conforme salienta o Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República que temos vindo a citar, com a subsequente Lei dos Aproveitamentos Hidráulicos de 1926 (Decreto nº 12559, de 20 de outubro de 1926) e com o Decreto nº 14772 de 1927 manteve-se a aplicabilidade daquela norma (vide ponto 2 do parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República).

Subsequentemente, em 1960, o Decreto-lei 43335, de 19 de novembro (publicado no Diário do Governo n.º 269/1960, Série I), veio prever em matéria de concessões para



produção hidroelétrica que, aquando do termo da concessão, o Estado poderia *“tomar posse de todas as instalações abrangidas pela concessão”* ou, em alternativa, *“se ao Estado não convier tomar posse da concessão, o concessionário poderá ser obrigado a levantar à sua custa todas as obras e instalações estabelecidas em imóveis do domínio público ou privado”* (cfr. art.º 54.º do mencionado Decreto-lei). Isto confirma, portanto, a autonomia das obras e instalações face ao terreno em que tenham sido erigidas (ainda que sitas em terreno que integre o domínio público).

E, desde então, a legislação tem vindo a prever que as construções ou edificações reverterem para o Estado no final da concessão. Nos termos da atual Lei da Água, *“as obras executadas e as instalações construídas no estrito âmbito da concessão de utilização de recursos hídricos reverterem gratuitamente para o Estado”* (cfr. alínea a) do n.º 2 do artigo 69.º da Lei n.º 58/2005, de 29 de Dezembro). E, por fim, o atual Regime da Utilização dos Recursos Hídricos prevê expressamente que *“tanto as construções efectuadas como as instalações desmontáveis se mantêm na propriedade do titular da licença ou da concessão até expirar o respectivo prazo”* (cfr. n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-lei n.º 226-A/2007, de 31 de maio), mas que *“as obras e os edifícios construídos em terrenos dominiais não podem ser alienados, directa ou indirectamente, nem onerados ou hipotecados sem autorização da autoridade competente para o licenciamento da utilização dos recursos hídricos”* (cfr. n.º 7 do artigo 4.º do Decreto-lei n.º 226-A/2007, de 31 de maio). A *contrario sensu*, se podem ser onerados ou hipotecados mediante autorização, então dispõem de autonomia jurídica face ao terreno em que se encontram implantados e, mesmo que aquele terreno integre o domínio público, podem ser constituídos direitos reais sobre aquelas construções.

Ou seja: por um lado, não se identifica qual a norma jurídica atributiva de estatuto dominial especificamente às construções ou edificações da responsabilidade do concessionário; por outro lado, diversas normas jurídicas têm reconhecido

expressamente um direito de propriedade do concessionário relativamente a construções ou edificações, ainda que resolúvel e sujeito a diversas limitações.

Com efeito: quanto a contratos de concessão submetidos a regimes jurídicos anteriores à Lei da Água de 2005, é necessário atender a que historicamente a legislação em vigor neste domínio previa expressamente a “*propriedade imobiliária*” do concessionário sobre bens da concessão; quanto a contratos de concessão submetidos ao regime jurídico atualmente em vigor, o atual Regime da Utilização dos Recursos Hídricos expressamente prevê a “*propriedade*” do concessionário sobre as “*construções efectuadas*” (mesmo que em domínio público).

Note-se, aliás, que estando em causa contratos de regularização celebrados ao abrigo do artigo 91.º do atual Regime da Utilização dos Recursos Hídricos, aquele remete para o Decreto-Lei n.º 183/95, de 27 de Julho, o qual por sua vez contem normas especiais sobre a titularidade dos centros electroprodutores – os quais integram os “*terrenos onde se encontram implantadas a barragem, a central, os descarregadores, o posto de corte e seccionamento, a subestação e o edifício de comando*” (cfr. alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-lei 198/2003, de 2 de setembro), mas não parecem integrar necessariamente as próprias das construções.

Questão diversa seria equacionar, uma vez finda a concessão originária ao abrigo da qual tivessem sido efetuadas construções em domínio público, qual a evolução do estatuto dominial das mesmas.

Constata-se, portanto, que o estatuto dominial das construções ou edificações não deverá ser determinado por contrato, mas pela Constituição ou pela Lei (e, desde a revisão constitucional de 1982, neste último caso, apenas por Lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei autorizado). Ainda assim, confrontando um espécimen dos ditos contratos, verifica-se que existe no respetivo articulado uma dicotomia entre:



- a) *“O volume de água, as parcelas de leitos e margens, atribuídas no âmbito do presente contrato, que integram o domínio público do Estado”* (n.º 1 da cláusula 7.ª); e,
- b) *“As barragens, bem como todas as outras infra-estruturas integrantes do centro electroprodutor, que se encontrem implantadas sobre o domínio público do Estado e que hajam sido construídas pela Concessionária revertem para o Estado no termo da presente concessão (...)”* (n.º 2 da cláusula 7.ª).

Isto é, enquanto a água, os leitos e as margens, bem como as áreas de implantação das infraestruturas são qualificados naquele articulado como integrando o domínio público, as próprias das barragens (e demais infraestruturas) não são qualificadas enquanto tal. Admite-se, até mesmo, naquele contrato, que em algumas circunstâncias que os ditos terrenos possam integrar o domínio privado do Estado ou ser propriedade da concessionária (n.º 3 da cláusula 7.ª).

No mesmo sentido, a Cláusula 4.ª – que define o objeto da concessão – distingue entre:

- a) *As “águas superficiais do domínio público”* (alínea a) do n.º 1 da Cláusula 4.ª);
- b) *Os “terrenos do domínio público hídrico identificados nos Anexos I e IV”* (cfr. alínea b) do n.º 1 da cláusula 4.ª);
- c) *As “infra-estruturas hidráulicas (...) [e a] central hidroelétrica identificada na cláusula 5.ª, número 1, e descrita no Anexo I”* (cfr. alínea b) do n.º 1 da cláusula 4.ª).

Ou seja, destas alíneas resulta que: por um lado, apenas são qualificados como domínio público as águas superficiais e os terrenos do domínio público hídrico, não sendo as infraestruturas hidráulicas e a central hidroelétrica qualificados como domínio público; por outro lado, a relevância contratual do anexo IV parece ser identificar os ditos terrenos do domínio público hídrico.



Aquele “Anexo IV” merece uma referência específica porquanto quando a AT alerta para a existência de contratos de concessão que *“mencionam os terrenos, bens e infraestruturas que estão afetos à concessão, com a menção de que integram o domínio público do Estado”* parece porventura estar precisamente a referir-se à enumeração constante daquele anexo.

Não obstante, conjugando aquele anexo IV com as cláusulas 4.ª e 7.ª do articulado, bem como reconhecendo-se a autonomia das construções ou edificações eretas pelos concessionários face ao terreno em que se encontrem implantadas e admitindo a inexistência de norma legal que qualifique aquelas construções ou edificações como integrando o domínio público para estes efeitos, deve ser equacionado se aquelas referências contratuais não se destinam a caracterizar o estatuto dominial dos terrenos em que estão implantadas e não das próprias infraestruturas. Ainda que assim não fosse, nenhum bem poderá ser integrado no domínio público, por força de contrato celebrado pelo Estado, sem que tal decorra da Constituição ou da Lei.

Reitera-se, ainda assim, que a consideração de cada um dos casos concretos e das suas eventuais especificidades deverá ser efetuada no âmbito dos procedimentos tributários legalmente previstos, pelos órgãos e entidades competentes, tendo em vista a análise do seu enquadramento factual e da respetiva qualificação jurídica.

VII. Quanto à operacionalização: os mecanismos ao dispor da Administração no cumprimento do poder-dever de liquidar e cobrar impostos

Em sede de IMI, a inscrição matricial e atualização matriciais ocorrem *“com base em declaração apresentada pelo sujeito passivo, no prazo de 60 dias”*, contados, entre outros, da conclusão de *“obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações que possam determinar variação do valor patrimonial tributário do prédio”* ou *“ter-se*

conhecimento da não inscrição de um prédio na matriz” (cfr. artigo 13.º, n.º 1 do Código do IMI).

Não obstante, o chefe do serviço de finanças tem competência para, oficiosamente, proceder *“à inscrição de um prédio na matriz, bem como às necessárias actualizações, quando não se mostre cumprido”* aquele dever de declaração no prazo de 60 dias (cfr. artigo 13.º, n.º 3, do Código do IMI), bem como à correção das matrizes por desatualização do VPT ou erro nas mesmas (cfr. artigo 130.º do Código do IMI). Podendo, ainda, tal correção resultar de iniciativa do sujeito passivo, da câmara municipal ou da junta de freguesia respetivas.

Tendo em vista o cumprimento do dever de liquidar e cobrar impostos, a Administração Fiscal dispõe de um conjunto de poderes de autoridade, quer no âmbito da gestão tributária, quer no âmbito da inspeção tributária (sem prejuízo das funções que desempenha também em sede de investigação criminal).

Com efeito, a Lei Geral Tributária prevê expressamente que *“a colaboração dos contribuintes com a administração tributária compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros”* (cfr. artigo 59.º, n.º 4 da LGT).

E, adicionalmente, o Código de Procedimento e de Processo Tributário prevê expressamente que *“o contribuinte cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso”* (cfr. art.º 48.º, n.º 2 do CPPT) e que *“estão sujeitos a um dever geral de cooperação no procedimento os serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, as associações públicas, as empresas públicas ou de capital exclusivamente público, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas colectivas de utilidade pública”* (cfr. art.º 49.º do CPPT).



Em face do dever da Administração Fiscal de atuar neste domínio, tal significa que: por um lado, além de promover o cumprimento voluntário das obrigações pelo sujeito passivo, a Administração Fiscal tem competência para promover oficiosamente a inscrição e/ou atualização matriciais; por outro lado, caso não sejam suficientes os elementos transmitidos pela Agência Portuguesa do Ambiente, a Administração Fiscal pode determinar a prestação de informações pelo próprio sujeito passivo e requerer a colaboração de outras entidades públicas, entre as quais os próprios municípios (com a particularidade de serem os titulares da receita em causa em sede de IMI).

VIII. Conclusões

Em síntese, quanto às questões suscitadas na informação n.º 2023000193, no processo 643020236434000647, remetido pela AT ao Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais:

1. Determino que sejam levadas ao conhecimento da AT as seguintes conclusões:

a) Quanto a questões sobre a oportunidade da inscrição, avaliação e liquidação:

- A Administração Fiscal está sujeita, por força do princípio da legalidade, a um poder dever que lhe exige que obtenha, pelos meios legalmente previstos, a notícia da ocorrência dos factos tributários, mesmo quando o sujeito passivo ou terceiros não cumpram os deveres acessórios declarativos a que estão vinculados, mesmo que haja previsibilidade de existência de contencioso em



torno do tema, assegurando a respetiva liquidação e cobrança, nos termos da Constituição e da Lei e em linha com a jurisprudência estabelecida;

b) Quanto a questões sobre a operacionalização da inscrição, avaliação e liquidação:

- i) O Governo, através do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, emitiu um despacho determinando que a Administração Fiscal seguisse o entendimento que consta de um parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria, tratando-se de uma orientação genérica, que deve ser operacionalizada pela Administração Fiscal;
- ii) Por um lado, a inscrição e atualização matricial oficiosas constituem competências próprias dos chefes dos serviços de finanças e, por outro lado, a liquidação de IMI e a inspeção tributária constituem competências próprias dos serviços centrais e regionais da AT, pelo que devem os respetivos serviços da Administração Fiscal assegurar a inscrição, avaliação e liquidação em sede de IMI nos termos legais;
- iii) A análise técnico-fiscal casuística da situação jurídico-tributária de cada sujeito passivo e da aplicação daquele entendimento genérico a cada concessão específica constitui, assim, uma responsabilidade da Administração Fiscal;

c) Quanto a questões sobre o âmbito e extensão do despacho n.º 46/2023.XXIII, de 3 de fevereiro de 2023:

- i) Reitera-se o teor do despacho n.º 46/2023.XXIII, de 3 de fevereiro de 2023, pelo qual foi determinado que a *“avaliação, a inscrição e a atualização matriciais das construções respeitantes aos aproveitamentos hidroelétricos, nos termos e para os efeitos do Código do IMI, seja efetuada com base na natureza jurídico-patrimonial*



resultante do entendimento que consta do parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, o qual constitui interpretação oficial perante os serviços (ao abrigo do artigo 50.º do Estatuto do Ministério Público, aprovado Lei n.º 68/2019, de 27 de agosto, que mantém o regime constante do artigo 43.º da anterior versão do Estatuto do Ministério Público, aprovada pela Lei n.º 47/86, de 15 de Outubro)”;

- ii) O dito despacho n.º 46/2023.XXIII, de 3 de fevereiro de 2023, não cria qualquer entendimento inovatório em matéria tributária, determinando outrossim que a AT atenda à natureza jurídico-patrimonial resultante do entendimento que consta do parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República ou, complementarmente, que - caso subsistam dúvidas dos serviços - quer quanto ao alcance e extensão do entendimento perfilhado naquele parecer, quer quanto à sua articulação com diplomas subseqüentes, as mesmas sejam informadas superiormente, tendo em vista eventual pedido de clarificação ao Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República;
- iii) A sujeição a IMI de quaisquer construções ou edificações, ainda que em domínio público, sejam aproveitamentos hidroelétricos ou tenham outra natureza, depende do preenchimento do conceito de prédio previsto no artigo 2.º do Código do IMI (designadamente, através da verificação dos respetivos elementos físico, jurídico e económico), à luz do princípio da legalidade tributária, devendo – ser especialmente atendidas a jurisprudência dos tribunais superiores (cfr. artigo 68.º-A,



n.º 4 da LGT) e os pareceres homologados do Conselho Consultivo da PGR (cfr. artigo 50.º do Estatuto do Ministério Público).

2. Determino à AT a apresentação de um relatório de implementação do despacho n.º 46/2023.XXIII, de 3 de fevereiro de 2023, até ao final do corrente trimestre.

16 de agosto de 2023

O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

Nuno Santos Félix