

O IMI e os bens de domínio público

Pedro Casinhas¹

Resumo: Com o presente estudo pretende-se fazer uma breve análise do IMI e da sua relação com os bens de domínio público, discernindo-se sobre a qualificação destes como prédios para efeitos do Código do IMI, de onde advém a necessidade da respetiva inscrição matricial e consequente sujeição a IMI, a menos que a gestão dos mesmos permaneça na esfera pública e não tenha carácter empresarial, o que, necessariamente, não sucede com os imóveis classificados como bens de domínio público, cuja utilização e exploração se encontre concessionada a entidades privadas, inexistindo qualquer isenção de IMI em tais situações, e sendo o respetivo sujeito passivo a entidade concessionária.

Palavras-chave: IMI; bens de domínio público; prédio; inscrição matricial; bens de domínio público concessionados a entidades privadas; sujeito passivo.

Sumário: I – Conceitos: “IMI”, “bens do domínio público” e “prédio”; II – Os elementos do conceito de “prédio”: seu preenchimento com exemplos; III – A inscrição na matriz: notas doutrinárias e as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 180/2016-T e n.º 160/2020-T; IV – O sujeito passivo e as isenções subjetivas e objetivas legalmente previstas; V – Conclusões.

¹ Juiz de Direito, atualmente a exercer funções no Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal.

I – Conceitos: “IMI”, “bens do domínio público” e “prédio”

Começaremos este estudo por apresentar uma definição, ainda que necessariamente breve, dos conceitos *supra* elencados.

Inevitavelmente, trata-se apenas de uma definição, sem a pretensão de abarcar, na mesma, todos os diversos elementos que a poderiam integrar.

Assim, e começando pela definição do que é o IMI, e tendo presente que se trata de um tributo e não propriamente de um conceito jurídico, podemos dizer que este é um imposto que, criado pela Reforma do Património de 2003², veio substituir a Contribuição Autárquica, assumindo-se como o tributo anual que o proprietário, o usufrutuário ou superficiário de um imóvel tem de pagar pelo facto de em seu nome se encontrar registado o respetivo direito sobre o imóvel, por referência à data de 31 de dezembro³.

Assim, perante uma dada realidade de facto, que é a existência de um determinado prédio, e existindo relativamente a esse prédio uma relação de propriedade, posse ou outro direito real de gozo relevante em sede de IMI, por parte de alguém/património autónomo também ele determinado, a lei tributária releva juridicamente tal reunião e faz nascer aí uma relação jurídico-tributária, que tem como consequência jurídica o pagamento de IMI por parte daquele sujeito passivo.

O IMI é pago de uma só vez, em duas prestações, ou em três prestações, consoante o valor de imposto a pagar⁴.

Podendo, e como *infra* veremos, quando abordarmos a temática dos benefícios fiscais, não obstante o nascimento e existência daquela relação jurídico-tributária,

² Cfr. o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro.

³ Cfr. o art.º 8.º do Código do IMI.

⁴ Cfr. o n.º 1 do art.º 120.º do Código do IMI.

O IMI e os bens de domínio público

Pedro Casinhas

não existir uma prestação pecuniária tributária associada ou o valor da mesma ser menor do que seria à partida.

Legalmente, o valor acha-se pela incidência da respetiva taxa legal, 0,8% no caso dos prédios rústicos, e a fixar mediante deliberação da Assembleia Municipal de cada Município dentro do intervalo entre 0,3 % e 0,45 %, no caso dos prédios urbanos⁵, sobre o valor patrimonial tributário⁶ dos prédios rústicos e urbanos situados em território português, constituindo o IMI receita dos Municípios onde os prédios se localizam⁷.

Finalmente, encontra a sua razão de ser no princípio do benefício. Isto é, através da tributação em sede de IMI procura-se que os sujeitos passivos beneficiários/utilizadores de determinadas utilidades prestadas pela coletividade (no caso, o Município), possam contribuir para o custo das respetivas despesas públicas municipais, como, por exemplo, a limpeza e manutenção de espaços verdes, a limpeza e manutenção da rede de saneamento, a limpeza e manutenção da rede viária, ou outras tarefas a cargo dos Municípios.

E, por isso, todos os que usufruem dessas benesses, não podem deixar de pagar IMI, apenas com as exceções previstas na Lei.

Por sua vez, como “bens do domínio público”⁸, e à falta de uma concreta definição legal, poderão ser entendidos os bens que, pelas suas características, sejam considerados necessários à satisfação ou realização de necessidades coletivas públicas, servindo, por isso, o interesse público, ainda que aquela satisfação ou realização se apresente, por vezes, como difusa.

⁵ Cfr. als. a) e c) do n.º 1 e n.º 5, ambos do artigo 112.º do Código do IMI, e sem prejuízo das normas especiais previstas em tal preceito.

⁶ Determinado nos termos do Código do IMI – cfr. art.ºs 38.º e ss.

⁷ Cfr. art.º 1.º do IMI.

⁸ Por ser questão lateral ao presente estudo, não discorreremos aqui sobre a divisão entre domínio público estadual, regional ou autárquico, ou sobre os concretos bens que legalmente integram tais conceitos, como também não se discorrerá sobre o processo de classificação, afetação ou desafetação, ou ainda sobre a distinção completa entre bens de domínio público e bens de domínio privado das entidades públicas.

O IMI e os bens de domínio público

Pedro Casinhas

Virando a nossa agulha para os bens imóveis que integrem o domínio público, pois que constituem o cerne do presente estudo, decorre do Regime Jurídico do Património Imobiliário Público que “os imóveis do domínio público são os classificados pela Constituição ou por lei, individualmente ou mediante a identificação por tipos”⁹.

Num elenco não exaustivo podemos apontar como exemplos de bens do domínio público os portos artificiais e docas, os aeroportos e aeródromos públicos, as barragens de utilidade pública, ou os palácios, monumentos, museus, bibliotecas, arquivos e teatros nacionais¹⁰.

Numa definição concisa, mas útil, do respetivo regime jurídico, e que, por isso, tomamos a liberdade de convocar, afirma o preâmbulo do Regime Jurídico do Património Imobiliário Público que o regime jurídico dos bens imóveis dos domínios públicos do Estado, das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais é recortado pelos princípios da inalienabilidade, imprescritibilidade, impenhorabilidade e pela possibilidade de os bens em causa serem utilizados, pela Administração, através de reservas e mutações dominiais e de cedências de utilização e, pelos particulares, designadamente, através de licenças ou concessões de exploração.

E esta assume-se, cremos, como a grande diferença para os bens que pertencendo a Entidades Públicas, não integram o respetivo domínio público, mas sim o domínio privado. Com efeito, nesses casos, não se verificam as restrições *supra* enunciadas quanto ao respetivo comércio jurídico, e que, aliás, também acabam por decorrer do n.º 2 do art.º 202.º do Código Civil.

Por sua vez, e em complemento, dispõe também o Regime Jurídico do Património Imobiliário Público que “a titularidade dos imóveis do domínio público pertence ao Estado, às Regiões Autónomas e às autarquias locais abrange poderes de uso,

⁹ Cfr. art.º 14.º do Decreto-Lei n.º 280/2007, de 07 de agosto.

¹⁰ Cfr. Decreto-Lei n.º 477/80, de 15 de outubro, que cria o inventário geral do património do Estado.

O IMI e os bens de domínio público

Pedro Casinhas

administração, tutela, defesa e disposição nos termos do presente decreto-lei e demais legislação aplicável”¹¹.

Note-se ainda que a classificação de um determinado bem como de domínio público é necessariamente independente da gestão ou exploração que do mesmo venha a ser feita, seja por uma entidade pública, seja por uma entidade privada ou até por uma entidade público-privada.

E que a circunstância de a gestão ou exploração ser concessionada a uma entidade privada, não faz com que o bem deixe de integrar o domínio público¹².

Finalmente, o conceito de “prédio”, no que para o caso interessa, dimana do art.º 2.º do Código do IMI, onde se estipulou que “prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial”.

Assenta, assim, em três principais vetores, que desenvolveremos *infra*: a existência física, a integração num património e ter valor económico.

Este conceito de “prédio” é também o adotado em sede de IMT e de Imposto do Selo, dado que os respetivos compêndios legais remetem expressamente para o código do IMI¹³.

¹¹ Cfr. o art.º 15.º.

¹² Cfr., neste sentido, o n.º 1 dos art.ºs 27.º e 30.º do Regime Jurídico do Património Imobiliário Público.

¹³ Cfr., respetivamente, o n.º 2 do art.º 1.º do Código do IMT e o n.º 6 do art.º 1.º do Código do Imposto do Selo.

Importa ainda esclarecer que o conceito de prédio, para efeitos fiscais, e, ao contrário de outros conceitos a que *infra* se aludirá, não é aqui decalcado do ramo civilístico (cfr. n.º 2, *in fine*, do art.º 11.º da Lei Geral Tributária).

Com efeito, resulta do Código Civil que prédio é uma coisa imóvel, mais se estipulando que prédio rústico é uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica, e prédio urbano é qualquer edifício incorporado no solo, com os terrenos que lhe sirvam de logradouro¹⁴. Pormenorizando, e recorrendo aqui à jurisprudência civilística, “um prédio será rústico ou urbano conforme a habitação for fundamentalmente um meio de ligação à terra cultivada ou antes a terra constituir apenas um complemento da habitação e não um fim essencial da ocupação da habitação”, no que está subjacente um critério de destinação ou afetação económica.¹⁵

De onde importa frisar que, ao contrário do direito civil, no direito tributário, o que está em questão é o valor económico próprio do prédio (isto é, os rendimentos que dele se podem retirar), independentemente do destino que lhe é dado.

II – Os elementos do conceito de “prédio” para efeitos do Código do IMI: seu preenchimento com exemplos

Comece-se por dizer que não existe nenhum diploma legal que estatua que os imóveis que constituam bens do domínio público não integram o conceito fiscal de prédio previsto no Código do IMI.

¹⁴ Cfr. o art.º 204.º do Código Civil.

¹⁵ Cfr., entre outros, o acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 08/11/2011, tirado no processo n.º 2297/09.TBBCL.G1, disponível para consulta in www.dgsi.pt.

O IMI e os bens de domínio público

Pedro Casinhas

Assente tal inexistência legal, vejamos, então, os três elementos cujo preenchimento determina a qualificação como prédio para efeitos do Código do IMI.

Do conceito de prédio já transcrito é possível retirar, então, um elemento físico, que para se preencher basta que o bem tenha existência física, isto é, tratar-se de edifícios e construções assentes, com caráter de permanência, numa fração de território.

Um elemento patrimonial que, para se concretizar, basta que o bem faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva.

Sendo que ao prever, como já vimos, poderes de uso, administração, tutela, defesa e disposição sobre os imóveis do domínio público pertencentes ao Estado, às Regiões Autónomas e às autarquias locais, necessariamente o Regime Jurídico do Património Imobiliário Público está a integrar os mesmos no património público de tais entidades, ainda que com as restrições previstas nos seus art.ºs 18.º a 20.º.

E um terceiro elemento relativo ao valor económico, isto é, o bem tem de ter valor económico, seja por o próprio bem ter um determinado valor monetário ou económico, seja por gerar ou poder gerar determinados rendimentos.

Sobre este terceiro elemento, e a título de exemplo, a concessão da utilização, gestão e exploração de bens do domínio público, através de um ato ou contrato administrativo pelo qual a Administração transfere para um particular o poder de gerir ou explorar um bem do domínio público¹⁶, a troco de um determinado valor pecuniário ou outra contrapartida, não pode deixar de ser vista como conferindo valor económico ao bem.

O mesmo sucede com as receitas que advenham da exploração do bem.

¹⁶ Cfr. art.º 30.º do Regime Jurídico do Património Imobiliário Público - cfr. Decreto-Lei n.º 280/2007, de 07 de agosto.

O IMI e os bens de domínio público

Pedro Casinhas

Se assim não fosse, a entidade privada concessionária, cujo escopo não pode deixar de ser o lucro, não teria qualquer interesse na concessão.

Aqui chegados, temos, então, que o Legislador não fez qualquer distinção para a submissão ao conceito de prédio entre imóveis que constituam bens do domínio público e imóveis que não constituam bens do domínio público.

São, assim, realidades distintas, mas, neste conspecto, tratadas de forma idêntica pelo Legislador.

Um típico caso que preenche tal conceito de prédio é o de um aeroporto cuja gestão e exploração se encontra concessionada a uma entidade privada.

Com efeito, trata-se de *edifícios e construções assentes, com carácter de permanência, numa fração de território, que integram o património de uma pessoa coletiva (no caso pública) – o Estado ou uma Região Autónoma -, que concessionou a sua gestão e exploração a um privado, revertendo o bem para a titularidade da pessoa coletiva pública quando findar o contrato de concessão, e que necessariamente tem valor económico, advindo não só do valor pago ou contrapartida fornecida pela concessão, mas também dado que da sua exploração advêm necessariamente receitas para a entidade concessionária, como seja o caso das rendas pagas pelos estabelecimentos comerciais que operam dentro do aeroporto ou as taxas cobradas aos diversos operadores.*

A este propósito se diga, *inclusive*, que de acordo com a própria doutrina administrativa da Autoridade Tributária e Aduaneira, “os aeroportos integram o conceito de prédio urbano do tipo “OUTROS”¹⁷.

Isto é, a própria Autoridade Tributária e Aduaneira considera que os aeroportos são, evidentemente, prédios, para efeitos do Código do IMI.

Sendo que, não deixando tal entendimento de vincular apenas a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do n.º 1 do art.º 68.º-A da Lei Geral Tributária, precisamente por se tratar de doutrina administrativa, não deixa de ser um

¹⁷ Neste sentido, veja-se, por exemplo, “Manual de Avaliação de Prédios Urbanos”, versão 5, pág. 36.

O IMI e os bens de domínio público

Pedro Casinhas

entendimento relevante, atentas as especiais qualidades da respetiva entidade emissora.

O que vem de se dizer vale, necessariamente, para outros bens imóveis classificados como bens de domínio público, que preencham os três critérios em que se desdobra o conceito de “prédio” no Código do IMI, e cuja gestão e exploração esteja concessionada a entidades privadas, como sejam os portos, as barragens, monumentos e outras atrações culturais, parques públicos ou outros bens imóveis que preencham as mesmas características.

Mas, acrescente-se, ainda que a gestão e exploração permaneça na esfera da entidade pública, não pode deixar de se reconhecer valor económico a um bem dominial público que, integrando o “ativo” da entidade pública, necessariamente vincula esta à sua gestão e exploração.

Aliás, note-se que a avaliação dos bens de domínio público vem expressa e detalhadamente regulada no Manual do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas¹⁸, divulgado pela Comissão de Normalização Contabilística junto do Ministério das Finanças¹⁹, precisamente porque se considera que tais bens integram o ativo das Administrações Públicas, designadamente como “ativos fixos tangíveis não geradores de caixa”.

Existindo já, pormenorize-se, diversos trabalhos académicos, realizados em diversas regiões do país, sobre a mensuração do valor dos bens de domínio público, adiantando-se que tais trabalhos²⁰ têm concluído pela aplicação dos métodos do custo histórico ou, em menor escala, do justo valor.

¹⁸ Cfr. o respetivo texto legal no Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

¹⁹ Cfr. o Manual de Implementação, Versão 1, junho 2016, disponível em http://www.cnc.minfinancas.pt/pdf%5CSNC_AP%5CMANUAL%20DE%20IMPLEMENTA%C3%87%C3%83O_SNC-AP.pdf.

²⁰ Entre outros, podem ver-se os trabalhos publicados por Susana Catarino Rua, Ana Carolina Morgado Gouveia ou, até, uma comunicação no XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (Porto, 2019), cujo autor não foi possível identificar, trabalhos disponíveis, para consulta, respetivamente, em:

<https://aeca.es/old/xixencuentrocomunicaciones/19f.pdf>,

<https://nidisag.isag.pt/index.php/IJAM/article/view/535>,

III – A inscrição na matriz: notas doutriniais e as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 180/2016-T e n.º 160/2020-T

Comece-se por dizer que, nos termos do Código do IMI, todos os prédios, sejam eles urbanos, rústicos ou mistos, estão sujeitos a inscrição na matriz.

Assim sendo, mesmo que sejam isentos de imposto²¹ ou o respetivo titular não seja conhecido ou a titularidade se encontre em litígio²².

Aqui chegados, é de notar que já por duas vezes, ainda que *a latere* (até porque estavam em questão bens já inscritos na matriz), o Centro de Arbitragem Administrativa emitiu pronúncia no sentido de que os bens de domínio público não estão sujeitos a inscrição na matriz, por “não terem valor económico”²³.

Com efeito, tais decisões não colocam em causa os outros dois elementos do conceito de “prédio” – antes o atestam –, seja o elemento físico, seja o elemento patrimonial, isto é, terem existência física e integrarem o património de uma pessoa coletiva pública (naqueles casos estavam em questão bens de domínio público e edifícios construídos ou a construir pela entidade concessionária em terrenos de domínio público²⁴).

Todavia, aquele entendimento relativo à inexistência de valor económico não merece o nosso acompanhamento, até porque, na verdade, não explora com

<https://comum.rcaap.pt/handle/10400.26/43372>,

https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xvii_cica//finais_site/10.pdf.

²¹ Cfr. art.º 83.º do Código do IMI.

²² Cfr. art.º 35.º do Código do IMI.

²³ Cfr., neste sentido, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 180/2016-T e n.º 160/2020-T.

²⁴ Quanto a esta questão existe já jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, no sentido de considerar sujeitos a IMI os edifícios construídos pela entidade concessionária em terrenos de domínio público (cfr., entre outros, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 02/06/2010, 14/01/2015 e 22/03/2018, tirados, respetivamente, nos processos n.º 027/10, 0280/12 e 01830/08.oBEBRG, arestos todos disponíveis para consulta in www.dgsi.pt).

profundidade o critério do “valor económico”, como *supra* procurámos fazer no presente estudo.

Limitou-se o Centro de Arbitragem Administrativa a dizer que os bens de domínio público, porque “não têm valor económico” e porque “se encontram excluídos do comércio privado”, não preenchem o conceito de “prédio” para efeitos do Código do IMI, e, logo, não podem ser objeto de inscrição na matriz.

Com o devido respeito, tais decisões pecam porque não atendem à riqueza e dinâmica atuais das relações jurídicas que se criam.

Antes, de forma algo dogmática, chegam a uma conclusão sem explorar criticamente a realidade do que são os bens de domínio público e aquilo que podem ser, nos termos legais, os seus diferentes usos, nomeadamente, por privados.

Recorrendo ao exemplo que já demos, e remetendo para as considerações que tecemos *supra*, é possível dizer que a concessão a uma entidade privada da gestão e exploração de um determinado bem imóvel gerador de avultadas receitas não tem valor económico?

Não cremos.

Assim, preenchido o conceito de prédio, não é a qualificação como bem do domínio público que impede a inscrição na matriz.

Tampouco sendo relevante a sua impossibilidade de comércio jurídico privado.

Com efeito, uma coisa é a sua não sujeição ao comércio jurídico privado, designadamente, através dos já referidos princípios da inalienabilidade, imprescritibilidade e impenhorabilidade.

Outra coisa diferente é defender-se que tais bens não têm valor económico, logo, não preenchem o conceito de prédio, e por isso não podem ser inscritos na matriz.

Com efeito, o facto de os bens de domínio público terem as aludidas limitações não os descaracteriza ou impede a sua qualificação como “prédio” para efeitos do

O IMI e os bens de domínio público

Pedro Casinhas

Código do IMI, desde que, obviamente, se mostrem preenchidos os respetivos pressupostos, que já debatemos e preenchemos com recurso a exemplos.

Na verdade, a inscrição na matriz não pode deixar de ter lugar, precisamente para que possam atuar as isenções de IMI legalmente previstas (desde logo, a conferida às entidades públicas) e de que falaremos no capítulo seguinte.

Aliás, tampouco existe diploma legal que estatua que os imóveis que constituam bens do domínio público não estão sujeitos a registo matricial.

Isto é, o Legislador, para efeitos de inscrição na matriz, não distinguiu os prédios classificados como bens do domínio público de outros prédios.

Uns e outros estão, assim, sujeitos a inscrição na matriz.

Por sua vez, a inscrição na matriz não acarreta qualquer dificuldade operacional, dado que a caracterização dos prédios, a localização e o seu valor patrimonial tributário (aqui por recurso, se necessário for, ao art.º 46.º do Código do IMI e às normas contabilísticas a que supra aludimos), a identidade dos proprietários e, sendo caso disso, dos usufrutuários e superficiários²⁵, são tudo elementos na disponibilidade da entidade responsável pela atualização das matrizes, podendo tal entidade fazê-lo independentemente de qualquer iniciativa do sujeito passivo, ao abrigo do princípio da oficiosidade²⁶.

Sendo que, à luz do n.º 5 do art.º 12.º do Código do IMI, “as inscrições matriciais só para efeitos tributários constituem presunção de propriedade”.

Portanto, esclareça-se, da inscrição de uma entidade concessionária na matriz não advém, evidentemente, a aquisição, por si, do direito de propriedade sobre o bem imóvel de domínio público cuja exploração e gestão lhe está concessionada.

²⁵ Cfr. art.º 12.º do Código do IMI.

²⁶ Cfr. n.º 3 do art.º 13.º do Código do IMI.

Há, assim, que concluir que, preenchido o conceito de “prédio” legalmente previsto no Código do IMI, qualquer bem imóvel, integre ou não o domínio público, não só pode, como deve ser inscrito na matriz.

IV – O sujeito passivo e as isenções subjetivas e objetivas legalmente previstas

Aqui chegados, e tendo-se concluído pelo dever de inscrição na matriz, há, então, que dilucidar quem é o sujeito passivo responsável pelo pagamento do imposto, e se existem isenções que afastem esse dever de sujeição a imposto.

Lembrando-se que radicando o fundamento do IMI no princípio do benefício das utilidades prestadas por um determinado Município, é essa a razão de ser deste tributo, todos os que usufruem ou utilizam dessas benesses não podem deixar de pagar IMI, apenas com as exceções previstas na Lei, de que cuidaremos *infra*.

Dispõe, então, o art.º 8.º do Código do IMI, sob a epígrafe “sujeito passivo”, que:

“1 - O imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar.

2- Nos casos de usufruto ou de direito de superfície, o imposto é devido pelo usufrutuário ou pelo superficiário após o início da construção da obra ou do termo da plantação.

3 - No caso de propriedade resolúvel, o imposto é devido por quem tenha o uso e fruição do prédio.

4 - Presume-se proprietário, usufrutuário ou superficiário, para efeitos fiscais, quem como tal figure ou deva figurar na matriz, na data referida no n.º 1 ou, na falta de inscrição, quem em tal data tenha a posse do prédio.

5 - Na situação prevista no artigo 81.º o imposto é devido pela herança indivisa representada pelo cabeça-de-casal.”

O IMI e os bens de domínio público

Pedro Casinhas

Daqui resulta que o Legislador necessariamente consignou como regime regra a responsabilidade do proprietário.

Deixando, todavia, a “porta aberta” para outras tipologias de sujeito passivo.

Como já se viu relativamente aos bens de domínio público, não se pode propriamente falar de uma propriedade, ao menos, plena.

Todavia, se, como veremos, a Lei isenta as entidades públicas do pagamento deste tributo, até porque aí se daria, no caso dos Municípios, a confusão jurídica entre quem tinha de pagar o tributo e quem, prestando as utilidades determinativas do mesmo, tinha direito a recebê-lo (isto é, a mesma entidade – Município - reuniria em si dois papéis tendencialmente opostos), já tal raciocínio não tem aplicabilidade ao caso em que um prédio classificado como bem de domínio público se encontra concessionado a uma entidade privada.

Inexistindo aí, diga-se, qualquer óbice, a identificar-se a entidade privada concessionária como o natural sujeito passivo do pagamento do imposto.

Com efeito, se a mesma beneficia/utiliza das utilidades que estão na base do IMI e de que já demos exemplos, utilidades essas que geram despesas para o Município, porque não há-de a mesma pagar IMI?

Como, de resto, sucede com qualquer sujeito passivo, sem que a Lei permita qualquer discriminação positiva ou negativa para além das isenções legalmente previstas.

Assim, uma entidade concessionária, ainda que por interpretação extensiva, enquadra-se em diversos números do art.º 8.º do Código do IMI, dado que a si e só a si pertence o direito de gozar e fruir do bem concessionado.

Com efeito, o contrato de concessão, ao conceder à entidade concessionária os poderes de gestão e exploração do bem concessionado, não pode deixar de ser visto como uma figura idêntica ao usufruto, definido como “o direito de gozar

O IMI e os bens de domínio público

Pedro Casinhas

temporária e plenamente uma coisa ou direito alheio, sem alterar a sua forma ou substância”²⁷.

Ora, é isso o que sucede com o contrato de concessão. A entidade concessionária utiliza de forma plena e durante o período da concessão o bem concessionado, que não lhe pertence, fazendo seus os frutos que advêm da respetiva exploração.

Por sua vez, também é possível equiparar a concessão a um direito de propriedade resolúvel, previsto no art.º 1307.º do Código Civil.

Dado que, à semelhança da figura da propriedade resolúvel, também no contrato de concessão a entidade concessionária tem o uso e fruição de algo, no caso, do bem concessionado.

Aliás, neste sentido, pode ver-se o parecer da Procuradoria Geral da República publicado no Diário da República n.º 51/2007, Série II, de 13-3-2007, p. 6827-6844²⁸, onde se entende a concessão como um direito de propriedade resolúvel, dado que, finda a concessão, os bens retornam à titularidade do concedente.

E, mesmo quando o prédio não se encontra inscrito na matriz, o Legislador não deixou de estatuir uma concreta solução, apontando, então, como sujeito passivo quem tiver a posse do prédio no dia 31 de dezembro do ano a que respeitar o imposto²⁹.

Ora, sendo a posse definida civilisticamente como o “poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”³⁰, não se pode deixar de entender que a posse de um determinado bem de domínio público cuja utilização, exploração e gestão foi concessionada, pertence à entidade concessionária.

²⁷ Cfr. o art.º 1439.º do Código Civil.

²⁸ Disponível para consulta em <https://dre.pt/dre/detalhe/parecer/126-2005-995190>.

²⁹ Cfr. n.º 4, *in fine*, do art.º 8.º do Código do IMI.

³⁰ Cfr. art.º 1251.º do Código Civil.

O IMI e os bens de domínio público

Pedro Casinhas

Bem se sabendo que os conceitos jurídicos que vêm de se decalcar do Código Civil têm, no direito tributário, o mesmo sentido (cfr. n.º 2 do art.º 11.º da Lei Geral Tributária).

Há, assim, que concluir que, quer em face do estatuído no art.º 8.º do Código do IMI, quer da existência de tal tributo radicar no princípio do benefício, quando determinado bem do domínio público, considerado prédio para efeitos do Código do IMI, se encontra concessionado a uma entidade privada, não pode deixar de ser esta o sujeito passivo responsável pelo pagamento do IMI.

Quanto às isenções, as mesmas constituem um benefício fiscal, entendendo-se por benefícios fiscais “as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”.

Podendo os benefícios fiscais consubstanciar, a título de exemplo, isenções, reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, ou as amortizações e reintegrações aceleradas³¹.

No que diz respeito às isenções em sede de IMI, e para além de isenções previstas em legislação avulsa, quer o Código do IMI, quer o Estatuto dos Benefícios Fiscais, preveem diversas isenções subjetivas (entendidas como aquelas isenções ligadas a uma determinada característica pessoal) e objetivas (entendidas, por contraponto, como aquelas isenções ligadas a uma determinada característica física ou real do bem), designadamente, nos art.ºs 11.º e 112.º do Código do IMI, e nos art.ºs 44.º e ss. do Estatuto dos Benefícios Fiscais – no primeiro e terceiro caso, isenções, e, no segundo caso, meras reduções.

Assim, dispõe aquele art.º 11.º:

“1 - Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis o Estado, as Regiões Autónomas e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda

³¹ Cfr. n.ºs 1 e 2 do art.º 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

O IMI e os bens de domínio público

Pedro Casinhas

que personalizados, compreendendo os institutos públicos, bem como as autarquias locais e as suas associações e federações de municípios de direito público. [Redação da Lei n.º 83-C/2013 - 31/12]

2 - Não estão isentos: [Redação da Lei n.º 51/2018 - 18/08]

a) Os serviços, estabelecimentos e organismos do Estado que tenham carácter empresarial, exceto os hospitais e unidades de saúde constituídos em entidades públicas empresariais em relação aos imóveis nos quais sejam prestados cuidados de saúde; [Redação da Lei n.º 51/2018 - 18/08] (...)”.

Temos, assim, que o Estado, as Regiões Autónomas e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendendo os institutos públicos, bem como as autarquias locais e as suas associações e federações de municípios de direito público estão isentos de IMI, precisamente pela sua especial qualidade de entes públicos.

Tal benefício, e porque uma entidade pública, em princípio, nunca deixará de ser uma entidade pública, é um benefício de carácter permanente, quer no tempo, quer na sua essência.

Isto é, acompanha e depende do carácter público da entidade.

Todavia, tal isenção não é absoluta.

Antes se mostrando excepcionada, designadamente, quando os serviços, estabelecimentos e organismos do Estado tenham carácter empresarial.

Isto é, exige-se a ausência de empresarialidade do ente público.

E bem se percebe que assim seja, dado que se fosse legalmente admissível tal tratamento de favor, desde logo se consubstanciaria uma desigualdade de tratamento entre o setor público e o setor privado, bem se sabendo que áreas há em que o mesmo serviço é prestado quer pelo setor público, quer pelo setor privado.

O IMI e os bens de domínio público

Pedro Casinhas

Assim, à luz daquele preceito, considerando que o fator determinativo da isenção subjetiva é a ausência de carácter empresarial da entidade, não pode deixar de se considerar que sempre que a entidade tenha um carácter empresarial (com exceção dos estabelecimentos de saúde diretamente excecionados pelo preceito legal), então, há lugar ao pagamento do IMI.

Concretizando, e porque a Lei que proíbe o menos, também proíbe o mais (*a minori ad maius*), não pode deixar de se entender que é vedado que um prédio classificado como bem imóvel de domínio público, que se encontra concessionado a uma entidade privada, com carácter empresarial, a qual utiliza e explora o bem, seja isento de IMI, dado que aquele preceito legal expressamente faz cair a isenção subjetiva das entidades públicas quando as mesmas tenham carácter empresarial.

Por sua vez, e quanto às isenções objetivas, veja-se que são diversos os bens de domínio público que se enquadram no art.º 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais como beneficiando da isenção de IMI. Assim, e a título de exemplo, pode ver-se a al. n) do n.º 1 do art.º 44.º daquele compêndio legal.

Todavia, e da existência de diversas isenções, não pode deixar de se presumir o seu contrário: isto é, se inexistente qualquer isenção subjetiva ou objetiva, então o prédio em questão não pode deixar de estar sujeito ao pagamento do IMI, calculado nos termos legais.

De onde importa concluir, e porque esse constitui também um dos cernes do presente estudo, que um imóvel, que preencha o conceito de prédio previsto no Código do IMI, e que esteja classificado como bem do domínio público, só está isento de IMI se permanecer na esfera de gestão pública, e desde que a entidade não tenha carácter empresarial.

Pelo que, extraindo a consequência lógica, se a utilização, gestão e exploração de tal prédio se encontra concessionada a uma entidade privada, não pode tal imóvel deixar de estar sujeito ao pagamento de IMI, sendo sujeito passivo a entidade concessionária.

Dito de outro modo, aquele bem está a ser objeto de uma utilização no âmbito de uma atividade de natureza lucrativa, por outrem que não o proprietário/titular do bem, a título duradouro e não incidental, criando para efeitos de IMI como que uma relação paralela de «pertença económica» do bem, não existindo qualquer razão que justifique a não tributação.

V – Conclusões

Sintetizando o estudo realizado, é possível do mesmo extrair as seguintes conclusões:

- a) O IMI é o tributo anual que o proprietário, o usufrutuário ou superficiário de um imóvel tem de pagar pelo facto de em seu nome se encontrar registado o respetivo direito sobre o imóvel, por referência à data de 31 de dezembro de cada ano;
- b) A relação jurídico-tributária que tem como consequência jurídica o pagamento de IMI nasce da existência de um determinado prédio, e da existência relativamente a esse prédio de uma relação de propriedade, posse ou outro direito real de gozo relevante em sede de IMI, por parte de alguém/património autónomo também ele determinado;
- c) Este imposto tem o seu fundamento no princípio do benefício: isto é, através do mesmo procura-se que os sujeitos passivos beneficiários/utilizadores de determinadas utilidades prestadas pelo Município possam contribuir para o custo das respetivas despesas públicas municipais, de que constituem exemplos a limpeza e manutenção de espaços verdes, da rede de saneamento ou da rede viária;
- d) Bens do domínio público são os bens que, pelos seus atributos, sejam considerados necessários à satisfação ou realização de necessidades

- coletivas públicas, tendo os imóveis que assim sejam classificados como principais características a sua inalienabilidade, imprescritibilidade e impenhorabilidade, podendo, todavia, ser utilizados, pela Administração, através de reservas e mutações dominiais e de cedências de utilização e, pelos particulares, através de licenças ou concessões de exploração;
- e) O conceito de prédio para efeitos do Código do IMI não é decalcado do conceito homónimo previsto no Código Civil, e assenta em três critérios: a existência física, a integração num património e ter valor económico;
 - f) No primeiro critério, tem de tratar-se de edifícios e construções assentes, com carácter de permanência, numa fração de território;
 - g) No segundo critério, têm de fazer parte do património de uma pessoa singular ou coletiva, sendo que ao estabelecer, a favor do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, poderes de uso, administração, tutela, defesa e disposição sobre os imóveis do domínio público, necessariamente o Regime Jurídico do Património Imobiliário Público está a integrar os mesmos no património público de tais entidades;
 - h) No terceiro critério, o bem tem de ter valor económico, seja por o próprio bem ter um determinado valor monetário ou económico, seja por gerar ou poder gerar determinados rendimentos;
 - i) O Legislador não fez qualquer distinção para a submissão ao conceito de prédio entre imóveis que constituam bens do domínio público e imóveis que não constituam bens do domínio público;
 - j) O Legislador, para efeitos de inscrição na matriz, não distinguiu os prédios classificados como bens do domínio público de outros prédios. Todos os prédios, ainda que isentos ou sem titular determinado, estão sujeitos a inscrição na matriz, pelo que preenchido o conceito de prédio, não é aquela classificação ou a impossibilidade de comércio jurídico privado que impede a inscrição na matriz;
 - k) A inscrição na matriz pode ser realizada independentemente de qualquer iniciativa do sujeito passivo, ao abrigo do princípio da oficiosidade;

- l) O Legislador consignou como sujeito passivo regra do IMI o proprietário do imóvel, deixando, todavia, a “porta aberta” para outras realidades, pelo que uma entidade privada a quem foram concedidos os poderes de gestão e exploração de um bem imóvel de domínio público, enquadra-se, como sujeito passivo, em diversos números do art.º 8.º do Código do IMI, dado que a si e só a si pertence a posse ou o direito de gerir e explorar o bem concessionado, fazendo seus os frutos que advêm daquela exploração;
- m) O Estado, as Regiões Autónomas e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendendo os institutos públicos, bem como as autarquias locais e as suas associações e federações de municípios de direito público estão isentos de IMI, desde que os serviços, estabelecimentos e organismos do Estado não tenham carácter empresarial;
- n) Pelo que um imóvel que preencha o conceito de prédio previsto no Código do IMI, e que esteja classificado como bem do domínio público, só está isento de IMI se permanecer na esfera de gestão pública, e desde que a entidade não tenha carácter empresarial;
- o) Logo, quer em face do estatuído nos art.ºs 8.º e 11.º do Código do IMI, quer da existência do IMI radicar no princípio do benefício, se a utilização, gestão e exploração do prédio classificado como bem do domínio público se encontra concessionada a uma entidade privada com carácter empresarial, não pode tal imóvel deixar de estar sujeito ao pagamento do IMI, sendo sujeito passivo a entidade concessionária;
- p) Da existência de diversas isenções legalmente previstas, não pode deixar de se presumir o seu contrário: isto é, se inexistente qualquer isenção subjetiva ou objetiva, então o prédio em questão não pode deixar de estar sujeito ao pagamento do IMI.