

AEROGERADORES, PRÉDIOS PARA EFEITOS DE IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS? PRÁTICAS DECISÓRIAS E PERSPETIVAS JURISPRUDENCIAIS

*WIND TURBINES ARE REAL PROPERTY FOR MUNICIPAL PROPERTY TAX PURPOSES?
DECISION PRACTICES AND CASE-LAW PERSPETIVE*

ANDREIA GABRIEL PEREIRA¹

RESUMO

A questão de saber se os componentes dos parques eólicos podiam ser subsumidos ao conceito de prédio, tal como este se encontra previsto no artigo 2.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, foi durante quase uma década discutida em sede judicial. Estavam pendentes nos nossos tribunais centenas de processos judiciais quando, em 2017, o Supremo Tribunal Administrativo se pronunciou no sentido de que, na falta de autonomia económica, tais componentes, essencialmente aerogeradores, não podiam ser qualificados como prédios e, como tal, não podiam ser sujeitos a Imposto Municipal sobre Imóveis. Neste artigo, analisamos o caminho percorrido decisório e jurisprudencial até esta decisão, assim como as suas implicações presentes e futuras.

Palavras-chave: parques eólicos; aerogeradores; conceito de prédio; autonomia económica; fracção de território.

¹ Advogada, Moraes Leitão, Galvão Teles, Soares da Silva e Associados, Sociedade de Advogados, SP. RL. A autora pode ser contactada em: agpereira@mlgts.pt

ABSTRACT

The question of whether the components of wind farms could be subsumed under the concept of real estate, provided for in Article 2 of the Municipal Property Tax Code, was judicially discussed for almost a decade. Hundreds of lawsuits were pending in our courts when, in 2017, the Supreme Administrative Court ruled that, in the absence of economic autonomy, such components, essentially wind turbines, could not be qualified as real estate and could not, as such, be subject to Municipal Property Tax. In this article, we analyze the path taken to this decision, as well as its implications.

Keywords: wind farms; wind turbines; real estate concept; economic autonomy; fraction of territory; case-law.

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO: ENUNCIÇÃO DO PROBLEMA	3
2. ALGUMAS QUESTÕES PROCESSUAIS E <i>PREJUDICIAIS</i>	3
3. A DETERMINAÇÃO DA INCIDÊNCIA OBJECTIVA EM IMI: EVOLUÇÃO E CAMBIANTES DA ORIENTAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	10
4. O CASO APRESENTADO PELOS OPERADORES DOS PARQUES EÓLICOS	12
5. POSIÇÃO ADOPTADA PELO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO.....	21
6. O POSICIONAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO RESCALDO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO.....	24
7. BALANÇO FINAL E QUESTÕES QUE SUBSISTEM.....	30

1. INTRODUÇÃO: ENUNCIÇÃO DO PROBLEMA

Há cerca de 10 anos, expandindo o seu *território* útil para angariação de receita fiscal, a Administração Tributária entendeu e decidiu que os parques eólicos deviam ser sujeitos a Imposto Municipal sobre Imóveis (doravante “IMI”).

Para esse efeito, a Administração procedeu à qualificação jurídico-tributária em IMI dos componentes (no todo ou em parte) dos parques eólicos como prédios nos termos do [artigo 2.º](#) do Código do IMI. Qualificação essa que se materializou através da inscrição oficiosa dos referidos componentes na matriz predial, como prédios urbanos, tendencialmente sob a subdivisão de «outros».

Com este entendimento não se conformaram os operadores do sector das energias renováveis, em particular os operadores dos parques eólicos visados.

Foi neste contexto que surgiu o contencioso cujos marcos jurisprudenciais o presente texto tem por finalidade passar em revista. Da recensão que levámos a cabo é possível identificar os momentos relevantes na evolução da jurisprudência e o seu ponto culminante que se afirmou no sentido da exclusão da qualificação como prédios para efeitos da incidência de IMI dos componentes dos parques eólicos.

Dos vários marcos deste contencioso podem ser retiradas ilações e ensinamentos sobre a aplicação de regras processuais e sobre o regime jurídico de fundo que extravasam o seu âmbito e podem ser relevantes em diferentes domínios.

Veremos na parte que se segue deste escrito o caminho percorrido pelos nossos tribunais até chegarem ao consenso final.

2. ALGUMAS QUESTÕES PROCESSUAIS E PREJUDICIAIS

Conforme o serviço da Administração Tributária competente, foram diferentes as abordagens adoptadas na comunicação aos operadores da posição acolhida pela Administração Tributária no que respeita ao enquadramento dos parques eólicos em sede de IMI.

Em alguns casos, os operadores dos parques eólicos foram notificados para a entrega de declaração para a inscrição de prédios urbanos na matriz (declaração Modelo 1 de IMI) devida, no entender da Administração Tributária, ao abrigo do disposto no [artigo 13.º, n.º 1, alínea a\)](#), do Código do IMI. Esta disposição legal estabelece que tal declaração deve ser entregue no prazo de 60 dias contado do momento em que uma dada realidade física passa a ser considerada como prédio.

Na ausência da apresentação de qualquer declaração Modelo 1 de IMI, por terem os operadores entendido que a mesma não era devida, a Administração Tributária notificou os mesmos operadores da instauração de processos de contra-ordenação baseados nessa falta e aplicou as correspondentes coimas. No momento da notificação para a apresentação de defesa no processo de contra-ordenação, a Administração Tributária já fazia, em regra, referência a inscrição oficiosa por esta concretizada, pelo que da mesma tomavam aí imediatamente conhecimento os seus destinatários.

Porém, na generalidade dos casos, os operadores dos parques eólicos tomaram pela primeira vez conhecimento da posição da Administração Tributária quanto a um parque em concreto pela notificação do acto de fixação, em resultado de uma primeira avaliação, do valor patrimonial tributário das realidades que a Administração Tributária tivesse decidido qualificar como prédio(s). Avaliações essas que, sendo os prédios incluídos pela Administração Tributária na categoria de urbanos, subdivisão de «outros», foram conduzidas com recurso ao disposto no [artigo 46.º, n.º 2](#) do Código do IMI.

Foi, assim, com a notificação do resultado das avaliações realizadas pela Administração Tributária, que os contribuintes tomaram conhecimento da inscrição de um componente ou de um conjunto de componentes de um parque eólico por estes operado na matriz predial de certa freguesia e município. O que a Administração Tributária veio posteriormente alegar ter feito à luz do [n.º 3 do artigo 13.º](#) do Código do IMI. De acordo com a norma vertente da indicada disposição legal, é permitida a inscrição oficiosa na matriz de uma certa realidade como prédio, pelo chefe de finanças, na falta da Modelo 1 de IMI que se considere devida.

A informação transmitida nestas notificações foi sempre parca e, tendencialmente, indecifrável. O que se explica, desde logo, face às muitas dúvidas, como abaixo melhor

analisaremos, que a própria Administração Tributária tinha no que respeita ao enquadramento e tratamento destas realidades em IMI.

De todo o modo, perante tais notificações, os operadores foram confrontados com duas questões prévias essenciais. A primeira: saber qual o acto que deveria ser objecto de contestação administrativa ou judicial. A segunda: qual o meio, gracioso ou judicial que deveria ser usado.

Na ponderação de qual a resposta às indicadas questões pesou, designadamente, a vontade dos operadores de travar a actuação da Administração Tributária no momento mais a montante possível.

No que respeita ao acto relevante, alguns operadores entenderam ser de reagir apenas perante e contra as notificações do resultado da primeira avaliação aos componentes dos parques eólicos em IMI. Reacção essa para a qual o meio indicado é aquele previsto no [artigo 76.º](#) do Código do IMI, ou seja, a apresentação de pedido de segunda avaliação. O resultado da segunda avaliação foi seguidamente objecto de impugnação à luz do que prescreve o [artigo 77.º](#) do Código do IMI e o [artigo 134.º](#) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante “CPPT”).

Nesta impugnação os operadores dos parques invocaram tanto as ilegalidades e erros de que padeciam as avaliações, como também e essencialmente puseram em causa a própria legalidade e possibilidade de a realidade ou realidades subjacentes aos artigos oficiosamente inscritos na matriz poderem ser qualificadas como prédios.

Diferentemente, houve operadores que, justamente procurando estancar os intentos da Administração Tributária em momento prévio, optaram pela contestação imediata da qualificação das realidades em causa como prédios em sede de IMI, materializada no acto de inscrição oficiosa na matriz predial urbana. Isto sem prejuízo de procederem também à contestação e impugnação dos actos de avaliação.

Surgiu, então, a questão de saber qual o meio que deveria ser utilizado, se deveriam ainda actuar junto da Administração ou, ao invés, deveriam recorrer imediatamente aos tribunais e qual o tipo de acção a iniciar.

Foi, neste âmbito, entendido que o acto de inscrição na matriz podia ser objecto de contestação judicial imediata e directa e a mesma se deveria realizar mediante a submissão de acção administrativa especial [considerando a redacção do [Código de Processo nos Tribunais Administrativos](#) (doravante “CPTA”) anterior ao [Decreto-Lei n.º 214-G/2015](#), de 2 de Outubro].

O recurso às regras do contencioso administrativo, [artigo 50.º e seguintes](#) do CPTA (na sua redacção à data), é explicado por os contribuintes terem pretendido pôr em causa actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportavam a apreciação da legalidade de actos de liquidação. Nessas situações, o [n.º 2 do artigo 97.º](#) do CPPT, na sua redacção à data dos factos, remetia, justamente, para aquelas regras do contencioso administrativo.

Nas acções administrativas especiais assim iniciadas, a Administração Tributária arguiu várias excepções que evitariam, na sua perspectiva, o próprio conhecimento da questão de fundo sobre a qualificação jurídica dos componentes dos parques eólicos como prédios.

Resguardando-se no princípio da impugnação unitária vertido no [artigo 54.º](#) do CPPT, alegou insistentemente a Administração Tributária que os actos de inscrição na matriz não deviam ser contenciosa e autonomamente impugnáveis, uma vez que constituiriam, segundo a mesma, meros actos interlocutórios e se inseririam num procedimento de liquidação de imposto. Por estas razões, sustentou a Administração Tributária que os contribuintes somente poderiam recorrer à via judicial perante um (eventual) acto de liquidação de IMI.

Por outro lado, a Administração Tributária defendeu que, mesmo que se considerasse que os actos de inscrição podiam ser autonomamente impugnáveis, a respectiva impugnação dependeria de prévia interpelação administrativa, de acordo com o [n.º 3 do artigo 130.º](#) do Código do IMI, mediante a apresentação de reclamação da matriz, cujo indeferimento, expresso ou tácito, permitiria o acesso à via judicial nos termos do [n.º 3 do artigo 134.º](#) do CPPT.

O identificado [n.º 3 do artigo 130.º](#) do Código do IMI permite que o sujeito passivo, mas também a câmara municipal e a junta de freguesia possam, sem limite de prazo, reclamar de qualquer correcção nas inscrições matriciais dos artigos.

Por sua vez, o [n.º 3 do artigo 134.º](#) do CPPT estabelece que as incorrecções nas inscrições matriciais dos valores patrimoniais podem ser objecto de impugnação judicial, no prazo de 30 dias, exigindo-se que o contribuinte tenha solicitado previamente a correcção da inscrição junto da Administração Tributária e esta a tenha recusado ou não se pronuncie sobre a mesma no prazo de 90 dias a partir do pedido.

Ora, sobre estas questões, foram dois os acórdãos essenciais e clarificadores do Supremo Tribunal Administrativo (doravante “STA”): o [acórdão do STA de 27.11.2013](#), proferido no processo n.º 01725/13, pesquisável em <http://www.dgsi.pt> e o [acórdão do STA de 8.01.2014](#), emitido no processo n.º 01685/13 e pesquisável em <http://www.dgsi.pt>.

No primeiro dos indicados acórdãos, o STA afirmou que o [n.º 3 do artigo 134.º](#) do CPPT só se aplica a incorrecções materiais nas matrizes e ao erro de qualificação de determinada realidade como prédio para efeitos de incidência de IMI. Naquele mesmo aresto, o STA adoptou a posição de que da interpretação conjugada do [n.º 3 do artigo 134.º do CPPT](#) e do [n.º 3 do artigo 130.º](#) do Código do IMI, resulta um alargamento quanto aos fundamentos do pedido de correcção nas inscrições matriciais que podem ter por base quaisquer erros materiais que afectam a veracidade de características previamente definidas e demais dados respeitantes aos imóveis a inscrever nas respectivas matrizes, mas não qualquer ilegalidade.

Segundo o Tribunal, no caso da discussão sobre a qualificação dos componentes dos parques eólicos como prédios estamos face a uma questão jurídica que é prévia e respeita à qualificação jurídica dos factos tributários. Nas palavras do STA «no caso, a inscrição matricial pressupõe a resolução da questão prévia da qualificação da natureza jurídica do prédio em causa, rectius, da realidade física em causa, nomeadamente quanto a saber se essa realidade (aerogerador) deve ser qualificada como prédio (urbano na espécie “outros”) em conformidade com a lei aplicável. A recorrente não alega a existência de um mero erro material, mas sim um vício substancial, quanto à própria qualificação jurídica da realidade levada à matriz».

Dito isto, o STA conclui que «a inscrição oficiosa na matriz de uma determinada realidade física, por ter sido qualificada como prédio, reconduz-se a acto imediatamente lesivo dado que provoca uma alteração significativa na esfera jurídica da recorrente, conferindo-lhe a qualidade de sujeito passivo de IMI e nessa qualidade o sujeitando a várias obrigações tributárias,

nomeadamente declarativas e acessórias, incluindo a obrigação de imposto», lesividade essa que o STA considera ser efectiva e actual e não apenas hipotética, o que lhe permite propugnar que o acto de inscrição na matriz é autonomamente impugnável.

Já no segundo dos aludidos arestos, o STA esclareceu que, pretendendo o contribuinte sindicar autonomamente o acto de inscrição na matriz, o podia fazer mediante a submissão de acção administrativa especial, não deixando, porém, de referir que eventuais ilegalidades praticadas nos actos prévios ao de fixação do valor patrimonial tributário do prédio, justamente como o de inscrição oficiosa na matriz de determinada realidade física como prédio, podiam igualmente ser invocadas em impugnação de acto tributário ou em matéria tributária posterior, como sejam o acto de fixação do valor patrimonial tributário e o acto de liquidação do IMI.

Seguiram-se a estes arestos vários outros em que o STA e os Tribunais Centrais Administrativos reafirmaram e reforçaram esta jurisprudência.²

É, pois, actualmente claro que os actos de inscrição na matriz são actos imediatamente lesivos e que podem ser objecto de impugnação autónoma mediante a submissão de acção administrativa regulada pelo CPTA.

Ultrapassados os obstáculos processuais erigidos pela Administração Tributária ao conhecimento de fundo da questão da qualificação jurídica das realidades relacionadas com os parques eólicos em IMI, os tribunais puderam avançar com decisões de mérito.

A par destas acções, a título cautelar, alguns operadores decidiram ainda apresentar providências destinadas à «a suspensão de eficácia» [[artigo 112.º, n.º 2, alínea a\)](#) do CPTA] dos actos de inscrição e/ou avaliação.

A necessidade desta providência, processo urgente com tramitação autónoma, justificava-se pela circunstância de a emissão ou a produção de efeitos do acto administrativo mais lesivo — i.e., a liquidação de IMI —, não ficarem suspensos no seguimento de qualquer um dos meios de reacção ao acto de inscrição matricial e ao acto de avaliação que o antecedem. Aliás, neste

² Entre outros, cf. [acórdão do STA de 29.03.2017](#), proferido no processo n.º 0312/15 ou [acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 23.11.2017](#), emitido no processo n.º 00723/11.9BEBRG.

ponto, o [artigo 134.º, n.º 7](#), do CPPT é claro no sentido de que a impugnação dos actos de fixação dos valores patrimoniais referida neste artigo não tem efeito suspensivo.

À luz do regime consagrado no CPTA, a citação da Administração para se opor à providência determinaria automaticamente a «suspensão provisória do acto», ou seja, ficava a Administração impedida de proceder à avaliação em causa (*cf.* [artigo 128.º](#) do CPTA).

Nestas providências cautelares a Administração Tributária também começou por alegar excepções relacionadas com a inimpugnabilidade dos actos de inscrição, mas, a final, foi a dificuldade dos operadores, nos tribunais de recurso, em demonstrar o *periculum in mora* que impediu o sucesso das mesmas.

Foi, em concreto, entendido que mesmo considerando as futuras liquidações de IMI, não era possível concluir pela existência de fundado receio da constituição de uma situação que produzisse prejuízos de difícil reparação [*cf.* acórdãos proferidos pelo Tribunal Central Administrativo Norte (doravante “TCA Norte”) nos processos n.º 477/10.6BECBR-A e n.º 478/10.4BECBR-A (inéditos)].

Só a demonstração da manifesta ilegalidade dos actos suspendendos teria permitido, de acordo com a [alínea a\) do n.º 1 do artigo 120.º](#) do CPTA, na sua redacção à data,³ a dispensa da demonstração do *periculum in mora*, mas esta não foi igualmente aceite pelo Tribunais Superiores que consideraram que a determinação da incidência de IMI com referência aos componentes dos parques eólicos se tratava de questão controvertida, sem resposta evidente e definitiva.

³ Com a reforma introduzida pelo [Decreto-Lei n.º 214-G/2015](#), de 2 de Outubro, foi eliminado o critério de atribuição de providências cautelares que se encontrava previsto na aludida alínea [a\) do n.º 1 do artigo 120.º do CPTA](#), que vinha sendo crítica e poucas vezes foi aplicado.

3. A DETERMINAÇÃO DA INCIDÊNCIA OBJECTIVA EM IMI: EVOLUÇÃO E CAMBIANTES DA ORIENTAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em primeiro lugar, parece-nos que, nem a Administração Tributária o poderá negar (e, como veremos, houve casos em que se pode mesmo dizer que o reconheceu), o Código do IMI e as suas regras de incidência e de determinação do valor patrimonial tributário não foram redigidas e aprovadas a pensar e com vista a serem aplicadas aos parques eólicos.

O que sempre colocaria, como colocou, entraves e dificuldades técnicas e práticas à aplicação das normas do Código do IMI a estas situações.

Por isso mesmo, à semelhança do que referimos acima quanto ao procedimento adoptado aquando da comunicação aos contribuintes dos actos de inscrição e avaliação e fixação do valor patrimonial tributário, também a definição das realidades que, no que respeita aos parques eólicos, deveriam constar na matriz predial e o título jurídico dessa inscrição variou muito conforme o serviço da Administração Tributária competente.

Inicialmente, alguns serviços de finanças procederam à inscrição na matriz predial urbana de um artigo matricial que fizeram corresponder ao conjunto de equipamentos, essencialmente aerogeradores, que formavam um dado parque eólico e que se localizavam no seu município. Embora não tenha ficado totalmente claro, nem sequer para os próprios serviços de finanças, quais os elementos, quais os componentes, ou, se quisermos, ainda mais especificamente, quais os equipamentos abrangidos pela dita inscrição.

Neste âmbito, alguns serviços de finanças foram confrontados com a dificuldade de vários parques eólicos se encontrarem divididos por várias freguesias e mesmo por vários municípios.

Houve serviços de finanças que, na ausência de critério legal aplicável, «criaram» os seus próprios critérios para a determinação de qual a freguesia relevante para a inscrição na matriz, por exemplo, aquela em que se situavam a maioria dos equipamentos. Em outros casos, municípios contíguos procederam a uma divisão artificial do relevante parque eólico para inscreverem um, dois, ou três artigos matriciais conforme o número de municípios em que se encontrassem colocados os equipamentos do parque.

No que respeita aos prédios urbanos, à data, o [artigo 79.º, n.º 1](#), do Código do IMI, estabelecia apenas que «se um prédio se encontrar em duas freguesias do mesmo ou de diferentes concelhos e for urbano, é inscrito na matriz da freguesia em que se localize a parte onde tenha a entrada principal», o que em nada ajudava a Administração Tributária, na medida em que os parques eólicos não tinham, como não têm, qualquer entrada.⁴

Acusando a difícil resolução destas complexidades, houve serviços de finanças que optaram por, imediatamente, proceder à inscrição de um artigo matricial por cada componente, na verdade, por cada aerogerador do parque eólico em questão, assim eliminando os problemas relacionados com a determinação da localização relevante destes novos prédios.

Foi assim que, já na pendência de várias acções administrativas e várias impugnações dos resultados de segundas avaliações, no último trimestre de 2013, o Gabinete do Director Geral da AT — Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu uma Circular da qual decorre que, afinal, não são os «parques eólicos» que são prédios para efeitos fiscais, mas sim e autonomamente cada um dos seus equipamentos (cf. [Circular n.º 8/2013](#), de 4 de Outubro). Refere-se naquela que: «[c]ada aerogerador (torre eólica) e cada subestação são unidades independentes em termos funcionais, pelo que constituem prédios para efeitos do disposto no artigo 2.º do Código do IMI (CIMI)».

Isto mesmo conduziu a que, em várias situações, os serviços de finanças tenham anulado anteriores inscrições e avaliações de supostos «prédios» por terem inscrito um conjunto de equipamentos do parque e não apenas cada um dos aerogeradores (e, eventualmente, a subestação), procedendo, de seguida, a novas inscrições e avaliações.

Houve, porém, outros serviços de finanças que mantiveram a situação tal como estava, tendo o contencioso avançado quanto aos artigos que foram inicialmente inscritos na matriz, ainda que os mesmos fossem compostos por mais do que um aerogerador.

⁴ Actualmente, o mesmo artigo do Código do IMI estabelece que «[s]e um prédio urbano se encontrar em duas freguesias do mesmo ou de diferentes concelhos, é inscrito na matriz da freguesia em que se localize a parte onde tenha a entrada principal, exceto quando se trate de um complexo de edifícios ou construções submetidas ao regime de propriedade horizontal ou similar, cujas frações autónomas são inscritas na matriz da freguesia em que se localizem».

Essencialmente, todavia, o contencioso pendente passou a focar-se na qualificação jurídico-tributário, enquanto prédios, dos aerogeradores nos termos do Código do IMI. E foi sobre esta questão que se pronunciou o STA, como veremos.

4. O CASO APRESENTADO PELOS OPERADORES DOS PARQUES EÓLICOS

A posição sustentada pelos operadores dos parques eólicos em sede judicial baseou-se em argumentos relacionados, em primeira linha, com a falta de incidência subjectiva e com a ausência de incidência objectiva.

No final, foi a questão da incidência objectiva e, dentro desta, o entendimento de que os componentes dos parques eólicos não têm, por si só, autonomia económica e que esta seria essencial à sua qualificação como prédios que condenou a cruzada da Administração Tributária ao fracasso, como melhor analisaremos daqui a pouco.

Relativamente à incidência subjectiva, na medida em que, em muitos casos, os terrenos em que foram colocados os equipamentos que compõem os parques eólicos se tratavam de prédios rústicos objecto de contratos de arrendamento ou mesmo baldios relativamente aos quais tinham sido celebrados contratos de cessão de exploração, os operadores argumentaram, nas acções por si apresentadas, que não se podiam considerar proprietários, usufrutuários ou superficiários de qualquer prédio.

Do [artigo 1.º](#) e do [artigo 8.º, n.ºs 1 e 2](#), do Código do IMI resulta que, no que respeita à sua incidência subjectiva, o IMI é um encargo sobre o adquirente da propriedade, do usufruto ou do direito de superfície sobre prédios, e não sobre quem é meramente detentor de prédios.

Na verdade, o [n.º 1 do artigo 8.º](#) do Código do IMI qualifica como sujeitos passivos somente o proprietário, o usufrutuário e o superficiário, pelo que se deve considerar excluídos os titulares de quaisquer outros direitos (mesmo que reais) que possam ser constituídos sobre os prédios.

Neste sentido, a jurisprudência superior já tinha tido oportunidade de sancionar que a referência expressa a sujeitos titulares de apenas alguns direitos sobre prédios representa a

adopção de uma concepção assente na tributação não dos utilizadores mas sim daqueles que, como vimos acima, detêm o direito de propriedade, o direito de superfície ou o usufruto (*cf.*, entre outros, o [acórdão do TCA Norte de 16.03.2006](#), proferido no processo n.º 00155/03 - BRAGA,⁵ e jurisprudência superior aí citada e pesquisável em <http://www.dgsi.pt>).

Ora, na medida em que, em muitas situações, os operadores dos parques não têm, com referência aos prédios nos quais instalaram os equipamentos que formam os parques eólicos, qualquer direito de propriedade, usufruto ou superfície, existindo mesmo situações em que esses direitos não poderiam ser constituídos, como seja com referência aos baldios, não deixaram de sustentar a impossibilidade de serem qualificados como sujeitos passivos de IMI.

Na medida em que, em geral, a Administração Tributária procedeu à *criação* e inscrição de um prédio na matriz para além e distinto dos terrenos em que os equipamentos dos parques eólicos foram colocados, este argumento, contudo, não pode deixar de estar conectado com a impossibilidade de qualificar as realidades em causa como prédios, e assim com o argumento atinente à falta de incidência objectiva.

Com efeito, urge não ignorar que o STA já afirmou que, mesmo em casos em que o terreno em que determinadas construções são efectuadas seja insusceptível de apropriação privada, como sucede quanto aos que integram o domínio público, «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, as quais são objecto de descrição autónoma tanto no registo como na matriz predial, como prédios urbanos, é ele sujeito passivo de IMI, nos termos do art. 8.º n.º 1 do Código do IMI» (*cf.*, o [acórdão do STA de 14.01.2015](#), proferido no processo n.º 0280/12, mas também o [acórdão do STA de 19.10.2011](#), emitido no processo n.º 0351/11, ou o [acórdão do STA de 2.06.2010](#), proferido no processo n.º 027/10, todos pesquisáveis <http://www.dgsi.pt>).

Quer isto assim significar que será sempre determinante apurar, no sentido de estabelecer a incidência de IMI, se as realidades colocadas em terrenos relativamente aos quais não foi, ou

⁵ Em causa estava a Contribuição Autárquica, mas o actual [artigo 8.º](#) do Código do IMI é em tudo semelhante ao [artigo 8.º](#) do Código da Contribuição Autárquica. No mesmo sentido, veja-se o preâmbulo do Código do IMI que determina que «[n]o plano da incidência, o IMI segue a concepção que presidia à contribuição autárquica».

nem sequer pode ser, constituído um qualquer direito real, devem ser qualificadas como prédios de acordo com o prescrito para a definição da incidência objectiva.

Situação diferente foi aquela dos operadores de parques eólicos que, ao invés de adquirem directamente os componentes respectivos, celebram contratos de locação financeira para o efeito.

Ao abrigo destes contratos, foram as locadoras que adquiriam ao fornecedor, designadamente, os aerogeradores que foram, de seguida, colocados nos locais designados, sendo ao operador apenas conferido o direito a utilizar temporariamente os mesmos aerogeradores, procedendo ao pagamento para o efeito de uma renda.

Ora, como refere a doutrina versada sobre esta matéria: «[nos contratos de locação financeira] o locador adquire o bem e, conseqüentemente, a sua propriedade, sendo que posteriormente concede (tão só) o seu gozo ao locatário durante um certo período de tempo, permitindo a este nos termos do contrato, a sua compra».⁶

Posto isto, o direito do operador do parque no que respeita aos designados aerogeradores tem natureza obrigacional e não real, consubstanciando-se num simples direito à respectiva utilização transitória.

Naturalmente, atento ao previsto no contrato de locação financeira, ao regime ao mesmo aplicável e ainda ao que previamente referimos quanto à definição de sujeito passivo de IMI vertente do [artigo 8.º](#) do Código do IMI, resultava afastada a qualificação do operador do parque eólico como proprietário, usufrutuário ou superficiário de qualquer prédio correspondente aos equipamentos do parque. Isto significava que o mesmo operador não podia ser considerado como o sujeito passivo de IMI, independentemente da realidade inscrita na matriz.

Quando assim foi, os operadores dos parques lograram anular as inscrições na matriz efectuadas a seu favor, as quais chegaram a ser realizadas pela de novo Administração Tributária, desta feita em nome das entidades locadoras.

⁶ Cf. Fernando de Gravato Moraes, *Manual da Locação Financeira*, Coimbra, 2006, p. 113.

Um outro caso dispar foi aquele em que os serviços de finanças, ao invés de inscreverem um artigo autónomo que faziam corresponder aos componentes dos parques eólicos, procederam à inscrição dos terrenos baldios em que os mesmos estavam colocados e qualificaram os operadores dos parques como seus superficiários.

Nestas situações, invocando um dos pontos fundamentais da Lei n.º 68/93, de 4 de Setembro (doravante “Lei dos Baldios”), vigente à data, ou seja, a proibição de os baldios serem objecto de apropriação ou apossamento, bem como de transmissão posterior (*cf.* artigo 4.º da Lei dos Baldios),⁷ os operadores puderam contestar a incidência subjectiva do IMI em si mesma e sem mais por terem sido qualificados como superficiários daqueles terrenos.

O que fizeram até à luz da jurisprudência do STA a que acima fizemos referência e que trata da situação de terrenos do domínio público hídrico e das construções aí erigidas.

Sobre este ponto, é claro o STA no sentido de que «o direito de superfície (isto é, a concessão para plantar ou edificar em terreno alheio) é um direito real inerente a um imóvel, na maioria dos casos um prédio rústico, e que, no caso vertente, teria necessariamente de incidir sobre a parcela de terreno do domínio público. E, como é sabido, os terrenos do domínio público não podem ser objecto de contratos de natureza privatística, designadamente de contratos de constituição de direito de superfície. Eles apenas podem ser objecto de contratos administrativos de concessão, como resulta expressamente do DL n.º 468/71, de 5/11, que prevê o regime jurídico dos terrenos do domínio público hídrico. [...] Sendo assim, não sendo a impugnante, nem podendo ser, titular de qualquer direito de superfície sobre a dita parcela de terreno, que integra o domínio público hídrico, e não podendo, igualmente, de acordo com as regras de interpretação das normas jurídicas tributárias, reconduzir-se o conceito de superficiário inserto no n.º 2 do art. 8º do CIMI ao conceito de concessionário, as liquidações de IMI de 2003 e 2004 relativas ao terreno concessionado não podem manter-se, pelo que serão anuladas» (*cf.* [acórdão do STA de 19.10.2011](#), emitido no processo n.º 0351/11).

⁷ A [Lei n.º 75/2017](#), de 17 de Agosto, aprovou o «Regime aplicável aos baldios e aos demais meios de produção comunitários», revogando a Lei n.º 68/93, de 4 de Setembro. Em qualquer caso, no seu artigo 6.º continua a referir-se que os terrenos baldios se encontram fora do comércio jurídico, não podendo, no todo ou em parte, ser objecto de apropriação por terceiros por qualquer forma ou título, incluindo por usucapião.

Sem prejuízo destas situações específicas, o argumento relacionado com a falta de incidência subjectiva teve de ser, em geral, acompanhado pelo atinente à ausência de incidência objectiva. Neste âmbito, conforme foi referido acima, a posição da Administração Tributária mostrou-se bastante volátil. A Administração Tributária actuou, tendencialmente, às *apalpadelas* e mediante avanços e recuos.

Começando pelo início: de acordo com o [artigo 2.º](#) do Código do IMI, «prédio» é toda a fracção de território, abrangendo águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com carácter de permanência (elemento físico), que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva (elemento jurídico) e que em circunstâncias normais tenha valor económico (elemento económico).

A concepção de prédio constante deste artigo afigura-se mais abrangente do que a adoptada no direito civil. Todavia, tal não pode significar que este conceito não tenha os seus limites, ou seja a Administração Tributária não é, nem pode ser, livre de decidir o que é, ou não é, prédio e, deste modo, sobre o que pode, ou não, incidir IMI.

Face à falta de uma enumeração ou descrição taxativa das realidades tidas como prédios e tendo em conta, justamente, a abrangência do conceito de prédio à luz do [artigo 2.º](#) do Código do IMI, foi, por isso, defendido pelos operadores dos parques eólicos que a correcta análise da incidência objectiva deste imposto não se poderia limitar àquela definição legal. Seria, pois, necessário recorrer a outras normas, como sejam as constantes dos artigos [1.º](#), [3.º](#), [4.º](#) e [6.º](#) do mesmo Código. Em particular, foi considerado que tais artigos, acrescentando precisão e praticabilidade ao conceito de prédio, consagram, por isso, pertinentes limitações à indeterminação das normas de incidência objectiva em sede de IMI.⁸

Nestes termos, foi sustentado ser essencial à própria qualificação de uma realidade como prédio, apurar se a mesma poderia ser enquadrada nos conceitos de prédio rústico ou urbano (ou misto), o que se afirmou perante a constatação de que o IMI incide, nos termos do [artigo](#)

⁸ Neste sentido apontava parecer solicitado pela Associação de Energias Renováveis (APREN) ao Professor Doutor Carlos Baptista Lobo, conforme foi noticiado; parecer que foi citado pelos operadores dos parques eólicos em muitos dos processos por estes iniciados, como é mencionado em alguns dos acórdãos que vieram a ser emitidos.

1.º do respectivo Código, «sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português».

Quer isto dizer que se defendeu que o IMI apenas incide sobre determinado bem na exacta medida em que esse mesmo bem puder subsumir-se às normas que definem o que são prédios rústicos e prédios urbanos.

Ora, como cima já afirmámos, a Administração Tributária caracteriza os prédios por si officiosamente inscritos na matriz como parte da categoria de «outros», categoria esta que constitui uma subdivisão da categoria de prédio urbano.

Neste ensejo, sobre a qualificação de uma certa realidade como prédio urbano, afirmam CARLOS BAPTISTA LOBO e FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES que: «[o] prédio urbano assume uma categoria residual face ao conceito de prédio rústico em sede de IMI já que a sua tributação depende não da óptica pura do rendimento — como os prédios rústicos — mas sim da equivalência relativamente aos benefícios reflexamente proporcionados pela dade pública e que determina, em larga medida, o valor da propriedade urbana. [...] É nesta perspectiva que deverá ser entendido o âmbito do artigo 6.º do CIMI. Assim, quer os prédios habitacionais quer os prédios comerciais, industriais ou para serviços inserem-se nesta qualificação por motivos óbvios: a sua finalidade depende das infra-estruturas públicas de suporte fornecidas pela entidade pública, logo deverão ser tributados em conformidade. Por sua vez, o terreno para construção não é mais do que um ex-terreno rústico, mas já potencialmente infra-estruturado e vocacionado para a construção. Em conformidade, o seu valor económico já não depende do rendimento produtivo mas sim das infraestruturas que permitem a construção imobiliária».⁹

Dito isto, especificamente quanto à subdivisão «outros», esclarecem os mesmos Autores que: «[e]sta categoria tem efectivamente uma natureza residual, mas abrange unicamente os prédios servidos pelas infra-estruturas urbanas, ou seja, que destas retiram a maior parte do seu valor intrínseco».¹⁰

⁹ Cf. CARLOS BAPTISTA LOBO e FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, “A Tributação de Parques Eólicos em Sede de IMI”, *Fiscalidade da Energia*, 2020, pp. 50-51.

¹⁰ Cf. CARLOS BAPTISTA LOBO e FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, “A Tributação de Parques Eólicos em Sede de IMI”, *Fiscalidade da Energia*, 2020, pp. 50-51.

Com esta definição de prédio urbano não se pretendeu desconsiderar o carácter residual que a categoria de «prédios urbanos» assume em sede de IMI, mas procurou-se, através da introdução de um elemento definidor, evitar que, sem a densificação suficiente, esta possa abarcar todo e qualquer bem, sem quaisquer limites, sob pena de violação da sua *ratio* e, no limite, do princípio da legalidade material vertente do [n.º 2 do artigo 103.º](#) da Constituição.

Foi a esta luz que, imediatamente, os operadores dos parques eólicos sustentaram que os componentes dos parques eólicos não tinham qualquer vocação urbana, não estando quer a sua existência, quer o seu valor económico, condicionados à prestação de serviços urbanísticos, o que determinaria o afastamento da sua qualificação como «prédios urbanos» e, nessa medida, como «outros».

Como se mostra de mediana evidência, o valor económico dos parques eólicos relaciona-se, quanto muito, apenas com a rentabilidade da actividade aí desenvolvida, *i.e.*, a produção de energia. Constatação que, aliás, veio posteriormente a assumir relevância quando o STA se pronunciou sobre a subsunção dos seus elementos ao conceito de prédio.

Neste sentido, recorrendo às palavras dos Autores que já acima tínhamos citado: «[o]ra, no caso dos parques eólicos em geral, e dos aerogeradores em particular, não existe qualquer potencialidade, real ou virtual, de fruição de utilidades urbanísticas prestadas pelo município. Por outro lado, o seu valor não depende das utilidades urbanísticas prestadas considerando a sua função económica: a produção de energia eléctrica».¹¹

Sem prescindir deste argumento, os operadores dos parques eólicos não deixaram igualmente de salientar que, desde logo, o elemento físico da definição de prédio vertida no [n.º 2 do artigo 2.º](#) do Código do IMI não se podia considerar verificado.

Os aerogeradores são, para efeitos civis, bens móveis, posto que se desmontam e montam noutro local, se tal se mostrar útil para a actividade do operador, sem prejuízo para o seu funcionamento.

¹¹ Cf. CARLOS BAPTISTA LOBO e FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, “A Tributação de Parques Eólicos em Sede de IMI”, *Fiscalidade da Energia*, 2020, p. 55.

Em concreto, aqueles aerogeradores são, em regra, adquiridos aos respectivos fabricantes, em estado de novo, e são constituídos pelos seguintes equipamentos: *nacelle*, torre, gerador, multiplicadora, rotor eólico composto pelo *hub* e três pás e sistema de controlo.

Assim sendo, de acordo com o [n.º 2 do artigo 2.º](#) do Código do IMI, os aerogeradores só poderiam ser tidos como prédios se se pudesse concluir que estes são «edifícios» ou «construções», sendo que estes são formados por simples equipamentos e máquinas.

A própria Administração Tributária também entende que os equipamentos não podem ser qualificados como prédios e não podem ser avaliados como tal.

Desde logo na [Circular n.º 8/2013](#), de 4 de Outubro, à qual fizemos já referência, afirma-se que «[n]o que toca aos aerogeradores em especial, são objecto de avaliação a sapata de betão e a estrutura tubular metálica, não se avaliando a cabine, as pás e o posto de transformação neles inserido, por se tratarem de bens de equipamento».

Já anteriormente, no «Manual de Avaliação de Prédios Urbanos» elaborado pela Administração Tributária e datado ainda de 2011, apesar de se qualificar os «parque eólicos» como prédios urbanos do tipo «outros», se esclarecia que «[o]s equipamentos, designadamente aerogeradores, turbinas, pás e [...] não são considerados na avaliação, por serem considerados equipamentos».

Pois bem: nada distingue a *nacelle*, as pás ou o rotor, da torre, pelo que seria, segundo os operadores, artificial a separação da torre (a acrescer à sapata, estrutura de fundação superficial) para efeitos da sua inscrição e avaliação como decorre da mencionada circular.

Segundo os operadores dos parques eólicos, a montagem e instalação dos aerogeradores — torre, *nacelle*, rotor e pás — não implica quaisquer trabalhos de construção, na medida em que tudo é produzido em fábrica, transportado para o local e aí aparafusado.

Mas não só e avançando para os restantes elementos do conceito de prédio, como não deixaram os operadores dos parques eólicos de salientar, nenhum dos componentes dos aerogerador (mas também nenhum dos componentes dos parques eólicos), só por si, sem os

restantes, pode preencher o respectivo propósito, *i.e.*, o aproveitamento da energia eólica para a produção de energia eléctrica, sendo isoladamente inócuos.

Perante esta realidade, a Administração Tributária estaria a admitir que um *poste* oco aparafusado a uma estrutura de betão enterrada debaixo da terra (a sapata) pode ser tido como um prédio, e um prédio urbano, independentemente da sua utilização, o que foi defendido não encontrar sustentação no Código do IMI.

Tudo quanto levou, mais uma vez, os operadores a sustentar que os componentes dos parques eólicos qualificados como prédios pela Administração Tributária não se subsumiam ao conceito de prédio, por não cumprirem, imediatamente, os requisitos do [n.º 1 do artigo 2.º](#) do Código do IMI.

De outro passo, ainda que a perspectiva não fosse a dos aerogeradores individualmente considerados, mas sim do respectivo conjunto, os operadores não deixaram de destacar que os equipamentos que compõem um parque eólico encontram-se colocados em terrenos descontínuos entre si, existindo, pelo meio, diversos outros terrenos.

Por isso mesmo, os parques eólicos não têm qualquer cerca ou muro delimitador, sendo a circulação entre os seus vários equipamentos totalmente livre e aberta ao público, não dispondo os mesmos, naturalmente, de qualquer «entrada».

Assim, havendo uma separação evidente e de várias centenas de metros entre os diferentes locais onde foram colocados os diversos equipamentos que formam os «parques eólicos» e entre estes mesmos equipamentos, dificilmente se poderia aceitar a qualificação destas realidades como um único prédio, na medida em que tal não é permitido pelo [artigo 2.º, n.º 1](#), do Código do IMI.¹²

¹² No caso em que pela primeira vez o STA discutiu esta questão estava mesmo em causa um parque constituído por 4 subparques que, por sua vez, estavam espalhados por 3 municípios e 7 freguesias.

«A lógica predial inerente ao IMI não compreende a existência de prédios unitários quando os elementos físicos se encontram espacialmente separados, indo muitas vezes ao fraccional mais puro (por exemplo, a árvore)».¹³

Com efeito, o [n.º 1 do artigo 2.º](#) do Código do IMI define como «prédio» uma «fracção de território», incluindo aí «edifícios» e «construções»; sendo que, um «parque eólico» não pode ser tido como uma fracção de território se os seus elementos não têm qualquer continuidade espacial, a qual seria também indispensável à sua qualificação como «edifício» ou «construção».

E se a falta de unidade espacial dos «parques eólicos» põe imediatamente em causa a sua qualificação como «prédio» de acordo com o [n.º 1 do artigo 2.º](#) do Código do IMI, cedo se verifica que a mesma impede também a operacionalidade das mais elementares normas do Código do IMI.

5. POSIÇÃO ADOPTADA PELO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Cerca de 7 anos volvidos sobre o início da *cruzada* da Administração Tributária para ver sujeitos a IMI os parques eólicos e daquela que levaram a cabo, em sede judicial, os operadores dos parques eólicos para o evitar, o STA veio, em 2017, pronunciar-se no sentido da impossibilidade de qualificar os elementos constituintes e partes componentes de um parque eólico como prédios urbanos da espécie «outros».

Referimo-nos ao [acórdão do STA de 15.03.2017](#), emitido no processo n.º 0140/15,¹⁴ pesquisável em <http://www.dgsi.pt>.

Neste aresto o Tribunal, depois de enunciar a noção de prédio à luz do [artigo 2.º](#) do Código do IMI, avança imediatamente para a análise do elemento de natureza económica, salientando

¹³ Cf. CARLOS BAPTISTA LOBO e FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, “A Tributação de Parques Eólicos em Sede de IMI”, *Fiscalidade da Energia*, 2020, p. 52.

¹⁴ Esta decisão foi emitida no âmbito de impugnação judicial deduzida contra o acto de avaliação e fixação do valor patrimonial tributário em sede de segunda avaliação.

a sua «importância vital» na qualificação de uma realidade como prédio com vista à incidência objectiva do IMI.

O STA começa, então, por ponderar «o que é um parque eólico». Aqui conclui que: «um parque eólico é uma fracção de território (terrestre ou marítimo) organizado e estruturado com variados e interligados elementos constituintes e partes componentes – onde se destacam os aerogeradores conectados em paralelo (no mínimo cinco), um ou mais edifícios onde se localizam a(s) subestação(ões) e o centro de operação e manutenção – com ligação ao solo e com carácter de permanência, sendo todo esse conjunto de bens e equipamentos imprescindível à atividade económica em questão: atividade de transformação da energia eólica em energia elétrica, sua injeção no sistema elétrico de potência e consequente venda desta eletricidade à rede elétrica de acordo com a tarifa regulada em Portugal para o sector eólico em geral».

E considerando esta exacta definição, o STA entende que cada dos aludidos elementos constituintes e partes componentes de um parque eólico não podem, individualmente, ser considerados como prédios urbanos («outros»), na medida em que, cada um deles ou até alguns deles em conjunto, não constituem uma parte economicamente independente, isto é, não têm aptidão suficiente para, por si só, desenvolverem a actividade económica para que foram pensados.

No mesmo acórdão, afirma-se ainda que o destino normal de cada um daqueles elementos ou partes não é diferente de todo o prédio, não sendo possível avaliá-los separadamente, justamente por não serem partes economicamente independentes.

No sentido de corroborar esta sua posição, o Tribunal salienta que é igualmente esta a razão que impede que seja considerados como «prédios» os vários elementos e estruturas que compõem um estádio de futebol (as balizas, as bancadas, a estrutura coberta, os balneários, etc.) ou que formam um campo de golfe (o *green*, o *tee*, o *fairway*, os obstáculos, o edifício de atendimento, etc.). Segundo o STA, individualmente estas estruturas e elementos não têm autonomia económica em relação à fracção de território que ocupam, estando interligados para a persecução do mesmo fim económico.

Por isso mesmo, o STA considera erróneo e ilegal o entendimento constante da [Circular n.º 8/2013](#).

A conclusão peremptória assim alcançada pelo STA foi *temperada* pela antecipação de que, em princípio, na porção de território ocupada por todo o parque eólico o Tribunal detectaria não só a presença do apontado elemento físico como, também, do elemento económico, razão por que o parque, como um todo, poderia constituir um único prédio afecto ao mesmo fim e actividade económica.

A posição assumida pelo STA, vem na esteira, como o afirma o próprio Tribunal, do que, cerca de um mês e meio antes, tinha afirmado o Tribunal Central Administrativo Sul (doravante “TCA Sul”) no processo n.º 516/15.4BELLE. Nas palavras do acórdão aí emitido: «[e]m circunstâncias normais, um aerogerador integrado num parque eólico destinado à injeção de energia eléctrica na rede pública, não tem valor económico próprio. Pelo contrário, é no próprio parque eólico que se encontra a manifestação de capacidade contributiva que revela a existência de tal valor, motivo pelo qual é o parque eólico, que não o aerogerador, que é remunerado (...). Pelo que à míngua do terceiro pressuposto, não se pode concluir que um aerogerador pertencente a um parque eólico destinado à injeção de energia eléctrica na rede pública seja um prédio para efeitos de I.M.I.» (cf. [acórdão do TCA Sul de 26.01.2017](#), emitido no processo n.º 516/15.4BELLE, pesquisável em <http://www.dgsi.pt>).

Assim, segundo este Tribunal Central, o requisito da existência, em circunstâncias normais, do valor económico, não se verifica em relação a cada um dos aerogeradores ou qualquer outro elemento que compõe o parque eólico, mas eventualmente e apenas em relação ao próprio parque eólico, na sua unidade, tendo em conta a sua finalidade.

O STA vai mesmo um pouco mais longe, na medida em que subjacente ao [acórdão de 15.03.2017](#) estava não a inscrição de um aerogerador ou de qualquer outro elemento que forma um parque eólico, mas sim de um subparque.

Em concreto, a aí impugnante instalou um parque eólico que abrangia três concelhos diferentes e é composto por quatro subparques, sendo que o STA entendeu que mesmo um

subparque não apresentava autonomia económica face ao parque eólico e não podia ser considerado como um prédio em sede de IMI.

A jurisprudência resultante do citado acórdão do STA, concordante com aquela resultante de decisão do TCA Sul, veio a ser reproduzida em vários acórdãos do STA,¹⁵ assim como em decisões do TCA Sul e do TCA Norte.

6. O POSICIONAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO RESCALDO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Como viemos de referir no final do ponto anterior, a posição firmada pelo STA no [acórdão de 15.03.2017](#) foi seguida pelos Tribunais Centrais, mas foi igual e naturalmente acompanhada pelos tribunais de primeira instância.

No imediato, a Administração Tributária não se conformou com o referido entendimento e continuou a interpor recurso de todas as decisões proferidas no mesmo sentido.

Ainda em 2017, em Junho e, de novo, em Setembro, o STA recusou a apreciação de dois recursos de revista excepcional «relativamente à questão de saber se um aerogerador integra o conceito de prédio urbano nos termos e para os efeitos previstos no artigo 2º do CIMI», por entender que aqueles não se justificariam precisamente tendo em conta a recente decisão do STA sobre o mesmo tema.

Nos recursos submetidos, a Administração Tributária justifica os mesmos com a «existência de um claro erro de julgamento, por se tratar de decisão que “assentou e foi fruto de um desacerto ou de um equívoco” e de haver necessidade de uma melhor aplicação do direito, porquanto “a decisão da questão se revela ostensivamente errada, juridicamente insustentável ou suscita fundadas dúvidas, o que gera incerteza e instabilidade na resolução dos

¹⁵ Entre vários outros, *vide* [acórdão do STA de 7.06.2017](#), proferido no processo n.º 01417/16, [acórdão do STA de 15.11.2017](#), proferido no processo n.º 01105/17, [acórdão do STA de 20.12.2017](#), proferido no processo n.º 01288/17, [acórdão do STA de 17.01.2018](#), proferido no processo n.º 01109/17, [acórdão do STA de 12.07.2018](#), proferido no processo n.º 01072/17, [acórdão do STA de 30.04.2019](#), proferido no processo n.º 0472/18, [acórdão do STA de 11.09.2019](#), proferido no processo n.º 075/16.0BEMDL e [acórdão do STA de 8.01.2020](#), proferido no processo n.º 0325/14.8BEMDL, todos pesquisáveis em www.dgsi.pt.

litígios”, sendo “fundamental intervenção do STA, na qualidade de órgão de regulação do sistema, como condição para dissipar dúvidas”, assumindo a questão, na sua óptica, relevância jurídica e social de importância fundamental».

Todavia, segundo o STA, não se verificam os requisitos de que depende a admissibilidade do recurso de revista excepcional, não só porque o recurso de revista excepcional não tem como finalidade directa a eliminação de meros erros de julgamento em que eventualmente tenham caído as instâncias, mas também na medida em que a posição firmada nas decisões objecto de recuso foi aquela que tinha sido recentemente sustentada quer pelo STA, quer também em outros arestos dos Tribunais Centrais. Esclarece ainda o STA que a questão em causa não assume relevância jurídica fundamental, pois que nem é de elevada complexidade jurídica ou de complexidade jurídica superior ao comum, nem reveste a sua apreciação de complexidade hermenêutica relevante (cf. [acórdão do STA de 28.06.2017](#) e [acórdão do STA de 13.09.2017](#), proferidos nos processos n.º 0321/17 e n.º 0543/17, respectivamente, pesquisáveis em www.dgsi.pt).

Aliás, o [acórdão do STA de 28.06.2017](#) foi mesmo emitido com referência ao [acórdão do TCA Sul de 26.01.2017](#), que tinha sido mencionado pelo STA na sua decisão de 15.03.2017, em que adiantou considerar que este tinha adoptado a posição mais correcta, pelo que, dificilmente o mesmo STA, mesmo que com diferente formação, adoptaria posição diametralmente oposta e poria em causa a decisão do TCA Sul.

Nos vários acórdãos que foram sendo emitidos sobre este tema, não foram especificamente abordadas as demais questões levantas pelos operadores dos parques eólicos, tendo a qualificação como prédios *caído por terra* em todos eles, fundamentalmente, pela constatação da falta de autonomia económica.

Ora, como sublinhámos acima, houve casos, essencialmente aqueles anteriores à emissão da [Circular n.º 8/2013](#) e em que todos os aerogeradores de um parque eólico se situavam num mesmo Município, em que os serviços de finanças locais procederam à inscrição oficiosa na matriz de um único artigo matricial, ainda que, como também referimos, não tenha ficado claro quais os componentes que, ao certo, formavam tais artigos matriciais.

E se, em muitos daqueles, após a emissão da aludida circular, os serviços procederam à revogação das respectivas inscrições e efectuaram novas inscrições com referência a cada um dos aerogeradores, houve situações em que nada foi feito e em que foi a inscrição inicial dos aludidos artigos que foi objecto de contestação judicial.

Porém, mesmo num dos casos em que a Administração Tributária alegou ser essa a situação, o STA negou de novo a admissão de recurso de revista excepcional, julgando que a questão em concreto discutida, nesse caso, pelo TCA Norte não tinha sido em nada distinta daquela já tratada e esclarecida em vários arestos daquele primeiro Tribunal.

Nas palavras do STA: «alega a recorrente AT, para justificar a admissão da revista, que nos autos está em causa a inscrição oficiosa na matriz do U-330, que consubstancia um parque eólico [...] daí que a questão se revista de elevada relevância jurídica e social, e de importância fundamental, cuja admissão é necessária para uma melhor aplicação do direito, residindo a vexata quaestio (...) em saber se o prédio inscrito na matriz sob o n.º U-330, que configura um parque eólico [...]. Embora a recorrente configure a questão a decidir na revista nos termos *supra* expostos, certo é que não foi desta forma que o TCA a configurou e decidiu, em conformidade, aliás, com o teor das conclusões das alegações de recurso para o TCA da recorrente» (cf. [acórdão do STA de 23.10.2019](#), proferido no processo n.º 0592/12.1BEVIS).

O TCA Norte respondeu à questão colocada, a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao concluir pela ilegalidade do acto de inscrição oficiosa na matriz dos aerogeradores, como prédio urbano, na categoria «outros» nos seguintes termos: «[d]e facto, a questão que nos é colocada nada tem de novo, nem descortinamos nenhum argumento que não tenha sido abordado pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores, designadamente o STA no já falado processo n.º 0140/15 de 15/3/2017 cuja doutrina a MMª juiz seguiu sufragou, e que permanece actual (e não só pela data recente)».

Por isso mesmo, o STA conclui que nenhuma questão nova relativamente à matéria tinha sido levada ao TCA Norte ou foi por este tribunal apreciada, o que impedia a Administração Tributária de, em sede de recurso de revista, reconfigurar a questão decidenda.

Dito isto, o STA nega a apreciação da revista por as instâncias anteriores se terem limitado a acolher a jurisprudência consolidada do STA na matéria.

Terão sido, também, decisões como esta que minaram a expectativa da Administração Tributária de ainda conseguir manter algumas das inscrições na matriz por esta efectuadas, procurando alterar a conformação da questão dos componentes para o parque como um todo.

De uma perspectiva processual aqui, como em inúmeros outros casos, foi fundamental a forma como as partes apresentaram a questão ao TCA Norte e os termos da sua decisão que a Administração Tributária não logrou alterar através de recurso de revista excepcional.

Sublinhe-se, aliás, que foi a própria Administração Tributária que, imediatamente ao recorrer de decisões de primeira instância que seguiram a jurisprudência superior exposta, levantou vários impedimentos ou dificuldades à qualificação dos parques eólicos como um único prédio ao abrigo das normas do Código do IMI.

Designadamente, a Administração Tributária, referindo exemplos de parques que se encontram distribuídos por vários municípios, alegou que, tendo em conta a descontinuidade espacial entre as diferentes fracções de território onde estão implantados diversos elementos integrantes dos parques, não se poderia aceitar a qualificação destas realidades como um prédio unitário, composto pelos aerogeradores, pelos postos de transformação, pelas linhas aéreas e os cabos subterrâneos de ligação, pela subestação e pelo edifício de comando, por tal violar, segundo a mesma Administração, frontalmente, o disposto no [artigo 2.º, n.º 1](#), do Código do IMI.

Do mesmo passo, considerando ainda aquela descontinuidade, a Administração Tributária salienta dificuldades, entre o mais, na determinação da taxa de IMI aplicável.

E embora tenham sido poucos os arestos em que os Tribunais se pronunciaram sobre estas questões, na medida em que se limitaram a aderir à posição do STA, sem mais, no [acórdão do TCA Norte de 8.02.2018](#), emitido no processo n.º 00462/11.0BEVIS, pesquisável em www.dgsi.pt, aflora o Tribunal que a resposta a estas questões resultaria do artigo 79.º do Código do IMI, e que as mesmas não impediriam a qualificação dos parques eólicos como prédios em IMI.

Ainda assim, a questão da qualificação do parque como um todo não mereceu tratamento aprofundado dos nossos Tribunais e permanece ainda por dirimir.

Outro dos argumentos utilizados pela Administração Tributária para procurar contestar a bondade da jurisprudência do STA prendeu-se com o aditamento dos [n.ºs 3 e 4 ao artigo 38.º](#) do Código do IMI pela [Lei n.º 7-A/2016](#), de 30 de Março de 2016 (Orçamento do Estado para 2016), e a aprovação da [Portaria n.º 11/2017](#), de 9 de Janeiro.

Segundo a Administração Tributária, daquelas normas e da dita portaria, resultaria que as instalações de transformação de electricidade (ou seja, os transformadores e as subestações) são qualificadas como prédios urbanos.

Ora, a [Portaria n.º 11/2017](#), de 9 de Janeiro, define a tipologia de prédios urbanos da espécie comercial, industrial ou para serviços aos quais deve ser aplicado o método de avaliação previsto no mencionado [n.º 2 do artigo 46.º](#) do Código do IMI.

Esta portaria visa, pois, operacionalizar o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 38.º do Código do IMI, nos termos dos quais se passou a prever, por um lado, que os prédios urbanos industriais, comerciais e para serviços são avaliados de acordo com o «método do custo» se se considerar que o método geral de avaliação é desadequado e, por outro lado, que a definição dos prédios em causa é feita, justamente, mediante portaria do membro do Governo da área das finanças.

Assim, com esta portaria, o recurso ao «método do custo» — que, até àquela data, se limitava aos prédios do tipo «outros», entre os quais se encontravam, segundo a Administração Tributária, os componentes dos parques eólicos, e exigia a demonstração da impossibilidade de utilizar a fórmula geral —, passou a poder concretizar-se, sem necessidade de qualquer justificação, para todos os prédios industriais, comerciais ou para serviços que constem da mesma.

Sobre este argumento, o TCA Sul pronunciou-se expressamente dizendo que: «contrariamente ao que parece estar implícito na nova argumentação, nem os n.ºs 3 e 4.º do artigo 38.º do CIMI, na redacção que lhes foi atribuída pela Lei n.º 7-A/16, nem a Portaria n.º 11/2017, de 9 de Janeiro, procederam a qualquer alteração ao artigo 2.º do CIMI que constitui,

como está bem de ver, o fundamento primeiro do julgado», referindo-se ao acórdão do STA de 15.03.2017 (cf. [acórdão do TCA Sul de 22.08.2018](#), proferido no processo n.º 816/15.3BELRS, pesquisável em www.dgsi.pt).

Ou seja, segundo este aresto, as alterações ao Código do IMI, assim como a aprovação da portaria referida, não alteraram, nem o poderiam quanto à última, a qualificação de prédio para efeitos de IMI, a qual consta do já citado [artigo 2.º](#) do Código do IMI. E sobre a dita portaria, o TCA Sul esclarece, pois, que, no caso de qualquer alteração ao [artigo 2.º](#) do Código do IMI ter sido efectuada pela [Portaria n.º 11/2017](#), de 9 de Janeiro, tal seria «absolutamente ilegal, e, consequentemente, não poderia ser-lhe dado qualquer relevo num eventual percurso argumentativo tendente a uma inflexão da nossa decisão».

De todo o modo, o TCA Sul afirma que as alterações ao artigo 38.º do Código do IMI versam apenas sobre as operações de determinação do valor patrimonial tributário. Sendo que da [Portaria n.º 11/2017](#), de 9 de Janeiro, resulta claro que esta visou tão-somente definir a tipologia de prédios urbanos aos quais é aplicável o método previsto no [n.º 2 do artigo 46.º](#) do Código do IMI, nada mais.

Como tal, o TCA Sul não tem dúvidas de que «nem as alterações ao artigo 38.º do CIMI, que regula o método de avaliação dos prédios urbanos, nem a Portaria n.º 11/2017, de 9 de Janeiro, que contém em exclusivo uma lista dos tipos de prédios urbanos sujeitos a método de avaliação previsto no CIMI, contendem ou pretenderam contender com a definição de prédio urbano constante no [artigo 2.º](#) do CIMI, que permaneceu, assim, umbilicalmente ligada, para o que nos importa nos autos, ao elemento económico, isto é à necessidade de a fracção de território em causa possuir, por si só, valor económico para poder ser qualificado como prédio sendo esta característica imprescindível para efeitos de incidência objectiva de IMI, constituindo essa qualificação, como está bem de ver, condição *sine qua non* da própria legalidade das operações de avaliação e do valor patrimonial que a final é fixado».

Em termos práticos, após a pronúncia judicial sobre os seus argumentos e face aos impedimentos e dificuldades pela mesma salientados e que não pôde ultrapassar, verificou-se uma total mudança de posição da Administração Tributária. Interna e centralmente, a Administração Tributária decidiu proceder oficiosamente à eliminação da matriz de todos os

artigos matriciais, assim como ao reembolso do IMI pago ao longo dos anos, no que respeita aos parques eólicos, independentemente de quais as realidades que se encontravam subjacentes aos mesmos.

Foram eliminados da matriz não só os artigos que, sem qualquer margem para dúvidas, correspondiam a um aerogerador ou a uma subestação, assim como aqueles que tinham subjacente um conjunto de equipamentos, um subparque ou até aquilo que, inicialmente, a Administração Tributária quis alegar corresponder a um parque eólico.

Simultaneamente, a Administração Tributária decidiu centralmente deixar de interpor recurso nos processos judiciais pendentes, tendo, pois, as decisões de primeira instância que adoptaram a jurisprudência do STA transitado nos termos legais, sem subir aos Tribunais Centrais ou ao STA.

Mais recentemente, munida de prova do cancelamento das inscrições e anulação dos actos subsequentes, a Administração Tributária tem solicitado a declaração da inutilidade superveniente da lide nos processos ainda pendentes.

7. BALANÇO FINAL E QUESTÕES QUE SUBSISTEM

De tudo quanto acima se disse resulta evidente que a questão sobre a qualificação de qualquer outra realidade que não seja aquela que corresponde à totalidade do parque eólico na matriz foi esclarecida pelo STA, não se antevendo qualquer alteração na respectiva posição.

Mas e então o que dizer da qualificação como prédio e inscrição na matriz do parque eólico como um todo?

No [acórdão do STA de 15.03.2017](#), este Tribunal afirma, como em ponto anterior deste texto já se referiu, que «na porção de território ocupada por todo o parque eólico [se detecta, em princípio] não só a presença do apontado elemento físico como, também, do elemento económico». Todavia, não só tal não se pode considerar como sendo uma pronúncia peremptória deste tribunal, dado que não pondera sequer quaisquer argumentos neste âmbito, como ainda, a existência de «autonomia económica», mesmo que conjugada com o elemento

físico, não basta à qualificação de uma determinada realidade como prédio para efeitos da incidência de IMI.

Sobre todas as questões jurídico-tributárias respeitantes ao enquadramento no Código do IMI e à adequação das normas do mesmo à qualificação e tratamento como prédios dos parques eólicos não versaram, de modo uniforme e específico, os vários arestos sobre a matéria.

Sendo que, foi a Administração Tributária que salientou e alegou impedimentos à qualificação dos parques eólicos como um todo como prédios ao abrigo das normas do Código do IMI.¹⁶ O que a levou, em concreto, a proceder à eliminação da matriz de todos os artigos matriciais respeitantes aos parques eólicos, independentemente da realidade subjacente. Tudo como tratámos anteriormente neste texto.

Sem embargo, existem outros dois argumentos que, tendo sido chamados à colação pelos operadores dos parques eólicos adicionalmente aos relacionados com a incidência subjectiva e objectiva e já expostos, não mereceram também ponderação judicial.

Concretamente, uma das objecções desde o início levantadas pelos operadores dos parques eólicos à incidência de IMI, relaciona-se com a tributação específica já existente e aplicável aos parques eólicos, a qual se encontra prevista no n.º 28 do anexo II do Decreto-Lei n.º 189/88, de 27 de Maio, na sua redacção actual.

Como defendem CARLOS BAPTISTA LOBO e FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES no artigo que já várias vezes deixámos citado, o tributo aí previsto, adoptando o rendimento gerado como critério para o seu cálculo, e visando já atribuir uma «renda» aos municípios, cumpre os objectivos que se poderiam querer prosseguir, eventualmente, em sede de IMI, devendo considerar-se que o substituiu por ser mais adequado a tributar realidades configuradas como parques eólicos.

Concluindo estes Autores que: «[n]este quadro, e assumindo esta “renda” claramente a natureza de contribuição especial, a sua imposição prejudica claramente qualquer pretensão de

¹⁶ Para além das dificuldades a que previamente já aludimos, o que dizer das situações em que os operadores dos parques eólicos apenas são proprietários de alguns dos equipamentos que compõem um parque, sendo os demais propriedade das entidades locadoras com as quais celebraram contratos de locação financeira? Qual a configuração de um «prédio», parque eólico, instalado nesses termos?

aplicação do IMI».¹⁷ Com efeito, a aplicação de IMI e desta contribuição envolveria uma sobreposição de normas de incidência que visam a tributação do mesmo facto e com idêntica finalidade, sendo de afastar a tributação em IMI na medida em que a norma geral deve ceder a favor da que reveste carácter especial.

Tudo quanto não foi ponderado nas inúmeras decisões judiciais já emitidas, por tal não se ter mostrado necessário face ao julgamento imediato no sentido da impossibilidade da qualificação dos componentes dos parques eólicos como prédios em IMI.

Por fim, e ainda que todas as questões que foram mencionadas acima fossem resolvidas a favor da tributação dos parques eólicos em sede de IMI, subsistiriam ainda necessariamente muitas dúvidas quanto ao método de avaliação destas realidades.

Como mencionámos no início deste texto, a Administração Tributária sempre qualificou os prédios por esta oficiosamente inscritos na matriz e correspondentes aos componentes dos parques eólicos como sendo prédios urbanos, enquadrando-os na subdivisão de «outros».

Neste âmbito e no que toca à sua avaliação, a Administração Tributária, recorrendo o [n.º 2 do artigo 46.º](#) do Código do IMI, fez uso do chamado «método do custo». Este artigo estabelece que «[n]o caso de não ser possível utilizar as regras do artigo 38.º, o perito deve utilizar o método do custo adicionado do valor do terreno».

Pois bem: a Administração Tributária nunca explicou em que medida não era possível avaliar as realidades relacionadas com os parques eólicos com base na aplicação das regras vertentes dos artigos 38.º e seguintes do Código do IMI.

Por outro lado, como resulta dos termos do [n.º 2 do artigo 46.º](#) do Código do IMI, o dito «método do custo» não se mostra suficientemente densificado.

Admitiram os operadores que o legislador tivesse considerado que este método seria aplicado a casos tão particulares e esporádicos (apenas aqueles em que não fosse possível —

¹⁷ Cf. CARLOS BAPTISTA LOBO e FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, “A Tributação de Parques Eólicos em Sede de IMI”, *Fiscalidade da Energia*, 2020, p. 64.

de todo em todo — adaptar as regras gerais), que não seria necessário tratar de forma exaustiva os respectivos termos, os quais seriam de aplicação relativamente simples.

Todavia, a Administração Tributária, alargando, mais e mais, o que considerar estar incluído no conceito de prédio, viu-se perante a necessidade de recorrer a este método para a avaliação de um conjunto muito alargado de realidades.

Aliás, mediante o aditamento dos [n.ºs 3 e 4 ao artigo 38.º](#) do Código do IMI pela Orçamento do Estado para 2016, e a aprovação da [Portaria n.º 11/2017](#), de 9 de Janeiro, foram amplamente aumentados os casos de aplicação deste método, deixando sequer de ser necessário demonstrar a impossibilidade de adaptar as regras gerais para a avaliação dos prédios urbanos.

Não se encontrando o «método do custo» devidamente clarificado na Lei, cada serviço de finanças e cada avaliador, escolhe como aplicar este método. Isto significou, no caso dos parques eólicos, que as mesmas realidades, porque situadas em municípios diferentes, ou, simplesmente, porque avaliadas por peritos distintos, o fossem de forma totalmente díspar. Do mesmo passo, os componentes dos aerogeradores cujo «valor» foi tido em consideração na avaliação diferiu conforme os avaliadores ou peritos nomeados.

Arbitrio que foi contestado pelos operadores dos parques eólicos.

Como ensinava J. L. SALDANHA SANCHES, a arbitrariedade está no espectro oposto ao que impõe o princípio da igualdade «[c]hegámos a uma situação de arbitrio, nos antípodas da concretização do princípio da igualdade, quando existe um tratamento desigual de duas realidades semelhantes sem que nada justifique essa diferença de tratamento».¹⁸

Neste âmbito é de axial importância compreender que o legislador, aquando da aprovação do Código do IMI, pretendeu justamente o inverso.

Como refere a doutrina versada sobre esta matéria: «[o] novo sistema de avaliações do IMI assenta em critérios e coeficientes de avaliação que são objectivos e demonstráveis. Essa objectividade foi assegurada pelo legislador, que plasmou na Lei todos os coeficientes de avaliação, tipificando-os minuciosamente [...] Esta objectivação na Lei dos coeficientes de

¹⁸ Vide, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, p. 56.

avaliação é também um importante factor de transparência do sistema, dado que todos os cidadãos interessados podem verificar como se efectua a avaliação, sendo possível que cada um possa prever qual o valor resultante da aplicação dos coeficientes legais aos prédios de que são titulares [...] A objectividade e transparência dos sistema de avaliações permitem ainda eliminar os factores de subjectividade e discricionariedade dos avaliadores e da Administração fiscal [...] Esse risco foi eliminado no novo sistema, garantindo-se assim a igualdade e a justiça relativa entre contribuintes».¹⁹

Isto mesmo resulta do que foi plasmado no [preâmbulo do Código do IMI](#), no qual o legislador declara que: «[p]ela primeira vez em Portugal, o sistema fiscal passa a ser dotado de um quadro legal de avaliações totalmente assente em factores objectivos, de grande simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjectividade e discricionariedade do legislador».

Deste modo, até da simples perspectiva de interpretação da Lei, parece resultar claro que o legislador não pretendeu que o «método do custo» fosse aplicado para a determinação do valor de realidades tão significativas como são os parques eólicos.

É que, de acordo com as regras que regem a interpretação legal, temos de presumir que o legislador soube expressar o seu pensamento e consagrou as soluções mais acertadas (*cf.* [artigo 9.º](#) do Código Civil).

Mas não só. Os operadores dos parques eólicos levantaram, na esteira da doutrina versada sobre a matéria, pertinentes questões quanto à adequação do «método do custo» para avaliar este tipo de realidades. Como adequadamente resumem os Autores largamente neste texto citados: «[e]ste critério é totalmente desadequado para avaliar realidades económicas cujo valor é determinado pela óptica do rendimento gerado. E é esta, claro está, a nossa posição: os parques eólicos, enquanto prédios não urbanos, devem ser avaliados na óptica do rendimento, tal como os prédios rústicos. São ambos “imóveis de rendimento”, ou seja, o seu valor depende única e exclusivamente do rendimento gerado. O valor dos parques eólicos não depende de qualquer valor de mercado das edificações, ou muito menos do seu custo de construção; o valor do parque

¹⁹ Vide, JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, Coimbra, 2010, p. 38.

eólico depende da actualização (capitalização) do rendimento gerado ou a gerar por esse imóvel, tornando em consideração o custo de oportunidade do capital e o risco do investimento».²⁰

Colocam-se, deste modo, relevantes dúvidas quanto à possibilidade e adequação, face à *ratio* da reforma da tributação do património e àquela que subjaz ao [n.º 2 do artigo 46.º](#) do Código do IMI, de (supostos) prédios como os parques eólicos serem avaliados de acordo com o «método do custo».

Mais uma vez, o STA não tratou de analisar estas questões nos arestos emitidos, ainda que em vários não tenha deixado de antecipar que a avaliação destas realidades poderia levantar dificuldades relevantes.

Considerando todas as questões por tratar, assim como as aquelas pela própria Administração Tributária referidas, parece-nos de mediana evidência que, caso a mesma Administração venha procurar prosseguir a incidência de IMI com referência, desta feita, aos parques eólicos, tal daria lugar a um novo contencioso que, a final, só a intervenção do STA poderia solucionar.

De todo o modo, a jurisprudência produzida esclareceu já relevantes pontos, tanto processuais, como materiais, e os ensinamentos daí resultantes podem ser adaptados e aplicados em outras contendas judiciais com a Administração Tributária e a outras realidades complexas para além dos parques eólicos.

Porém, tendo em conta a posição adoptada pela Administração Tributária, o contencioso relacionado com a qualificação em IMI dos parques eólicos encontra-se, por agora, encerrado, limitando-se, nesta fase, os nossos tribunais a assegurar a execução das decisões firmadas.

²⁰ Vide CARLOS BAPTISTA LOBO e FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, “A Tributação de Parques Eólicos em Sede de IMI”, *Fiscalidade da Energia*, 2020, p. 61.