

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 505/2025-T**

**Tema: Imposto do Selo - isenção subjectiva – condição resolutive de benefício fiscal – reserva relativa de competência legislativa da AR**

## **SUMÁRIO:**

- I. No que diz respeito às matérias que estão abrangidas pela reserva relativa de competência legislativa, refere o artigo 165º da CRP que é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar, salvo autorização ao Governo, nomeadamente, sobre a criação de impostos e sistema fiscal, incluindo, a extinção de impostos, mas estando também sujeitos a reserva de lei parlamentar os benefícios e isenções fiscais, que outra coisa não são senão regras negativas de incidência.
- II. Não tendo o Governo obtido a respectiva autorização legislativa, legislou em matéria excluída da sua competência no contexto da aprovação do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Julho.
- III. Em consequência, a norma prevista na alínea c) do n.º 4, do artigo 15.º, do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho, ao criar uma condição resolutive de um benefício fiscal subjetivo (isenção de imposto) aplicável à Requerente é formal e organicamente inconstitucional.

## **DECISÃO ARBITRAL<sup>1</sup>**

Os Árbitros, Prof.<sup>a</sup> Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dr. Luís Ricardo Farinha Sequeira (Adjunto) e Dra. Sílvia Oliveira (Adjunta e Relatora), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Colectivo, constituído em 05-08-2025, com respeito ao processo acima identificado, decidiram o seguinte:

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

## 1. RELATÓRIO

- 1.1. A... contribuinte nº..., com sede na ..., ..., em Lisboa (adiante designada por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo no dia 26-05-2025, ao abrigo do disposto no Decreto-lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).
- 1.1. A Requerente, tendo alegadamente “(...) suportado Imposto do Selo, nos termos da Verba 22 da Tabela Geral do Imposto do Selo (“*TGIS*”), no montante de € 147.618,68 (...) e juros compensatórios, (...) na qualidade de tomadora do seguro, em virtude de apólices de seguro em que é seguradora a entidade B..., S.A. (...)” veio apresentar Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), com fundamento em ilegalidade abstracta e inconstitucionalidade, peticionando que o pedido arbitral seja julgado procedente, por provado e, em consequência, seja determinada a anulação da liquidação de Imposto do Selo repercutida na Requerente, referente ao período de 2022, no montante acima indicado, com as legais consequência, designadamente, o reembolso do montante indevidamente pago a título de Imposto do Selo e juros compensatórios. Adicionalmente, peticiona o Requerente que seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, em virtude de entender ter havido erro imputável aos serviços da Requerida na aplicação de uma norma que viola a Constituição.
- 1.2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 28-05-2025 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.3. Em 11-06-2025, a Requerente veio juntar ao processo parecer jurídico-tributário relativo à “*apreciação da legalidade dos atos de liquidação de Imposto do Selo notificados à B..., S.A., com vista a ver apreciada, (...), a questão da (in)constitucionalidade orgânica da alínea c), do número 4, do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de junho -*

*norma invocada pela Administração Tributária para negar a manutenção da isenção de Imposto do Selo, prevista no XXIX, n.ºs 1 e 2, anexa ao Decreto-Lei n.º 104/73, de 13 de março, e determinar a sua caducidade, com efeitos a 28 de novembro de 2019 (data da celebração do “Contrato de Serviço Público entre o Estado Português e a A...”)*”.

- 1.4. Em 17-07-2025, dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, foram os signatários designados como árbitros pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2 do RJAT, tendo as nomeações sido aceites, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de as recusar, nos termos do disposto no artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e nos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Em 05-08-2025, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral Colectivo foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral na mesma data (notificado a 06-08-2025), no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.8. A Requerida, em 30-09-2025, apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por excepção e por impugnação e concluído que “(...) *deverá ser proferida decisão que a) julgue a excepção de ilegitimidade da Requerente (...) provada e (...) procedente, (...), absolvendo em conformidade a Requerida da instância. b) Caso assim não se entenda, deve o presente de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, [ser] absolvida a Requerida nos termos (...) peticionados, tudo com*

*as devidas e legais consequências”. Adicionalmente, alega a Requerida que “(...) caso se suscitem dúvidas ao tribunal arbitral (...), na medida em que a manutenção desta isenção na esfera da Requerente apresenta uma conexão direta com o Direito Comunitário, podendo estar em desconformidade com o mesmo, nomeadamente com o disposto nos artigos 90.º, 91.º e no n.º 1 do artigo 107.º, todos do TFUE, e, bem assim, com o direito derivado aprovado com vista à criação e implementação do “Espaço Ferroviário Europeu Único” vem sugerir que “(...) nos termos do disposto no artigo 267.º do TFUE, o tribunal arbitral suspenda a presente instância, procedendo ao seu reenvio a título prejudicial para o TJUE, com o propósito de garantir a aplicação correta e uniforme do Direito da União Europeia, notificando previamente as partes para se pronunciarem sobre a concreta questão de reenvio”.*

- 1.9. Adicionalmente, a Requerida não anexou cópia do processo administrativo alegando que “(...) a presente ação versa sobre liquidações que não foram notificadas à Requerente” e que “(...) essas liquidações tiveram por base uma ordem de inspeção ao verdadeiro sujeito passivo de imposto e não à aqui (...)” pelo que entende a Requerida que tendo em consideração “(...) o dever de confidencialidade do Artigo 64.º da LGT não pode ser junto o referido Processo Administrativo”.
- 1.10. Por despacho arbitral de 01-10-2025 (notificado a 02-10-2025), foram ambas as Partes notificadas da dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e da possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, contados da notificação do presente despacho, podendo a Requerente responder à excepção alegada pela Requerida. Adicionalmente, no referido despacho foi ainda a Requerente notificada para efectuar, antes da decisão, o pagamento da taxa de arbitragem subsequente (o que veio a comunicar ao CAAD em 13-10-2025).

1.11. Em 13-10-2025, a Requerente apresentou as suas alegações e, no mesmo prazo, exerceu o direito ao contraditório quanto à matéria de excepção suscitada pela Requerida, concluindo que “(...) *deverá ser julgada improcedente a excepção invocada*” e “*no mais se concluindo como na petição inicial deste pedido de pronúncia arbitral, devendo o mesmo ser julgado procedente, por provado, e, em consequência, ser determinada a anulação da liquidação de Imposto do Selo repercutida na Requerente, referente ao período de 2022, no montante de € 147.618,68 (...), por ilegalidade e inconstitucionalidade orgânica, com as legais consequências, designadamente, o reembolso do montante (...) indevidamente pago*”, mais requerendo que o Tribunal Arbitral se digne “(...) *reconhecer do direito da Requerente a juros indemnizatórios, em virtude de erro dos serviços da Administração Tributária na aplicação de uma norma que viola a Constituição (...)*”.

1.12. Adicionalmente, alega a Requerente, quanto ao pedido de reenvio prejudicial invocado pela Requerida, na sua Resposta, que “*sem prejuízo de o Tribunal Arbitral, enquanto tribunal nacional, se encontrar vinculado à aplicação do Direito da União Europeia, deve, antes de mais, apreciar a constitucionalidade da norma de direito interno (...) que serve de fundamento à liquidação do Imposto do Selo*” porquanto:

1.12.1. “(...) *caso o Tribunal Arbitral conclua pela inconstitucionalidade orgânica da norma de caducidade (artigo 15.º, número 4), e, consequentemente, pela manutenção da isenção, a liquidação deverá ser anulada por ilegalidade derivada de inconstitucionalidade*” e

1.12.2. “*nessa medida, a eventual questão de saber se a isenção, a manter-se, configuraria um auxílio de Estado torna-se irrelevante para a resolução do litígio, uma vez que o cerne da controvérsia reside na ilegalidade da liquidação por violação da reserva de lei*”.

“*Ainda assim, caso o Tribunal Arbitral entenda que o reenvio é inevitável (...), a questão a submeter ao TJUE deverá restringir-se à apreciação da compatibilidade da isenção com o Direito da União Europeia, sem prejuízo da competência exclusiva do Tribunal Arbitral para apreciar a constitucionalidade da norma interna*”.

- 1.13. Neste âmbito, conclui a Requerente que “(...) *requer-se que o Tribunal Arbitral, no exercício das suas prerrogativas e em cumprimento do dever de fiscalização da constitucionalidade, julgue a inconstitucionalidade da norma do artigo 15.º, número 4, do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, prescindindo do reenvio prejudicial, por se mostrar inexistente e desnecessário à boa decisão da causa*”.
- 1.14. Por último, a Requerente nas suas alegações menciona a junção do que design por “*um documento*” mas, na prática, para além de anexar o comprovativo do pagamento do Imposto do Selo repercutido (em 03-10-2025), volta a anexar a documentação junta com o PPA [débitos (actos de repercussão) de Imposto do Selo, efectuados pela Seguradora B..., respeitantes a Apólices de Seguro do ano de 2022] e documentos relativos a débitos [actos de repercussão) de Imposto do Selo, efectuados pela Seguradora B..., respeitantes a Apólices de Seguro do ano de 2023, que não serão de relevar porquanto no PPA o pedido de anulação da Liquidação de Imposto do Selo diz respeito ao ano de 2022 e não ao ano de 2023, determinando-se o seu desentranhamento. Quanto aos demais (relativos a 2022) já haviam sido anexados anteriormente pelo que não representam nada de novo.
- 1.15. Em 27-10-2025, a Requerida apresentou as suas alegações, começando por referir, como ponto prévio, o pedido de desentranhamento dos documentos anexados pela Requerente nas suas alegações porquanto entende a Requerida que os mesmos foram juntos “(...) *num momento processual em [que] se mostra claramente ultrapassado o prazo para a junção de prova documental*” e, segundo alega a Requerida, “(...) *a Requerente não invoca nem demonstra que não lhe foi possível proceder à junção de documentos em data anterior, ou que a junção seja necessária por factos supervenientes*” porquanto “(...) *não ocorreu qualquer superveniência*”. De seguida, refere a Requerida que “*não tendo sido produzida prova adicional, reitera-se o já explanado na resposta ao PPA que deu origem ao presente processo*” pelo que “*por tudo o que já foi dito, esse pedido não pode proceder (...)*”, concluindo como na Resposta.

- 1.16. Nesta matéria, refira-se desde já, para efeitos da relevância da questão da documentação anexada pela Requerente com as suas alegações escritas (ponto 1.14., supra), e ressalvadas as exceções já enunciadas naquele ponto, que se admite a junção aos autos, para efeitos de prova, do comprovativo do pagamento dos débitos de Imposto do Selo do ano de 2022, porquanto o mesmo respeita a movimento (pagamento) com data de 03-10-2025 e o PPA foi apresentado em 26-05-2025, tratando-se assim de um documento superveniente. Quanto aos demais, vide ponto 1.14., supra.

## **2. CAUSA DE PEDIR**

- 2.1. A Requerente começa por referir que o “(...) *Pedido de Pronúncia Arbitral tem por objeto o ato de liquidação de Imposto do Selo n.º 2025..., relativo ao ano de 2022, na parte referente às Apólices de Seguro em que é tomadora do seguro a aqui Requerente, no montante de € 147.618,68 (...) e, bem assim, o respetivo ato de liquidação de juros compensatórios, com data-limite para pagamento voluntário no passado dia 24 de fevereiro de 2025 (...)*”, considerando a Requerente que o pedido é tempestivo porquanto “(...) *sendo a data-limite para pagamento voluntário da liquidação contestada o dia 24 de fevereiro de 2025 (...), o prazo para apresentação do presente Pedido de Pronúncia Arbitral terminaria no dia 24 de maio de 2025*” mas, “(...) *considerando que o dia 24 de maio de 2025 corresponde a um sábado, (...) o prazo transfere-se para segunda-feira, dia 26 de maio de 2025*”.
- 2.2. No que diz respeito à sua legitimidade para apresentar o pedido, refere a Requerente que “(...) *são sujeitos passivos as Empresas seguradoras relativamente à soma do prémio do seguro, custo da apólice e quaisquer outras importâncias cobradas em conjunto ou em documento separado, bem como às comissões pagas a mediadores, liquidas de imposto (...)*”, sendo que “(...) *o Imposto do Selo constitui encargo dos titulares do interesse económico (...)*”, ou seja, “(...) *nos seguros, quem o suporta é sempre o tomador do seguro*” pelo que “(...) *é o sujeito passivo [isto é, a seguradora, (...), (in casu, a B...)] quem está obrigado a liquidar e a entregar o montante do imposto ao Estado –, sendo*



*que, quem efetivamente o suporta [ou seja, o tomador do seguro (no caso em apreço, a Requerente)] é o repercutido”.*

- 2.3. Assim, para a Requerente, “(...) *em face do exposto, não restam dúvidas de que, (...), a B..., na qualidade de seguradora, é o sujeito passivo do Imposto do Selo e a aqui Requerente, enquanto tomador do seguro, é o repercutido*” pelo que, “*partindo deste enquadramento legal do Imposto do Selo (...)*” defende a Requerente a sua legitimidade activa.
- 2.4. Neste âmbito, considera a Requerente que “*importa, (...), fazer a destrição entre a repercussão legal e a repercussão voluntária, para apurar em que âmbito se insere o Imposto do Selo, de modo a aferir da legitimidade ativa da Requerente no âmbito do presente Pedido de Pronúncia Arbitral*” alegando que “*a repercussão fiscal significa que quem suporta economicamente o imposto é alguém diferente do sujeito passivo (...)*”, “*ou seja, a repercussão fiscal consiste na transferência do encargo do imposto que legalmente incide sobre um sujeito passivo para um terceiro, alheio à relação jurídica tributária, com quem aquele tem relações económicas*”, “*pelo que, embora o sujeito passivo do Imposto do Selo definido para efeitos legais seja o repercutente (a B...), o encargo foi suportado pela aqui Requerente (que é o tomador do seguro) através da repercussão legal realizada pela B...*”.
- 2.5. Prossegue a Requerente, após citar vários autores, referindo que “*por maioria de razão, se os titulares do encargo do Imposto do Selo (in casu, os tomadores de seguros) têm legitimidade ativa para deduzir reclamação graciosa contra a autoliquidação de Imposto do Selo apresentada pelo sujeito passivo (isto é, a seguradora), então, também têm legitimidade ativa para submeter à apreciação do Tribunal Arbitral da liquidação oficiosa de Imposto do Selo*” porquanto entende que “*de facto, esta é a única interpretação solução compatível com as regras de hermenêutica jurídica, nomeadamente com a interpretação sistemática e teleológica*”.



- 2.6. E, citando jurisprudência do TCAS (Acórdão datado de 11-04-2019, proferido no âmbito do processo n.º 249/14.9BESNT) conclui que “(...) a Requerente é contribuinte de facto, por suportar o encargo do imposto por repercussão legal e, apesar de não ser sujeito passivo da relação tributária em sentido estrito, (...), tendo legitimidade processual ativa para impugnar a (i)legalidade do pagamento do imposto em apreço enquanto titular de interesse legalmente protegido, sendo parte da relação jurídico-tributária e parte de relação jurídica conexa ou adjacente à principal”.
- 2.7. Quanto á factualidade do caso, a Requerente começa por referir que “(...) é uma entidade pública empresarial reclassificada, (...), encontrando-se no perímetro do Estado, e dedica-se, principalmente, aos serviços de transporte ferroviário de passageiros em linhas férreas que integram a rede ferroviária nacional e que tem como único acionista o Estado Português e está sujeita à tutela do Ministério das Infraestruturas e Habitação e do Ministério das Finanças”.
- 2.8. Prossegue a Requerente referindo que, “em 1973, através do Decreto-Lei n.º 104/73, de 13 de março, foram aprovados os Estatutos da Requerente, tendo a Base XXIX aprovado uma isenção tributária subjetiva” sendo que, desde então, “tanto quanto é do conhecimento da Requerente, não foi aprovada qualquer lei ou decreto-lei, devidamente autorizados, que tenham alterado, revogado ou extinguido a isenção subjetiva legalmente concedida, encontrando-se a mesma, tanto quanto é entendimento da Requerente, em vigor [na] (...) presente data” concluindo a Requerente que “(...) no âmbito da sua atividade, sempre esteve isenta do pagamento de alguns impostos, designadamente, (...), de Imposto do Selo”.
- 2.9. Não obstante, refere a Requerente que “no final de 2023, tendo sido alertada por uma instituição bancária (...) que, (...), não estava a conseguir ativar o código de isenção de Imposto de Selo da Requerente, questionou a Administração tributária, sobre qual o diploma legal que teria determinado a exclusão do código 34 da Declaração Mensal do Imposto do Selo (“DMIS”)” tendo obtido resposta, em 05-12-2023, no sentido de que (no

entender da Requerida, a referida isenção de que a Requerente beneficiava encontrava-se caducada desde 28 de novembro de 2019, data da celebração do “*Contrato de Serviço Público entre o Estado Português e a A...*”, interpretação que a Requerente alega não poder aceitar porquanto “*(...) além de violar o Decreto Lei n.º 104/73, viola frontalmente o disposto nos artigos 103.º e 165.º n.º 1 alínea i), ambos da Constituição da República Portuguesa (...)*”.

- 2.10. Esclarece a Requerente que “*em 2025, (...), na sequência da ação de inspeção tributária efetuada à B..., identificada com a Ordem de Serviço n.º OI2024..., foi esta entidade notificada para proceder, (...), ao pagamento das liquidações adicionais de Imposto do Selo e de Juros compensatórios objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral (...), o que o fez, (...), dentro do prazo para pagamento voluntário, cuja prova se escusa de apresentar, ao abrigo do disposto no artigo 74.º, n.º 2 da LGT*”.
- 2.11. Assim, “*nesse seguimento, a Requerente foi interpelada pela B... para proceder ao pagamento, (...), do Imposto do Selo apurado na liquidação objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, no montante global de € 147.618,68 (...), na qualidade de tomador do seguro (...)*” sendo que “*do mencionado documento (...), em conjugação com a nota de liquidação de Imposto do Selo em apreço (...), resulta a identificação da seguradora –B...-, bem como a identificação do Tomador de seguro – a aqui Requerente –, o que permite apurar, (...) sem qualquer margem para dúvidas, o valor de Imposto do Selo suportado pela ora Requerente*” acrescentado ainda que “*à B... foram também liquidados juros compensatórios, os quais não foram, ainda, cobrados por esta à Requerente, razão pela qual não pode a Requerente quantificá-los*”.
- 2.12. Adicionalmente, refere a Requerente que “*(...) não conhece a totalidade do teor do Relatório Final de Inspeção Tributária que está na génese da emissão das liquidações ora contestadas, por questões de sigilo da B... para com outras Entidades que também estão envolvidas e referidas no referido documento, tendo-lhe sido remetida apenas a parte referente à ora Requerente*” sendo que , “*(...) atenta a parte do Relatório a que teve*

*acesso, a Administração tributária parece entender que a isenção tributária legalmente conferida à REQUERENTE terá caducado com a celebração do Contrato de Serviço Público, ainda que fundamente tal interpretação em disposição constante do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de junho, diploma emitido e aprovado pelo Governo, sem autorização legislativa que lhe confira legitimidade constitucional para tanto”, confirmando a posição que lhe havia transmitido em 05-12-2023 (vide ponto 2.9., supra).*

- 2.13. Assim, “(...) a Requerente não se pode conformar – nem se conforma – com os valores suportados a título de Imposto do Selo, por entender que a liquidação enferma de erro de aplicação do direito pelos serviços de Administração Tributária, em virtude da aplicação de uma norma inconstitucional (...) por violação da reserva de lei da Assembleia da República, razão pela qual vem apresentar o presente Pedido de Pronúncia Arbitral”.
- 2.14. Esclarece a Requerente que, “não obstante a sujeição a Imposto do Selo das apólices de Seguro, o certo é que a (...) Requerente beneficia, há mais de 50 anos, de uma isenção subjetiva de imposto – incluindo de Imposto do Selo – razão pela qual, embora sujeitas a tributação, as apólices de seguro em que a Requerente é tomador do seguro, não se encontram sujeitas a tributação” porquanto, reitera a Requerente, “nos termos da (...) Base XXIX do Decreto-Lei n.º 104/73, de 13 de março, a Requerente beneficia de isenção tributária em relação a alguns impostos, (...)”. “isenção, essa, que não é nem temporária, nem condicionada”.
- 2.15. Com efeito, refere a Requerente, quanto à sujeição das apólices de seguro a Imposto do Selo, que “(...) nos termos do artigo 1.º do CIS, em conjugação com a verba 22 da TGIS, são sujeitas a Imposto do Selo as operações de seguros realizadas em território nacional” sendo que, “a incidência objetiva opera, (...), sobre as apólices de seguro, considerando-se como facto tributário a emissão da respetiva apólice ou qualquer ato equivalente que titule a relação jurídica” mas “esta incidência não depende da natureza onerosa do contrato, bastando a mera verificação formal do ato para que o imposto seja exigível”,

não restando assim dúvidas, para a Requerente, que “(...) *as apólices de seguro se encontram sujeitas a Imposto do Selo*”.

- 2.16. Não obstante a regra geral de incidência, reitera a Requerente que beneficia de isenção de Imposto do Selo, a qual se manteve “(...) *em vigor com a publicação do Decreto-Lei 137-A/2009, de 12 de julho, como decorre do artigo 15.º n.º 4, (...) até à celebração dos contratos referidos nos números anteriores (...)*” sendo que, “*em 28 de novembro de 2019 foi celebrado entre o Estado Português e a A..., Contrato de Serviço Público de transporte ferroviário de passageiros, com o seguinte objeto:*

*“O Contrato tem por objeto a contratualização do serviço público de transporte ferroviário nacional de passageiros de interesse económico geral, fixando as obrigações de serviço público às quais a A... fica adstrita, para garantir que a prestação deste serviço seja efetuada de acordo com as exigências de continuidade, qualidade, comodidade, acessibilidade, higiene, segurança, universalidade no acesso, preço razoável e aceitabilidade social, cultural e ambiental e as condições em que são devidas as compensações financeiras pelo Estado à A... e a outorga de direitos exclusivos, como contrapartida pela imposição das referidas obrigações”.*

- 2.17. Alega a Requerente que, “*no âmbito da sua atividade, (...) celebra contratos e adota atos que, não fora a isenção subjetiva legalmente concedida nos termos da Base XXIX do Decreto-Lei 104/73, de 13 de março, se reconduziriam ao âmbito da incidência objetiva do Imposto do Selo*”, mas “*em consonância com a isenção subjetiva conferida legalmente à Requerente, nos termos da Base XXIX do Decreto-Lei 104/73, de 13 de março (...)*”:

2.17.1. “*a Portaria n.º 339/2019, de 1 de outubro, que procedeu à aprovação do modelo oficial da DMIS e respetivas instruções de preenchimento, a que se refere o n.º 2 do artigo 52.º-A do CIS, reconheceu a isenção da Requerente no “Código 34” (página 22 da Portaria publicada no Diário da República n.º 188, 1.ª série, de 1 de outubro de 2019)*” (sublinhado nosso);

2.17.2. “*posteriormente foi aprovada a Portaria n.º 245/2021, de 10 de novembro, que altera e republica (...) o modelo oficial da Declaração Mensal de Imposto do Selo e respetivas instruções de preenchimento, a que se refere o n.º 2 do artigo*

52.º-A do Código do Imposto do Selo, aprovado pela Portaria n.º 339/2019, de 1 de outubro, designadamente porque, como consta do respetivo Preâmbulo (...) posteriormente à data de entrada em vigor da DMIS deixaram de vigorar algumas isenções em sede de Imposto do Selo e foram identificadas, alteradas e criadas outras, nomeadamente pelo Decreto-Lei n.º 109/2020, de 31 de dezembro, e pela Lei n.º 70/2021, de 4 de novembro, o que implica igualmente a adaptação da declaração a essa realidade” mas, segundo alega a Requerente, “(...) o Governo reconhece expressamente a manutenção da vigência da isenção da A..., através da aprovação e publicação (...)” da referida Portaria n.º 245/2021, de 10 de novembro porquanto manteve “(...) o “Código 34” na pág. 15 da Portaria, (publicada no Diário da República n.º 218, 1.ª série, de 10 de novembro de 2021)” (sublinhado nosso) e;

2.17.3. “(...) a Portaria n.º 245/2021, de 10 de novembro, foi posteriormente retificada pela Declaração de Retificação n.º 43/2021, de 20 de dezembro e pela Declaração de Retificação n.º 1/2022, de 7 de janeiro, tendo em ambas sido mantido o “Código 34” de isenção da A...” (sublinhado nosso).

2.18. Assim, prossegue a Requerente referindo que, “em conformidade com o bloco legal vigente, (...), todos os intervenientes (...) aplicaram a isenção subjetiva legalmente fixada”, “o que significa, (...), que, em 2022, sobre os contratos de seguro celebrados não foi pago/liquidado Imposto do Selo”.

2.19. Com efeito, foi “apenas em 2024, [que] a Portaria 195/2024/1, de 28 de agosto, que alterou e republicou (...) o modelo oficial da DMIS e respetivas instruções de preenchimento, adita em duas colunas o prazo de validade do “Código 34” indicando como data de início 14 de março de 1973 e data de fim 28 de novembro de 2019”.

- 2.20. Não obstante, refere a Requerente que já “(...) no final de 2023, tendo sido alertada por uma instituição bancária de que, (...), não estava a conseguir ativar o código de isenção de imposto de selo da A..., a ora Requerente questionou a Administração tributária “sobre que diploma legal regula a exclusão do código 34 da DMSI” por não conhecer “qualquer diploma legal à luz da Legislação Portuguesa emanada pela Assembleia da República que traduza na inibição da utilização do código 34 da DMIS, ou seja, a isenção consagrada à A... ainda se mantém pois não foi publicada qualquer legislação que a anule” tendo, nesse âmbito, obtido em 05-12-2023, a resposta identificada no ponto 2.9., supra, com a qual esclarece a Requerente não concorda porquanto “(...) com o devido respeito, não pode (...) aceitar uma tal interpretação, por violação do disposto nos artigos 103.º e 165.º n.º 1 alínea i), ambos da Constituição da República Portuguesa” apresentando os argumentos que, a seguir, se sintetizam.
- 2.21. Desde logo, entende a Requerente que, no contexto do referido Decreto-Lei n.º 104/73, de 13 de março, surge “(...) uma importante base de um novo contrato de concessão com a A..., a Base XXIX, com a afirmação a B... continuará a gozar (...)”, sendo para a Requerente, “(...) inequívoco que se trata de uma medida que atende às características particulares da A... enquanto sujeito passivo de impostos, no contexto da situação financeira da empresa que o legislador manifestou pretender “evitar desequilibrar” e “sanear” financeiramente”.
- 2.22. Com efeito, para a Requerente “não existem, (...), quaisquer dúvidas, atendendo à letra da lei e ao seu contexto, de que a Base XXIX instituiu uma isenção fiscal subjetiva, isto é, que depende, apenas, da identificação do sujeito passivo (A...) e não de qualquer outro condicionalismo, tal como é perentório o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 17 de maio de 2000, no âmbito do processo n.º 18.437” (que parcialmente transcreve).

- 2.23. Neste âmbito, alega a Requerente que *“no que respeita ao alcance desta isenção, a mesma é formulada da forma mais ampla possível, tendo apenas a exceção do imposto ferroviário”, “ou seja, aplica-se a qualquer imposto ou contribuição que, objetivamente, possa ser aplicável ao caso em questão, do qual a A... estará isenta graças à natureza subjetiva desta isenção”*.
- 2.24. Adicionalmente, alega a Requerente que *“o Decreto-Lei n.º 104/73, de 13 de março, foi aprovado, promulgado e publicado, (...), na vigência da Constituição de 1933, na sua redação em vigor após a reforma de 1971”* sendo que *“a revisão constitucional de 1971 pretendeu, (...), dar maior flexibilidade à reserva de lei em matéria fiscal, de maneira a torná-la adequada a tempos em que a tributação serve, e tem de servir, finalidades parafiscais (...)”*.
- 2.25. Segundo entende a Requerente, *“a adequação da reserva de lei em matéria fiscal era, na Constituição após a revisão de 1971, possivelmente afastada, podendo o Governo legislar em matéria fiscal sob condição de ratificação, ou de não oposição, pela Assembleia Nacional”* mas, *“(...) reconhece-se que, sobretudo em virtude das finalidades parafiscais que cada vez com maior frequência prosseguem, em certas alturas a necessidade de criação ou modificação dos tributos pode aparecer com grave urgência”* propondo-se *“(...) que em tal hipótese se autorize o Governo a substituir-se à Assembleia Nacional, mas só quando esta não se encontre em funcionamento efectivo e sob condição de ratificação parlamentar do diploma emitido nesses termos (...)”*.
- 2.26. E, esclarece a Requerente que, *“a respeito da reserva de lei, previa o então artigo 70.º do dito texto constitucional que a lei apenas terá de fixar os limites da taxa e de traçar o quadro das isenções de imposto”*, concluindo que *“a isenção estabelecida na Base XXIX do Decreto-Lei n.º 104/73, de 13 de março, foi, (...), estabelecida em diploma do Governo, no contexto constitucional então vigente (...)”* sendo que considera que este contexto *“(...) era naturalmente diferente do que hoje se vive, o que não coloca em causa a legalidade da isenção prevista na Base XXIX do referido decreto-lei”* porquanto *“o*



*princípio da legalidade fiscal deverá ser olhado como uma dinâmica evolutiva, onde a constituição não encerra determinações acabadas sobre o sentido preciso a conferir aos ditames da reserva de lei”.*

2.27. Quanto ao enquadramento constitucional do Decreto-lei nº 137-A/2009, de 12 de Junho, diploma cuja norma prevista no seu artigo 15.º, n.º 4 é colocada em crise pela Requerente, alega esta que, à luz da actual CRP, “a Constituição após 1976 prevê diversos preceitos que fixam os limites do poder tributário, regulando o seu exercício e definindo as garantias dos contribuintes” sendo que, citando Ana Paula Dourado, “(...), quer se salientem as semelhanças ou as diferenças do princípio da legalidade fiscal, nas constituições de 1933 e de 1976, não há dúvida que nesta última, ele se enquadra na tradição do liberalismo, numa lógica de Estado social de Direito (...)” pelo que “o facto, (...), de a competência legislativa em matéria de criação de impostos e sistema fiscal estar reservada ao Parlamento e de este poder delegá-la ao Governo, nos termos do art.º 165.º, n.º 1, al. I) e n.º 2 da CRP, já não deve ser interpretado como uma ausência de legalidade democrática (...), [porquanto] ela insere-se na lógica do Estado social de Direito, transmitindo uma “ideia de partilha diacrónica do poder” no âmbito de um “policentrismo institucional”, e traduzindo uma (quase) “homogeneização política da Assembleia da República e do Governo”, em que ambos são democraticamente legitimados”, partilha que é, na Constituição de 1976, “espelhada na reserva relativa de lei prevista no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), que [segundo alega a Requerente] cumpre enquadrar”.

2.28. Assim, segundo alega a Requerente, “o contexto jurídico-constitucional dos impostos em Portugal resulta, de forma direta ou indireta, de um entendimento rigoroso do que constitui o princípio da legalidade fiscal ou princípio da legalidade dos impostos (...)” porquanto, “em termos sintéticos, o princípio da legalidade fiscal traduz, nas palavras de CASALTA Nabais, a exigência de os impostos serem criados e disciplinados nos seus elementos essenciais através de lei (do parlamento) (...)” tratando-se “(...) assim, de uma legalidade qualificada que se distingue do princípio da legalidade da administração. De

*facto, enquanto a segunda se manifesta na necessidade de aderência ao texto da lei por parte da Administração, aplicadora e intérprete, a vertente do princípio da legalidade que aqui analisamos prende-se com os condicionalismos constitucionais e orgânicos da feitura dessa própria lei, em matéria fiscal”. “Assim, em termos orgânicos, o princípio da legalidade consubstancia-se num princípio de reserva de lei formal, o qual determina, no domínio da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, a intervenção de uma lei desta” pretendendo-se que “(...) seja a Assembleia da República a intervir materialmente na criação e regulação da disciplina do imposto em questão, ainda que tal intervenção seja de cariz meramente formal, autorizando o Governo, enquanto legislador, a regular essa disciplina através de Decreto-Lei (autorizado)”.*

2.29. Segundo alega, “a primeira parte da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição refere-se apenas à criação de impostos” mas, “todavia, há um largo consenso na doutrina e na jurisprudência, desde logo do próprio Tribunal Constitucional, nomeadamente no âmbito do Acórdão n.º 107/2024, proferido no Processo n.º 1156/2022, “sobre a necessidade de se fazer uma articulação entre este preceito e a norma contida no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição, o que implica que a reserva de lei formal deve cobrir o domínio dos elementos essenciais dos impostos ou o momento da sua criação ou instituição e, ainda as respetivas garantias – mas já não os momentos da sua liquidação e cobrança” considerando que “estes elementos essenciais ou momento de criação ou instituição do imposto são compostos, (...), pela incidência (objetiva, reportada ao facto gerador do imposto e subjetiva, referente aos sujeitos ativos e passivos, com especial relevo para os contribuintes); pela taxa e outros elementos legislativos que permitam determinar o montante de imposto a pagar; e, ainda, pelos benefícios fiscais, na medida em que estes constituem regras negativas de incidência” (sublinhado nosso).

2.30. Assim, “a inclusão dos benefícios fiscais na reserva de lei é, por demais clara pela referência expressa, do n.º 2 do artigo 103.º da Constituição, aos benefícios fiscais, referindo que os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes” (sublinhado nosso).

- 2.31. Prossegue a Requerente referindo que *“a doutrina assinala, ainda o facto de decorrer deste princípio, um outro princípio da reserva material de lei, normalmente apelidado de princípio da tipicidade, o qual impõe que a lei contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada correspondente, como vimos, aos elementos essenciais de cada imposto”*.
- 2.32. Segundo entende a Requerente, *“o princípio da legalidade assumiu na Constituição de 1976 uma função garantista (...), como afirmado por SOUSA FRANCO: é manifesto que ao estabelecer uma reserva de lei com um âmbito tão vasto, a Constituição assegurou uma garantia individual da maior importância, pois isso desde logo tem como consequência, nos termos do n.º 3 do art.º 106.º, que «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se não façam nas formas prescritas na lei». (...)”*.
- 2.33. Nestes termos, entende a Requerente, *“no que ocupa o presente caso, notamos que o contexto em que o Decreto-Lei n.º 137 A/2009 foi elaborado é, manifestamente, diferente do contexto da isenção prevista na Base XXIX, do Decreto-Lei n.º 104/73, de 13 de março”, “pelo aqui chegados, cumpre analisar a (...) ilegalidade, por aplicação de norma inconstitucional, da liquidação de Imposto do Selo, objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral que ora se apresenta, partindo do seu enquadramento legal à luz do Direito Constitucional”*.

***Da Inconstitucionalidade Orgânica do Decreto-lei nº 137-A/2009, de 12 de Junho e consequente Ilegalidade da Liquidação em apreço***

- 2.34. Segundo a Requerente, *“atendendo ao contexto que acima se deixou exposto é notório que o princípio da legalidade fiscal, na vertente de reserva relativa de lei da Assembleia da República, vigente na Constituição de 1976, se trata de um princípio norteador do sistema fiscal e que não poderá ser ultrapassado”*.

- 2.35. Neste âmbito, refira-se que “o artigo 15.º, n.º 4, alínea c) do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de junho, introduz uma condição resolutiva a um benefício fiscal então existente, ou seja, abre a porta à sua derrogação por via de um evento futuro, bastando a sua verificação para que tal derrogação se concretize. (...). De facto, sob epígrafe de disposições finais e transitórias, estabelece tal artigo que mantém a vigência, até à celebração dos contratos referidos nos números anteriores, a base XXIX, n.ºs 1 e 2, entre outras bases anexas ao Decreto-Lei n.º 104/73, de 13 de março. (...). Estabelece, assim, uma condição para o fim da vigência da base XXIX, ou seja, uma condição que é resolutiva da isenção fiscal ali estabelecida. A técnica usada, de condição resolutiva, é caracterizada pela produção de efeitos, de forma automática e independente de vontades, com a mera verificação da condição. (...) No caso, tal significa uma derrogação, ainda que mediata, de uma isenção fiscal existente” (sublinhado nosso).
- 2.36. Assim, segundo entende a Requerente, “a pergunta que importa é: será tal derrogação, ainda que mediata, constitucionalmente legítima?”
- 2.37. Neste âmbito, alega a Requerente que “não seria, após a Constituição de 1976, possível a um Governo, por sua iniciativa legislativa própria, aprovar um Decreto-Lei que estabelecesse a isenção subjetiva vigente para a A..., semelhante à da Base XXIX do Decreto-Lei n.º 104/73, de 13 de março. (...). No mesmo sentido não é admissível que o Governo estabeleça condições resolutivas de benefícios fiscais existentes, sem a tal estar autorizado pela Assembleia da República” porquanto, “(...) a criação e extinção, de benefícios fiscais estão, indiscutivelmente, inseridos na reserva de lei da Assembleia da República prevista na alínea i) do artigo 165.º da CRP, sendo assim matéria em que o Governo se encontra impedido de legislar, salvo autorização prévia da Assembleia da República, nos termos constitucionalmente definidos” (sublinhado nosso).

- 2.38. Para efeito do acima exposto, “no entendimento da Requerente haverá que atender à substância da matéria objeto de intervenção legislativa, que sempre deverá prevalecer sobre a forma ou o concreto instrumento jurídico que, no caso, se está a revogar. (...). Assim, ainda que o Governo tivesse pretensões de estabelecer um novo quadro financeiro no contexto do contrato com a A..., o que naturalmente teria toda a legitimidade para o pensar e querer executar, caso tais pretensões tivessem por objeto alterar a regulação e matéria fiscal, o Governo deveria ter tomado a iniciativa prévia de solicitar autorização prévia à Assembleia da República, mediante autorização legislativa que definisse os termos necessários a tal atuação. (...). Não o tendo efetuado, o Governo de 2009 legislou em matéria excluída da sua competência. O Governo não pode revogar ou derrogar impostos criados por lei (no caso, Decreto-Lei), no que se refere aos seus elementos essenciais, nem pode suspender, revogar ou derrogar benefícios fiscais, que estão igualmente sujeitos ao princípio de reserva de lei da Assembleia da República”.
- 2.39. Nesta matéria, entende a Requerente que “a norma prevista no n.º 4, do artigo 15.º, do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de junho, ao criar uma condição resolutiva de um incentivo fiscal subjetivo aplicável à A..., é formal e organicamente inconstitucional, por violação do princípio da legalidade fiscal, na vertente de reserva de lei” sendo que tem sido esse “(...) o entendimento do Tribunal Constitucional, em casos análogos ao aqui em apreço, nomeadamente no recente Acórdão n.º 107/2024, proferido em 14 de fevereiro de 2024, no qual o Tribunal Constitucional entendeu que a norma do n.º 4 do artigo 6.º do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, introduzido pelo n.º 2 do artigo 16.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2011/M, de 10 de janeiro, ao limitar a isenção de impostos extraordinários sobre lucros e despesas, prevista no artigo 7.º, alínea e), do Decreto-Lei n.º 165/86, de 26 de junho, às entidades licenciadas a operar na Zona Franca da Madeira que beneficiassem de regimes específicos do EBF, derrogava (isto é, revogava parcialmente) um benefício fiscal. (...). Nesse âmbito, afirma o Tribunal Constitucional que a matéria em causa (revogação de isenções fiscais) está sujeita à reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, conforme os artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2, da Constituição da República

*Portuguesa, recordando que a criação de impostos, mas também a suspensão/ revogação ou derrogação de benefícios fiscais, estão sujeitas ao princípio de reserva de lei formal” e, em consequência decidiu “(...) julgar inconstitucional, por violação da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º, lido em conjugação com o n.º 2 do artigo 103.º, ambos da Constituição, a norma do n.º 4 do artigo 6.º do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, introduzido pelo n.º 2 do artigo 16.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2011/M, de 10 de janeiro, ao limitar a aplicação da isenção prevista na alínea e) do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 165/86, de 26 de junho”.*

### ***Da ilegalidade das liquidações de juros compensatórios***

2.40. Adicionalmente, refere a Requerente que, “*na sequência da anulação, por ilegalidade, do ato de liquidação de Imposto do Selo, atinente ao ano fiscal de 2022, será, evidentemente, de anular, também, a correspondente liquidação de Juros Compensatórios que a integra, na sequência do desaparecimento de um dos seus fundamentos ou pressupostos legais essenciais: retardamento da liquidação de imposto devido”* sendo que, contudo, “*(...) há um outro pressuposto legal da liquidação de juros compensatórios não demonstrado pela Administração tributária em matéria de fundamentação dos atos de liquidação promovidos por esta: o pressuposto, previsto na lei, de que o retardamento da liquidação do imposto se deve a facto imputável ao sujeito passivo (cf. artigo 35.º, n.º 1, da LGT)”* porquanto, “*(...) dos elementos até à data facultados à Requerente, não se vislumbra qualquer referência à existência de culpa imputável, pressuposto fundamental da pretensão de liquidação de juros compensatórios”.*

2.41. Segundo alega a Requerente, “*no caso concreto, confirmando-se que a Administração tributária se absteve de indicar quais os elementos em que se baseia para promover a liquidação de Juros Compensatórios sub judice, não fazendo qualquer menção à culpa do sujeito passivo (no caso, a B...), no suposto atraso na liquidação do imposto, e muito menos procedendo à demonstração dessa culpa, impede a Requerente de conhecer, em*

*toda a sua extensão, o porquê do encargo adicional que, indiretamente, lhe é imposto, bem como de apreciar a sua legalidade” porquanto, “(...) tal omissão não permite à Requerente perceber o iter cognoscitivo que conduziu à emissão da liquidação de Juros Compensatórios aqui em crise, sendo que a ausência de fundamentação constitui vício de forma que determina a anulabilidade do respetivo ato de liquidação”.<sup>2</sup>*

- 2.42. Em conclusão, entende a Requerente que *“os atos de liquidação de Juros Compensatórios em causa são, também, ilegais, devendo, em consequência, ser anulados em conformidade, o que, desde já, se requer”*.

***Da restituição do imposto indevidamente pago e do direito a juros indemnizatórios***

- 2.43. Alega ainda que *“tendo sido paga a totalidade do montante do ato de liquidação ora em apreço, deverá ser reconhecido à REQUERENTE, pelos motivos expostos no presente Pedido de Pronúncia Arbitral, o direito ao reembolso do montante indevidamente pago e, bem assim, a juros indemnizatórios [calculados à taxa legal em vigor], no seguimento da anulação do ato de liquidação ora em crise”*, com fundamento em erro imputável aos serviços.

- 2.44. Nestes termos, termina a Requerente o pedido, requerendo que o mesmo seja *“julgado procedente, por provado e, em consequência, seja determinada a anulação da liquidação de Imposto do Selo repercutida na Requerente, referente ao período de 2022, no montante de EUR 147.618,68 e, bem assim, da respectiva liquidação de juros compensatórios, por padecerem os mesmos de ilegalidade abstracta e inconstitucionalidade orgânica, com as legais consequências, designadamente, o reembolso do montante de EUR 147.618,68 indevidamente pago a título de Imposto do Selo e, bem assim, do montante indevidamente pago a título de juros compensatórios, com referência ao ano de 2022, nos termos do artigo 100º da LGT”*, requerendo ainda que o Tribunal Arbitral se digne conhecer do

---

<sup>2</sup> Segundo alega a Requerente, no mesmo sentido, aliás, se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo (STA), citando parcialmente a decisão.



direito da Requerente a juros indemnizatórios, em virtude de erro dos serviços da Administração Tributária na aplicação de uma norma que viola a Constituição, nos termos dos artigos 43º, nº 1 e 100º, ambos da LGT.

### **3. RESPOSTA DA REQUERIDA**

#### ***Da alegada ilegitimidade da Requerente***

- 3.1. Na Resposta, a Requerida começa por suscitar a ilegitimidade da Requerente para apresentar o PPA porquanto, *“para aferir da legitimidade da Requerente no presente processo, importa atender à sua posição na relação jurídica-tributária subjacente às liquidações contestadas e determinar se é possível enquadrá-la no lado passivo desta relação”*.
- 3.2. Segundo entende a Requerida, *“(...) a Requerente não é parte, nem nunca foi, da relação jurídico-tributária cujas liquidações, ainda que parcialmente, vem por esta via impugnar”* e, se por um lado, *“(...) nenhuma prova foi do pagamento daquele imposto ao sujeito passivo, (...) ónus da prova esse que incumbia à Requerente e que não encetou nem logrou fazê-lo”*, *“por outro, a Requerente, ainda que na qualidade de repercutido, não figura na relação jurídico-tributária tal com ela foi configurada pelo legislador, não sendo, em conformidade, sujeito passivo do imposto”* porquanto *“no PPA sob apreço é absolutamente claro que as liquidações que são seu objeto têm por sujeito passivo a seguradora B... (...)”*.
- 3.3. E, segundo alega a Requerida, *“(...), não sendo sujeito o passivo do imposto, a Requerente não foi inspecionada nem nunca foi notificada pela AT de nenhuma de liquidação de Imposto do Selo que tivesse origem no procedimento inspetivo em causa”* sendo que *“conforme dispõe o artigo 65.º da LGT e o n.º 1 do artigo 9.º do CPPT, quem, em primeira linha, tem legitimidade no procedimento são os sujeitos passivos da relação tributária”* *“e pese embora ao repercutido assista o direito de reclamação, recurso, impugnação ou*

*de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias, nos termos da parte final do n.º 4 do artigo 18.º da LGT e dos n.ºs 1 e 5 do artigo 49.º do CIS, na situação que se aprecia, esses direitos são inaplicáveis, na medida em que a Requerente está a impugnar imposto que tem na sua base uma relação jurídico-tributária estabelecida exclusivamente entre a AT e o sujeito passivo de imposto, isto é, a B..., à qual é completamente alheia”.*

- 3.4. Assim, entende a Requerida que “(...) é forçoso concluir que a legitimidade para contestar a liquidação de Imposto do Selo n.º 2025..., levada à cobrança através da demonstração de liquidação titulada pela nota de cobrança n.º 2025..., caberia em exclusivo à seguradora B..., sujeito passivo do Imposto do Selo aqui impugnado, e não à Requerente, porquanto esta não é nem nunca foi o sujeito passivo desta relação jurídico-tributária a quem a AT exigiu o pagamento do imposto devido” porquanto, “(...) no caso concreto, o dever de o sujeito passivo proceder ao pagamento do imposto resultante de uma ação de inspeção é independente do cumprimento do repercutido, subsistindo tal dever ainda que esse cumprimento não ocorra” “e isto acontece porque, na situação em apreço, entre o repercutido (a ora Requerente) e o sujeito ativo (o Estado, neste caso representado pela AT), inexistente qualquer vínculo jurídico”.
- 3.5. Refere a Requerida que “como afirmam Lopes de Sousa, Benjamim Rodrigues e Leite de Campos, (...) o repercutido não é devedor do sujeito ativo” pelo que “em conformidade, na situação que se aprecia, as relações entre a Requerente e a B..., situam-se na esfera do direito privado” pelo que, “(...) caso a Requerente considere que a B... lhe está a liquidar Imposto do Selo que não é devido, porque considera ser beneficiária da isenção (...), será junto da seguradora e não da AT que, em primeira linha, deverá fazer valer a sua pretensão”, “pelo que, a pretensão anulatória invocada nunca poderá ser acolhida pelo tribunal arbitral, por falta de legitimidade da Requerente.”<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Vide “Lei Geral Tributária”, 2.ª Edição, Lisboa, 2000, pág. 112.

- 3.6. Assim, entende a Requerida que “(...) encontra-se verificada a exceção de ilegitimidade da Requerente, exceção dilatória de conhecimento oficioso que desde já se invoca, que obsta a que o Tribunal Arbitral conheça do mérito da causa, com a consequente absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto no artigo 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea e) do CPTA, ex vi artigo 29.º, n.º 1 do RJAT”.

***Da alegada ilegalidade/inconstitucionalidade das liquidações***

- 3.7. Prossegue a Requerida alegando que “não obstante, e sem de modo algum conceder quanto à questão da ilegitimidade da requerente (...)” importa referir [quanto ao entendimento da Requerente de que “(...) as liquidações de Imposto do Selo aqui em causa enfermam de erro de aplicação do direito pelos serviços de Administração Tributária, em virtude da aplicação de uma norma inconstitucional, (...), norma essa que ao estabelecer uma condição resolutive do benefício fiscal subjetivo aplicável à Requerente é, na sua opinião, formal e organicamente inconstitucional, por violação do princípio da legalidade fiscal, na vertente de reserva de lei da Assembleia da República (...) razão pela qual devem ser anuladas”] que “vigorando esta isenção para a Requerente, todas as empresas que pudessem concorrer com esta encontravam-se em desigualdade” e, adicionalmente, que “a união europeia define os auxílios que Estado pode atribuir de forma a não distorcer a concorrência e a isenção aqui em causa seria fator de distorção”, “pelo que, tendo em consideração o primado do direito comunitário e as regras da concorrência, não poderia o estado português manter aquela isenção (...)”, “pelo que (...) aquelas liquidações são legais”.
- 3.8. No que diz respeito à sujeição das apólices de seguro a imposto do selo, refere a Requerida que “(...), estão sujeitas a Imposto do Selo as operações de seguros” sendo que “(...) a verba 22.1 da TGIS, determina que as apólices de seguro estão sujeitas a Imposto do Selo, variando a taxa a aplicar em função de cada tipo de seguro e incidindo a mesma sobre a soma do prémio do seguro, do custo da apólice e de quaisquer outras importâncias que constituam receita das empresas seguradoras, cobradas juntamente

*com esse prémio ou em documento separado” pelo que, “em face do exposto, não restam dúvidas de que as apólices de seguro se encontram sujeitas a Imposto do Selo, facto que é corroborado pela própria Requerente, conforme se extrai do § 4.º da sua PP” mas, quanto à alegada manutenção da isenção fiscal conferida à Requerente pela Base XXIX do Decreto-Lei nº 104/73, de 13 de Março, alega a Requerida, enunciando os diplomas legais que entende serem aplicáveis que, numa perspetiva pessoal ou subjetiva, “(...) o benefício da isenção de Imposto de Selo era exclusivamente reconhecido à Requerente no período temporal em que se mantivesse a obrigação da «atividade de prestação de serviços de transporte ferroviário de passageiros» (natureza objetiva dos benefícios fiscais) e enquanto não fosse celebrado um contrato de serviço público entre o estado e a requerente (...)”, “ou seja, na alínea c) do n.º 4 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de junho, o legislador, no âmbito da sua liberdade conformadora, introduziu uma condição resolutiva a um benefício fiscal então existente, abrindo a porta à sua revogação por via de um evento futuro, bastando a sua verificação para que tal derrogação se concretizasse” o que, segundo alega “(...) veio a verificar-se quando, em 28-11-2019, foi celebrado o “Contrato de Serviço Público entre o Estado Português e a A... (...)” (sublinhado nosso).*

- 3.9. “*Ou seja, a assinatura do referido contrato extinguiu, de forma automática e independentemente de quaisquer vontades, o direito à isenção por parte da requerente” pelo que, “deste modo, por força da interpretação conjugada da alínea c) do n.º 4 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, da celebração do referido contrato de serviço público e do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 14.º do EBF, forçoso é concluir que a isenção de que a Requerente beneficiava caducou em 28-11-2019, passando a partir dessa data a Requerente a estar sujeita a Imposto do Selo nos termos gerais” (sublinhado nosso).*

3.10. Por outro lado, entende a Requerida que “(...) *acresce outro argumento que fundamenta o fim da isenção atribuída à Requerente por força da celebração, em 28-11-2019, do “Contrato de Serviço Público Entre o Estado Português e a A...”, argumento esse que decorre do quadro legal europeu que serviu de base à assinatura de tal contrato*” porquanto “*determina (...) o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de junho, que [o] contrato de serviço público da A..., é celebrado nos termos do Regulamento (CE) n.º 1370/2007, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro de 2007, e da Lei n.º 52/2015, de 9 de junho, ambos na sua redação atual (...)*” e, “*se atentarmos ao teor destes normativos europeus, a premissa em que assenta a regulamentação trazida por estes “pacotes” legislativos é a criação de um “Espaço Ferroviário Europeu Único”, assente na liberalização do mercado por via da concorrência, na harmonização técnica e no desenvolvimento conjunto de ligações transfronteiriças, proporcionando a abertura e reestruturação do mercado ferroviário, o aumento da competitividade e da criação de condições equitativas para as empresas ferroviárias, o desenvolvimento de infraestruturas para assegurar a interoperabilidade, a melhoria da eficiência na utilização e a segurança das infraestruturas e a garantia de preços justos para os consumidores*” pelo que “(...) perante este cenário, (...), dado que expressamente o refere nos Considerandos do “Contrato de Serviço Público entre o Estado e a A...”, a conclusão lógica que dele se retira é que *a isenção subjetiva atribuída à Requerente não podia continuar a subsistir*” “*e tal não se poderia manter por três ordens de razões: [a] porque estaria em desconformidade e representaria uma ofensa ao Direito da União Europeia acima referido, cujo primado é consagrado no n.º 4 do artigo 8.º da CRP, [b] porque constituiria, na realidade, ao invés de um verdadeiro benefício fiscal, um privilégio (fiscal) conferido especificamente à Requerente, que outros concorrentes que atuem ou viessem no futuro a atuar no mercado nacional de transporte de passageiros ferroviário nunca irão beneficiar, distorcendo assim os objetivos da União Europeia de criação do “Espaço Ferroviário Europeu Único”, assente num mercado liberalizado, competitivo e concorrencial e [c] porque representaria uma vantagem fiscal, sob a forma de uma isenção, que face ao enquadramento legal acima referido, poderia configurar uma forma*”

---

*de auxílio de Estado, por regra, incompatível com o direito europeu (cf. n.º 1 do artigo 107.º do TFUE)” (sublinhado nosso).*

3.11. Mas, prossegue a Requerida, “(...) caso se suscitem dúvidas ao tribunal arbitral sobre esta questão, na medida em que a manutenção desta isenção na esfera da Requerente apresenta uma conexão direta com o Direito Comunitário, podendo estar em desconformidade com o mesmo, nomeadamente com o disposto nos artigos 90.º, 91.º e no n.º 1 do artigo 107.º, todos do TFUE, e, bem assim, com o direito derivado aprovado com vista à criação e implementação do “Espaço Ferroviário Europeu único”, designadamente com o já referido quarto «pacote ferroviário» aprovado pela União Europeia (...)” vem requer que “(...) nos termos do disposto no artigo 267.º do TFUE, o tribunal arbitral suspenda a presente instância, procedendo ao seu reenvio a título prejudicial para o TJUE, com o propósito de garantir a aplicação correta e uniforme do Direito da União Europeia, notificando previamente as partes para se pronunciarem sobre a concreta questão de reenvio” (sublinhado nosso).

3.12. Adicionalmente, refere a Requerida que “(...) *na interpretação de normas que consagram benefícios fiscais, nos quais se incluem as isenções, há de ter presente a sua natureza excecional, cuja constituição e manutenção se deve fundar na tutela de interesses públicos extrafiscais de relevância superior ao da própria tributação que impedem (...)*” e, “*por essa razão, os princípios hermenêuticos apontam para uma interpretação estrita ou declarativa de normas que consagram benefícios fiscais, pois constituem derrogações aos principais princípios jurídico-tributários que enformam o direito fiscal – da generalidade, da igualdade e da capacidade contributiva – não devendo ser atribuídos a casos que não tenham sido expressamente contemplados no preceito legal que os concede, como é, desde 28-11-2019, o caso da Requerente*”.

3.13. Assim, entende a Requerida que, em consequência, “(...) *se aceitássemos como válida a argumentação da Requerente estaríamos a integrar uma lacuna, por interpretação analógica, violando a lei fiscal em matéria de benefícios fiscais e fazendo tábua rasa das regras de interpretação da lei, sobretudo da lei fiscal*”.

#### ***Da alegada ilegalidade das liquidações de juros compensatórios***

3.14. Por último, e quanto ao pedido de anulação das liquidações de juros compensatórios que integram as liquidações de Imposto do Selo cuja anulação a Requerente peticiona, entende a Requerida que “(...) *a Requerente carece de razão*” porquanto “*como supra se dispôs a Requerente carece de legitimidade para impugnar as liquidações de Imposto do Selo por não ser o sujeito passivo do imposto a quem o mesmo foi corrigido na ação de inspeção*” pelo que não pode “(...) *a Requerente estar a reivindicar a anulação de montantes que desconhece, isto é, que inexistem na sua esfera jurídica, uma vez que (...) foram liquidados à B... (...)*” e, “*por outro lado, não sendo ilegais as liquidações de Imposto do Selo sob apreço forçoso é concluir que os mesmos eram devidos*”.

3.15. “*Da mesma forma, quanto à falta de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios, que a Requerente alega, tal argumento não pode ser acolhido*” porquanto “*resulta claro que a demonstração de liquidação de juros compensatórios que foi notificada à B... (...) refere expressamente o período de tributação, o período a que respeita, o período de cálculo, o valor base, a taxa aplicada e o valor devido*” sendo que “*a isto, acrescem as menções feitas a este respeito no ponto «IX.1. Juros compensatórios» do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) notificado à B...*”, “*pelo que nenhuma razão assiste à Requerente*”.

#### ***Do alegado direito ao reconhecimento de juros indemnizatórios***

3.16. Conclui a Requerida que “*não sendo ilegais as liquidações de Imposto do Selo sob apreço forçoso é concluir que os mesmos não são devidos*”.



---

***Da não junção de processo administrativo***

3.17. Como referido pela Requerida, “(...) a presente ação versa sobre liquidações que não foram notificadas à Requerente” porquanto “(...) essas liquidações tiveram por base uma ordem de inspeção ao verdadeiro sujeito passivo de imposto e não à aqui requerida” pelo que “(...) atendo o dever de confidencialidade do Artigo 64.º da LGT não pode ser junto o referido Processo Administrativo”.

3.18. Nestes termos, conclui a Requerida a sua Resposta, referindo que “(...) deverá ser proferida decisão que a) Julgue a exceção de ilegitimidade da Requerente por provada e por procedente, (...), absolvendo em conformidade a Requerida da instância” ou “caso assim não se entenda, deve o presente [pedido] de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, [ser] absolvida a Requerida (...), tudo com as devidas e legais conseqüências”.

**4. SANEADOR**

4.1. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Neste âmbito, foi suscitada a exceção da ilegitimidade da Requerente, a qual será analisada no Capítulo 6. (Matéria de Direito), previamente à apreciação do mérito da causa mas, como aqui se adianta, a mesma será considerada improcedente.

- 4.3. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.<sup>4</sup>
- 4.4. Não foram suscitadas outras excepções de que cumpra conhecer.
- 4.5. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

## **5. MATÉRIA DE FACTO**

- 5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada [cfr. artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT].
- 5.2. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

### ***Dos factos provados***

- 5.3. A Requerente é *“uma entidade pública empresarial, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, com capacidade jurídica que abrange todos os direitos e obrigações necessários ou convenientes à prossecução do seu objecto, exercendo a sua*

---

<sup>4</sup> Nesta matéria, refira-se que a Requerente por não concordar com o acto de liquidação de Imposto do Selo n.º 2025..., relativo ao ano de 2022, liquidado à B..., na parte referente às Apólices de Seguro em que é tomadora do seguro (no montante de EUR 147.618,68), com data-limite para pagamento voluntário no passado dia 24-02-2025, apresentou o PPA em 26-05-2025. Ora, considerando que o PPA deve ser apresentado no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto (24-02-2025), o pedido apresentado em 26-05-2025 é tempestivo (porquanto o prazo terminou no dia 24-05-2025, que corresponde a um sábado e, por isso, o prazo transfere-se para o 1.º dia útil seguinte (segunda-feira seguinte), ou seja, para o próprio dia 26-05-2025).

*actividade em todo o território nacional e no estrangeiro, nos termos da Lei, dos Acordos e Convenções em vigor*”, em conformidade com o disposto nos seus Estatutos (artigo 1º), aprovados pelo Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho, o qual aprovou o regime jurídico aplicável à Requerente, bem como a 14ª versão dos seus Estatutos (versão em vigor), publicados como Anexo I ao referido diploma e que dele fazem parte integrante.

- 5.4. A Requerente tem *“por objecto principal a prestação de serviços de transporte ferroviário de passageiros e de mercadorias em linhas férreas, troços de linha e ramais que integram ou venham a integrar a rede ferroviária nacional”*, integrando igualmente o seu objecto principal *“a prestação de serviços de transporte ferroviário internacional de passageiros e de mercadorias, em conformidade com o disposto na Lei, nos Tratados, Convenções e Acordos em vigor”* podendo ainda exercer, acessoriamente, as actividades elencadas no artigo 2º dos seus Estatutos, em conformidade com o aí disposto (artigo 2º).
- 5.5. A Requerente está sujeita à tutela e superintendência dos membros do Governo responsáveis pela área das Finanças e pelo sector dos Transportes, em conformidade com o disposto no artigo 3º do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho.
- 5.6. O capital estatutário da Requerente é detido integralmente pelo Estado, e destina-se a responder às necessidades permanentes da empresa, em conformidade com o disposto no artigo 12º do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho e no artigo 3º dos seus Estatutos.
- 5.7. A Requerente rege-se pelo disposto no Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de Dezembro (alterado pelo Decreto-Lei n.º 300/2007, de 23 de Agosto, pelo Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho e Estatutos anexos, que dele fazem parte integrante) e pela demais legislação aplicável, em conformidade com o disposto no artigo 3º do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho.

- 5.8. No que diz respeito à prestação de serviços de transporte, compete à Requerente, “sem prejuízo da celebração de contratos de concessão com o Estado, directamente ou com outra entidade pública legalmente competente, nos termos do n.º 2 do artigo 19.º do Decreto -Lei n.º 558/99, de 17 de Dezembro, alterado pelo Decreto -Lei n.º 300/2007, de 23 de Agosto, e da demais legislação aplicável (...), exercer a actividade de prestação de serviços de transporte ferroviário de passageiros” sendo que os referido contratos de concessão “identificam os serviços cuja gestão e exploração é atribuída à A..., com sujeição a obrigações de serviço público, nos termos da legislação aplicável”. “Das disposições contratuais relativas à prestação de serviços públicos, tal como referido (...), constam, designadamente: a) Os direitos e deveres das partes, incluindo as obrigações de serviço público, bem como o preço, a respectiva compensação e direitos exclusivos; b) O critério de cálculo das compensações das obrigações de serviço público; c) A zona geográfica abrangida pelo serviço; d) As modalidades de repartição de custos ligados à prestação de serviço; e) As modalidades de repartição de receitas ligadas à venda de títulos de transporte; f) O prazo de duração do contrato”, em conformidade com o disposto no artigo 6º do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho (sublinhado nosso).
- 5.9. Até à celebração dos Contratos de Concessão com o Estado (artigo 6º do supra referido Decreto-Lei), “a) constitui serviço concessionado o serviço público de transporte ferroviário de passageiros no território nacional prestado pela A..., E. P. E., nos termos do n.º 2 do artigo 4.º do Decreto -Lei n.º 270/2003, de 28 de Outubro, alterado pelo Decreto -Lei n.º 231/2007, de 14 de Junho; b) No que se refere às indemnizações compensatórias pela prossecução de obrigações de serviço público, é aplicável o regime jurídico da concessão de subvenções públicas, previsto no Decreto -Lei n.º 167/2008, de 20 de Agosto”, e mantém-se a vigência “a) Do Decreto n.º 11 928, de 21 de Julho de 1926; b) Do Decreto n.º 12 800, de 7 de Dezembro de 1926; c) Dos regimes consignados nas bases XXV, n.º 3, XXVI, XXVII, XXVIII, XXIX, n.os 1 e 2, XXXI, XXXII, n.º 4, e LIII anexas ao Decreto -Lei n.º 104/73, de 13 de Março”, em conformidade com o disposto no artigo 15º do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho (sublinhado nosso).

- 5.10. Não obstante o regime em vigor acima descrito, considera-se provado que, no ano de 1973, através do Decreto-Lei n.º 104/73, de 13 de Março (diploma que autorizou o Ministro das Comunicações de então a estipular um “*novo contrato de concessão*” com a C...), procedeu-se a uma revisão do Contrato de Concessão celebrado entre o Estado e a Requerente, nos termos do Decreto-Lei n.º 38246, de 9 de Maio de 1951, nos termos da qual se procedeu às “*alterações que se mostraram necessárias para o saneamento financeiro da empresa e para a reorganização da sua gestão técnica e comercial*”, tendo sido aprovados naquela data os Estatutos da Requerente (na sua 9ª versão), em conformidade com o disposto no referido diploma.
- 5.11. De acordo com o disposto no Decreto-Lei n.º 104/73, de 13 de Março, o novo Contrato de Concessão conformar-se-ia com o prescrito nas Bases anexas ao referido Decreto-Lei, do qual se consideravam parte integrante e veio substituir o Contrato de Concessão celebrado em cumprimento do disposto no artigo 1º do Decreto-Lei n.º 38246 de 9 de Maio de 1951.
- 5.12. Ao abrigo do novo contrato, a Requerente continuaria a revestir a forma de sociedade anónima.
- 5.13. Ao abrigo das Bases anexas ao diploma identificado nos pontos 5.10 e 5.11., supra, no que ao caso interessa:
- A BASE I estipulou que “*a organização e exploração dos transportes na rede ferroviária do continente [era] feita em regime de concessão única, outorgada pelo presente contrato à C...), (...)*”;
  - A BASE IV estipulou que “*o prazo da concessão é de cinquenta anos, com início em 1 de Janeiro de 1951 e termo em 31 de Dezembro de 2000*”;
  - A BASE V estipulou que “*a B... obriga-se a conformar a actualização e a exploração da rede ferroviária concedida com as normas de política de transportes que o Governo*

*fixar, nomeadamente com as constantes da lei e dos regulamentos em vigor” sendo que “a B... obriga-se a proceder à modernização das linhas e ramais e do demais equipamento em serviço, em conformidade com os interesses da colectividade, os progressos técnicos e as necessidades comerciais da empresa” e “obriga-se a explorar a rede ferroviária segundo métodos actualizados de gestão comercial privada e de acordo com as exigências do progresso técnico e as oportunidades comerciais evidenciadas pelo mercado, sem prejuízo das obrigações de serviço público estabelecidas no presente contrato”, ficando ainda “obrigada a construir novas linhas ou ramais que se mostrem indispensáveis para actualizar a rede ferroviária nacional, sempre que o Governo o determine e lhe proporcione o respectivo financiamento”;*

- A BASE IX estipulou que “a B... é obrigada a ter o material fixo e circulante necessário para assegurar a execução do serviço, com a indispensável regularidade, eficiência e segurança” e a BASE X estipulou que “a B... obriga-se a conservar no melhor estado de serviço possível, durante o prazo de concessão, as linhas férreas e suas dependências, bem como todo o material fixo, circulante e acessório, assim os devendo entregar ao Estado, findo aquele prazo”,

- A Base XXIX estipulou que “1. A B... continuará a gozar, durante o prazo de concessão, de isenção completa de quaisquer impostos ou contribuições do Estado ou das autarquias locais, tanto gerais e especiais como extraordinários. Esta isenção não se aplica ao imposto ferroviário incorporado nas tarifas a entregar pela B... nos cofres do Tesouro. 2. A mesma isenção se aplicará à exploração rodoviária que, nos termos da base XIII, substitua serviços ferroviários. 3. Nenhuma contribuição especial será lançada sobre o objecto desta concessão”, assumindo aquela isenção a natureza de isenção tributária subjectiva porquanto atribuída à Requerente (sublinhado nosso).

- A BASE XXXVII estipulou que constituíam receitas de exploração da B..., nomeadamente, “a) As receitas provenientes da prestação de serviços de transporte ferroviário; b) As receitas provenientes da prestação de outros serviços de transporte; c) Os rendimentos dos bens que possuir ou administrar; d) As compensações financeiras a atribuir pelo Estado nos termos da lei; e) Outras receitas não incluídas nas alíneas

*anteriores”, sendo que o Governo anual (até 20 de Março) fixaria “o montante das compensações a atribuir à B... (...)” (sublinhado nosso).*

5.14. A Requerente, em 28-11-2019, celebrou com o Estado Português um “*Contrato de Serviço Público*” (com produção de efeitos a partir da data da sua assinatura), com o objectivo de proceder à “*(...) contratualização do serviço público de transporte ferroviário nacional de passageiros de interesse económico geral, fixando as obrigações de serviço público às quais a A... fica adstrita, para garantir que a prestação deste serviço seja efetuada de acordo com as exigências de continuidade, qualidade, comodidade, acessibilidade, higiene, segurança, universalidade no acesso, preço razoável e aceitabilidade social, cultural e ambiental e as condições em que são devidas as compensações financeiras pelo Estado à A... e a outorga de direitos exclusivos, como contrapartida pela imposição das referidas obrigações*”, com base nos seguintes considerandos, em conformidade com o teor do referido Contrato:

*“O Estado procedeu à transposição, para a legislação nacional, do quarto «pacote ferroviário» aprovado pela União Europeia, que integra, entre outras, a Diretiva (UE) 2016/2370, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de dezembro de 2016, que altera a Diretiva 2012/34/UE no que respeita à abertura do mercado nacional de transporte ferroviário e o Regulamento (UE) 2106/2338, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de dezembro de 2016, que altera o Regulamento (CE) n.º 1370/2007 no que respeita à abertura do mercado nacional de serviços de transporte ferroviário de passageiros.*

*B) A A..., é uma entidade pública empresarial com personalidade jurídica, dotada de autonomia administrativa e financeira e de património próprio, estando sujeita a tutela e superintendência dos membros do Governo responsáveis pela área das finanças e pelo sector dos transportes.*

*C) Nos termos dos estatutos, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de junho, na sua atual redação, a A..., tem por objeto principal a prestação de serviços de transporte ferroviário de passageiros, em linhas férreas, troços de linha e ramais que integram ou venham a integrar a rede ferroviária nacional.*

*D) Os serviços de transporte ferroviário de passageiros, que asseguram, de forma isolada ou combinada, a mobilidade quotidiana dentro dos principais sistemas urbanos nacionais, a acessibilidade interna das diferentes regiões e a conectividade entre essas regiões e os principais*



*polos de influência suprarregional, são de interesse económico geral ao promoverem a coesão económica, social e territorial do país, ao garantirem o direito das populações à mobilidade e ao assegurarem o acesso das mesmas aos serviços públicos distribuídos pelo território;*

*E) O Estado deve assegurar o fornecimento dos serviços de transporte de passageiros referidos no Considerando anterior e, na medida em que não sejam comercialmente atrativos, fixar as obrigações de serviço público a que os mesmos estão sujeitos de modo a garantir que a prestação do serviço é efetuada de acordo com as exigências de continuidade, qualidade, comodidade, acessibilidade, higiene, segurança, universalidade no acesso, preço razoável e aceitabilidade social, cultural e ambiental;*

*F) Os serviços comerciais da A..., designados por..., são igualmente de interesse económico geral, devendo o Estado salvaguardar a sua existência, continuidade e complementaridade com os restantes serviços ferroviários de transporte de passageiros prestados na rede ferroviária nacional;*

*G) O Estado deve ainda salvaguardar que os serviços públicos de transporte ferroviário de passageiros são financeiramente sustentáveis e proporcionam adequados níveis de oferta, de qualidade e de segurança, designadamente através do pagamento de compensações financeiras, nos termos do Regulamento UE n.º 1370/2007 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro, alterado pelo Regulamento UE n.º 2016/2338 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de dezembro, de ora em diante identificado como Regulamento, e da Lei n.º 52/2015, de 9 de junho, que estabelece o Regime Jurídico do Serviço Público do Transporte de Passageiros;*

*H) A A... é um “operador interno”, nos termos definidos no Regime Jurídico do Serviço Público de Transporte de Passageiros e foi considerada como tal pelo Governo em Conselho de Ministros de 6 de dezembro de 2018, opção essa plasmada no Decreto-Lei n.º 124-A/2018, de 31 de dezembro;*

*I) O Estado e a A... entendem regular, através do presente contrato, as obrigações de prestação de serviços de transporte ferroviário de passageiros a que a A... se vincula e as condições em que são devidas compensações financeiras e a outorga de direitos exclusivos, como contrapartida pela imposição das referidas obrigações”.*

- 5.15. Nos termos do disposto no contrato identificado no ponto anterior, o mesmo vigoraria *“por um período de 10 anos, a partir da data de produção de efeitos, prorrogável por 5 anos se verificados os requisitos legalmente fixados, designadamente a realização de investimentos significativos no período inicial do contrato, sem prejuízo dos efeitos das disposições que pela sua natureza se destinem a perdurar para além deste prazo”*.
- 5.16. De acordo com a Cláusula 4º do referido contrato, *“a A... obriga-se a realizar o serviço público de transporte ferroviário de passageiros objeto do Contrato, através da oferta de Serviços nos trajetos definidos no Anexo I, garantindo condições de operabilidade, disponibilidade, permanência, qualidade, comodidade, acessibilidade, rapidez, higiene e segurança dentro dos limites de capacidade da infraestrutura e de acordo com os parâmetros definidos no Contrato e nos Anexos II e III, e para o qual utilizará o Material Circulante identificado no Anexo VI, que progressivamente substituirá por novo material, nos termos previstos no Contrato, à medida que o mesmo entre ao serviço”, obrigando-se a satisfazer, “(...), designadamente, os seguintes parâmetros de serviço público:*
- a) Assegurar o número de comboios, com a cadência, lotação e comodidade acordadas, conforme referido nos Anexos II e VI;*
  - b) Cumprir com o programa de exploração, incluindo o primeiro e último comboio, leis de paragem, níveis de serviço e parâmetros de qualidade acordados e descritos nos Anexos II e III;*
  - c) Cumprir com o tarifário fixado no Anexo IV, com as atualizações admitidas no Contrato e com o decorrente da legislação em vigor;*
  - d) Disponibilizar aos utentes e público em geral toda a informação necessária a uma fácil utilização e acesso ao transporte público que opera, nos termos do Contrato e da legislação aplicável, sem prejuízo da responsabilidade do Gestor da Infraestrutura Ferroviária a esse respeito;*
  - e) Assegurar o transporte de pessoas com mobilidade reduzida, nos termos da legislação nacional e comunitária em vigor”*.

- 5.17. A Requerente, no âmbito da sua actividade, celebra diversos contratos que, em termos de gerais, estão abrangidos pela incidência objectiva do Imposto do Selo, estando isentos deste imposto, sem margem para dúvidas, até 28-11-2019, em conformidade com a isenção subjetiva conferida legalmente à Requerente, nos termos da Base XXIX do Decreto-Lei 104/73, de 13 de Março e condição resolutiva decorrente da celebração do Contrato de Concessão, em 28-11-2019, em conformidade com o disposto no artigo 15º, nº 4, alínea c) do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho, em conformidade com o alegado e regime legal descrito nos pontos anteriores.
- 5.18. A Portaria n.º 339/2019, de 1 de Outubro, que veio proceder à aprovação do modelo oficial da Declaração Mensal do Imposto do Selo (DMIS) e respectivas instruções de preenchimento (a que se refere o n.º 2 do artigo 52.º-A do Código do Imposto do Selo), veio reconhecer a isenção de Imposto do Selo da Requerente através da possibilidade de activação do “Código 34” (página 22 da Portaria publicada no Diário da República n.º 188, 1.ª série, de 1 de Outubro de 2019), para efeitos daquela isenção, em conformidade com o texto da mesma.
- 5.19. Com a aprovação da Portaria n.º 245/2021, de 10 de Novembro, que veio alterar e republicar, em anexo, o modelo oficial da DMIS (e respectivas instruções de preenchimento) veio proceder a diversas alterações naquela declaração porquanto, como consta do respetivo Preâmbulo, “ (...) *posteriormente à data de entrada em vigor da DMIS deixaram de vigorar algumas isenções em sede de Imposto do Selo e foram identificadas, alteradas e criadas outras, nomeadamente pelo Decreto-Lei n.º 109/2020, de 31 de dezembro, e pela Lei n.º 70/2021, de 4 de novembro, o que implica igualmente a adaptação da declaração a essa realidade*”, em conformidade com o texto da mesma.
- 5.20. Com a aprovação da Portaria identificada no ponto anterior [e já após a celebração do Contrato de Serviço Público entre o Estado português e a Requerente (celebrado em 28-11-2019)], foi mantido ao abrigo daquele diploma, o “Código 34” da DMIS (pág. 15 da Portaria, publicada no Diário da República n.º 218, 1.ª série, de 10 de Novembro de

2021), possibilitando a utilização da isenção subjectiva conferida à Requerente, em matéria de Imposto do Selo, mantendo-se após a retificação da mesma pela Declaração de Retificação n.º 43/2021, de 20 de Dezembro e pela Declaração de Retificação n.º 1/2022, de 7 de Janeiro, em conformidade com o texto das mesmas.

- 5.21. À Requerente, durante o ano de 2022, nos contratos de seguro que celebrados com as empresas seguradoras (no caso a B...), não foi por ela(s) liquidado e, consequentemente, não foi pela Requerente suportado (enquanto tomador do seguro), qualquer Imposto do Selo.
- 5.22. Com a publicação da Portaria n.º. 195/2024/1, de 28 de Agosto (que veio alterar e republicar, em anexo, o modelo oficial da DMIS e respectivas instruções de preenchimento), foram aditadas em duas colunas o prazo de validade do “*Código 34*” aí se indicando, como data de início, 14-03-1973 e, como data de fim, 28-11-2019, em conformidade com o texto da mesma.
- 5.23. A Requerente, no final de 2023, foi alertada por uma instituição bancária (cujo nome não identificou) no sentido de que esta entidade não estava a conseguir activar o “*Código 34*” relativo à isenção de Imposto de Selo na DMIS, não estando assim a Requerente em condições de poder beneficiar de uma isenção daquele imposto, em conformidade com o alegado pela Requerente.
- 5.24. A Requerente, em consequência do descrito no ponto anterior, questionou a Requerida sobre qual a razão para a qual o referido “*Código 34*” não estivesse activo na DMIS, tendo obtido resposta da Requerida, em 05-12-2023, no sentido de que a isenção de que esta beneficiava desde 1973 se encontrava caducada desde 28-11-2019, data da celebração do “*Contrato de Serviço Público entre o Estado Português e a A...*”, acima já referido (vide ponto 5.14., supra), nos seguintes termos (em conformidade com o alegado pela Requerente e não contrariado pela Requerida):

*“A Base XXIX anexa ao Decreto-Lei n.º 104/73, de 13/3, concede A..., EPE, «a isenção completa de quaisquer impostos ou contribuições ao Estado ou das autarquias locais», benefícios fiscais esses que a alínea c) do n.º 4 do art.º 15.º do decreto-lei n.º 137-A/2009, de 12/6 (Regime Jurídico e estatutário da A...) manteve em vigor no ordenamento jurídico. Na perspetiva pessoal ou subjetiva o benefício de isenção e IMT e de imposto de selo, são exclusivamente reconhecidos à A..., no período temporal em que se mantiver a obrigação da «atividade de prestação de serviços de transporte ferroviário de passageiros» (natureza objetiva dos benefícios fiscais), e enquanto não for celebrado um contrato de serviço público entre o Estado e a A... (cf. N.º 1 do artigo 6.º e corpo do n.º 4 do artigo 15.º, ambos do decreto-lei n.º 137 A/2009). Essa condição resolutive veio a verificar-se quando, em 28-11-2019, foi celebrado o “Contrato de Serviço Público entre o Estado Português e a A...”, facto legalmente previsto no n.º 4 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 137-A/2009. Ou seja, a assinatura do referido contrato fez soçobrar, ipso facto, o direito à isenção por parte da A... .Por conseguinte, por força dos normativos referidos do Decreto-Lei n.º 137 A/2009 e da celebração do referido contrato de serviço público, a isenção de que a A... beneficiava encontra-se caducada, razão pela qual o código 34 se encontra barrado na lista de isenções usada para o preenchimento da DMIS”.*

- 5.25. Em 2025, em data que a Requerente desconhece, na sequência de uma acção inspectiva em matéria tributária (OI2024...) realizada na seguradora B..., foi esta entidade notificada para proceder ao pagamento do acto de liquidação adicional de Imposto do Selo n.º 2025..., relativo ao ano de 2022, no montante total de EUR 700.312,63, (dos quais EUR 53.005,00 respeitam a juros compensatórios), com data para pagamento voluntário até 24-02-2025, em conformidade com o **doc. n.º 1** anexado com o PPA.
- 5.26. Na sequência da liquidação adicional de Imposto do Selo referida no ponto anterior, a seguradora B... interpelou a Requerente, na qualidade de entidade tomadora das apólices de seguro objecto de correção, para proceder ao pagamento do Imposto do Selo devido nos prémios de apólices de seguros que aquela entidade seguradora auferiu da Requerente, em 2022, designadamente, nos seguros de (i) “ACID. TRABALHO PRÉMIO VARIÁVEL”, “ADVANCECARE SAÚDE GRUPO” e “TRANQUILIDADE EM VIAGEM” (enquadrados na Verba 22.1.220) e (ii) “MÁQUINAS CASCO”, “RESP. CIVIL

*EMPRESARIAL*” e “*MULTIRRISCO GERAL*” (enquadrados na Verba 22.1.521), respeitantes aquele ano 2022, no montante total de EUR 147.618,68, em conformidade com o *doc. n.º 2* anexo com o PPA.

5.27. A Requerente pagou os montantes acima referidos em 03-10-2025 (ou seja, já na pendência deste processo), em conformidade com o documento anexo com as suas alegações escritas, que a seguir se apresenta, e cuja junção se admitiu tendo em consideração o descrito no ponto 1.14., supra:



DOCUMENTO EMITIDO POR / DOCUMENT ISSUED BY  
INTERNET BANKING

COMPROVATIVO DA OPERAÇÃO / OPERATION PROOF

TRANSFERÊNCIA / BANK TRANSFER

Estado / State: Pago / Paid

Dados do Ordenante / Payer Data

Nome / Name: A...

Designação da Conta / Account Designation: A...

IBAN: PT50

Dados do Movimento / Movement Data

Nº do movimento / Movement Number

Montante / Amount: 523.376,09 EUR

Data do movimento / Movement Date: 3 Out 2025

Data-valor / Value Date: 6 Out 2025

Dados do Beneficiário / Beneficiary Data

Nome / Name: B... SA

NIF / TIN (Tax Identification Number):

IBAN: PT50

Morada / Address: LISBOA

Motivo / Bank Transfer Reason

Fatura

Descrição para o Beneficiário / Description for the Beneficiary

Documento emitido em / Document issued on: 10 de outubro de 2025

5.28. A Requerente, não concordando com a referida liquidação de Imposto do Selo, por entender que a mesma enferma de erro de aplicação do direito por parte dos serviços da Requerida, em virtude da aplicação de uma norma inconstitucional (nº 4, do artigo 5º do

Decreto-Lei nº 137-A/2009, de 12 de Junho) por violação da reserva de Lei da Assembleia da República, apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral em 26-05-2025.

5.29. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral Colectivo fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes, no teor dos documentos juntos aos autos pela Requerente.

### ***Dos factos não provados***

5.30. Não se provou que à Requerente tivessem sido repercutidos quaisquer valores a título de juros compensatórios liquidados pela Requerida à B... .

5.31. Não se verificaram quaisquer outros factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

## **6. MATÉRIA DE DIREITO**

6.1. No âmbito deste processo, a Requerente, “(...) *tendo suportado Imposto do Selo, nos termos da Verba 22 da Tabela Geral do Imposto do Selo (“TGIS”), no montante de € 147.618,68 (...) e juros compensatórios, tudo na qualidade de tomadora do seguro, em virtude de apólices de seguro em que é seguradora a entidade B..., S.A. (...)*” veio apresentar PPA, com fundamento em ilegalidade abstracta e inconstitucionalidade, com base no entendimento de que a liquidação de Imposto do Selo em crise enferma de erro de aplicação do direito pelos serviços de Administração Tributária, em virtude de aplicar uma norma alegadamente inconstitucional, por violação da reserva de Lei da Assembleia da República.

### ***Da excepção da ilegitimidade activa***



- 6.2. A Requerida não concorda com a posição da Requerente alegando, preliminarmente, que esta não tem legitimidade activa para interpor o PPA porquanto defende que a legitimidade para contestar a liquidação de Imposto do Selo identificada caberia em exclusivo à B..., sujeito passivo do Imposto do Selo aqui impugnado, e não à Requerente porquanto esta não é, nem nunca foi, o sujeito passivo desta relação jurídico-tributária a quem a Requerida exigiu o pagamento do imposto devido.
- 6.3. E, prossegue a Requerida, alegando que, se por um lado, “(...) nenhuma prova foi [feita] do pagamento daquele imposto ao sujeito passivo, (...) ónus da prova (...) que incumbia à Requerente e que não encetou nem logrou fazê-lo”, “por outro, a Requerente, ainda que na qualidade de repercutido, não figura na relação jurídico-tributária tal com ela foi configurada pelo legislador, não sendo, em conformidade, sujeito passivo do imposto” considerando que “no PPA (...) é absolutamente claro que as liquidações que são seu objeto têm por sujeito passivo a seguradora B... (...)”.
- 6.4. Segundo alega a Requerida, “(...), não sendo sujeito o passivo do imposto, a Requerente não foi inspecionada nem nunca foi notificada pela AT de nenhuma de liquidação de Imposto do Selo que tivesse origem no procedimento inspetivo em causa” sendo que “conforme dispõe o artigo 65.º da LGT e o n.º 1 do artigo 9.º do CPPT, quem, em primeira linha, tem legitimidade no procedimento são os sujeitos passivos da relação tributária”, “e pese embora ao repercutido assista o direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias, nos termos da parte final do n.º 4 do artigo 18.º da LGT e dos n.ºs 1 e 5 do artigo 49.º do CIS, na situação que se aprecia, esses direitos são inaplicáveis, na medida em que a Requerente está a impugnar imposto que tem na sua base uma relação jurídico-tributária estabelecida exclusivamente entre a AT e o sujeito passivo de imposto, isto é, a B..., à qual é completamente alheia”, “(...) é forçoso concluir que a legitimidade para contestar a liquidação de Imposto do Selo n.º 2025..., levada à cobrança através da demonstração de liquidação titulada pela nota de cobrança n.º 2025..., caberia em exclusivo à seguradora B..., sujeito passivo do Imposto do Selo aqui impugnado, e não à Requerente, porquanto esta não é nem nunca

*foi o sujeito passivo desta relação jurídico-tributária a quem a AT exigiu o pagamento do imposto devido”.*

- 6.5. Refere ainda a Requerida que *“como afirmam Lopes de Sousa, Benjamim Rodrigues e Leite de Campos, (...) o repercutido não é devedor do sujeito ativo”* pelo que *“em conformidade, na situação que se aprecia, as relações entre a Requerente e a B..., situam-se na esfera do direito privado”*. *“Assim, caso a Requerente considere que a B...lhe está a liquidar Imposto do Selo que não é devido, porque considera ser beneficiária da isenção (...), será junto da seguradora e não da AT que, em primeira linha, deverá fazer valer a sua pretensão”*, *“pelo que, a pretensão anulatória invocada pela Requerente nunca poderia ser acolhida pelo Tribunal Arbitral, por falta de legitimidade da Requerente, concluindo a Requerida que “(...) encontra-se verificada a exceção de ilegitimidade da Requerente, exceção dilatória de conhecimento oficioso que desde já se invoca, que obsta a que o Tribunal Arbitral conheça do mérito da causa, com a consequente absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto no artigo 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea e) do CPTA, ex vi artigo 29.º, n.º 1 do RJAT”*.
- 6.6. Nestes termos, preliminarmente será necessário analisar a exceção da ilegitimidade da Requerente, que foi suscitada pela Requerida na Resposta, antes de se poder passar à análise da questão de fundo a decidir.
- 6.7. Como já mencionado, considera a Requerente que tem legitimidade para apresentar este pedido, porquanto *“(...) são sujeitos passivos as Empresas seguradoras relativamente à soma do prémio do seguro, custo da apólice e quaisquer outras importâncias cobradas em conjunto ou em documento separado, bem como às comissões pagas a mediadores, líquidas de imposto (...)”* sendo que *“(...) o Imposto do Selo constitui encargo dos titulares do interesse económico (...)”*, ou seja, defende a Requerente que *“(...) nos seguros, quem o suporta é sempre o tomador do seguro”* pelo que *“(...) é o sujeito passivo [(...), in casu, a B...] quem está obrigado a liquidar e a entregar o montante do imposto*

*ao Estado, sendo que, quem efetivamente o suporta (ou seja, o tomador do seguro, no caso em apreço, a Requerente) é o repercutido”.*

- 6.8. Assim, para a Requerente, “(...) *em face do exposto, não restam dúvidas de que, no caso concreto, a B..., na qualidade de seguradora, é o sujeito passivo do Imposto do Selo e a aqui Requerente, enquanto tomador do seguro, é o repercutido*” pelo que, “*partindo deste enquadramento legal do Imposto do Selo (...)*” defende a Requerente a sua legitimidade activa.
- 6.9. Devidamente notificada para o efeito, a Requerente apresentou, em sede de alegações, a defesa à matéria de excepção suscitada pela Requerida, reiterando a posição apresentada no pedido e concluindo que “(...) *deve ser julgada improcedente a excepção invocada, por não observada e inexistente, no mais se concluindo como na petição inicial deste pedido de pronúncia arbitral, (...)*”.
- 6.10. Cumpre analisar e decidir.
- 6.11. Como se refere no Acórdão do TCAN de 12-06-2024, proferido no âmbito do processo nº 00783/12.5BEAVR, cujo teor aqui se acompanha, para efeitos de determinação da legitimidade para impugnar, “*nesta matéria, tal como se aponta no Ac. do Supremo Tribunal (Pleno) de 14-10-2020, Proc. nº 0506/17.2BEALM, (...), com as devidas adaptações, para a determinação da legitimidade no processo judicial tributário releva, em primeiro lugar, a lei processual tributária. Subsidiariamente e de acordo com o artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário relevam as normas de natureza processual dos códigos e das leis tributárias, as normas do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e as normas do Código de Processo Civil. (...). Assim, a primeira disposição a considerar para o caso é o artigo 9.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário segundo o qual têm legitimidade no processo judicial tributário os sujeitos do procedimento tributário. Ou seja, de acordo com esta regra, tem legitimidade activa no processo judicial tributário o sujeito passivo do*

*procedimento tributário. O legislador mobilizou para a determinação da legitimidade processual a figura jurídica do procedimento tributário, utilizando-a como critério fundamental na aferição deste pressuposto processual. O que sucede porque o procedimento tributário é considerado pelo legislador a forma típica de atuação administrativa nas relações jurídico-tributárias, o modo típico de criar, modificar ou extinguir estas relações. É claro que não é sempre assim. Nem sempre as decisões do sujeito público das relações administrativas em matéria tributária estão integradas num procedimento, sendo até muito frequentes os casos em que a composição dessas relações é determinada por um único ato, seja ele um ato tributário ou um ato administrativo em matéria tributária. Nestes casos, a figura jurídica do procedimento tributário já não serve para a determinação da legitimidade processual. E os critérios suplementares fornecidos pelo artigo 9.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (parte nos contratos fiscais; titulares de interesse legalmente protegido) também não se lhe adequam. E quando aquele normativo não fornece nenhum critério suplementar que possa ser mobilizado há que recorrer ao direito subsidiário. E como esse critério também não é fornecido por outras leis tributárias devem ser convocadas para o efeito as regras do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, de acordo com a alínea c) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Ora, o Código de Processo nos Tribunais Administrativos regula separadamente as questões da legitimidade processual ativa e passiva. O que sucede porque se colocam questões diversas do lado ativo e do lado passivo da relação processual administrativa, que justificam o seu tratamento autonomizado e soluções assimétricas. O art.º 9º nº 1 do CPTA refere que o autor é considerado parte legítima quando alegue ser parte na relação material controvertida, dispondo o nº 2 que independentemente de ter interesse pessoal na demanda, qualquer pessoa, bem como as associações e fundações defensoras dos interesses em causa, as autarquias locais e o Ministério Público têm legitimidade para propor e intervir, nos termos previstos na lei, em processos principais e cautelares destinados à defesa de valores e bens constitucionalmente protegidos, como a saúde pública, o ambiente, o urbanismo, o ordenamento do território, a qualidade de vida, o património cultural e os bens do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais,*

*assim como para promover a execução das correspondentes decisões jurisdicionais. Ora, no que diz respeito à matéria da “relação material controvertida”, aquele critério só tem aplicação nos litígios cuja estrutura se aproxima do modelo do processo civil [neste sentido, ver MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, in «Manual de Processo Administrativo», 3.ª edição, Almedina 2017, pág. 247], como as ações de condenação ou de simples apreciação. É, por isso, um critério cuja aplicação é muito rara no processo judicial tributário. Diga-se ainda, que os critérios de determinação da legitimidade processual que poderiam colher-se da lei processual civil não são adaptáveis aos processos de impugnação que se reconduzam a um pedido de anulação ou de declaração de nulidade de um ato. Seja porque têm natureza residual e há critérios que se aplicam ao caso especialmente, seja porque os processos impugnatórios não têm, tipicamente, por objeto mediato uma relação material que se controverta no processo, mas a legalidade do próprio ato. Por outro lado, nos processos impugnatórios, o juiz não é confrontado com a pretensão à existência de uma certa relação material, mas com a existência de um ato que se identifica e com a pretensão à declaração da sua invalidade e no processo de impugnação judicial tributário, a legitimidade processual ativa é, normalmente, atribuída ao sujeito passivo do procedimento tributário de onde emana a decisão impugnada” (sublinhado nosso).*

- 6.12. Como resulta da matéria dada como provada, na situação em análise, estão em causa montantes de Imposto do Selo (referentes ao ano de 2022) no montante de EUR 147.618,68 que a Requerente suportou (pagou), na qualidade de Tomador do seguro, em virtude de aquele imposto ter sido liquidado à B..., em contratos de seguro celebrados entre ambas, e que a Requerente vem impugnar com fundamento em ilegalidade abstracta e inconstitucionalidade, com base no entendimento de que aquela liquidação de Imposto do Selo enferma de erro de aplicação do direito pelos serviços de Administração Tributária, em virtude de ter aplicado uma norma alegadamente inconstitucional, por violação da reserva de Lei da Assembleia da República.

- 6.13. Em termos gerais, de acordo com o disposto no artigo 1º, n.º 1 do Código do Imposto do Selo, este imposto “(...) *incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstas na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens*”, sendo que:
- 6.13.1. De acordo com o disposto no artigo 2º, n.º 1, alínea e) do Código do Imposto do Selo, “*são sujeitos passivos do imposto (...) e [as] Empresas seguradoras relativamente à soma do prémio do seguro, custo da apólice e quaisquer outras importâncias cobradas em conjunto ou em documento separado, bem como às comissões pagas a mediadores, líquidas de imposto (...)*”;
- 6.13.2. De acordo com o artigo 3º, n.º 1 do Código do Imposto do Selo que “*o imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico nas situações referidas no artigo 1º*” sendo que, de acordo com o seu n.º 3, refere-se, no que ao caso interessa, que “*para efeitos do n.º 1, considera-se titular do interesse económico (...) o nos seguros, o tomador, (...)*” (sublinhado nosso);
- 6.13.3. De acordo com artigo 5º do Código do Imposto do Selo, é referido para efeito de nascimento da obrigação tributária, no que ao caso interessa, que “*a obrigação tributária considera-se constituída (...) b) Nas apólices de seguros, no momento da cobrança dos prémios (...)*”.
- 6.14. Como referido no Acórdão do TCAN acima identificado (no ponto 6.11.), o regime legal acima descrito “(...) *consagra, (...), uma solução de repercussão legal do encargo tributário. Estas disposições legais também merecem acolhimento no artº 18º da LGT em cujos n.ºs 3 e 4 (...) se dispunha (...) [que] 3 - O sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável. 4 - Não é sujeito passivo quem: a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso ou impugnação nos termos das leis tributárias;(...). Assim destacam-se desde logo [para o efeito] duas figuras distintas (...): Por um lado, o sujeito passivo, a quem cabe a liquidação e cobrança do imposto e a sua posterior entrega nos cofres do Estado e o*

---

*titular do interesse económico, sobre quem impende o encargo (vulgo “pagamento”) do imposto. Um e outro não se confundem, tendo cada um deles direitos e deveres diferenciados e perfeitamente delimitados” (sublinhado nosso).*

- 6.15. Transpondo o descrito no ponto anterior para o caso em análise, dado que a B... assume, indiscutivelmente, a posição de sujeito passivo do Imposto do Selo aqui impugnado e a Requerente (enquanto Tomador do seguro) assume, indiscutivelmente, a posição de titular do interesse económico, se aquela entidade foi responsável pelo pagamento do imposto liquidado pela Requerida, à Requerente incumbe o encargo do imposto pelo que tem um interesse directo na presente demanda.
- 6.16. Ou seja, a Requerente é titular de um interesse legalmente protegido - no sentido de interesse directo na presente demanda, pelo que não carece de legitimidade activa, conforme entendeu a Requerida na Resposta.
- 6.17. Recorrendo de novo ao citado no Acórdão do TCAN (acima já identificado e citado), *“como se pode ler na citada obra de J. SILVÉRIO MATEUS e L. CORVELO DE FREITAS (pág. 557), quem suporta o encargo do imposto, por repercussão, pode reagir contra uma liquidação ilegal através dos meios previstos [na alínea a) do n.º 4 do artigo 18.º da LGT], que são a reclamação, o recurso ou a impugnação judicial nos termos das leis tributárias. Encontramo-nos, portanto, no domínio da repercussão legal do imposto”* por contraposição, refira-se, da repercussão meramente económica ou de facto (sublinhado nosso).
- 6.18. E, *“aqui chegados, importa determinar se, num caso de repercussão legal, a legitimidade procedimental para reclamar graciosamente ou recorrer hierarquicamente recai sobre o sujeito passivo, ou sobre o repercutido, ou mesmo sobre ambos. Ora, numa situação em que, por imposição legal, o sujeito passivo transfere para outrem o encargo tributário, não pode deixar de se considerar que também a legitimidade procedimental se transfere do repercutente (sujeito passivo) para o repercutido. Com efeito, não é*



*concebível a legitimidade simultânea ou concorrente de repercutente e repercutido, pois solução distinta implicaria a possibilidade de enriquecimento sem causa. Pelo que a legitimidade para reclamar graciosamente ou recorrer hierarquicamente das respetivas liquidações de imposto, com fundamento em qualquer ilegalidade e tendo em vista obter a respetiva restituição, recai exclusivamente sobre a entidade repercutida, (...)*” (sublinhado nosso).<sup>5</sup>

- 6.19. Com efeito, com a efectiva repercussão legal do imposto (distinta da repercussão meramente económica ou de facto, não imposta nem prevista na lei), a titularidade do interesse em agir, que é condição de qualquer acção, transfere-se do repercutente sujeito passivo do imposto para o repercutido (não sujeito passivo), não sendo concebível, já que outra solução implicaria a possibilidade de enriquecimento sem causa, a legitimidade simultânea ou concorrente de repercutente e repercutido.
- 6.20. No caso em análise, não há dúvida que estamos perante um caso de repercussão fiscal (transferência do imposto que legalmente incide sobre um sujeito passivo, para um terceiro, alheio à relação jurídica tributária, com quem aquele tem relações económicas), que deriva do disposto nas regras de incidência estabelecidas no Código do Imposto do Selo, acima já enunciadas, considerando-se assim como um caso de repercussão legal.
- 6.21. Nestes termos, face ao acima exposto, entende este Tribunal Arbitral Colectivo que a Requerente tem legitimidade para deduzir este pedido e, por isso, deve ser considerada improcedente a excepção de ilegitimidade suscitada pela Requerida.
- 6.22. Assim, prosseguindo o processo quanto à causa de pedir, atente-se na fundamentação das posições de cada uma das Partes.

---

<sup>5</sup> Neste sentido, com as necessárias adaptações, vide Acórdão do STA (proferido no âmbito do processo nº 0133/21.0BEPRT), de 10-05-2023, nos termos do qual se refere, em síntese, que “nas palavras de alguns autores, o repercutido será um mero “contribuinte de facto” (titular da capacidade contributiva), por contraposição ao “contribuinte de direito”, aquele a quem é juridicamente exigível o pagamento do tributo”.

- 6.23. A Requerente peticiona, em síntese, no pedido arbitral que o mesmo seja julgado procedente, por provado e, em consequência, seja determinada a anulação da liquidação de Imposto do Selo repercutida na Requerente, referente ao período de 2022, com as legais consequências, designadamente, o reembolso do montante indevidamente pago a título de Imposto do Selo e juros compensatórios, com referência ao ano de 2022 peticionando, adicionalmente, que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, em virtude de a Requerente entender ter havido erro imputável aos serviços da Requerida na aplicação de uma norma que viola a Constituição porquanto entende que *“a norma prevista no n.º 4, do artigo 15.º, do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de junho, ao criar uma condição resolutive de um incentivo fiscal subjetivo aplicável à A..., é formal e organicamente inconstitucional, por violação do princípio da legalidade fiscal, na vertente de reserva de lei”* sendo que *“haverá que atender à substância da matéria objeto de intervenção legislativa, que sempre deverá prevalecer sobre a forma ou o concreto instrumento jurídico que, no caso, se está a revogar”*.
- 6.24. E, nestes termos, *“ainda que o Governo tivesse pretensões de estabelecer um novo quadro financeiro no contexto do contrato com a A..., (...), caso tais pretensões tivessem por objeto alterar a regulação e matéria fiscal, o Governo deveria ter tomado a iniciativa prévia de solicitar autorização prévia à Assembleia da República, mediante autorização legislativa que definisse os termos necessários a tal atuação”* mas, *“não o tendo efetuado, o Governo de 2009 legislou em matéria excluída da sua competência”* concluindo a Requerente que *“o Governo não pode revogar ou derrogar impostos criados por lei (no caso, Decreto-Lei), no que se refere aos seus elementos essenciais, nem pode suspender, revogar ou derrogar benefícios fiscais, que estão igualmente sujeitos ao princípio de reserva de lei da Assembleia da República”*.
- 6.25. A Requerida, por outro lado, em sede da sua defesa, alega na sua Resposta, em síntese, que *“(...) o benefício da isenção de Imposto de Selo era exclusivamente reconhecido à Requerente no período temporal em que se mantivesse a obrigação da «atividade de prestação de serviços de transporte ferroviário de passageiros» (natureza objetiva dos*

*benefícios fiscais) e enquanto não fosse celebrado um contrato de serviço público entre o estado e a requerente (...)", "ou seja, na alínea c) do n.º 4 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de junho, o legislador, no âmbito da sua liberdade conformadora, introduziu uma condição resolutiva a um benefício fiscal então existente, abrindo a porta à sua revogação por via de um evento futuro, bastando a sua verificação para que tal derrogação se concretizasse" o que, segundo alega a Requerida, "(...) veio a verificar-se quando, em 28-11-2019, foi celebrado o "Contrato de Serviço Público entre o Estado Português e a A... (...)"*.

6.26. Ou seja, segundo entende a Requerida, *"a assinatura do referido contrato extinguiu, de forma automática e independentemente de quaisquer vontades, o direito à isenção por parte da requerente"* pelo que, *"deste modo, por força da interpretação conjugada da alínea c) do n.º 4 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, da celebração do referido contrato de serviço público e do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 14.º do EBF, forçoso é concluir que a isenção de que a Requerente beneficiava caducou em 28-11-2019, passando a partir dessa data a Requerente a estar sujeita a Imposto do Selo nos termos gerais"*.

6.27. Adicionalmente, refere ainda a Requerida que *"(...) acresce outro argumento que fundamenta o fim da isenção atribuída à Requerente por força da celebração, em 28-11-2019, do "Contrato de Serviço Público Entre o Estado Português e a A...", argumento esse que decorre do quadro legal europeu que serviu de base à assinatura de tal contrato porquanto "determina (...) o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de junho, que [o] contrato de serviço público da A..., (...), é celebrado nos termos do Regulamento (CE) n.º 1370/2007, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro de 2007, e da Lei n.º 52/2015, de 9 de junho, ambos na sua redação atual (...)" e, "se atentarmos ao teor destes normativos europeus, a premissa em que assenta a regulamentação trazida por estes "pacotes" legislativos é a criação de um "Espaço Ferroviário Europeu Único", assente na liberalização do mercado por via da concorrência, na harmonização técnica e no desenvolvimento conjunto de ligações transfronteiriças, proporcionando a abertura*

*e reestruturação do mercado ferroviário, o aumento da competitividade e da criação de condições equitativas para as empresas ferroviárias, o desenvolvimento de infraestruturas para assegurar a interoperabilidade, a melhoria da eficiência na utilização e a segurança das infraestruturas e a garantia de preços justos para os consumidores”.*

6.28. Assim, defende a Requerida que, “(...) perante este cenário (...) a conclusão lógica que dele se retira é que a isenção subjetiva atribuída à Requerente não podia continuar a subsistir” “(...) por três ordens de razões: [a] porque estaria em desconformidade e representaria uma ofensa ao Direito da União Europeia acima referido, cujo primado é consagrado no n.º 4 do artigo 8.º da CRP, [b] porque constituiria, na realidade, ao invés de um verdadeiro benefício fiscal, um privilégio (fiscal) conferido especificamente à Requerente, que outros concorrentes que atuem ou viessem no futuro a atuar no mercado nacional de transporte de passageiros ferroviário nunca irão beneficiar, distorcendo assim os objetivos da União Europeia de criação do “Espaço Ferroviário Europeu Único”, assente num mercado liberalizado, competitivo e concorrencial e [c] porque representaria uma vantagem fiscal, sob a forma de uma isenção, que face ao enquadramento legal acima referido, poderia configurar uma forma de auxílio de Estado, por regra, incompatível com o direito europeu (cf. n.º 1 do artigo 107.º do TFUE)”.

6.29. Nestes termos, para analisar e decidir o PPA, será necessário dar resposta à questão de se saber se, em 2022, a Requerente já não beneficiava da isenção tributária subjectiva que lhe havia sido concedida, em 1973, pela Base XXIX do Decreto-lei nº 104/73, de 13 de Março, porquanto (em conformidade com a posição da Requerida), aquela isenção se encontrava caducada desde 28-11-2019 (data da celebração do “Contrato de Serviço Público entre o Estado Português e a A...”), com base no disposto na alínea c), do n.º4, do artigo 15.º do Decreto-Lei nº 137-A/2009, de 12 de Junho, a qual configura (como alega a Requerente), a aplicação de uma norma inconstitucional por violação da reserva de lei da Assembleia da República, porquanto se trata de um diploma emitido e aprovado

pelo Governo, sem autorização legislativa que lhe confira legitimidade constitucional para tanto, determinando que a liquidação de Imposto do Selo em crise enferme de erro de aplicação do direito (pelos serviços de Administração Tributária), em virtude de aplicar uma norma alegadamente inconstitucional, por violação da reserva de Lei da Assembleia da República.

6.30. Preliminarmente, refira-se que, tendo em consideração os vícios e os argumentos que cada uma das Partes apresenta para defesa da sua posição, de seguida, este Tribunal Arbitral Colectivo irá começar por analisar a questão da alegada inconstitucionalidade orgânica da norma que determinou a caducidade da isenção subjectiva da Requerente (artigo 15.º, n.º 4 do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho) e, caso se venha a concluir no sentido dessa mesma inconstitucionalidade, a liquidação deverá ser anulada, sendo irrelevante para a resolução do litígio conhecer se a manutenção da isenção configuraria um auxílio de Estado e se era compatível com o Direito da União Europeia porquanto, como refere a Requerente, “(...) o cerne da controvérsia reside na ilegalidade da liquidação por violação da reserva de lei”.

6.31. Vejamos.

6.32. Em conformidade com a matéria dada como provada, em 1973 através do Decreto-Lei n.º 104/73, de 13 de Março [diploma que, no uso da faculdade conferida pela primeira parte do n.º 2º do artigo 109º da Constituição da República Portuguesa (CRP) de 1933 (na reversão pós revisão de 1971), veio estipular um novo Contrato de Concessão com a C..., o qual veio substituir o Contrato de Concessão celebrado em cumprimento do disposto no artigo 1º do Decreto-Lei n.º 38246 de 9 de Maio de 1951], foram aprovados os Estatutos da Requerente, sendo que o novo contrato conformar-se-ia com o prescrito nas Bases anexas ao referido Decreto-Lei (do qual se consideravam parte integrante).

6.33. Ainda em conformidade com a matéria dada como provada, ao abrigo das Bases anexas ao diploma identificado no ponto anterior, e ao que ao caso interessa:

- 6.33.1. A BASE I estipulou que “a organização e exploração dos transportes na rede ferroviária do continente [era] feita em regime de concessão única, outorgada pelo presente contrato à C..., (...)” sendo que a BASE IV estipulou que “o prazo da concessão é de cinquenta anos, com início em 1 de Janeiro de 1951 e termo em 31 de Dezembro de 2000”;
- 6.33.2. A Base XXIX ao referido diploma de 1973 aprovou uma isenção tributária subjetiva da A..., nos termos da qual se referia que “1. A B... continuará a gozar, durante o prazo de concessão, de isenção completa de quaisquer impostos ou contribuições do Estado ou das autarquias locais, tanto gerais e especiais como extraordinários. Esta isenção não se aplica ao imposto ferroviário incorporado nas tarifas a entregar pela B... nos cofres do Tesouro. 2. A mesma isenção se aplicará à exploração rodoviária que, nos termos da base XIII, substitua serviços ferroviários. 3. Nenhuma contribuição especial será lançada sobre o objecto desta concessão”, sendo que em conformidade com a referida isenção, a Requerente, no âmbito da sua actividade, estava isenta do pagamento de alguns impostos, designadamente, e no que ao caso importa, de Imposto do Selo (sublinhado nosso).
- 6.34. Também em conformidade com a matéria dada como provada, na sequência da transposição, pelo Estado, para a legislação nacional, do quarto «pacote ferroviário» aprovado pela União Europeia [que integra, entre outras, a Diretiva (UE) 2016/2370, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14-12-2016, que altera a Diretiva 2012/34/UE no que respeita à abertura do mercado nacional de transporte ferroviário e o Regulamento (UE) 2106/2338, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14-12-2016, que altera o Regulamento (CE) n.º1370/2007 no que respeita à abertura do mercado nacional de serviços de transporte ferroviário de passageiros], a Requerente assinou, em 28-11-2029, com o Estado Português, um Contrato de Serviço Público, com efeito desde a data da sua assinatura e válido por um período de 10 anos (a partir da data de produção de efeitos),

prorrogável por 5 anos se verificados os requisitos legalmente fixados, (sublinhado nosso).<sup>6</sup>

6.35. Nos termos do supra identificado “Contrato de Serviço Público” é referido que “o Estado deve assegurar o fornecimento dos serviços de transporte de passageiros (...) e, na medida em que não sejam comercialmente atrativos, fixar as obrigações de serviço público a que os mesmos estão sujeitos de modo a garantir que a prestação do serviço é efetuada de acordo com as exigências de continuidade, qualidade, comodidade, acessibilidade, higiene, segurança, universalidade no acesso, preço razoável e aceitabilidade social, cultural e ambiental”, bem como “o Estado deve ainda salvaguardar que os serviços públicos de transporte ferroviário de passageiros são financeiramente sustentáveis e proporcionam adequados níveis de oferta, de qualidade e de segurança, designadamente através do pagamento de compensações financeiras, nos termos do Regulamento UE n.º 1370/2007 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro, alterado pelo Regulamento UE n.º 2016/2338 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de dezembro, de ora em diante identificado como Regulamento, e da Lei n.º 52/2015, de 9 de junho, que estabelece o Regime Jurídico do Serviço Público do Transporte de Passageiros” (sublinhado nosso).

6.36. Assim, o Estado e a Requerente entenderam regular, através do referido contrato, “as obrigações de prestação de serviços de transporte ferroviário de passageiros a que a A... se vincula e as condições em que são devidas compensações financeiras e a outorga de direitos exclusivos, como contrapartida pela imposição das referidas obrigações (...)” sendo que “as compensações financeiras devidas anualmente pelo Estado ou pela A..., pelo défice ou excedente financeiro, respetivamente, gerado pelo cumprimento das

---

<sup>6</sup> Com efeito, “a política europeia dos transportes ferroviários visa a criação de um espaço ferroviário europeu único. Após a abertura do setor à concorrência, iniciada em 2001, foram adotados, no espaço de dez anos, três pacotes e uma reformulação. Um quarto pacote, destinado a concluir o espaço ferroviário europeu único, foi aprovado em 2016” (sublinhado nosso) - neste sentido, vide Fichas Temáticas sobre a União Europeia (disponível em [www.europarl.europa.eu](http://www.europarl.europa.eu)).



*obrigações de serviço público, [são] calculadas nos termos do RJSPTP, cuja metodologia e fórmula de cálculo resultam do Anexo V”.*

- 6.37. No caso, recuando ao diploma que a Requerente pretende que seja aferida a constitucionalidade (o n.º 4 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho), nos termos do qual foi estabelecida a condição resolutiva da isenção subjectiva da Requete, em vigor desde 1973 até à celebração daquele Contrato de Concessão em 28-11-2019, importa saber se o Governo de 2009 tinha competência para legislar nesta matéria (extinção de benefício fiscal) tendo em consideração o disposto na CRP em matéria de reserva de lei da Assembleia da República.
- 6.38. Neste âmbito, em conformidade com o teor do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 107/2024, de 14 de Fevereiro, que a Requerente cita e transcreve no PPA, e que aqui se irá acompanhar quanto ao sentido nele firmado, *“antes de avançar, convém deixar explanados os aspetos fundamentais da disciplina jurídico-constitucional dos impostos que sustentam a decisão que deve aqui ser tomada. E eles resultam todos, de forma direta ou indireta, de um entendimento rigoroso do que constitui o princípio da legalidade fiscal ou princípio da legalidade dos impostos, sendo relevante notar algumas notas essenciais de tal princípio: - em termos sintéticos, o princípio da legalidade fiscal traduz «a exigência de os impostos serem criados e disciplinados nos seus elementos essenciais através de lei (do parlamento)» (Casalta Nabais, ob. cit., p. 143); - trata-se, assim, de uma legalidade qualificada que se distingue do princípio da legalidade da administração, ultrapassando este por as suas exigências serem mais profundas e rigorosas; - em termos orgânicos, consubstancia-se num princípio de reserva de lei formal, o qual determina, nos termos da primeira parte da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição (isto é, no domínio da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República), a intervenção de uma lei da Assembleia da República, seja uma intervenção material que regule diretamente a disciplina do imposto em questão, seja uma intervenção de cariz meramente formal, autorizando o Governo, enquanto legislador, a regular essa disciplina através de Decreto-Lei (autorizado); - a primeira parte da alínea i) do n.º 1 do*

*artigo 165.º da Constituição refere-se apenas à «criação de impostos»; todavia, há um largo consenso na doutrina e na jurisprudência deste Tribunal sobre a necessidade de se fazer uma articulação entre este preceito e a norma contida no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição, o que implica que a reserva de lei formal deve cobrir o domínio dos elementos essenciais dos impostos ou o momento da sua criação ou instituição e, ainda as respetivas garantias – mas já não os momentos da sua liquidação e cobrança; - estes elementos essenciais ou momento de criação ou instituição do imposto são compostos, assim, pela incidência (objetiva, reportada ao facto gerador do imposto; e subjetiva, referente aos sujeitos ativos e passivos, com especial relevo para os contribuintes); pela taxa e outros elementos legislativos que permitam determinar o montante de imposto a pagar; e, ainda, pelos benefícios fiscais, na medida em que estes constituem regras negativas de incidência, por implicarem que não haverá imposto a pagar ou que o montante de imposto a pagar será menor; - mesmo para quem discorde desta última compreensão das coisas, a referência expressa do n.º 2 do artigo 103.º da Constituição aos benefícios fiscais, sempre imporia a conclusão de estes estarem abrangidos pelo princípio da legalidade fiscal; - as exigências decorrentes do princípio da legalidade fiscal, com o sentido acabado de explanar, reportam-se a cada imposto em concreto; (...)” (sublinhado nosso).*

6.39. Com efeito, o artigo 103º da CRP refere, no que ao caso interessa, que “(...). 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei” (sublinhado nosso).

6.40. Em matéria de competências, é referido no artigo 161º (Competência política e legislativa) da CRP, no que ao caso interessa, que “*compete à Assembleia da República: (...) c) Fazer leis sobre todas as matérias, salvo as reservadas pela Constituição ao Governo; d) Conferir ao Governo autorizações legislativas; (...)*”.

- 6.41. No que diz respeito às matérias que estão abrangidas pela reserva relativa de competência legislativa, refere o artigo 165º da CRP ao que ao caso aproveita, que é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar, salvo autorização ao Governo, sobre a “(...) i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas; (...)” sendo que, nos termos do referido artigo da CRP, “2. As leis de autorização legislativa devem definir o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, a qual pode ser prorrogada. 3. As autorizações legislativas não podem ser utilizadas mais de uma vez, sem prejuízo da sua execução parcelada. 4. As autorizações caducam com a demissão do Governo a que tiverem sido concedidas, com o termo da legislatura ou com a dissolução da Assembleia da República. 5. As autorizações concedidas ao Governo na lei do Orçamento observam o disposto no presente artigo e, quando incidam sobre matéria fiscal, só caducam no termo do ano económico a que respeitam” (sublinhado nosso).
- 6.42. Regressando ao Acórdão do TC acima identificado, cite-se que “(...) poderá dizer-se, com Gomes Canotilho e Vital Moreira (cfr. Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. II, 4.ª ed. revista, Coimbra Editora, 2010, p. 329 e seg.) que «o âmbito da reserva legislativa da AR decorre claramente delimitado do art. 103º», cabendo-lhe «a criação de cada um dos impostos, incluindo o seu regime no que concerne aos elementos enunciados no art. 103º-2» o que inclui, «naturalmente, a extinção de impostos», estando também «sujeitos a reserva de lei parlamentar os benefícios e isenções fiscais, que outra coisa não são senão regras negativas de incidência»; - a doutrina assinala ainda o facto de decorrer deste magno princípio um princípio da reserva material de lei, normalmente apelidado de princípio da tipicidade, o qual impõe que a lei «contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada» (cfr. Casalta Nabais, ob. cit., p. 143), correspondente, como vimos, aos elementos essenciais de cada imposto” (sublinhado nosso).

- 6.43. Em conformidade com o entendimento dos ilustres Conselheiros do TC no referido Acórdão, *“são estes os pontos fundamentais que devem guiar a análise do caso sub iudice, pois a inconstitucionalidade da norma sindicada resulta da violação do princípio da legalidade fiscal, nas suas duas dimensões”*.
- 6.44. Assim, fazendo a resenha dos momentos legislativos do caso em análise, deveremos começar pelo Decreto-Lei n.º 104/73, de 13 de Março, que aprovou as bases à luz das quais o “novo” Contrato de Concessão a celebrar entre o Estado e a (então denominada, C...) e que veio substituir, para todos os efeitos, o Contrato de Concessão celebrado em cumprimento do disposto no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 38246 de 9 de Maio de 1951.
- 6.45. Este diploma de 1973 veio referir, de acordo com a Base XXIX que faz dele parte integrante, que a Requerente *“1. (...) continuará a gozar, durante o prazo de concessão, de isenção completa de quaisquer impostos ou contribuições do Estado ou das autarquias locais, tanto gerais e especiais como extraordinários (...)”*, dos quais se destacam o **Imposto do Selo**, o Imposto Municipal sobre Imóveis e o Imposto Municipal sobre Transações Onerosas de Imóveis (sublinhado e negrito nosso).
- 6.46. Esta isenção de impostos ou contribuições manteve-se em vigor com a publicação do Decreto-Lei 137-A/2009, de 12 de Julho (como decorre do artigo 15.º n.º 4 do diploma), nos termos do qual se determinava expressamente que *“4 - Mantém-se a vigência, até à celebração dos contratos referidos nos números anteriores [ente eles, o contrato de serviço público] (...) c) Dos regimes consignados nas bases XXV, n.º 3, XXVI, XXVII, XXVIII, XXIX, n.ºs 1 e 2, XXXI, XXXII, n.º 4, e LIII anexas ao Decreto-Lei n.º 104/73, de 13 de Março”*.
- 6.47. Ou seja, o artigo 15.º, n.º 4, alínea c) do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho, veio introduzir uma condição resolutiva a um benefício fiscal existente, ao estabelecer a caducidade da isenção por via de um evento futuro (celebração do contrato de serviço público), bastando a sua verificação para que tal se concretizasse.

6.48. E, em 28-11-de 2019 foi celebrado, como já por diversas vezes referido, entre o Estado Português e a Requerente, o referido “*Contrato de Serviço Público de Transporte Ferroviário de Passageiros*”, tendo por “*(...) objeto a contratualização do serviço público de transporte ferroviário nacional de passageiros de interesse económico geral, fixando as obrigações de serviço público às quais a A... fica adstrita, para garantir que a prestação deste serviço seja efetuada de acordo com as exigências de continuidade, qualidade, comodidade, acessibilidade, higiene, segurança, universalidade no acesso, preço razoável e aceitabilidade social, cultural e ambiental e as condições em que são devidas as compensações financeiras pelo Estado à A... e a outorga de direitos exclusivos, como contrapartida pela imposição das referidas obrigações*” que, para a Requerida foi a condição para a verificação da caducidade da referida isenção subjectiva.

6.49. Vejamos no caso.

6.50. No âmbito da sua actividade, a A... celebra contratos que, não fora a isenção subjectiva legalmente concedida nos termos da Base XXIX do Decreto-Lei 104/73, de 13 de Março, se reconduziriam ao âmbito da incidência objetiva do Imposto do Selo nos termos acima enunciados.

6.51. A referida isenção consubstancia um benefício fiscal porquanto, de acordo com o referido no artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), “*1 - Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. 2 - São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior. (...)*” sendo que, nos termos do artigo 12.º é referido que “*o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada,*

*salvo quando a lei dispuser de outro modo*”. Por outro lado, em matéria de caducidade dos benefícios fiscais, dispõe o artigo 14º do EBF que “1 - *A extinção dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação-regra.* 2 - *Os benefícios fiscais, quando temporários, caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respectiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário*” (sublinhado nosso).<sup>7</sup>

6.52. No caso, em consonância com a isenção subjectiva conferida legalmente à Requerente, nos termos da Base XXIX do Decreto-Lei 104/73, de 13 de Março, esta beneficiou durante um longo período de tempo (cerca de 50 anos) da isenção de Imposto do Selo nos contratos e actos por si outorgados sendo que, mesmo após a celebração do referido “*Contrato de Serviço Público*” (em 28-11-2019):

6.52.1. Quer com a publicação da Portaria n.º 339/2019, de 1 de Outubro [que procedeu à aprovação do modelo oficial da Declaração Mensal de Imposto do Selo (DMIS) e respectivas instruções de preenchimento, a que se refere o n.º 2 do artigo 52º-A do Código do Imposto do Selo] e que reconheceu a isenção da Requerente no “*Código 34*” (página 22 da Portaria publicada no Diário da República n.º 188, 1ª série, de 01-10-2019), ainda que esta portaria tenha data anterior à data da assinatura do “*Contrato de Serviço Público*” entre o Estado português e a A... (28-11-2019);

6.52.2. Quer com a publicação da Portaria n.º 245/2021, de 10 de Novembro, que altera e republica em anexo o modelo oficial da DMIS e respectivas instruções de preenchimento (aprovado pela Portaria n.º 339/2019, de 1 de Outubro, identificada no ponto anterior) ainda que, como consta do respectivo Preâmbulo, “*posteriormente à data de entrada em vigor da DMIS deixaram de vigorar algumas isenções em sede de Imposto do Selo e foram identificadas, alteradas e*

<sup>7</sup> Note-se que, nos termos do Decreto-Lei n.º 215/89, de 01-07, diploma que aprovou o EBF, em vigor desde 01-01-1989, o artigo 2º daquele diploma (regime transitório geral) veio referir que “1 - *São mantidos nos termos em que foram concedidos, com as necessárias adaptações, os benefícios fiscais cujo direito tenha sido adquirido até 31 de Dezembro de 1988 (...)*” aplicando-se ao benefício (isenção) aqui em análise.

*criadas outras, nomeadamente pelo Decreto-Lei n.º 109/2020, de 31 de Dezembro, e pela Lei n.º 70/2021, de 4 de Novembro, o que implica igualmente a adaptação da declaração a essa realidade”, o Governo reconheceu, expressamente, a manutenção da vigência da isenção da A..., mantendo o “Código 34” (página 15 da Portaria, publicada no Diário da República n.º 218, 1.ª série, de 10-11-2021).*

- 6.53. Em conformidade com o normativo acima descrito, a Seguradora B... aplicou e a Requerente beneficiou da isenção subjectiva de Imposto do Selo nos contratos de seguro, celebrados em 2022, nos quais a Requerente foi a entidade Tomadora do seguro, o que significa que, no caso em análise, sobre todos esses contratos de seguro não foi liquidado/suportado qualquer Imposto do Selo.
- 6.54. Refere a Requerida, nesta matéria, que apenas em 2024, com a publicação da Portaria 195/2024/1, de 28 de Agosto (que entrou em vigor em 1 de Outubro de 2024), e que veio alterar e republicar em anexo o modelo oficial da DMIS e respectivas instruções de preenchimento, é que foram aditadas em duas colunas o prazo de validade do “Código 34” indicando como data de início a 14-03-1973 e data de fim a 28-11-2019, havendo assim indícios de que a isenção subjectiva em análise havia caducado nesta data, a posição da Requerida de que a referida isenção tinha caducado, em 28-11-2019, devido a verificação da condição resolutiva prevista na alínea c), do n. 4 do artigo 15.º do Decreto-Lei n. 137-A/2009, de 12 de Junho.
- 6.55. E, segundo alega a Requerente, é precisamente esta a norma cuja constitucionalidade cumpre averiguar (Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho), porquanto a redação desta norma afasta a aplicação da isenção de Imposto do Selo concedida pela Base XXIX do Decreto-Lei 104/73, de 13 de Março [segundo a qual a Requerente, durante o prazo da concessão beneficiava de “(...) *isenção completa de quaisquer impostos ou contribuições do Estado ou das autarquias locais, tanto gerais e especiais como extraordinários (...)*”].



- 6.56. Assim, a norma do Decreto-Lei n.º 137-A/20209 sob o crivo da constitucionalidade introduziu uma revogação (de um benefício fiscal materializado sob a forma de isenção) de uma norma constante de Decreto-Lei, elaborada à luz das exigências da anterior CRP (de 1933, com a revisão de 1971), com o seu âmbito de aplicação bem determinado, ou seja, com o intuito assumido de se deixar de aplicar a referida isenção de imposto (no caso, de Imposto do Selo), sendo que tal revogação se afigura indiscutível para a Requerida, ao contrário do que entende a Requerente.
- 6.57. Com efeito, a referida revogação da isenção de Imposto do Selo identificada resulta da norma constante do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho, que funcionou como condição resolutiva, segundo a posição da Requerida, determinando esta condição a extinção da referida isenção de Imposto do Selo em consequência da assinatura, em 28-11-2019, do “*Contrato de Serviço Público entre o Estado Português e a A...*”.
- 6.58. Para a Requerente, a questão de constitucionalidade está assim perfeitamente circunscrita [será tal condição resolutiva constitucionalmente legítima, para efeitos de revogação da isenção de Imposto do Selo (enquanto benefício fiscal), como entende a Requerida? Ou pelo contrário, deverá ser a mesma considerada inconstitucional, como entende a Requerente, porquanto a referida norma prevista no n.º 4, do artigo 15º, do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho, ao criar uma condição resolutiva de um incentivo fiscal subjectivo (aplicável à A...), é formal e organicamente inconstitucional, por violação do princípio da legalidade fiscal, na vertente de reserva de lei?].

- 6.59. Neste âmbito, e acompanhando o acima citado Acórdão do TC, com as necessárias adaptações, refira-se que “*em termos do controlo da constitucionalidade, impõe-se mais uma nota: estando os benefícios fiscais, como uma isenção fiscal, sujeitos aos apertados limites do princípio da legalidade fiscal, nos termos supra descritos, nomeadamente às exigências do princípio da reserva de lei, em sentido orgânico, plasmadas na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º, lida em consonância com o n.º 2 do artigo 103.º, ambos da Constituição da República, o afastamento de um benefício fiscal legalmente previsto, em aplicação destas normas constitucionais, por um decreto legislativo regional, constitui uma violação de tais normas*” (no caso em análise, por Decreto-Lei do Governo).
- 6.60. Como resulta do preâmbulo do Decreto-Lei nº 104/73, de 13 de Março, dois dos seus principais objetivos eram “*o saneamento financeiro*” da Requerente e a “*reorganização da sua gestão técnica e comercial*” tendo-se assim pretendido adoptar disposições que se afiguravam essenciais para evitar a repetição dos desequilíbrios financeiros que caracterizaram a “vida” da Requerente durante longos anos, como a própria Requerente reconhece.
- 6.61. E é neste contexto que surge, no já referido Decreto-Lei nº 104/73, de 13 de Março, uma importante base de um novo Contrato de Concessão com a A..., a Base XXIX, com a afirmação de que “*a B... continuará a gozar (...)*” sendo para a Requerente inequívoco que se trata de uma medida que atende às suas características particulares enquanto sujeito passivo de impostos, no contexto da situação financeira que o legislador de então manifestou pretender “*evitar desequilibrar*” e “*sanear financeiramente*”.
- 6.62. Como acima já referido, a isenção de Imposto do Selo em análise, deve ser considerada como um benefício fiscal porquanto, pode ser definida como uma medida de carácter excepcional instituída para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem e, configurando-se tal isenção como um benefício fiscal, para efeitos legais, deve por isso ser abrangida pelas exigências do artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP, ou seja, pela reserva de competência legislativa de que

*“é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar (...), salvo autorização ao Governo (...); [sobre a] i) Criação de impostos e sistema fiscal (...)”* (sublinhado nosso).

- 6.63. Assim, atendendo a que o referido Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho, não se trata de um Decreto-Lei autorizado pela Assembleia da República, tendo o Governo legislado ao abrigo da competência, limitada em matéria fiscal, que é reservada àquela, tal é não mais que a constatação de que o Governo (de 2009) não respeitou a reserva de lei da Assembleia da República ínsita no artigo 165.º da Constituição.<sup>8</sup>
- 6.64. Não tendo o Governo em funções tomado a respectiva iniciativa de solicitar a autorização prévia à Assembleia da República e, bem assim, obtido a respectiva autorização legislativa, legislou em matéria excluída da sua competência no contexto da aprovação do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Julho e, por isso, a norma prevista no n.º 4, do artigo 15.º, do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho, ao criar uma condição resolutiva de um benefício fiscal subjetivo aplicável à Requerente é formal e organicamente inconstitucionalidade.
- 6.65. Nestes termos, citando-se de novo o referido Acórdão do TC, cujo sentido decisório aqui se acompanha, refira-se que “(...) o domínio fiscal se situa numa zona da reserva de competência legislativa particularmente exigente” porquanto “(...) a criação de impostos, mas também a suspensão revogação ou derrogação de benefícios fiscais, estão sujeitas ao princípio de reserva de lei formal”, pelo que a norma do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho, ao revogar a isenção prevista no Decreto-Lei n.º 104/73, de 13 de Março, em derrogação de Lei da Assembleia da República é formal e organicamente

<sup>8</sup> Por outro lado, sempre se dirá que a actuação do Governo não se cingiu apenas a legislar em matérias sujeitas ao princípio de reserva de lei da Assembleia da República, tendo igualmente emitido portarias a respeito da isenção conferida à A... no que diz respeito ao “Código 34” da DMIS. Neste âmbito, e até à publicação da Portaria n.º 195/2024/1, de 28 de Agosto, é possível verificar que as portarias emitidas pelo Governo não se encontravam alinhadas com o próprio Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho, por si aprovado. Não obstante esta aparente incoerência, e pelas mesmíssimas razões que foram invocadas para o referido Decreto-Lei, podemos considerar que a interpretação sufragada pelo Governo naquela Portaria 195/2024/1, de 28 de Agosto, viola o disposto nos artigos 103.º e 165.º n.º 1 alínea i), ambos da CRP.

inconstitucional, por violação do princípio da legalidade fiscal, na vertente de reserva de lei formal, ou seja, por afronta à alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e ao n.º 2 do artigo 103.º, ambos da CRP.

- 6.66. Nestes termos, o Contrato de Serviço Público assinado entre o Estado e a A..., não pode fazer caducar a isenção de Imposto do Selo porquanto o normativo que determinou a condição resolutiva da isenção padece da inconstitucionalidade, nos termos acima expostos, pelo que, ainda que o contrato de serviço público tenha sido celebrado em 28-11-2029, a sua celebração não pode afectar a isenção de Imposto do Selo, continuando a Requerente a beneficiar da isenção de imposto, (no caso, de Imposto do Selo).
- 6.67. Nestes termos, a resposta a dar à questão a decidir enunciada no ponto 6.29., supra será negativa porquanto, em 2022, a Requerente ainda beneficiava da isenção tributária subjectiva que lhe havia sido concedida, em 1973, pela Base XXIX do Decreto-lei n.º 104/73, de 13 de Março, porquanto a norma que estabeleceu a condição resolutiva da mesma (a alínea c), do n.º 4, do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho), deve ser considerada inconstitucional por violação da reserva de lei da Assembleia da República determinando-se, em consequência, que a liquidação de Imposto do Selo em crise (ano 2022) enferma de erro de aplicação do direito (pelos serviços de Administração Tributária), em virtude de aplicar a referida norma, devendo a mesma ser anulada.
- 6.68. Em consequência, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil (cf. artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

---

***Questão do reenvio prejudicial para o TJUE***

- 6.69. A Requerida, na Resposta apresentada, veio referir que “(...) caso se suscitem dúvidas ao tribunal arbitral sobre esta questão, na medida em que a manutenção desta isenção na esfera da Requerente apresenta uma conexão direta com o Direito Comunitário, podendo estar em desconformidade com o mesmo, nomeadamente com o disposto nos artigos 90.º, 91.º e no n.º 1 do artigo 107.º, todos do TFUE, e, bem assim, com o direito derivado aprovado com vista à criação e implementação do “Espaço Ferroviário Europeu único”, designadamente com o já referido quarto «pacote ferroviário» aprovado pela União Europeia, (...)” requerendo que “(...) nos termos do disposto no artigo 267.º do TFUE, o tribunal arbitral suspenda a presente instância, procedendo ao seu reenvio a título prejudicial para o TJUE, com o propósito de garantir a aplicação correta e uniforme do Direito da União Europeia, notificando previamente as partes para se pronunciarem sobre a concreta questão de reenvio”.
- 6.70. No caso em análise, ainda que o Tribunal Arbitral, enquanto tribunal nacional, se encontre vinculado à aplicação do Direito da União Europeia, dado que concluiu pela inconstitucionalidade da norma de direito interno (concretamente, o artigo 15.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 137-A/2009) que serviu de fundamento à liquidação do Imposto do Selo, considerando aquele normativo ilegal e, conseqüente, se conclui pela anulação da liquidação por ilegalidade derivada da referida inconstitucionalidade, torna-se irrelevante para a resolução do litígio, as questões associadas com o Direito da União apresentadas pela Requerida na sua defesa.
- 6.71. Com efeito, como refere a Requerente nas suas alegações, “(...) o mecanismo de reenvio prejudicial previsto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia pressupõe a validade e aplicabilidade da norma de direito interno cuja conformidade com o Direito da União se questiona” pelo que “(...) não se pode submeter ao Tribunal de Justiça uma norma que o próprio tribunal nacional reconhece como

---

*inconstitucional e, portanto, inaplicável, sob pena de subverter o princípio da autonomia constitucional dos Estados-Membros”.*

- 6.72. Nestes termos, indefere-se o pedido de reenvio prejudicial apresentado pela Requerida.
- 6.73. Assim, conclui este Tribunal pela procedência do pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido de anulação da liquidação adicional de imposto do Selo identificada, com fundamento em erro de aplicação do direito pelos serviços de Administração Tributária, em virtude de terem aplicado uma norma inconstitucional, por violação da reserva de Lei da Assembleia da República, bem como das liquidações de juros compensatórios àquela associadas e, em consequência seja reembolsado à Requerente o montante de EUR 147.618,68, relativo ao total indevidamente suportado.

***Do reembolso do imposto pago com juros indemnizatórios***

- 6.74. Tendo sido paga a totalidade do montante do acto de liquidação de Imposto do Selo ora em apreço, peticiona a Requerente que seja determinado o reembolso do montante de EUR 147.618,68 indevidamente pago a título de Imposto do Selo (e, bem assim, do montante indevidamente pago a título de juros compensatórios), com referência ao ano de 2022, nos termos do artigo 100º da LGT, requerendo ainda que o Tribunal Arbitral se digne conhecer do direito da Requerente a juros indemnizatórios, em virtude de erro dos serviços da Administração Tributária na aplicação de uma norma que viola a Constituição, nos termos dos artigos 43º, nº 1 e 100º, ambos da LGT.
- 6.75. A Requerida contrapõe a sua posição, referindo que “*não sendo ilegais as liquidações de Imposto do Selo sob apreço forçoso é concluir que os mesmos não são devidos*”.
- 6.76. No caso, porque se determinou a anulação da liquidação de Imposto do Selo em crise (e de juros compensatórios a ela associados) e se determinou o reembolso do imposto à Requerente da quantia total indevidamente suportada, no que diz respeito ao pagamento

de juros indemnizatórios, de acordo com o disposto no nº 5, do artigo 24.º do RJAT refira-se que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.

- 6.77. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24º, nº 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a actos tributários que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*.
- 6.78. Como refere Jorge Lopes de Sousa *“insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)”*.
- 6.79. Com efeito, o reembolso do imposto e o pagamento de juros indemnizatórios é uma consequência da anulação administrativa, tal como resulta do disposto no artigo 172º do CPA, que impõe à Administração o dever de reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse praticado, em consonância com o também estabelecido no artigo 43º da LGT.
- 6.80. Nestes termos, dado que este Tribunal Arbitral decidiu que terá de haver lugar ao reembolso do montante de imposto indevidamente suportado, no total de EUR 147.618,68, acrescido dos juros indemnizatórios, calculados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.



---

***Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais***

6.81. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*” sendo que:

6.81.1. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito;

6.81.2. Nos termos do nº 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

6.82. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerida, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 e 22º, nº 4 do RJAT e artigo 4º, nº 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **7. DECISÃO**

7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas no Capítulo anterior, decide este Tribunal Arbitral Colectivo:

7.1.1. Julgar improcedente a excepção da ilegitimidade da Requerente, suscitada pela Requerida;

7.1.2. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a consequente anulação da liquidação adicional de Imposto do Selo nº 2025..., relativa ao ano 2022, parcialmente repercutida pelo sujeito passivo ( B...) na Requerente, no total de EUR 147.618,68, com fundamento em erro de aplicação do direito (pelos

serviços de Administração Tributária), em virtude de aplicarem norma considerada organicamente inconstitucional;

- 7.1.3. Em consequência, determinar o reembolso à Requerente do montante total indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios sobre a quantia a reembolsar, calculados nos termos referidos no ponto 6.80., desta decisão;
- 7.1.4. Indeferir o pedido de reenvio prejudicial formulado pela Requerida;
- 7.1.5. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo;
- 7.1.6. Notificar o representante do Ministério Público, em conformidade com o n.º 3 do artigo 17.º do RJAT.

**Valor do processo:** Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, n.º 2 do CPC, artigo 97º-A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 147.618,68.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 3.060,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, n.º 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2026

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro -Presidente)

(Luís Sequeira -Adjunto)

(Sílvia Oliveira - Adjunta e Relatora)