

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 174/2025-T**

**Tema:** Contribuição Extraordinária sobre o sector energético. Centros eletroprodutores com recurso a fonte renovável (2020-2021). Contribuição financeira. Incompetência do tribunal arbitral.

**Sumário:**

I - No que respeita aos sujeitos passivos que sejam titulares de centros electroprodutores com recurso a fonte renovável, a CESE não perdeu, em consequência das alterações operadas pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, a natureza de contribuição financeira nos anos de 2020 e 2021, essencialmente pelas razões aduzidas no Acórdão n.º 253/2025, da 3.ª Secção do Tribunal Constitucional, conforme Acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 680/2025, de 15 de julho.

II - Sendo assim, o tribunal arbitral é incompetente para conhecer do litígio, na medida em que, na situação do caso, está a apreciar uma pretensão relativa a contribuições financeiras, que não se encontra coberta pelo disposto no artigo 2.º, alínea a), da Portaria de Vinculação.

**DECISÃO ARBITRAL**

**Acordam em tribunal arbitral**

**I – Relatório**

1. A..., S.A., sociedade com sede em ..., freguesia de ..., município da Figueira da Foz, titular do n.º de identificação fiscal..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade da autoliquidação da Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE), referente aos exercícios de 2020 e 2021, e, bem assim, da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa contra eles deduzido, requerendo ainda o reembolso do imposto indevidamente pago e a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é uma sociedade anónima de direito português que tem por objeto principal a comercialização de pasta de papel a partir do eucalipto, e, como atividade secundária, a produção de energia, que utiliza no seu processo produtivo, em vista à minimização dos desperdícios gerados.

Como tal, a Requerente desenvolve a sua atividade nas áreas de fabricação de pasta (CAE 17110), produção de eletricidade de origem térmica (CAE 35112) e produção de eletricidade de origem eólica, geotérmica, solar e de origem (CAE 35113).

A Requerente detém uma central de cogeração acionada por uma turbina a vapor de contra pressão, e, assim, produz eletricidade por intermédio de centros electroprodutores de cogeração renovável, e, deste modo, é um sujeito passivo de CESE, nos termos do artigo 2.º do respetivo regime jurídico.

No cumprimento das suas obrigações fiscais declarativas, nos termos da legislação aplicável, a Requerente submeteu, em 26 de outubro de 2020, a declaração Modelo 27 da CESE relativa ao ano de 2020, e em 20 de outubro de 2021, a declaração Modelo 27 da CESE relativa ao ano de 2021.

Na declaração Modelo 27 relativa a 2020, a Requerente indicou nos campos 01, 03 e 13 do quadro 5.4. o montante de € 14.136.983,00, relativo ao valor dos ativos fixos tangíveis afetos à produção de eletricidade, tendo apurado um montante de CESE de € 120.164,36, conforme nota de liquidação n.º ..., e na declaração Modelo 27 relativa a 2021, indicou nos campos 01, 03 e 13 do quadro 5.4. o montante de € 11.438.463,54, relativo ao valor dos ativos fixos tangíveis afetos à produção de eletricidade, tendo apurado um montante de CESE de € 97.226,94, conforme nota de liquidação n.º... .

Não concordando com os referidos pagamentos da CESE, em 24 de outubro de 2024, apresentou pedido de revisão oficiosa contra os respetivos atos de autoliquidação, solicitando a sua anulação e o consequente reembolso dos montantes pagos ao Estado, o qual foi objeto de decisão de indeferimento.

A CESE é denominada contribuição extraordinária sobre o setor energético, cujo regime jurídico foi aprovado pelo artigo 228.º da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n. 83.º -C/2013, de 31 de dezembro de 2013), e que se destina às pessoas singulares ou coletivas que integram o setor energético nacional, com domicílio fiscal ou sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional.

De acordo com o n.º 2 do artigo 1.º do regime jurídico da CESE, esta tem como desígnio "financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do setor

energético através da constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do setor energético".

Neste sentido, foi posteriormente criado, pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 09.04.2014, o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (FSSSE), o qual tinha como principal fonte de receitas o produto da CESE.

Não obstante a CESE ter sido criada como uma contribuição financeira, e cuja vigência tem sido sucessivamente prorrogada, as alterações legislativas entretanto promovidas pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, descaracterizaram-na totalmente quanto a um conjunto de sujeitos do setor energético, em relação aos quais deixou de existir o carácter de bilateralidade, significando que a CESE passou a assumir a natureza de um imposto.

A Requerente, na qualidade de detentora de um centro electroprodutor com recurso a fonte renovável, é um dos sujeitos em relação aos quais a CESE passou a constituir um verdadeiro imposto, porquanto não pode ser considerada responsável pela dívida tarifária do setor elétrico nem, conseqüentemente, ser presumível beneficiária da redução dessa dívida.

Nesse sentido, entende a Requerente, seguindo a linha jurisprudencial do acórdão n.º 338/2024 do Tribunal Constitucional, que a norma de incidência da CESE de sujeitos titulares de centros eletroprodutores com recurso a fonte renovável constante da alínea b) do artigo 2.º do regime da CESE, aplicada ao seu caso concreto de autoliquidação de CESE de 2020 e de 2021, é inconstitucional, por violação do artigo 13.º da CRP.

Conclui pela procedência do pedido arbitral.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, suscita a exceção da incompetência do tribunal arbitral para conhecer do pedido, porquanto a CESE constitui uma contribuição financeira e não um imposto, encontrando-se excluída da arbitragem tributária por efeito do disposto no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pelo qual a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais se reporta apenas à apreciação de pretensões relativas a impostos, não abrangendo os tributos que devam ser qualificados como contribuição.

Defende ainda a inidoneidade do meio processual na medida em que o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente foi objeto de rejeição liminar, pelo que não se pronunciou sobre a legalidade dos atos de liquidação e, assim, o meio processual próprio, nos termos das disposições do artigo 97.º, n.º 1, alíneas d) e p), do CPPT, seria a ação administrativa e não o processo de impugnação judicial.

Além de que estão excluídas da jurisdição arbitral as pretensões relativas à legalidade das autoliquidações que não tenham sido precedidas de reclamação graciosa, no prazo de dois anos, conforme o disposto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, e, assim, ainda que o procedimento de revisão oficiosa fosse equiparado ao procedimento de reclamação graciosa,

para efeitos do cumprimento do ónus da impugnação administrativa necessária previsto nessa disposição, não poderia ser considerado o pedido de revisão oficiosa, uma vez que foi apresentado para além desse prazo.

Em sede de impugnação, a Autoridade Tributária refere que está em causa, no caso, a desaplicação do regime jurídico da CESE por alegada inconstitucionalidade, e não por qualquer ilegalidade referente aos factos concretos.

**Encontrando-se a Administração Tributária subordinada ao princípio da legalidade, não pode questionar as normas legais com fundamento em inconstitucionalidade, e, nesse sentido, não existe erro imputável aos serviços quando desaplica norma alegadamente inconstitucional, por a sua inconstitucionalidade não ter sido sancionada pelos tribunais.**

Conclui no sentido da procedência das exceções dilatórias, e, se assim se não entender, pela improcedência do pedido arbitral.

2. No seguimento do processo, foi determinada a audição da Requerente sobre a matéria de excepção, que veio a pronunciar-se, em síntese, nos seguintes termos.

É jurisprudência pacífica que a competência em razão da matéria de um tribunal afere-se pela natureza da relação jurídica apresentada pelo autor na petição inicial, independentemente do mérito ou demérito da pretensão deduzida, e tendo a Requerente configurado a CESE como um imposto, no âmbito da sua causa de pedir, deve improceder a excepção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral, em razão da qualificação jurídica da CESE.

Tendo sido interposto um pedido de revisão oficiosa contra o ato de autoliquidação, apreciou, sim, os fundamentos de facto e de direito aventados pela aqui Requerente e, por conseguinte, não estamos perante uma mera decisão de intempestividade e arquivamento que afaste a possibilidade de recurso à impugnação judicial.

Além de que a Autoridade Tributária procedeu à análise do conceito de erro imputável aos serviços, referindo jurisprudência e doutrina que, alegadamente, sustentam a sua posição, vindo a concluir no sentido de não existir erro imputável aos serviços, pelo que o presente pedido de pronúncia arbitral é o meio processual adequado.

Por outro lado, o recurso à via administrativa funciona como condição de impugnabilidade contenciosa dos atos de autoliquidação, tal qual decorre do artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e da remissão para o artigo 131.º do CPPT, e, no caso, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa, que constitui um meio

administrativo equiparável à reclamação graciosa, sendo certo que aquele meio de impugnação administrativa foi apresentado previamente à propositura do pedido de pronúncia arbitral e a Autoridade Tributária teve oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo antes de este recorrer à via jurisdicional.

3. Pelo despacho arbitral de 7 de julho de 2025, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas, por não existirem quaisquer novos elementos sobre que as partes se devessem pronunciar.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 2 de maio de 2025.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e foram invocadas as exceções da incompetência do tribunal, da inidoneidade do meio processual e da inimpugnabilidade do ato tributário.

Cabe apreciar e decidir.

## **II - Saneamento**

### **Incompetência do tribunal arbitral**

5. A Autoridade Tributária, na sua resposta, suscita a exceção da incompetência do tribunal arbitral para conhecer do pedido, porquanto a CESE constitui uma contribuição financeira e não um imposto, encontrando-se excluída da arbitragem tributária por efeito do

disposto no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pelo qual a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais se reporta apenas à apreciação de pretensões relativas a impostos, não abrangendo os tributos que devam ser qualificados como contribuição.

Em resposta à matéria de exceção, a Requerente alega que competência em razão da matéria de um tribunal afere-se pela natureza da relação jurídica apresentada pelo autor na petição inicial, e, assim, tendo a Requerente configurado a CESE como um imposto, no âmbito da sua causa de pedir, deve improceder a exceção dilatória de incompetência material do tribunal arbitral.

É esta a questão que primeiramente cabe analisar.

Sendo embora certo que a competência do tribunal deve ser aferida pelos termos da relação jurídico-processual, tal como é apresentada em juízo pelo autor, independentemente da idoneidade do meio processual utilizado, tal não significa que à Requerente basta que qualifique a CESE, na petição inicial, como um imposto para que deva improceder a exceção dilatória (cfr. acórdãos do Tribunal de Conflitos de 25 de janeiro de 2007, Proc. n.º 19/06, do TCA Sul de 12 de fevereiro de 2009, Processo n.º 3501/08, e de 5 de março de 2009, Processo n.º 3480/08).

Como se depreende do artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), subsidiariamente aplicável, “o âmbito da jurisdição administrativa e a competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria”.

A consideração dessas matérias como de *ordem pública* implica, por um lado, a insusceptibilidade de as regras legais relativas à competência do tribunal serem afastadas por vontade das partes e, por outro lado, a oficiosidade do seu conhecimento. Ou seja, no contencioso administrativo, a questão da competência do tribunal, seja qual for a sua espécie, é sempre de conhecimento oficioso, e o tribunal não pode ficar limitado na apreciação dessa questão pela qualificação efetuada pelas partes quanto à natureza jurídica do tributo que está em causa.

Nada obsta, por conseguinte, a que o tribunal aprecie a questão de acordo com as regras aplicáveis ao caso.

O artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2014, veio criar a Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético, com o objetivo de financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do setor energético, designadamente através do financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental e de medidas relacionadas com a eficiência energética. Esta contribuição visa igualmente contribuir para a redução da dívida tarifária do Sistema Elétrico Nacional (SEN), designadamente, através da minimização dos encargos decorrentes de custos de

interesse económico geral (CIEG), indo ao encontro dos princípios de apoio e proteção do consumidor de eletricidade (cfr. artigo 1.º, n.º 2, do Regime Jurídico da CESE).

A jurisprudência arbitral, perante a redação originária do regime jurídico da CESE, tal como aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, começou por qualificar a CESE como uma contribuição financeira, julgando o tribunal arbitral incompetente *ratione materiae* para a apreciação do litígio que envolvesse esse tributo (cfr., entre outras, as decisões arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 478/2020-T e 714/2020-T). Nesse mesmo sentido se pronunciou o STA no acórdão de 13 de julho de 2021 (Processo n.º 03037/16), ao considerar que a CESE não tem a natureza de imposto, mas de contribuição financeira. O Tribunal Constitucional tomou posição sobre a inconstitucionalidade do regime jurídico da CESE, pela primeira vez, no acórdão n.º 7/2019, em que concluiu que a CESE tinha a natureza de uma contribuição financeira, sujeita ao princípio da equivalência.

Entretanto, o Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de abril, criou o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (FSSSE), ao qual ficou consignada a receita obtida através da Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético, deixando inalterado o regime jurídico dessa contribuição, mormente no tocante aos seus objetivos, e passando a estabelecer, por via da alocação da receita proveniente da CESE ao FSSSE, os critérios de repartição da receita (artigo 4.º).

Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, com o fundamento de que critérios de distribuição da receita obtida com a cobrança da CESE «se têm vindo a revelar demasiadamente rígidos, impedindo que, em cada ano, se possam ajustar os valores aos objetivos do FSSSE que se mostrem mais prementes» (cfr. o preâmbulo do diploma), foram alterados os n.ºs 2 e 4 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 55/2014, que passou a dispor o seguinte:

Artigo 4.º  
Despesas

1 - Constituem despesas do FSSSE as que resultem de encargos decorrentes da aplicação do presente decreto-lei, designadamente:

- a) Encargos necessários ou decorrentes da realização dos seus objetivos, conforme definidos no artigo 2.º;
- b) Encargos de liquidação e cobrança da contribuição extraordinária sobre o setor energético incorridos pela AT, correspondentes a uma percentagem de 3 % da receita referida na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior.

2 - As verbas do FSSSE são afetadas aos seguintes fins:

- a) Cobertura de encargos decorrentes da realização do objetivo definido na alínea a) do artigo 2.º no montante até um terço da receita referida na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior;
- b) Cobertura de encargos decorrentes da realização do objetivo definido na alínea b) do artigo 2.º no montante remanescente.

3 - O montante referido na alínea a) do número anterior inclui o montante referido na alínea b) do n.º 1.

4 - A percentagem da alocação de verbas prevista na alínea a) do n.º 2 é definida por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da energia.

Deste modo, como se esclarece no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 101/2023, ficou o Governo habilitado a decidir, com a mais larga discricionariedade, a percentagem de receita da CESE afeta ao financiamento das políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética, no intervalo de 0% a 33%, visto que a lei não define nenhum limite mínimo nem fixa critérios de decisão.

Na sua configuração inicial, a CESE destinava-se a resolver o défice tarifário do Sistema Elétrico Nacional, e principalmente a financiar políticas do setor energético de cariz social e ambiental, ações de regulação e medidas relacionadas com a eficiência energética (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 55/2014).

A nova redação do artigo 4.º desse diploma, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, implicou uma alteração profunda dos pressupostos de facto e de direito em que assentaram as decisões judiciais proferidas sobre a CESE no período entre 2014 e 2017, por um lado, porque se verificava uma tendência firme de redução da dívida tarifária, e, por outro, porque o financiamento de medidas de regulação, de apoio às empresas e de cariz social e ambiental, relacionadas com a eficiência energética, deixou de corresponder ao destino legal das receitas da CESE.

Segundo jurisprudência do Tribunal Constitucional, um tributo tem a natureza de contribuição financeira quando, cumulativamente, tiver como pressuposto uma relação bilateral entre uma entidade pública e um grupo homogêneo de sujeitos – que se presumem causadores ou beneficiários de determinadas prestações administrativas –, e quando tiver por finalidade angariar receitas destinadas a compensar os inerentes custos ou benefícios presumivelmente gerados ou aproveitados pelos elementos desse grupo (cfr. os acórdãos n.ºs 539/2015, 7/2019, 344/2019 e 268/2021).

Tal como se assinalou no acórdão n.º 268/2021, “o critério de distinção das contribuições financeiras em relação às demais categorias tributárias assenta no tipo de relação jurídica que se estabelece entre o sujeito passivo e os benefícios ou utilidades que para este decorrem do tributo (critério estrutural, pressuposto), com especial destaque para a incidência e a natureza do aproveitamento esperado (geral, difuso, concreto, efetivo ou presumido). A contribuição financeira emerge, deste modo, como um tributo coletivo, fixado em função do grupo, pela utilização ou utilidade singular meramente presumida, numa relação de bilateralidade genérica. O mesmo é dizer que a qualidade de sujeito passivo de uma contribuição financeira não pressupõe a compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito, sendo a pertença ao grupo identificado pelo legislador condição necessária e suficiente para tal.”

Deste modo, como se afirma ainda no citado acórdão n.º 101/2023, “uma adequada conformação normativa, em especial, das regras que definem a incidência subjetiva, objetiva

e as finalidades de um tributo deste tipo deve, pois, tornar apreensível o necessário nexos entre a ação pública e os seus destinatários, que permita afirmar a existência, não apenas de uma homogeneidade de interesses, mas sobretudo de uma responsabilidade de grupo, que justifica que sobre os sujeitos que o integram – e não sobre toda a comunidade – recaia a respetiva ablação patrimonial.”

Nesse sentido, o citado aresto julgou inconstitucional, por violação do artigo 13.º da Constituição, o artigo 2.º, alínea d), do regime jurídico da CESE, na parte em que determina que o tributo incide sobre o valor dos elementos do ativo a que se refere o n.º 1 do artigo 3.º do mesmo regime, da titularidade das pessoas coletivas que integram o setor energético nacional, com domicílio fiscal ou com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território português, que, em 1 de janeiro de 2018, sejam concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural.

Isso porque se entendeu, em primeiro lugar, que a maior parcela da receita se destinaria, a partir de 2018, a reduzir a dívida tarifária do setor elétrico, sem que sejam claras as razões pelas quais o legislador teve por adequado exigir a operadores não integrados nesse subsetor que participassem nos encargos daí advenientes, quando lhes não deram causa alguma, nem se vê que daí extraíam um especial benefício.

No que se refere a **titulares de centros eletroprodutores com recurso a fonte renovável tais como a ora Requerente**, a jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC) tem evoluído ao longo do tempo podendo ser resumida, para facilidade de compreensão, da seguinte forma:

#### 2019

- **Acórdão TC n.º 7/2019**
  - Contexto: primeira grande decisão sobre a CESE.
  - Decisão: considerou a CESE uma **contribuição financeira legítima** (não imposto disfarçado).
  - Resultado: **não declarou inconstitucionalidade**.

---

#### 2023

- **Acórdão TC n.º 101/2023**
  - Decisão: **inconstitucionalidade** da norma que sujeitava à CESE os ativos de **produtores de eletricidade a partir de fontes renováveis** com remuneração garantida.
  - Fundamento: violação do **princípio da igualdade tributária**, pois penalizava de forma desigual este subsetor.
  - Marco: abriu precedente para decisões subsequentes.

---

#### 2024

- **Acórdão TC n.º 338/2024 (1.ª Secção)**
  - Seguiu a orientação do Acórdão 101/2023.

- Declarou **inconstitucional** a norma que aplicava CESE a ativos de produtores renováveis em 2019.
- **Acórdão TC n.º 427/2024** (1.ª Secção)
  - Reafirmou o entendimento da inconstitucionalidade.
  - Fundamento: idêntico – desigualdade tributária no tratamento dos produtores renováveis.
- **Acórdão TC n.º 824/2024** (1.ª Secção)
  - Novamente declarou a **inconstitucionalidade** da incidência da CESE sobre produtores renováveis com remuneração garantida.
  - Consolidou a linha jurisprudencial da 1.ª Secção.

---

## 2025

- **Acórdão TC n.º 63/2025** (2.ª Secção)
  - Decisão: considerou as mesmas normas **não inconstitucionais**.
  - Divergiu da linha da 1.ª Secção.

Dado o conflito entre as decisões da 1.ª e 2.ª Secção do TC, foi interposto recurso ao **Plenário do Tribunal Constitucional**, ao abrigo do artigo 79.º-D da LTC (Lei do Tribunal Constitucional) no processo n.º 36/24:

1. decisões da 1.ª Secção → inconstitucionalidade.
2. decisão da 2.ª Secção → constitucionalidade.
3. recurso para o Plenário.

Neste recurso foi proferido o recente **Acórdão TC n.º 680/2025**, de 15 de julho de 2025, que **veio confirmar a posição da 2ª secção no Acórdão 63/2025**, ou seja:

*“Não julgar inconstitucional o artigo 2.º, alínea b), do regime jurídico da CESE (aprovado pelo artigo 228.º da [Lei n.º 83-C/2013](#), de 31 de dezembro), cuja vigência foi prorrogada para o ano de 2019 pelo artigo 313.º da [Lei n.º 71/2018](#), de 31 de dezembro, na parte em que determina que o tributo incide sobre o valor dos elementos do ativo a que se refere o n.º 1 do artigo 3.º, de sujeitos titulares de centros electroprodutores com recurso a fonte renovável licenciados ao abrigo do [Decreto-Lei n.º 172/2006](#), de 23 de agosto, de licença de produção e tenham sido considerados em condições de ser autorizada a entrada em exploração;”*

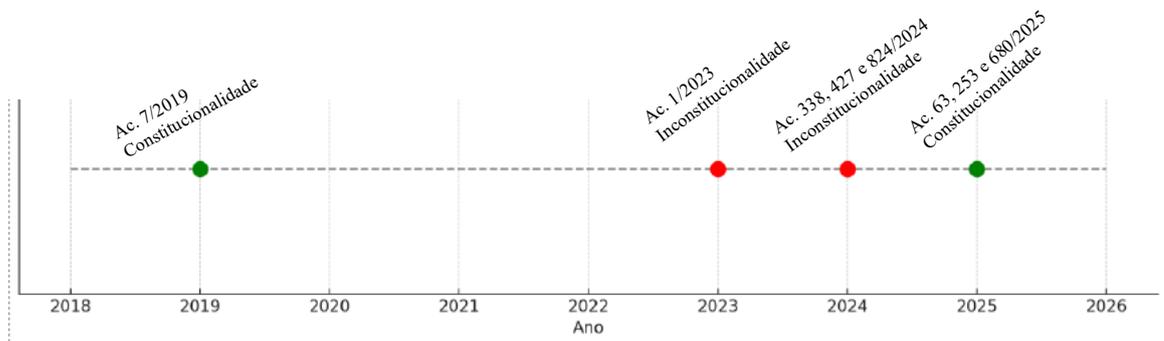
Este Acórdão TC n.º 680/2025 apresenta as seguintes declarações dos juizes quanto à posição tomada pelo Plenário:

- *Joana Fernandes Costa* (voto a presente decisão pelos fundamentos constantes do Acórdão n.º 253/2025)

- *Carlos Medeiros de Carvalho - José Teles Pereira* (Votei a presente decisão pelos fundamentos constantes do Acórdão n.º 253/2025/3.ª Secção)
- *Declaração de voto conjunta - Gonçalo de Almeida Ribeiro - José Teles Pereira - Maria Benedita Urbano:*  
*Subscrevemos o aresto, apesar de termos votado em sentido diverso nos Acórdãos n.ºs 338/2024 e 427/2024, ambos da 1.ª Secção. Assim é porque, sem prejuízo de mantermos a adesão ao juízo de inconstitucionalidade das normas da CESE de 2019 que fazem incidir o tributo sobre as entidades concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural – posição entretanto acolhida pelo plenário no Acórdão n.º 677/2025, que declarou tais normas inconstitucionais, com força obrigatória geral –, consideramos que, no que respeita aos sujeitos passivos que sejam titulares de centros electroprodutores com recurso a fonte renovável, o tributo não perdeu, em consequência das alterações operadas pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, a natureza de contribuição financeira, essencialmente pelas razões aduzidas no Acórdão n.º 253/2025, da 3.ª Secção.*

De forma visual temos assim a seguinte evolução jurisprudencial:

#### Decisões do Tribunal Constitucional sobre CESE – eletroprodutores de energia renovável



Quanto à evolução jurisprudencial verificada, este Tribunal Arbitral não ignora que, nos termos do artigo 79º-D e 80.º da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional (LTC), n.º 28/82 de 15 de novembro, a decisão do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 680/2025 não tem força obrigatória geral.

Não obstante, este Tribunal também não pode ignorar que a intervenção do Plenário do Tribunal Constitucional visa, na sua *ratio legis*, evitar divergências jurisprudenciais. Tal decorre do Art 79.º-A da LTC e está insito no mecanismo de recurso previsto no artigo 79º-D “*Se o Tribunal Constitucional vier a julgar a questão da inconstitucionalidade ou ilegalidade em sentido divergente do anteriormente adotado quanto à mesma norma por*

*qualquer das suas secções, dessa decisão cabe recurso para o plenário do Tribunal, obrigatório para o Ministério Público quando intervier no processo como recorrente ou recorrido”.*

E que as declarações dos juízes do Tribunal Constitucional efetuadas no Acórdão n.º 680/2025 têm o sentido expresso de rever a posição anteriormente vertida ao concluir que *“no que respeita aos sujeitos passivos que sejam titulares de centros electroprodutores com recurso a fonte renovável, o tributo não perdeu, em consequência das alterações operadas pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, a natureza de contribuição financeira, essencialmente pelas razões aduzidas no Acórdão n.º 253/2025, da 3.ª Secção.”*

Este Tribunal Arbitral adere assim à posição tomada pelo Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 680/2025 quanto à CESE no que respeita aos sujeitos passivos titulares de centros eletroprodutores com recurso a fonte renovável e seus fundamentos que se transpõem para os respectivos autos por remissão para a decisão do TC [aqui](#) (não sendo os mesmos aqui reproduzidos por uma questão de economia processual).

Concluindo-se que **a CESE tem a natureza de contribuição financeira quanto aos sujeitos passivos que sejam titulares de centros electroprodutores com recurso a fonte renovável**, tais como a Requerente e que tal qualificação se mantém nos anos de 2020 e 2021 aqui em causa, na medida em que o FSSSE manteve-se em vigor com a mesma redação e a CESE foi renovada nestes anos pelos respetivos Orçamentos de Estado – artigo 376.º, n.º 1, da Lei do Orçamento de Estado 2020, 2/2020, de 31 de março, e artigo 415.º, n.º 1, da Lei do Orçamento de Estado 2021, Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, cumpre então apreciar a questão da arbitrabilidade, por tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, de litígios referentes a tributos que não tenham a natureza de imposto, e, em especial, as contribuições financeiras.

Esta questão foi já apreciada na decisão arbitral proferida no processo 115/2018-T, na qual estava em causa a Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica, mas cuja fundamentação é transponível para os presentes autos.

Como ali se dissecou, a legislação e regulamentação que delimitou o âmbito da arbitragem tributária, designadamente a alínea a) do n.º 4 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei de autorização legislativa que autorizou o Governo a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária), o Decreto-Lei n.º 10/2011 (Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária), a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (Portaria de Vinculação) operou, progressivamente, a restrição do âmbito da arbitragem tributária, nos seguintes termos:

– na alínea a) do n.º 4 do artigo 124.º da Lei de autorização legislativa admitia-se a possibilidade de nela ser incluída a generalidade dos litígios relativos a liquidação de tributos (inclusivamente os praticados pelos contribuintes) e de fixação de valores patrimoniais que pudessem ser apreciados em processo de impugnação judicial e o reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária;

– no artigo 2.º do RJAT não se incluiu na arbitragem tributária o reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária e estabeleceu-se, no artigo 4.º, que a vinculação da Administração Tributária, que se reconduz à definição do âmbito da arbitrabilidade de litígios, deveria ser efectuada por Portaria;

– com a Lei n.º 64-B/2011, impôs-se que na Portaria se indicassem o tipo e o valor máximo dos litígios, o que tem como corolário que os litígios abrangidos pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT não são, de per si, arbitráveis;

– a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, limitou a vinculação dos serviços da Administração Tributária Central aos litígios «que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida», com várias excepções.

Como se escreveu na supra mencionada decisão arbitral, “A intenção legislativa de restringir o âmbito da arbitragem tributária em relação ao que foi permitido pela autorização legislativa resulta com evidência destes diplomas e é explicada pelas justificadas dúvidas que, no início da arbitragem tributária, se suscitavam sobre o possível inadequado funcionamento de um meio inovador de resolução de litígios em matéria tributária (...)” Assim, entendeu o referido tribunal arbitral que “a inclusão da palavra «impostos» na expressão «apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida», contrastando com a referência mais abrangente «actos de liquidação de tributos que foi usada na alínea a) do n.º 4 do artigo 24.º da Lei n.º 3-B/2010 (autorização legislativa) para definir o âmbito da autorização, tem de ser interpretada [como] expressão precisa da restrição que se pretendeu efectuar”.

De facto, atenta a intenção legislativa de restringir o âmbito material da arbitragem tributária, e não havendo razões que imponham que se conclua que houve alguma *deficiência* na expressão do pensamento legislativo, tendo sido utilizada uma expressão técnica com alcance restritivo, tem de pressupor-se, presumindo que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, que se pretendeu restringir a vinculação da Administração Tributária, nos precisos termos exarados.

Efectivamente, estando previstas na Constituição e na Lei designações específicas para classificar os diversos tipos de tributos, sempre se terá de presumir que o legislador pretendeu utilizar a terminologia prevista quer na Constituição, quer na Lei, e não aquela que o intérprete poderá considerar mais apropriada, com base em considerações de natureza doutrinal.

Pelo que conclui, “Assim, em boa hermenêutica, é de concluir que o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, quando se refere a «impostos», está a reportar-se apenas aos tributos a que legalmente é atribuída tal designação (como o IVA, o IRC e o IRS) e àqueles que, embora tenham outra designação, a própria lei explicitamente considera «impostos» (como sucede com as contribuições especiais”, que o n.º 3 do artigo 4.º da LGT identifica e expressamente considera «impostos»”.

Este entendimento tem sido acolhido por diversa jurisprudência arbitral emanada de tribunais constituídos sob a égide do CAAD, designadamente, e para além do mais, nos acórdãos proferidos nos processos 347/2017T, 115/2018T, 82/2019T e 1213/2024T. Este entendimento, de resto, será perfeitamente compreensível se se perspectivarem as especificidades próprias da arbitragem tributária, que, para além do mais, se configura como uma arbitragem necessária para a Administração Tributária e voluntária para o contribuinte, na medida em que aquela se sujeita, genericamente, à jurisdição arbitral, e este apenas se sujeita, casuisticamente, quando o entender conveniente.

Nestes termos, conclui o presente Tribunal Arbitral pela procedência da exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido.

Tal conclusão implica a absolvição da Requerida da instância por força do disposto nos artigos 9.º, do CPPT, 65.º, da LGT, 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea a), do CPTA, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, do RJAT.

Face ao sentido da decisão, fica prejudicada, porque inútil, a apreciação das demais questões suscitadas no processo.

### **III – Decisão**

Termos em que se decide:

- a. Julgar procedente a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade de actos de autoliquidação da CESE referentes aos exercícios de 2020 e 2021.
- b. Absolver a Autoridade Tributária da instância quanto ao pedido principal.
- c. Absolver a Autoridade Tributária do pedido acessório de reembolso do imposto pago e de juros indemnizatórios.

### **IV - Valor da causa**

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 217.391,30, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

### **V- Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 4.284,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 17 de setembro de 2025

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha  
(com Declaração em anexo)

O Árbitro Vogal

Pedro Miguel Bastos Rosado

A Árbitro Vogal

Catarina Belim

### **Declaração de voto de vencido**

Votei vencido por considerar que, por efeito das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, no Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de abril, que criou o Fundo para Sustentabilidade Sistema do Setor Enérgico (FSSSE), não é possível afirmar que os centros eletroprodutores com recurso a fonte renovável podem ser considerados responsáveis pela concretização dos objetivos da CESE e presumíveis causadores ou beneficiários das prestações públicas que ao FSSSE incumbe providenciar”, pelo que quanto a essas entidades a CESE passou a assumir a natureza de um verdadeiro imposto;

Assim sendo, o tribunal arbitral é competente para conhecer do litígio, na medida em que, na situação do caso, está a apreciar uma pretensão relativa a impostos, que se encontra coberta pelo disposto no artigo 2.º, alínea a), da Portaria de Vinculação.

Por outro lado, artigo 2.º, alínea a), da Portaria de Vinculação, quando se refere a «impostos», está a reportar-se aos tributos a que possa ser atribuída essa qualificação de acordo as regras de hermenêutica jurídica, e não apenas àqueles a que é legalmente é atribuída tal designação.

Acresce que, quanto à constitucionalidade da norma do artigo 2.º, alínea b), do regime jurídico da CESE, siga o entendimento no sentido da inconstitucionalidade representado pelos acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 338/2024, 427/2024 e 824/2024. E sendo embora certo que o acórdão n.º 680/2025 foi tirado em Plenário, nos termos do artigo 79.º-D da LTC, por oposição de julgados no âmbito do Tribunal Constitucional, e para além de ter sido proferida com vários votos de vencido, apenas tem força de caso julgado no âmbito do processo em que tenha sido suscitada a questão de constitucionalidade (artigo 80.º, n.º 1, da LTC), não tem força obrigatória geral, nem constitui jurisprudência constitucional consolidada.