

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 262/2025-T

Tema: Contribuição Extraordinária para o Sector Energético (CESE) do exercício de 2020. Incidência sobre os sujeitos passivos comercializadores grossistas de petróleo bruto e produtos de petróleo. Violação do princípio da igualdade pela alínea k) do artigo 2.º do Regime da CESE.

SUMÁRIO:

- I. As regras observadas pelo Tribunal Constitucional, em particular no Acórdão n.º 196/2024, com referência à autoliquidação da CESE relativa ao exercício de 2019, mantiveram-se em 2020.
- II. Como tal, não poderá deixar de se concluir que a autoliquidação da CESE para o ano de 2020 viola o princípio da igualdade, uma vez que a dívida tarifária não foi provocada pelo setor do petróleo.
- III. Tendo em conta a configuração da CESE para 2020 e a alocação da respetiva receita, impõe-se concluir pela ilegalidade da autoliquidação deste tributo naquele ano, implicando a sua correspondente anulação por vício de inconstitucionalidade material.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernando Araújo (árbitro presidente), Sílvia Oliveira (árbitro vogal) e Ana Luís Ferreira Cabral Basto (árbitro vogal e relatora), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 30 de maio de 2025, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

A A..., S.A., contribuinte fiscal n.º..., com domicílio fiscal no ..., ..., ..., ...-.... ... (em diante abreviadamente designada de “Requerente”), tendo apresentado revisão oficiosa contra a

autoliquidação da “contribuição” sobre o setor energético (em diante abreviadamente designada “CESE”) relativa ao ano de 2020, apresentou pedido de pronúncia arbitral (PPA) no sentido de requerer, nos termos conjugados dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na sua atual redação (em diante abreviadamente designado por “RJAT”), e artigo 102.º, n.º 1, alíneas a) e b) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), a constituição de Tribunal Arbitral coletivo com vista “(...) à anulação da liquidação da CESE n.º ... no valor de € 230.681,64; Ao reembolso da quantia indevidamente paga a título de CESE; Ao reconhecimento do direito da Requerente a juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor sobre a quantia indevidamente paga a título de CESE”.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 19 de março de 2025, tendo sido aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD em 21 de março de 2025, e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação da AT, em 25 de março de 2025.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2 alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, o Ex.mo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessas designações, em 12 de maio de 2025, não manifestaram vontade de as recusar.

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 30 de maio de 2025, tendo o Tribunal Arbitral determinado a notificação da Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta e, caso assim o quisesse, solicitar a produção de prova adicional; devendo, dentro do prazo de apresentação da resposta, ser remetida, ao tribunal arbitral, cópia do processo administrativo.

Em 3 de julho de 2025, a Requerida apresentou Resposta, com defesa por exceção e impugnação, juntando o processo administrativo.

O Tribunal Arbitral, em 9 de julho de 2025, determinou a notificação da Requerente para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, querendo, sobre a matéria de exceção suscitada pela Requerida na sua Resposta.

Em 1 de setembro de 2025 (notificada a 2 de setembro), a Requerente apresentou resposta às exceções deduzidas pela Requerida, defendendo a respetiva improcedência.

Na mesma data, o Tribunal Arbitral proferiu despacho a dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e, bem assim, para as partes apresentarem alegações escritas e a designar o dia 30 de novembro de 2025 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral. Adicionalmente, notificou a Requerente para pagar o remanescente da taxa de arbitragem até aquela data.

Ambas as Partes apresentaram alegações escritas, respetivamente em 15 e 26 de setembro de 2025, notificadas, respetivamente a 16 e 29 de setembro, nas quais reiteraram as posições anteriormente assumidas nos respetivos articulados.

Posição da Requerente

A Requerente peticiona, na sequência da notificação, através do Ofício identificado sob o n.º ...-DJT/2024, datado de 17/12/2024, da decisão final de indeferimento da revisão oficiosa apresentada contra a autoliquidão da CESE referente ao ano de 2020, recebida a 20/12/2024, a anulação da decisão de indeferimento da revisão oficiosa apresentada e, em consequência:

- A anulação da liquidação da CESE n.º... no valor de € 230.681,64;
- O reembolso da quantia indevidamente paga a título de CESE; e
- O reconhecimento do direito da Requerente a juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor sobre a quantia indevidamente paga a título de CESE.

Neste sentido, a Requerente expõe as seguintes razões que fundamentam a ilegalidade dos atos acima referidos, os quais devem “*ser anulados nos termos do artigo 163.º do CPA ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT*” (cfr. ponto 13 do articulado do PPA):

A título de questão prévia, a Requerente defende que o Tribunal Arbitral é competente para apreciar o PPA por si formulado, designadamente, quanto à CESE referente ao exercício de 2020 (e independentemente de ser qualificada como imposto ou contribuição), porquanto:

- (i) A qualificação da CESE como imposto, de 2018 em diante – incluindo, portanto, o exercício em análise (2020) –, encontra respaldo na jurisprudência constitucional:
 - a. Desde logo, no Acórdão n.º 101/2023, proferido a 16 de março de 2023, o Tribunal Constitucional admitiu, pela primeira vez, a inconstitucionalidade do regime da CESE para 2018, por violação do princípio da igualdade, fruto das alterações promovidas com a promulgação do Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro.
 - b. De seguida, no Acórdão n.º 196/2024 o Tribunal Constitucional determina que a natureza da CESE passou a revestir a natureza de imposto a partir de 2018.
 - c. No mesmo sentido foram proferidos diversos Acórdãos, dos quais se destacam os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 197/2024, 337/2024, 338/2024, 443/2024.
 - d. De igual modo, e na sequência da jurisprudência constitucional acima referida, a Requerente, faz referência aos seguintes arestos: “*Acórdão do STA, Processo n.º 0345/21.6BEVIS, de 12 de fevereiro de 2025, Acórdão do TCA Sul, Processo n.º 685/2022.7BEALM, de 6 de maio de 2025, Acórdão do TCA Sul, Processo n.º 1136/22.2BELRS, de 3 de abril de 2025, Acórdão do STA, Processo n.º 0314/22.9BEMDL, de 9 de abril de 2025, Acórdão do STA, Processo n.º 0392/23.3BEVIS, de 9 de abril de 2025, Acórdão do TCA Sul, Processo n.º 483/21.5BEALM, de 22 de maio de 2025, Acórdão do STA, Processo n.º 0367/23.2BEAVR, de 12 de maio de 2025, Acórdão do STA, Processo n.º 01074/22.9BEPRT, de 12 de maio de 2025, e Acórdão do TCA Sul, Processo n.º*

685/22.7BEALM, de 5 de junho de 2025” (cfr. artigo 38.º das Alegações da Requerente).

- (ii) Mesmo que a CESE se qualificasse como uma contribuição financeira, o Tribunal Arbitral continuaria a ser materialmente competente para se pronunciar – cfr. a Requerente no artigo 42.º nas Alegações, referenciando as “*decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 248/2019-T, de 7 de fevereiro de 2020, n.º 305/2020-T, de 15 de fevereiro de 2021, n.º 312/2015-T, de 7 de janeiro de 2016, n.º 826/2021-T, de 4 de novembro de 2022, n.º 723/2020-T, de 27 de junho de 2021, n.º 723/2020-T, de 27 de junho de 2021 e n.º 555/2020-T, de 28 de janeiro de 2022*”, ou no artigo 44.º da mesma peça.
- (iii) Por outro lado, a Requerente invoca, entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de maio de 2015, proferido no Processo n.º 01958/13 e a Decisão Arbitral de 3 de junho de 2024, proferida no Processo n.º 896/2023-T, para defender que a decisão de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa, mesmo quando fundada na inexistência de erro imputável aos serviços, comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação. Neste sentido, conclui que não poderá proceder a exceção de incompetência material do presente Tribunal Arbitral resultante da inidoneidade do meio processual, deduzida pela AT com base na rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa, por intempestividade, e na não apreciação da legalidade do ato de autoliquidação, que, alegadamente, impediriam a sindicância da sua legalidade por via de impugnação judicial ou arbitral.
- (iv) Por fim, a Requerente defende que “*a impugnabilidade das autoliquidações não depende da prévia apresentação de reclamação graciosa, sendo a apreciação da existência de erro imputável aos serviços matéria que se insere no mérito da causa*”, tendo por base a jurisprudência resultante das decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 896/2023-T, 457/2022-T e 9/2021-T (cfr. artigos 75.º a 78.º da Resposta às exceções e 54.º a 60.º das Alegações, ambas apresentadas pela Requerente).

Quanto aos fundamentos apresentados pela Requerente para defender a anulação do ato de autoliquidação da CESE de 2020, por ilegalidade decorrente da constitucionalidade do respetivo regime, destacam-se os seguintes:

- (v) O Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, atribuiu ao Governo plena discricionariedade na utilização da receita, afastando a CESE da lógica contributiva e aproximando-a de um tributo marcadamente unilateral. Com efeito, “*o Governo passou a ter total discricionariedade para alocar as receitas oriundas da CESE ao financiamento das políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética, podendo, efectivamente, não alocar qualquer receita ao financiamento de tais políticas*” (cfr. ponto 164/c. do articulado do PPA).
- (vi) Neste contexto, a Requerente destaca o entendimento do Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 101/2023, proferido a 16 de março de 2023, no sentido de a promulgação do Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, promover uma “*alteração profunda dos pressupostos de facto e de direito em que repousaram as decisões proferidas sobre a CESE no período entre 2014 e 2017: quanto aos primeiros, consubstanciados nos fatores conjunturais atendidos no Acórdão n.º 7/2019, subsistindo embora em 2018 um considerável volume de dívida tarifária do Sistema Elétrico Nacional, verificava-se uma tendência firme de redução; quanto aos segundos, a ênfase dada nesse arresto, bem como na jurisprudência posterior deste Tribunal, ao 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, em virtude das alterações introduzidas no regime jurídico do FSSSE*” (cfr. ponto 199 do articulado do PPA, também repetido nas Alegações apresentadas pela Requerente).
- (vii) Assim, conforme refere a Requerente: “*O TC entendeu que, após a promulgação do Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, a simples inclusão de todos os operadores no setor energético não justifica a responsabilidade do subsetor do gás natural pelos encargos de um problema específico do subsetor elétrico*” (cfr. ponto

197 do articulado do PPA, também repetido nas Alegações apresentadas pela Requerente).

- (viii) Em consequência, o Tribunal Constitucional no Acórdão acima referido decidiu “*Julgar inconstitucional, por violação do artigo 13.º da Constituição, o artigo 2.º, alínea d), 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 2018 pela Lei n.º 114/2017, de 29 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 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 (nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 140/2006, de 26 de julho, na sua redação atual)*”.
- (ix) Por outro lado, no Acórdão n.º 196/2024, o Tribunal Constitucional “*entendeu novamente que a CESE, após às alterações do regime de alocação de receita, deve ser vista como um tributo com características unilaterais, sendo qualificável como imposto, para um determinado segmento de atividade – cujos operadores eram os comercializadores grossistas de petróleo bruto e produtos de petróleo - que não contribui para a redução da dívida tarifária – um caso em tudo similar ao da Requerente, dada a sua atividade de refinaria de produtos petrolíferos, transformação de combustível mineral, mistura de biocombustíveis, atividades de armazenagem, etc., melhor descrito no Doc. 3*” (cfr. ponto 207 do articulado do PPA, também repetido nas Alegações apresentadas pela Requerente).
- (x) Com efeito, realça a Requerente que no antedito Acórdão “*a tônica foi uma vez mais colocada na violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, em virtude de o Tribunal Constitucional ter concluído que determinados setores abrangidos pela incidência subjetiva da CESE não tinham contribuído de algum modo para a dívida tarifária*” (cfr. ponto 208 do articulado do PPA, também repetido nas Alegações apresentadas pela Requerente).

- (xi) A CESE, para o ano de 2020, viola, desde logo, o princípio da igualdade: uma vez que a dívida tarifária não foi provocada pelo setor do petróleo, pelo que, por maioria de razão, tendo em conta a configuração da CESE para 2020 e a alocação da respetiva receita, impõe-se concluir que assiste razão à Requerente ao defender a ilegalidade da autoliquidação da CESE para aquele ano, por considerar que esta deve ser anulada por vício de inconstitucionalidade material (cfr. artigo 90.º das Alegações apresentadas pela Requerente).
- (xii) Neste sentido, a Requerente conclui que “*a norma contida no artigo 2.º, alínea k), do regime jurídico da CESE (aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, e cuja vigência foi prorrogada para o ano de 2020 pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março), 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, 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 2020, sejam comercializadores grossistas de petróleo bruto e de produtos de petróleo (nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 31/2006, de 15 de fevereiro) e, bem assim, para o caso da Requerente, dada a sua atividade de refinaria de produtos petrolíferos, transformação de combustível mineral, mistura de biocombustíveis, atividades de armazenagem (melhor descrito no Doc. 3), deve ser julgada inconstitucional, por violação do artigo 13.º da CRP*” (cfr. ponto 247 do articulado do PPA, também repetido nas Alegações da Requerente).
- (xiii) Por outro lado, a Requerente entende que “*a CESE viola a capacidade contributiva dos contribuintes a ela sujeitos por ter uma base de incidência desajustada da realidade que pretende tributar e, assim, é desconforme ao artigo 13.º da Constituição, bem como ao artigo 104.º, n.º 2, motivo pelo qual a autoliquidação reclamada deve ser considerada ilegal e, nessa sequência, anulada, com as demais consequências legais*” (cfr. artigo 93.º das Alegações apresentadas pela Requerente).
- (xiv) Consequentemente, “*a CESE deve ser julgada inconstitucional, por violação do artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, designadamente do princípio da capacidade contributiva, a norma contida no artigo 2.º, alínea k), do regime jurídico*

da CESE (aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, e cuja vigência foi prorrogada para o ano de 2020 pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março), 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, 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 2020, sejam comercializadores grossistas de petróleo bruto e de produtos de petróleo (nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 31/2006, de 15 de fevereiro) sendo aplicável o caso à Requerente, dada a sua atividade de refinaria de produtos petrolíferos, transformação de combustível mineral, mistura de biocombustíveis, atividades de armazenagem, etc.” (cfr. ponto 272 do articulado do PPA, também repetido nas Alegações da Requerente).

- (xv) De acordo com a Requerente, a CESE viola ainda o princípio da tributação das empresas pelo seu rendimento real e, por conseguinte, “*deve ser julgada inconstitucional, por violação do artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, a norma contida no artigo 2.º, alínea k), do regime jurídico da CESE (aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, e cuja vigência foi prorrogada para o ano de 2020 pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março), 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, 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 2020, sejam comercializadores grossistas de petróleo bruto e de produtos de petróleo (nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 31/2006, de 15 de fevereiro), aplicável à Requerente, dada a sua atividade de refinaria de produtos petrolíferos, transformação de combustível mineral, mistura de biocombustíveis, atividades de armazenagem, etc.”* (cfr. ponto 282 do articulado do PPA, também repetido nas Alegações da Requerente).
- (xvi) Por outro lado, a Requerente entende que a CESE deve ser “*julgada inconstitucional, por violação do princípio da confiança ínsito no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa, designadamente do princípio da capacidade contributiva, a*

prorrogação da vigência da CESE para o ano de 2020, determinada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, em conjugação com a norma contida no artigo 2.º, alínea k), do regime jurídico da CESE (aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro), na parte em que se determina, também para o ano de 2020, que o tributo incide sobre o valor dos elementos do ativo a que se refere o n.º 1 do artigo 3.º, 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, prevendo-se a sua incidência para os sujeitos passivos que, em 1 de janeiro de 2020, sejam comercializadores grossistas de petróleo bruto e de produtos de petróleo (nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 31/2006, de 15 de fevereiro), aplicável à Requerente, dada a sua atividade de refinaria de produtos petrolíferos, transformação de combustível mineral, mistura de biocombustíveis, atividades de armazenagem, etc” (cfr. ponto 305 do articulado do PPA, também repetido nas Alegações da Requerente).

(xvii) Por fim, a Requerente entende que “*tendo em consideração a jurisprudência citada, face à drástica redução da dívida tarifária, inexiste fundamento bastante no objetivo da sua redução, pelo que a manutenção da CESE, em 2020, no ordenamento jurídico, afronta o princípio da proporcionalidade, o que dita a sua inconstitucionalidade e a consequente ilegalidade da autoliquidação aqui reclamada, com as demais consequências legais*”. Como tal, conclui que “*a norma prevista no artigo 1.º, n.º 2, do Regime da CESE, conjugada com a norma contida no artigo 2.º, alínea k), do regime jurídico da CESE (aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, na parte em que se determina que o tributo incide sobre o valor dos elementos do ativo a que se refere o n.º 1 do artigo 3.º, 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 foi prorrogada para o ano de 2020 pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março), prevendo-se a sua incidência para os sujeitos passivos que, em 1 de janeiro de 2020, sejam comercializadores grossistas de petróleo bruto e de produtos de petróleo (nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 31/2006, de 15 de fevereiro), aplicável à Requerente igualmente dada*

a sua atividade de refinaria de produtos petrolíferos, transformação de combustível mineral, mistura de biocombustíveis, atividades de armazenagem, etc., é desproporcional, violando o artigo 18.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa e devendo ser julgada inconstitucional, atenta a ausência de correspondência entre o esforço exigido aos seus sujeitos passivos e a total ausência ou de uma prestação de sinal contrário, a qual já não poderia ser, em 2020, considerada sequer presumível ou provável” (cfr. pontos 313 e 314 do articulado do PPA, também repetido nas Alegações da Requerente).

Em conclusão, “*Relativamente aos vícios de que padece a (auto)liquidação de imposto (CESE) contestada nos presentes autos, entende a Requerente que os mesmos derivam do próprio regime da CESE, tendo ficado devidamente demonstrado nos pontos acima que as normas apontadas supra que modelam o regime jurídico da CESE violam os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação pelo lucro real, da confiança, e da proporcionalidade – o que inquina de ilegalidade e determina a anulabilidade da (auto)liquidação contestada*” (cfr. ponto 3. Conclusões/F. do articulado do PPA).

Pelo exposto, a Requerente peticiona a anulação da autoliquidação impugnada, o reembolso da quantia indevidamente paga a título de CESE e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor sobre a quantia indevidamente paga a título de CESE (€ 230.681,64).

Posição da Requerida

No âmbito da sua Resposta, a Requerida invocou, em sede de exceção, a incompetência material do tribunal arbitral com fundamento (i) na qualificação da CESE como contribuição financeira e não como imposto, (ii) na inidoneidade do meio processual utilizado, com base na rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa (em resultado de este ter sido considerado intempestivo) e (iii) na inimpugnabilidade do ato de autoliquidação, defendendo que não se mostra cumprido o ónus da reclamação administrativa prévia previsto no artigo 131.º do CPPT.

Nesta sede, a Requerida apresenta os seguintes fundamentos:

- (i) A entrada em vigor da do Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, não determinou qualquer alteração da qualificação da CESE como contribuição financeira – assim o atestam, de acordo com a Requerida, as decisões proferidas pelo Tribunal Constitucional nos Acórdãos n.º 296/2023, de 25-05-2023, n.º 338/2023, de 06-06-2023, n.º 324/2024, de 17-04-2024, n.º 63/2025, de 23-01-2025 n.º 65/2025, de 23-01-2025, n.º 68/2025, de 23-01-2025, n.º 164/2025, de 20-02-2025, n.º 253/2025, de 20-03-2025, n.º 333/2025, de 30-04-2025, n.º 425/2025, de 15-05-2025 e n.º 464/2025, de 29-05-2025.
- (ii) Em sede de alegações, a Requerida invoca a decisão recentemente proferida no âmbito do Processo n.º 174/2025-T, com base na qual o Tribunal Arbitral concluiu pela qualificação jurídica da CESE (com referência 2020) como contribuição financeira nos seguintes moldes: “*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*”.
- (iii) A Requerida destaca o facto de a Decisão Arbitral identificada no ponto anterior encontrar fundamento no Acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 680/2025, de 15 de julho, o qual dado o conflito entre as decisões da 1.ª e 2.ª Secção do TC, pronunciou-se no sentido de: “*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”.

- (iv) Como tal, alega a Requerida que 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*” (cfr. artigo 10.º das Alegações apresentadas pela Requerida).
- (v) Com referência à Decisão Arbitral acima mencionada, a Requerida refere que “*não se olvida que aquela decisão arbitral diz respeito a outro sujeito passivo que não os abrangidos pela alínea k) do art.º 2.º do RJCESE, no entanto, parece-nos que todos os considerandos aí efetuados valem, mutatis mutandis, para a aqui Requerente*” (cfr. artigo 11.º das Alegações apresentadas pela Requerida).
- (vi) Neste sentido, a Requerida conclui que: “*Uma análise à evolução da jurisprudência do Tribunal Constitucional permite concluir que também a Requerente, atento o exercício da atividade de comércio grossista de petróleo bruto e de produtos de petróleo (nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 31/2006, de 15 de fevereiro), se encontra integrada no grupo homogéneo composto pelos subsetores do sector energético e pode ser considerada responsável e beneficiária das prestações públicas que ao FSSSE incumbe providenciar, pelo que a norma de incidência subjetiva prevista no artigo 2.º, alínea k), 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 2020 pelo artigo 376.º da Lei n.º 2/2020, de 31 de março de 2021)*” – cfr. artigo 14.º das Alegações apresentadas pela Requerida.
- (vii) Como tal, conclui a Requerida que a CESE se qualifica como contribuição financeira e, como tal, “*nos termos conjugados dos artigos 4.º n.º 1 do RJAT e o artigo 2.º da Portaria de Vinculação, o tribunal será materialmente incompetente para apreciar o mérito da presente causa, pelo que deve a Requerida ser absolvida da instância*” (cfr. artigo 60.º da Resposta da Requerida).

- (viii) Ademais, a Requerida denota que o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente foi objeto de uma decisão de rejeição liminar e consequente arquivamento do pedido, não tendo, como tal, existido uma decisão de indeferimento do mesmo.
- (ix) De acordo com a Requerida “*Os serviços da UGC limitaram-se a aferir dos pressupostos procedimentais do pedido de revisão oficiosa, isto é, efetuaram uma aqui análise meramente procedural, tendo concluído pela intempestividade do pedido apresentado*” (cfr. artigo 66.º da Resposta da Requerida).
- (x) Como tal, entende a Requerida que, não estão em causa a apreciação da (i)legalidade de atos de liquidação/autoliquidação e, como tal, a impugnação judicial ou pedido de pronúncia arbitral não são os meios próprios de reação (fazendo referência, entre outros, ao Acórdão do STA, de 25/06/2009, processo n.º 0194/09).
- (xi) Conclui a Requerida que o Tribunal Arbitral é “*materialmente incompetente para apreciar a decisão que considerou intempestivo o pedido de revisão oficiosa apresentado, bem como, e em consequência a legalidade do ato tributário de autoliquidação de CESE do ano de 2020*”, pelo que se está perante uma exceção dilatória que prejudica o conhecimento do mérito da causa, “*devendo determinar a absolvição, nessa parte, da Entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT*” (cfr. artigos 72.º e 89.º da Resposta da Requerida).
- (xii) Quanto à inimpugnabilidade do ato tributário de liquidação em apreço, a Requerida começa por referir que “*estão excluídas da jurisdição do CAAD as pretensões relativas à ilegalidade de autoliquidações que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa [artigo 2.º1-a) da Portaria 112-A/2011, de 22 de março]*” – cfr. artigo 91.º da Resposta da Requerida.
- (xiii) Neste âmbito, entende a Requerida que não se considera cumprido o ónus de reclamação prévia necessária previsto no artigo 131.º do CPPT, pois ainda que se equipare o procedimento de revisão oficiosa ao procedimento de reclamação graciosa, tal pressuporia que no primeiro a AT se tenha pronunciado quanto à legalidade da autoliquidação – o que não terá sucedido no caso em apreço.

- (xiv) Assim, a Requerida considera que: “*não se tem por verificado o ónus de reclamação necessária, o que torna o ato de autoliquidação em dissidio inimpugnável, retirando-o ou trossim do âmbito de competências do Tribunal Arbitral, por via do artigo 2.º/I-a) da Portaria 112-A/2011, de 22 de março*” (cfr. artigo 97.º da Resposta da Requerida).
- (xv) Adicionalmente, a Requerida denota que o pedido de revisão oficiosa em apreço foi apresentado muito depois do prazo de dois anos previsto para a reclamação administrativa, tendo em conta que, conforme decorre da Decisão Arbitral proferida no processo n.º 778/2023-T: “*O erro na autoliquidação apenas pode ser conhecido no pedido de revisão oficiosa, apresentado nos termos das disposições conjugadas dos n.ºs 1 e 7 do artigo 78.º da LGT, caso seja interposto no prazo de dois anos após a apresentação da declaração de rendimentos, que se encontra previsto para a reclamação graciosa (artigo 131.º, n.º 1, do CPPT)*” (cfr. artigo 100.º da Resposta da Requerida).
- (xvi) Nestes termos, a Requerida conclui que se verifica a exceção de inimpugnabilidade do ato de autoliquidação da CSE, enquadrada na categoria das exceções dilatórias, nos termos do artigo 89.º, n.º 2 e n.º 4, alínea i) do CPTA e dos artigos 278.º, n.º 1, 576.º e 608.º do CPC, aplicáveis ao abrigo do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e) do RJAT.

Em sede de impugnação, a Requerida alega que as pretensões da Requerente não merecem acolhimento pelo presente Tribunal, tendo em conta a vinculação da AT ao princípio da legalidade porquanto “(...)*certo é que a questão a dirimir suscitada pela Autora não se confina a uma eventual desaplicação de uma norma por qualquer ilegalidade ocorrida na sua aplicação aos factos concretos, mas sim pela sua própria (intrínseca) inconstitucionalidade*” alega a Requerida que “(...)*à Autoridade Tributária está vedada a desaplicação de uma norma por vício de inconstitucionalidade, porquanto, até à presente data, não lhe subjaz Acórdão transitado em julgado do Tribunal Constitucional que assim o tenha decidido (declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral), nem jurisprudência firmada dos tribunais*

superiores que assim o determine”, “isto porque, as razões invocadas pela Requerente para fundar a sua pretensão se apresentam incompatíveis com os poderes da AT”.

Por outro lado, defende ainda a Requerida que “(...)*da jurisprudência constitucional resulta evidente a impossibilidade de acolher o argumento da Requerente no sentido de subsumir a CESE como imposto, pelo que o regime da CESE não belisca o princípio da capacidade contributiva, como concretização do princípio da igualdade, nem com o princípio da tributação das empresas pelo lucro real, nem com os princípios da confiança e da proporcionalidade, invocados pela Impugnante no seu PPA*”.

Adicionalmente, refere a Requerida que, “*no que tange ao princípio da proporcionalidade, a base de incidência objetiva e subjetiva da CESE está em consonância com o objetivo de conceder benefícios aos sujeitos passivos com as receitas obtidas com o pagamento do tributo, de um modo fundamentado e não arbitrário, porque a delimitação da base de incidência resulta da presumida contraprestação obtida pelo sujeito passivo*”, “*e nem o carácter “extraordinário” da CESE, na medida em que esta fora prevista para 2014 e prorrogada para os exercícios seguintes, pelo menos até 2024, atenta contra o princípio da confiança como invocado pela Requerente*”.

Assim, conclui a Requerida que “*pelo exposto, a prorrogação do regime da CESE para os exercícios subsequentes ao exercício de 2014, não padece da inconstitucionalidade apontada pela Impugnante e a alegação de que, a partir de 2018, a CESE deixou de ter justificação constitucional para vigorar no nosso ordenamento jurídico é manifestamente improcedente*”, sendo que, “*no que se refere à violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva há que referir que se trata de princípios que não se aplicam às contribuições, como dita a doutrina e jurisprudência já por demais conhecidas e também por (...) mencionadas nesta Resposta*”.

Nestes termos, alega a Requerida que “*a decisão ora colocada em crise pela Requerente não merece qualquer censura, devendo, por isso, permanecer incólume na ordem jurídica*”

No que diz respeito ao pedido de juros indemnizatórios, alega a Requerida, em síntese, que “*exige-se (...) para que a AT incorra no dever de pagamento de juros indemnizatórios, que se verifique uma qualquer ilegalidade que denote o caráter indevido da prestação tributária à luz das normas substantivas, ilegalidade essa que terá de ser necessariamente imputável a erro dos serviços*”. Contudo, “*as autoliquidações em causa não provêm de qualquer erro dos serviços, mas decorre diretamente da aplicação da lei*” pelo que “*(...) deverá ser, também, julgada improcedente a impugnação quanto aos juros peticionados*”.

Assim, dado que “*a Requerente não comprovou ter procedido ao pagamento de CESE num valor superior ao devido, não estando reunidos os pressupostos para a condenação da AT no reembolso do valor de CESE liquidado e pago, nem no pagamento de juros indemnizatórios*”, conclui a Requerida que o PPA deve ser julgado improcedente, com a sua consequente absolvição de todos os pedidos.

II - SANEAMENTO

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.

A AT suscitou as exceções 1) de incompetência material do Tribunal Arbitral, seja por qualificação da CESE como contribuição financeira e não como imposto, seja por inidoneidade do meio processual, e 2) de inimpugnabilidade, tendo-se concluído no sentido da sua improcedência, com base na análise mais detalhada que adiante se apresenta.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre decidir.

III - FUNDAMENTAÇÃO

1. DE FACTO

1.1. Factos considerados provados

A Requerente é uma operadora do setor da atividade industrial de transformação de combustível mineral, incluindo a mistura de biocombustíveis com combustíveis derivados de petróleo; atividades de armazenagem, tancagem, transporte e distribuição por grosso de combustíveis líquidos, sólidos, gasosos e produtos derivados; prestação de serviços de armazenagem, tancagem, receção, carga, descarga e expedição de combustíveis líquidos, etc. (cfr. Doc. 3 junto aos autos em anexo ao PPA).

A Requerente tem como código de atividade empresarial o 19201, que compreende a atividade de transformação do petróleo bruto em: combustíveis líquidos ou gasosos (gasolinas, fuel-oil, butano, propano, etc.); bases petroquímicas (ex: naftas); óleos e massas lubrificantes; produtos para revestimento de estradas (betumes de petróleo); coque de petróleo e outros produtos petrolíferos diversos (vaselina, white-spirit, parafina, etc.). Inclui a mistura biocombustíveis com combustíveis derivados do petróleo.

Em 30 de outubro 2020, a Requerente procedeu à autoliquidação da CESE referente ao ano 2020, no montante de € 230.681,64, tendo entregue a Declaração Modelo 27 e pago o referido montante em 2 de novembro de 2020 (cfr. Doc. 1 junto aos autos em anexo ao PPA).

Por entender que a autoliquidação da CESE padece de inconstitucionalidade suscetível de determinar a sua anulabilidade, a Requerente apresentou, no dia 30 de outubro de 2024, pedido de revisão oficiosa contra tal autoliquidação, com fundamento no artigo 78º, nº 1 da LGT, à qual foi administrativamente atribuído o n.º ...2024... (cfr. Doc. 2 junto aos autos em anexo ao PPA).

A Requerente foi notificada, em 20/12/2024, através de Ofício n.º ...-DJT/2024, datado de 17/12/2024, da decisão final de indeferimento da revisão oficiosa apresentada contra a autoliquidação da CESE referente ao ano de 2020 (cfr. Doc. 4 junto aos autos em anexo ao PPA).

Em 19/03/2025 a Requerente apresentou no CAAD o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo (cfr. sistema informático de gestão processual do CAAD).

1.2. Factos dados como não provados

Não se dão por não provados quaisquer factos que tivessem relevância para a decisão arbitral.

1.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral coletivo e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos pelas Partes, incluindo o processo administrativo.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a

decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT).

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 (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, indicando-se, por cada ponto levado à matéria de facto assente, os meios de prova que se consideraram relevantes, como fundamentação.

2. DE DIREITO

2.1. Questões prévias e matéria de exceção

A. Quanto à (in)competência material do Tribunal Arbitral com fundamento na qualificação da CESE como contribuição e não como imposto

Quanto à exceção de incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do PPA suscitada pela AT com base no argumento de que a CESE constitui uma contribuição financeira e não um imposto, encontrando-se, como tal, excluída da arbitragem tributária por efeito do disposto no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, importa referir o seguinte:

Sem prejuízo de a competência em razão da matéria de um Tribunal aferir-se pelos termos da relação jurídico-processual, tal como é apresentada pelo autor na petição inicial, tal não significa que à Requerente baste qualificar 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, Processo 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).

Com efeito, atento o disposto no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA)¹, subsidiariamente aplicável, 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.

Neste sentido, deve o Tribunal apreciar 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 CESE, 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 em razão da matéria 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 tinha a natureza de imposto, mas de contribuição financeira. O Tribunal

¹ De acordo com o qual “*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*”.

Constitucional tomou posição sobre a constitucionalidade 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 CESE, deixando inalterado o regime jurídico dessa contribuição, em particular, no que concerne aos seus objetivos, e passando a estabelecer, por via da alocação da receita proveniente da CESE ao FSSSE, os critérios de repartição da receita, conforme descrito no artigo 4.º do referido Diploma.

Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, com o fundamento de que os 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 afetas 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 SEN, 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 a 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 homogéneo 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 nexo 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*”.

Por conseguinte, neste Acórdão, o Tribunal Constitucional veio reconhecer a inconstitucionalidade do regime da CESE para 2018, por violação do princípio da igualdade, da norma que obriga as empresas concessionárias de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural a suportar este tributo, uma vez que, deixou de ser possível afirmar que estas empresas são presumíveis causadoras ou beneficiárias das prestações públicas que o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (FSSSE) incumbe providenciar.

Em suma, o Tribunal Constitucional concluiu que exigir a CESE de um subsetor não responsável pelo financiamento do deficit tarifário no setor elétrico viola o princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP).

Mais tarde, no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 196/2024, de 12 de março de 2024, estes mesmos argumentos valeram, *mutatis mutandis*, relativamente à norma da alínea k) do artigo 2.º do regime jurídico da CESE, aplicável à Requerente, na qualidade de comercializadora grossista de petróleo bruto e de produtos de petróleo.

O entendimento deste Acórdão foi novamente confirmado pelo recente Acórdão n.º 860/2025, de 1 de outubro de 2025, no qual o Tribunal também julgou inconstitucional, por violação do artigo 13.º da Constituição, a norma contida no artigo 2.º, alínea k) 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, de sujeitos titulares que sejam comercializadores grossistas de petróleo bruto e de produtos de petróleo (nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 31/2006, de 15 de fevereiro).

Neste sentido acompanhamos as observações tecidas a propósito da competência material do Tribunal Arbitral na recente Decisão Arbitral proferida no processo n.º 245/2025-T, de 14/10/2025, designadamente no sentido de que: “*relativamente a estas entidades (e diferentemente do que sucede hoje com os centros electroprodutores de energia renovável),*

inicialmente integradas no âmbito subjetivo da CESE, mas cujo nexo comutativo desapareceu com as alterações impostas pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, não é possível qualificar a CESE como uma contribuição financeira”.

Face ao exposto, é forçoso concluir que, quanto a essas entidades, nas quais se inclui a ora Requerente, a CESE passou a assumir a natureza de um verdadeiro imposto.

Assim sendo, não restam dúvidas de que o Tribunal Arbitral é competente para conhecer do litígio, na medida em que, no 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.

Em consequência, a exceção dilatória de incompetência do Tribunal Arbitral revela-se improcedente.

B. Quanto à (in)competência material do Tribunal Arbitral com fundamento na inidoneidade do meio processual utilizado

Por outro lado, a Requerida defende a inidoneidade do meio processual com base na rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa, por inexistência de erro imputável aos Serviços ou por intempestividade, caso se considerasse enquadrar o pedido de revisão no prazo da reclamação, com fundamento em qualquer ilegalidade. Consequentemente, de acordo com a Requerida, deste facto decorre a não apreciação da legalidade do ato de autoliquidação, razão pela qual defende que a impugnação judicial ou pedido de pronúncia arbitral não são os meios próprios de reação.

Na verdade, no caso *sub judice*, verifica-se que o indeferimento do pedido de revisão oficiosa, ainda que formalmente fundado na intempestividade, resulta de uma apreciação substantiva quanto à inexistência de erro imputável aos serviços.

Com efeito, é notório que a fundamentação constante do projeto de decisão assentou na premissa de que não existia erro por parte dos serviços, o que determinou a rejeição do pedido de revisão oficiosa. Consequentemente, é inequívoco que o indeferimento, embora formalmente sustentado na extemporaneidade da revisão, baseou-se em substância na análise sobre a inexistência de erro dos serviços, afastando o preenchimento dos requisitos necessários para a revisão oficiosa.

Neste contexto, acompanhamos a posição do Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 14 de maio de 2015, proferido no âmbito do Processo n.º 01958/13, de acordo com a qual a decisão de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa, mesmo quando fundamentada na inexistência de erro imputável aos serviços ou na intempestividade do pedido, “*comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação*” – decisão esta igualmente perfilhada em várias Decisões Arbitrais (e.g., processos n.º 457/2022-T, de 19 de janeiro de 2023 e n.º 896/2023-T, de 3 de junho de 2024).

Com efeito, conforme referido na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 457/2022-T: “*Tendo um pedido de revisão oficiosa sido, liminarmente, indeferido com base na falta de pressupostos legais, nomeadamente por não se verificar erro imputável aos serviços ou injustiça grave ou notória, tal ato comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação que deu origem a tal pedido, sendo, por isso, o meio idóneo de reação o processo de impugnação judicial, para o qual os tribunais arbitrais são competentes em razão da matéria*” (...) “*O decidido pelo STA é inequívoco e é totalmente transponível para o caso ora em análise: o meio processual adequado para atacar contenciosamente uma decisão de indeferimento de um pedido de revisão por não verificação dos respetivos pressupostos, resultante de não se verificar erro imputável aos serviços, é o processo de impugnação: (...) estando em causa o indeferimento de um pedido de revisão oficiosa por intempestividade, como se segue:*

- *indeferimento por intempestividade do pedido de revisão por terem sido ultrapassados os prazos previstos no nº 1 do artigo 78º para a sua apresentação - sindicada através de ação administrativa;*
- *indeferimento por “intempestividade” mas que, na realidade, constitui um indeferimento por inadmissibilidade legal do pedido, o que ocorre sempre que a AT considera que o pedido não é admissível face à inexistência de um erro imputável aos serviços (o que envolve uma apreciação dos fundamentos que suportam o pedido de revisão) e que, por consequência, é inaplicável o prazo fixado na 2ª parte do nº 1 do artigo 78º da LGT - sindicada através de impugnação judicial”.*

Neste sentido, no caso em apreço, a Requerida não poderá afirmar que o ato que esteve origem no litígio não foi objeto de qualquer pronúncia quanto à sua legalidade, quando no âmbito decisão final de indeferimento da revisão oficiosa apresentada contra a autoliquidão da CESE referente ao ano de 2020, notificada através de Ofício n.º ...-DJT/2024 (cfr. Doc. 4 anexo ao PPA e processo administrativo junto aos autos), refere o seguinte:

“29. Nestes termos, em face da plena vigência das normas legais que estabelecem a sujeição da requerente à CESE, com referência ao ano de 2020, a outra conclusão não se pode chegar se não a de que a autoliquidão é válida, porque efetuada em conformidade com tais normas, não existindo, nestes termos, erro imputável aos serviços”.

Ou seja, a Requerida elabora um juízo de valor sobre a legalidade da autoliquidão da CESE, pelo facto de a mesma se revelar conforme às normas que estabelecem o regime deste tributo. Mesmo que não queira, a Requerida está a pronunciar-se sobre a subsistência e validade do ato tributário que deu origem ao pedido de revisão.

Nestes termos, a invocada exceção da inidoneidade do meio processual é improcedente, e o meio processual adotado em vista à anulação das liquidações é o próprio.

C. Quanto à inimpugnabilidade do ato de autoliquidão

De acordo com a perspetiva da Requerida, o Tribunal Arbitral deve julgar extinta a instância com fundamento em inimpugnabilidade da autoliquidão da CESE de 2020, em virtude de a mesma, findo o prazo da reclamação graciosa, se ter já consolidado na ordem jurídica, o que também determinaria a caducidade do direito de ação, uma vez que a Requerente apresentou o PPA na sequência do indeferimento do pedido de revisão da referida liquidação. De notar que esta conclusão é suportada, em particular, no facto de não ter havido, no entendimento da Requerida, erro imputável aos Serviços, razão pela qual o pedido de revisão oficiosa foi extemporâneo, e, em consequência, caducou o direito de recorrer ao Tribunal Arbitral.

A este propósito, importa, a título prévio, referir que, quanto ao prazo de recurso à via da revisão oficiosa, constitui, hoje, jurisprudência consolidada que, podendo a AT, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do ato tributário, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (artigo 78.º, n.º 1, da LGT), também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamento. Com efeito, o pedido de revisão oficiosa do ato tributário é um mecanismo de abertura da via contenciosa perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária, porquanto serve o propósito de permitir que a AT se pronuncie sobre os atos de autoliquidão. Neste sentido, ver entre outras, as Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 577/2016-T, n.º 668/2016-T, 333/2018-T e n.º 45/2020-T.

Conforme é defendido na Decisão Arbitral referente ao processo n.º 577/2016-T: “*o que verdadeiramente importa é que, nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de ato de liquidação, é igualmente proporcionada à AT, com esse pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do contribuinte, antes de este recorrer à via jurisdicional. Logo, por “coerência com as soluções adotadas nos n.ºs 1 e 3 do art. 131.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa. (...) Neste contexto, permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa*

de atos de autoliquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa (...) não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do ato tributário em vez da reclamação graciosa.

Face ao exposto, conclui-se que a portaria n.º 112-A/2011, ao referir expressamente o artigo 131.º do CPPT quanto a pedidos de declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, disse imperfeitamente o que pretendia. Querendo impor a apreciação administrativa necessária à impugnação contenciosa de atos de autoliquidação, acabou por fazer referência expressa ao artigo 131.º, esquecendo-se que esta via não esgota as possibilidades de apreciação administrativa desses atos”.

Subscrevendo este entendimento, improcede, assim, esta exceção de inimpugnabilidade do ato.

2.2. Questão de mérito

Estando o Tribunal Arbitral em condições de proferir decisão de mérito sobre o PPA, importa agora aferir se a autoliquidação da CESE relativa ao ano de 2020 deve ser anulada, por ilegalidade decorrente da inconstitucionalidade do respetivo regime.

Conforme já referido, a qualificação da CESE como imposto encontra respaldo na jurisprudência constitucional, desde 2018, tendo em consideração as alterações promovidas pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro. Este diploma atribuiu ao Governo plena discricionariedade na utilização da receita, afastando a CESE da lógica contributiva e aproximando-a de um tributo marcadamente unilateral, na medida em que as receitas da CESE passaram a poder ser livremente aplicadas no financiamento de políticas públicas do setor energético, de caráter social e ambiental, sem a existência de qualquer garantia de afetação a esse fim específico – podendo mesmo suceder que nenhuma receita seja alocada a tais políticas.

Neste contexto, o Tribunal Constitucional entendeu que, após a promulgação do Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, a simples inclusão de todos os operadores no setor

energético não justifica a responsabilidade do subsetor do gás natural pelos encargos de um problema específico do subsetor elétrico.

Ora, esse entendimento está veiculado no Acórdão n.º 101/2023, proferido a 16 de março de 2023, em que o Tribunal Constitucional veio, pela primeira vez, admitir a constitucionalidade do regime da CESE para 2018, por violação do princípio da igualdade, fruto das alterações promovidas com a promulgação do Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro.

Em concreto, no antedito Acórdão, o Tribunal Constitucional teceu a seguinte consideração a propósito do impacto do Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, na configuração da CESE: “*Tudo isto implica, como é bom de ver, uma alteração profunda dos pressupostos de facto e de direito em que repousaram as decisões proferidas sobre a CESE no período entre 2014 e 2017: quanto aos primeiros, consubstanciados nos fatores conjunturais atendidos no Acórdão n.º 7/2019, subsistindo embora em 2018 um considerável volume de dívida tarifária do Sistema Elétrico Nacional, verificava-se uma tendência firme de redução; quanto aos segundos, a ênfase dada nesse arresto, bem como na jurisprudência posterior deste Tribunal, ao 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 a CESE, em virtude das alterações introduzidas no regime jurídico do FSSSE*”.

Por conseguinte, e conforme já acima referido, neste Acórdão o Tribunal Constitucional veio reconhecer a constitucionalidade do regime da CESE (para 2018), por violação do princípio da igualdade da norma que obriga as empresas concessionárias de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural a suportar este tributo, uma vez que deixou de ser possível afirmar que estas empresas são presumíveis causadoras ou beneficiárias das prestações públicas que o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (FSSSE) incumbe providenciar.

Posteriormente, no Acórdão n.º 196/2024, o Tribunal Constitucional foi instado a deliberar sobre a aplicabilidade da CESE aos comercializadores grossistas de petróleo bruto e produtos

petrolíferos. Neste Acórdão, o Tribunal declarou a constitucionalidade do tributo, fundamentando que este, na prática, evoluiu para a natureza de um imposto. Adicionalmente, o Tribunal destacou que a dívida tarifária do setor elétrico não tem origem no setor petrolífero, tornando desproporcional e injustificada a imposição da CESE a essas entidades.

Assim, em síntese, o Tribunal Constitucional entendeu (novamente), no Acórdão n.º 196/2024, que a CESE, após as alterações do regime de alocação de receita, deve ser encarada como um tributo com características unilaterais, sendo qualificável como imposto, para um determinado segmento de atividade – cujos operadores sejam os comercializadores grossistas de petróleo bruto e produtos de petróleo (categoria em que a Requerente se insere) – que não contribui para a redução da dívida tarifária. Neste sentido, decidiu aquele Tribunal julgar constitucional, “*por violação do artigo 13.º da Constituição, a norma contida no artigo 2.º, alínea k), 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, 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 2019, sejam comercializadores grossistas de petróleo bruto e de produtos de petróleo (nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 31/2006, de 15 de fevereiro)*”.

Esta conclusão (da violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa) resulta da constatação, pelo Tribunal Constitucional, que determinados setores abrangidos pela incidência subjetiva da CESE, como é o caso do setor petrolífero – no qual se insere a Requerente –, não tinham contribuído de algum modo para a dívida tarifária.

Face ao exposto, é inequívoco que a jurisprudência do Tribunal Constitucional teve em consideração as alterações promovidas na alocação de receita da CESE e respetiva discricionariedade para declarar que a CESE, após 2018, não poderia ser exigida a um subsetor

que não é responsável pelo financiamento do deficit tarifário (como é aquele em que se insere a Requerente), que integra a categoria de comercializadores grossistas de petróleo bruto e de produtos de petróleo.

Este entendimento não deixa de ser implicitamente reconhecido na Decisão Arbitral proferida no processo 245/2025-T, em que o Tribunal reconhece que “*Em necessária decorrência, o Acórdão n.º 196/2024, confirmado até hoje como se demonstra pelo recente Acórdão n.º 860/2025, de 1 de outubro de 2025 no mesmo sentido, também julgou inconstitucional, por violação do artigo 13.º da Constituição, a norma contida no artigo 2.º, alínea k), 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, de sujeitos titulares que sejam comercializadores grossistas de petróleo bruto e de produtos de petróleo (nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 31/2006, de 15 de fevereiro).*

Nesta conformidade, relativamente a estas entidades (e diferentemente do que sucede hoje com os centros electroprodutores de energia renovável), inicialmente integradas no âmbito subjetivo da CESE, mas cujo nexo comutativo desapareceu com as alterações impostas pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, não é possível qualificar a CESE como uma contribuição financeira”.

De notar que as regras observadas pelo Tribunal Constitucional, em particular, no Acórdão n.º 196/2024, com referência à autoliquidação da CESE relativa ao exercício de 2019, mantiveram-se em 2020, ou seja, o exercício em relação ao qual incidiu a CESE autoliquidada pela Requerente.

Como tal, não se poderá deixar de concluir que a autoliquidação a CESE, para o ano de 2020, viola, desde logo, o princípio da igualdade, uma vez que a dívida tarifária não foi provocada pelo setor do petróleo pelo que, tendo em conta a configuração da CESE para 2020 e a alocação da respetiva receita, impõe-se concluir que assiste razão à Requerente ao defender a ilegalidade da autoliquidação da CESE para aquele ano e a sua correspondente anulação por vício de constitucionalidade material.

Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que se deverá concluir que a norma contida no artigo 2.º, alínea k) do regime jurídico da CESE (aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, e cuja vigência foi prorrogada para o ano de 2020 pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março), 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, 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 2020, sejam comercializadores grossistas de petróleo bruto e de produtos de petróleo (nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 31/2006, de 15 de fevereiro) e, bem assim, para o caso da Requerente, dada a sua atividade de refinaria de produtos petrolíferos, transformação de combustível mineral, mistura de biocombustíveis, atividades de armazenagem (melhor descrito no Doc. 3), deve ser julgada inconstitucional, por violação do artigo 13.º da CRP.

Consequentemente, entende este Tribunal Arbitral que a autoliquidão *sub judice* padece de vício de ilegalidade, por inconstitucionalidade, o que determina a sua anulabilidade nos termos do artigo 163.º do CPA, aplicável ex vi artigo 29.º, alínea d), do RJAT, bem como a anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, com o consequente reembolso da quantia indevidamente paga (€ 230.681,64).

2.3. Do direito aos juros indemnizatórios

A Requerente veio requerer que, havendo provimento do pedido, para além do reembolso do montante indevidamente pago, seja a AT condenada no pagamento à Requerente de juros indemnizatórios, computados sobre aquele montante, o que a Requerida impugna, alegando que “*as autoliquidações em causa não provêm de qualquer erro dos serviços*” e, consequentemente, não há direito a juros indemnizatórios, face ao preceituado no artigo 43.º da LGT.

Neste âmbito, refira-se que na sequência da declaração de ilegalidade do ato de autoliquidação de CESE identificado, nos termos do disposto na alínea b), do nº 1, do artigo 24º do RJAT (em conformidade com o que aí se estabelece), “*a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta 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*”, havendo pois de avaliar se houve ou não erro imputável aos serviços da Requerida, do qual tenha resultado um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Por outro lado, o direito a juros indemnizatórios dependerá sempre da verificação de um erro imputável aos serviços da Requerida, do qual tenha resultado um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, tendo em conta que o ato de autoliquidação cuja anulação o Tribunal Arbitral determinou tem subjacente um pedido de revisão oficiosa, o direito a juros indemnizatórios só existe decorrido que esteja um ano após a data de apresentação do pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, como decidiu o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão uniformizador nº 4/2023, de 30-09-2020, proferido no processo nº 040/19.6BALS, publicado no Diário da República, I Série, de 16-01-2023.

Nestes termos, anulado, pela decisão deste Tribunal, o indeferimento da revisão oficiosa apresentada (em 30 de outubro de 2024) contra a liquidação da CESE nº..., essa revisão ocorrerá mais de um ano após ter sido apresentado o pedido correspondente.

Assim, nos termos do artigo 43.º, 3, c) da LGT, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios relativamente às quantias a reembolsar, contados a partir de 30 de outubro de 2025 até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos.

IV – DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral:

- a. Julgar improcedentes as exceções de incompetência e de inimpugnabilidade suscitadas pela Requerida;
- b. Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral de anulação da decisão de indeferimento da revisão oficiosa apresentada contra a liquidação da CESE n.º ... no valor de € 230.681,64, e de anulação desta liquidação;
- c. Condenar a Requerida no reembolso à Requerente da quantia indevidamente paga;
- d. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, contados a partir de 30 de outubro de 2025 até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos;
- e. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

V – VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 230.681,64, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI – CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 4.284,00, de acordo com a Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pela Requerida, em face do decaimento, uma vez que o pedido é integralmente procedente, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e n.º 5 do artigo 4.º do citado Regulamento.

VII – NOTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE DO MINISTÉRIO PÚBLICO

Notifique-se o representante do Ministério Público, em conformidade com o n.º 3 do artigo 17.º do RJAT.

Lisboa, 17 de novembro de 2025

O Tribunal Arbitral Coletivo

Fernando Araújo

(Árbitro Presidente)

Sílvia Oliveira

(Árbitro Vogal)

Ana Cabral Basto

(Árbitro Vogal e Relatora)