

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 200/2026-T

Tema: Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE) –
Inconstitucionalidade na incidência sobre o sub-sector petrolífero

SUMÁRIO:

- I.** As regras sindicadas pelo Tribunal Constitucional, em particular no Acórdão n.º 643/2026, com referência à autoliquidação da CESE relativa ao exercício de 2020, mantiveram-se em 2023.
- II.** Como tal, não poderá deixar de se concluir que a autoliquidação da CESE para o ano de 2023 viola o princípio da igualdade, uma vez que a dívida tarifária não foi provocada pelo sector do petróleo.
- III.** Tendo em conta a configuração da CESE para 2023 e a alocação da respectiva receita, impõe-se concluir pela ilegalidade da autoliquidação deste tributo naquele ano, implicando a sua correspondente anulação por vício de inconstitucionalidade material.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 26 de Fevereiro de 2026, A..., S.A., contribuinte fiscal n.º ..., com domicílio fiscal no..., ..., ...-... .. (Requerente), apresentou requerimento de constituição de tribunal arbitral e pedido de pronúncia arbitral (PPA), nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), 5.º, n.º 3, al. a), 6.º, n.º 2, al. a), e 10.º, n.º 1, al. a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT) e 102.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

2. Pretendia que se procedesse à anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra a auto-liquidação da Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE), respeitante ao ano de 2023 e da dita (auto) liquidação, com o n.º ..., no montante de € 152.037,47, o reembolso de tal quantia e respectivos juros indemnizatórios.
3. Nomeados os árbitros que constituem o presente Tribunal, que aceitaram a designação no prazo aplicável, e não tendo a Requerente, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida), suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 6 de Maio de 2026.
4. Seguindo-se os normais trâmites, em 15 de Junho a AT apresentou resposta e juntou o processo administrativo.
5. Em 12 de Agosto de 2026, foi proferido despacho a dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a fixar prazo para a Requerente se pronunciar sobre as excepções suscitadas pela Requerida.
6. Em 21 de Agosto a Requerente apresentou a sua pronúncia.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

7. O tribunal arbitral foi regularmente constituído.
8. Requerente e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas.
9. O pedido de pronúncia arbitral foi tempestivo.
10. A Requerida suscitou a excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral.

É necessário, portanto, verificar preliminarmente essa possível excepção, desdobrada pela Requerida numa questão de *qualificação da CESE* (porque seria uma contribuição financeira)

e numa questão de delimitação da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais do CAAD (porque, tratando-se de uma contribuição financeira, não estaria sujeita a tal jurisdição):

A. Da natureza da CESE

A.1. Posição da Requerente no PPA:

- 11.** No PPA, a Requerente historiou o aparecimento da CESE no nosso ordenamento jurídico e, referindo a tripartição de tributos consignada no artigo 4.º da Lei Geral Tributária (LGT)¹, recordou as características essenciais que a doutrina associa aos impostos, às taxas e às contribuições especiais. A esse propósito lembrou o Acórdão n.º 354/98 do Tribunal Constitucional que qualificou como imposto a designada *taxa de radiodifusão* e invocou a lição de Suzana Tavares da Silva² para elencar as três características destas últimas: “*homogeneidade de grupo*”, “*responsabilidade de grupo*” e “*aproveitamento de grupo*”³.
- 12.** Adiante, abordou a distinção entre contribuições *especiais* e contribuições *financeiras*⁴:

¹ Sob a epígrafe “*Pressupostos dos tributos*” dispõe o seguinte:

“1 — *Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.*

2 — *As taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.*

3 — *As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são consideradas impostos.”*

² *As taxas e a coerência do sistema tributário*, Coimbra Ed., p. 91.

³ Na página citada (91) da 2.ª edição, 2013, não constam tais designações.

⁴ Já o tinha antecipado num anterior parágrafo (124):

“*com efeito, as contribuições respeitam a um grupo homogéneo de entidades ligado por uma especial característica que justifica a incidência tributária da contribuição, quer por uma particular manifestação da capacidade contributiva decorrente do exercício de uma actividade*

“141. Conforme destaca a doutrina, “pese embora a existência de elementos comuns às duas categorias de contribuições - em especial, a existência de grupos distintos da sociedade em geral - existem inequívocos aspetos que as distanciam: nas contribuições especiais estão em causa valorações diferenciais de capacidade contributiva (obtidas por virtude de benefícios não socializados ou internalizados e que, como tal, permanecem latentes na esfera dos sujeitos passivos), ao passo que nas contribuições financeiras, está inequivocamente em causa um nexo de equivalência revelado ou concretizado sob a forma de equivalência de grupo”²⁸.

142. Ou seja, ainda que autonomizadas de um ponto de vista conceptual, as contribuições especiais recebem o mesmo tratamento dos impostos.

(...)

144. Dito de outro modo: no caso das contribuições especiais está em causa uma valoração da capacidade contributiva - daí que se aplique o mesmo tratamento que é concedido aos impostos - ao passo que nas contribuições financeiras “existe um serviço ou atividade pública que lhe dão causa, na medida em que se projetam benefícios ou utilidades para os respetivos sujeitos passivos e que estes aproveitam em face daquela que é a sua própria circunstância como membros de um determinado grupo”³⁰”.

13. Para qualificar a CESE de 2023, considerou a Requerente que era necessário atentar a três constatações:

administrativa (caso das contribuições especiais), quer pela partilha de uma contraprestação de natureza grupal (caso das contribuições financeiras).”.

As três primeiras notas que constam das reproduções seguintes, em texto, remetem para a obra de Filipe Vasconcelos Fernandes *As contribuições financeiras no sistema fiscal português*, Gestlegal, 2020, pp. 102, 104 e 98, respectivamente. A última remete para a Nota Explicativa ao Orçamento de Estado para 2014, disponível em https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=bppoqgc9KUZGWrycuJAgpNb7sod416gHO%2bjE22f0U8Htu0dIZvp9%2fT1nuENjl%2fi448UuqY9emSexDyjt7Uy8wLSrIjjsZd3%2bQX8qb3kSWrbWTrDzsPcjy%2ffqZK1Xql%2fTZdKJYdF4yCl1N4Cxjl4jel4r2BJZ9fhc%2b4NmiLJIJoF%2bGLs z3DjoBOYj9rA6l2hjlhaal%2bNVyTUa64RJrv6Ofqx%2fpTH9iMKnfPcBBIIURXIbbX1BynOqSfsp2 rz8cXDaskHmvoOiRjYJbFahmNTQ0MzDLR9tmAxyrtVed6hswKEHyqKtDp8apw1xEQ64bx9r437 %2b34EBIk66%2fvb76Dz70QpELkF%2fpUffFrsidFBIhSCyBwD9sjnWMZ8P4Pmsu&fich=Nota_Explicativa_MAOTE.pdf&Inline=true

- a) *que a ampla base da CESE, criada pelo Orçamento do Estado de 2014, foi sendo paulatinamente expandida ao longo dos anos para reduzir a dívida tarifária do Sistema Elétrico Nacional e financiar políticas sociais e ambientais;*
- b) *que, desde a sua origem, a CESE é um tributo consignado ao Fundo de Sustentabilidade do Setor Elétrico (FSSSE), com uma alocação inicial de receitas que priorizava certos objetivos; e,*
- c) *que o Decreto-Lei n.º 109-A/2018 alterou essa ordem de alocação, conferindo ao Governo a discricionariedade total sobre o uso da receita, aproximando a CESE de um tributo marcadamente unilateral, dado que tal significa que 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, efetivamente, não alocar qualquer receita ao financiamento de tais políticas!*

(...)

155. Nas palavras da doutrina autorizada: “Torna-se claro que a estrutura de incidência da CESE se encontra delineada em torno de um mecanismo corretivo, de internalização das externalidades negativas subjacentes à adoção de comportamentos e estruturas de produção que o legislador considerou revelarem uma correspondência direta com o agravamento da dívida tarifária do SEN”³⁴.

156. Aliás, tendo em conta a alocação da receita da CESE, segundo as regras atualmente em vigor, as características unilaterais de imposto intensificaram-se.

157. Com efeito, a estrutura da CESE tem por base a manifestação da capacidade contributiva de um determinado grupo de sujeitos, em virtude de uma atividade de administração pública.

158. Leia-se, dos agentes que integram o SEN e fazem parte do universo da dívida tarifária, que não é o caso da Requerente!

159. A estrutura da CESE é desde cedo fundada na capacidade contributiva dos sujeitos passivos, como se lê na Nota Explicativa ao Orçamento do Estado de 2014, que, a propósito da CESE, refere que é uma “(...) medida destinada não só a contribuir

para a sustentabilidade sistémica do setor, mas também a repartir o esforço de ajustamento orçamental com as empresas de maior capacidade contributiva”³⁵ (destaque da Requerente).

(...)

163. Prosseguindo, acresce atentar num segundo fator que releva a ligação da CESE com a capacidade contributiva - a regra que emana do artigo 3.º do regime jurídico da CESE.

164. A base de cálculo da CESE é constituída pelo valor dos elementos do ativo, isto é, sobre os ativos líquidos reconhecidos na contabilidade (que poderá não corresponder ao valor de mercado).

165. A medida do quanto cada um deve contribuir para o sustento das políticas do setor energético (hipoteticamente) executadas pelo FSSSE e para a redução do défice tarifário é dada exclusivamente pelo valor contabilístico dos ativos, ou seja, pela dimensão do património.

166. É aquilo a que se designa base tributável ad valorem.

(...)

168. É que a riqueza do contribuinte não constitui um indicador válido do custo ou do valor de uma prestação pública ou benefício por ele obtido com a atuação do ente público.

167. O valor dessa prestação administrativa deve ser encontrado na esfera da própria da própria administração, e não no património do particular.

168. Se assim não for, esbatem-se as fronteiras constitucionais e materiais entre tributos unilaterais (impostos e contribuições especiais) e bilaterais (taxas e contribuições financeiras).

169. Ora, tal como por variadas vezes foi decidido pelo Tribunal Constitucional, face às características que este tributo foi assumindo, é inevitável a conclusão de que o mesmo deve ser classificado como um imposto, consubstanciando qualquer tentativa de qualificar o referido tributo de forma diversa, absurdo.”.

14. A Requerente fez de seguida uma resenha dos entendimentos sobre a CESE na jurisprudência constitucional, segundo ela inicialmente favoráveis à sua constitucionalidade, mas desfavoráveis a partir da “*promulgação do Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro*”, citando directamente os Acórdãos n.ºs 101/2023, 196/2024, 197/2024, 337/2024, 338/2024, 443/2024 e 166/2023, e o estudo de Casalta Nabais / Marta Costa Santos “Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético: um imposto sob outro nome”⁵, transcrevendo uma parte do Resumo (“A Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE) enquadra-se no movimento crescente de criação de verdadeiros impostos sob o nome de taxas ou de contribuições financeiras, com o visível fito de escaparem ao escrutínio a que os impostos estão sujeitos no Estado de Direito, sendo expressão da crescente degradação do conceito ocidental de constituição em que assenta.”⁶) e da argumentação aí expendida:

“A CESE assume-se, por conseguinte, como uma prestação de carácter pecuniário, coactivo, unilateral e definitivo, exigida pelo Estado a entidades que revelam uma particular manifestação de capacidade contributiva com a finalidade de obter receitas públicas que se encontram legalmente consignadas à realização de finalidades que se apresentam como objectivos da política para o sector energético. Nesta conclusão importa realçar a nota da unilateralidade, dado ser esta que afasta a CESE da figura das taxas e da figura das contribuições financeiras, porquanto não constitui qualquer contrapartida a qualquer prestação que o Estado ou outras entidades públicas efectuem especificamente a favor de cada um dos sujeitos passivos ou do grupo ou grupos que estes formam. Unilateralidade que se confirma não só relativamente ao momento da verificação do seu pressuposto de facto e da sua liquidação e cobrança, como relativamente a qualquer momento posterior futuro, sendo, pois, uma prestação com carácter definitivo, dado não envolver o direito por parte dos sujeitos passivos a qualquer reembolso ou devolução do montante da mesma. De resto, no sentido de que a CESE é um imposto, vai também a maneira como esta é liquidada e cobrada, uma vez que estas operações são realizadas com recurso a uma espécie de *outsourcing* interno, estando a cargo da Autoridade Tributária, que é remunerada, a título de encargos, com 3% das

⁵ *Revista Portuguesa de Direito Constitucional*, n.º 2, 2022.

⁶ *Idem*, p. 41.

receitas cobradas, nos termos do disposto nas alíneas b) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 55/201443.”⁷.

A.2. Posição da Requerida:

15. Pelo contrário, a Requerida invocou que

“a CESE, foi (e continua a ser) uniformemente qualificada juridicamente como contribuição financeira, não tendo a evolução normativa verificada a virtualidade de alterar a sua qualificação jurídica, mesmo que a Requerente não concorde, ou não lhe seja conveniente concordar com uma qualificação jurídica já firmada no ordenamento jurídico-tributário.”⁸.

16. Em abono, invocou a decisão proferida no Processo n.º 288/2025-T⁹, desdobrando depois a sua argumentação

a) pela invariância da natureza da CESE após as alterações que foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de Dezembro, conforme

⁷ Idem, pp. 65-66, passando a um único parágrafo o que eram três no original.

⁸ Destaque e sublinhado no original.

⁹ Cujo Sumário reproduziu, aditando o destaque e o sublinhado:

“1. A CESE tem por objetivo financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do setor energético, através da constituição de um património autónomo para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do setor energético, o Fundo Ambiental, criado pelo Decreto-Lei n.º 42-A/2016.

2. Julgar procedente a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade de atos de autoliquidação da CESE referentes ao exercício de 2022.

3. **Tendo a CESE natureza de contribuição financeira**, não têm os Tribunais Arbitrais constituídos no âmbito do CAAD competência material para conhecer do mérito do pedido, por tal não estar previsto na portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março”.

jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC)¹⁰ e dos tribunais arbitrais do CAAD¹¹; e

- b) pela pluralidade de fins da CESE, que, ainda que em medidas diversas, redundam em benefício dos “**sujeitos passivos que exercem atividade no âmbito armazenagem, aprovisionamento e distribuição de combustíveis derivados de petróleo, como a aqui Recorrente.**”¹², impactando na sua natureza jurídica.

A.3. Contraditório da Requerente:

17. Na sua pronúncia sobre esta argumentação, a Requerente defendeu que

“o entendimento da Requerida afigura-se como incorreto por duas razões em particular: (i) em primeiro lugar, porque a CESE, após as alterações ocorridas ao seu regime jurídico em 2018, deve ser vista como um imposto; e (ii) em segundo lugar, porque o CAAD tem competência para apreciar o respetivo pedido de pronúncia arbitral, independentemente da qualificação da CESE como imposto ou não.”

18. Quanto à primeira, porque entendeu que “a CESE é, inequivocamente, desde 2018, qualificada como um imposto pelos tribunais nacionais, em particular, pelo Tribunal Constitucional.”, louvando-se no Acórdão n.º 101/2023, de 16 de Março de 2023, em que “o Tribunal Constitucional veio, pela primeira vez, admitir a inconstitucionalidade

¹⁰ Acórdãos n.ºs 296/2023, de 25 de Maio de 2023, 338/2023, de 6 de Junho de 2023 e 324/2024 (Plenário do TC), de 17 de Abril de 2024, que apreciaram a CESE de 2018; n.ºs 63/2025, de 23 de Janeiro de 2025, 253/2025, de 20 de Março de 2025, 464/2025, de 29 de Maio de 2025, 505/2025, de 12 de Junho de 2025, 507/2025, de 12 de Junho de 2025 e 680/2025, de 15 de Julho de 2025 (Plenário do TC), que apreciaram a CESE de 2019; e n.ºs 65/2025, de 23 de Janeiro de 2025, 68/2025, de 23 de Janeiro de 2025, 164/2025, de 20 de Fevereiro de 2025, 333/2025, de 30 de Abril de 2025 e 425/2025, de 15 de Maio de 2025, que apreciaram a CESE de 2020.

Entre o mais, a AT transcreveu (destacando a negrito e sublinhado) a seguinte passagem do Acórdão n.º 324/2024:

“As alterações introduzidas no regime jurídico do Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (FSSSE) pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, não descaracterizam a CESE enquanto tributo comutativo e continua a observar-se a conexão necessária entre contribuição e benefício (difuso) obtido da atividade do FSSSE por todos os operadores vinculados à obrigação tributária (...).”

¹¹ Decisões dos processos n.ºs 585/2020-T e 723/2020-T (CESE de 2019), 826/2021-T (CESE de 2020) e 174/2025 (CESE de 2020 e de 2021). Os recursos da segunda e terceira decisões para o Tribunal Constitucional não levaram à sua alteração. A primeira aguarda trânsito por ter sido impugnada.

¹² Destaque a negrito e sublinhado no original.

do regime da CESE para 2018, por violação do princípio da igualdade.”, por estar em causa a “exigência da CESE a um subsector que não era responsável pelo financiamento do deficit tarifário.”.

19. Invocou também o Acórdão n.º 196/2024, proferido em 12 de Março de 2024 pelo mesmo tribunal e os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (STA) nos Processos n.ºs 0345/21.6BEVIS, de 12 de Fevereiro de 2025, 0314/22.9BEMDL, de 4 de Abril de 2025¹³, 0392/23.3BEVIS, de 9 de Abril de 2025, 0367/23.2BEAVR, de 2 de Maio de 2025¹⁴ e 01074/22.9BEPRT, de 10 de Novembro de 2023¹⁵, bem como os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo (TCA) Sul nos processos n.ºs 1136/22.2BELRS, de 3 de Abril de 2025 e 483/21.5BEALM, de 22 de Maio de 2025.

A.4. Decidindo

20. Embora tanto a AT como a Requerente assumam que *a CESE só possa ser uma de duas coisas (contribuição financeira ou imposto)*, da enorme litigância que gerou (52 decisões do STA, 161 decisões *colectivas* do Tribunal Constitucional¹⁶ e 19 decisões do CAAD¹⁷,

¹³ A data referida era 9 de Abril de 2025.

¹⁴ A data referida era 12 de Maio de 2025.

¹⁵ A data referida era 12 de Maio de 2025. Não foi possível rastrear a também invocada decisão do TCA Sul no processo n.º 685/2022.7BEALM.

¹⁶ Por razões não apuradas a listagem dos acórdãos sobre a CESE que a página de jurisprudência do TC disponibiliza não menciona os acórdãos 7/2019 e 860/2025. Ainda que não sejam somáveis, na medida em que parte das decisões sumárias é objecto de recurso para a conferência, passando por isso a ser colectivas, haveria ainda que ter em conta as muitas decisões sumárias proferidas. No Acórdão n.º 253/2025 listavam-se as seguintes:

“229/2020, 11/2021, 358/2021, 417/2021, 422/2021, 670/2021, 16/2022, 55/2022, 56/2022, 109/2022, 123/2022, 124/2022, 131/2022, 133/2022, 152/2022, 168/2022, 176/2022, 181/2022, 191/2022, 200/2022, 202/2022, 218/2022, 252/2022, 256/2022, 263/2022, 345/2022, 350/2022, 372/2022, 398/2022, 463/2022, 485/2022, 492/2022, 560/2022, 583/2022, 619/2022 e 620/2022.”

¹⁷ Considerando a soma das decisões no STA e no Tribunal Constitucional, o número é surpreendentemente baixo (mas, mesmo assim, superior ao das decisões que aparecem listadas pela designação *ou* pelo acrónimo no sistema de pesquisa de jurisprudência do CAAD, que somam apenas 17). Poder-se-ia pensar que a procura teria sido restringida pelas dúvidas sobre se uma “contribuição” estaria no âmbito da vinculação da AT aos tribunais arbitrais, mas a primeira decisão sobre a matéria

até à data da preparação da presente) e da diversidade de enquadramentos que suscitou (na doutrina há quem defenda a sua natureza de contribuição financeira¹⁸, de contribuição especial¹⁹, de imposto²⁰ e de uma outra coisa qualquer²¹), o que resulta de

(no processo n.º 312/2015-T) estabeleceu tal competência e, no entanto, a CESE só voltou a ser discutida no CAAD em 2019 (nos processos n.ºs 146/2019-T – onde a AT nem sequer suscitou a questão de incompetência do Tribunal –, 188/2019-T – onde a suscitou, mas apenas porque configurou o pedido como o de “*fiscalização abstracta da constitucionalidade*” – e 248/2019-T – que estreou, nesta matéria, a discussão da vinculação da AT à jurisdição arbitral em casos referentes a contribuições financeiras). E, depois de ter havido quatro processos em 2020 (305/2020-T, 555/2020-T, 585/2020-T e 723/2020-T) e um em 2021 (826/2021-T), só voltou a aparecer no CAAD em 2025 (com decisões já proferidas nos processos n.ºs 173/2025-T, 174/2025-T, 245/2025-T, 262/2025-T, 287/2025-T, 288/2025-T, 328/2025-T e 528/2025-T). De 2026, apenas houve decisões nos processos n.ºs 127/2026 e 229/2026-T. Em contrapartida, no mesmo período a jurisdição arbitral foi solicitada cerca de duas centenas de vezes a propósito de outra dita “contribuição” – a Contribuição de Serviço Rodoviário (CSR) – o que faz supor que não teria sido a designação adoptada pelo legislador a dissuadir o recurso à arbitragem do CAAD.

¹⁸ Foi o caso do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República no Parecer n.º 4/2016, de 2 de Março de 2018 (<https://www.ministeriopublico.pt/destaque/parecer-no-42016-do-conselho-consultivo-da-procuradoria-geral-da-republica>)

¹⁹ É o caso de Vasconcelos Fernandes, *A Contribuição Extraordinária Sobre o Setor Energético – Regime Fiscal e Constitucional*, Gestlegal, 2019, p. 110: “a CESE assume inequivocamente a natureza de uma contribuição especial, mais concretamente, no que à sua composição mais substancial diz respeito, a de uma contribuição por maiores despesas”.

²⁰ É o caso de Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Almedina, Coimbra, 2021, p. 51: “Diferentes dessas contribuições financeiras (...) são as contribuições que não passam de impostos especiais incidentes sobre certas empresas, como (...) a contribuição extraordinária sobre o sector energético (...)”; desenvolvidamente, Casalta Nabais/Marta Costa Santos, “Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético: Um Imposto sob Outro Nome”, *Revista Portuguesa de Direito Constitucional*, n.º 2 (2022); e de Ana Paula Dourado, “Prefácio” à referida obra de Vasconcelos Fernandes, p. 10: “A CESE deveria ter sido declarada pelo Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 7/2019, como um imposto oculto e arbitrário.”.

²¹ É o caso de Carlos Baptista Lobo, *Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia*, Almedina, Coimbra, 2019: não seria contribuição financeira, nem contribuição especial (“o objectivo de internalização/compensação das exterioridades negativas presumivelmente provocadas pelo sector energético nunca esteve na génese desta contribuição, na medida em que a mera detenção de activos não poderá considerar enquanto atividade geradora de uma exterioridade negativa” - p. 427), nem, por exclusão de partes, um imposto (“o imposto é um tributo com uma causa e uma legitimidade próprias e não um “albergue espanhol” tributário que acomoda tudo o que não tem lugar específico” - p. 429). No mesmo sentido, Diogo Pina Chiquelho, “A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético: a extrafiscalidade, a técnica e as querelas constitucionais – um ponto de situação (e de vista)”, *Julgar Online*, Abril de 2023.

imediato é que, quer o horizonte temporal considerado, quer o âmbito de aplicação do regime da CESE, aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, interferem na sua natureza jurídica, que, portanto, só pode ser *acertada* em função das especificidades de cada caso e – como se escreveu na decisão do processo n.º 248/2019-T – da “*dissecação da natureza jurídico-tributária da CESE*”.

21. Torna-se necessário, portanto, estabelecer preliminarmente os factos indispensáveis à apreciação da excepção:

- a) Com o PPA apresentado em 26 de Fevereiro de 2026, a Requerente pretende a anulação da (auto)liquidação de CESE referente ao ano de 2023;
- b) A Requerente interpôs anteriormente reclamação graciosa (n.º ...2025...) dessa auto-liquidação;
- c) Nessa reclamação, tal como no PPA, a Requerente apresentara como únicos fundamentos para anulação da auto-liquidação a inconstitucionalidade das normas de incidência (por violação dos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva, da tributação pelo lucro real, da confiança e da proporcionalidade);
- d) Tal reclamação foi indeferida, uma vez que a AT considerou não estar habilitada a formular qualquer juízo de (des)conformidade constitucional sobre as normas aplicadas pela Requerente para determinar a sua obrigação tributária;
- e) Na sua auto-caracterização, devidamente fundada na cópia da Certidão Permanente junta no PPA como documento 4,

“A Requerente é uma operadora do setor do transporte, distribuição e comercialização por grosso e a retalho de biodiesel e seus derivados, incluindo a gestão de áreas destinadas a serviços de comercialização de combustíveis, lubrificantes e outros serviços a automobilistas, comércio a retalho de combustíveis para veículos a motor”

Nesses termos,

“A Requerente tem como código de atividade empresarial o 46711, referente ao comércio por grosso de produtos petrolíferos, que compreende “o comércio por grosso de petróleo bruto e dos produtos derivados da sua transformação, nomeadamente, combustíveis líquidos ou gasosos (gasolina, gasóleo, fuelóleo,

butano, propano, etc.), óleos, massas lubrificantes, bases petroquímicas (ex: nafta), betumes e vaselinas” ²²;

f) O “Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético” (FSSSE), a que eram afectas as receitas da CESE, foi fundido, a partir de 1 de Janeiro de 2022, com o Fundo Ambiental, mas o modelo de repartição de receitas da CESE não se alterou.

22. O ano a que respeita a imposição tributária é relevante porque, por alteração do quadro legal aplicável, pode a natureza jurídica da CESE variar diacronicamente.

23. O sector de actividade em que opera a Requerente também é relevante, porque as decisões dos Tribunais (arbitrais e estaduais, incluindo o Tribunal Constitucional) *a mais de divergirem em função dos períodos temporais em causa*, diferem em termos do tipo de actividade empresarial envolvida. Assim, é possível que *para certos operadores* a CESE seja configurável como uma contribuição financeira e para outros ela se apresente como um imposto. No limite, seria até possível que *para uma certa gama de actividades de uma mesma empresa*, num mesmo período temporal, a CESE tivesse contornos de imposto (vg, se operasse no sector do gás) e para outra dessas gamas se configurasse como uma contribuição financeira (vg, se operasse no sector eléctrico), ou outra coisa (vg. contribuição especial). E, como decorre de decisões do Tribunal Constitucional, até pode acontecer que para uma mesma actividade e um mesmo período temporal, haja diferentes entendimentos sobre a natureza da CESE.

²² Nota suprimida (remetendo para a classificação portuguesa das actividades económicas). Além desse código principal, a dita certidão menciona 5 códigos secundários: 47300, 47293, 47730, 56290 e 20110. A Resposta da AT, porém, atribui à Requerente

“o 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.) e que inclui a mistura biocombustíveis com combustíveis derivados do petróleo.”

Vai admitir-se, como mera hipótese, que tal tenha dependido de uma utilização menos atenta da argumentação expendida no processo n.º 262/2025-T, referente, como disse a própria Requerente no PPA, a uma “*empresa do grupo da Requerente*”.

24. Por outro lado, o controlo prévio da competência arbitral decorre não apenas da imposição legal (artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos; artigo 278.º do Código de Processo Civil), mas também da petição de princípio em que, de outra forma, poderia incorrer: a decisão de mérito a proferir por este Tribunal – se se considerasse *prima facie* competente e se a CESE viesse a ser qualificada como uma contribuição financeira – poderia eventualmente desembocar na conclusão sobre a sua incompetência²³ (por causa dos termos limitados da Portaria de Vinculação da AT à jurisdição arbitral²⁴) caso o Tribunal não subscrevesse uma das teses que permitem ultrapassar essa limitação (e que constituem a outra linha argumentativa da Requerente).
25. Tendo-se apurado que a Requerente opera no sector dos (bio)combustíveis e derivados do petróleo (recorde-se supra, 22. e)), e que as únicas questões que foram colocadas ao presente Tribunal foram questões de constitucionalidade – que este tem de resolver na medida em que, como determinado no artigo 204.º da CRP, “*Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados.*” – terá o presente Tribunal de seguir a jurisprudência do Tribunal Constitucional. Não no que diz respeito à classificação da CESE, uma vez que a interpretação das normas legais infra-constitucionais não cabe a esse Alto Tribunal – compete-lhe, isso sim, o confronto das interpretações, e

²³ A circunstância de o fundamento da argumentação da Requerente derivar estritamente da alegação de inconstitucionalidade da sua sujeição à CESE implica que a verificação da excepção (não estar a AT vinculada à jurisdição do Tribunal arbitral) ocorreria quando a AT obtivesse ganho de causa (porque, tratando-se de uma contribuição financeira, a invocação das razões essenciais de inconstitucionalidade deixaria de fazer sentido).

²⁴ A AT invocou que, nos termos do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, a sua vinculação aos tribunais arbitrais do CAAD está limitada às pretensões que tenham por objecto “*impostos cuja administração lhes esteja cometida*”. Assim, tal vinculação limitar-se-ia “*a litígios que se prendam com impostos deixando portanto de fora as questões relacionadas com taxas e com contribuições*”. Ou seja: a AT ficou na posição de ter de usar os mesmos argumentos para fazer valer a sua não sujeição ao juízo do Tribunal (tratar-se de uma contribuição financeira) e para obter ganho de causa nele (tratar-se de uma contribuição financeira) e se o Tribunal chegasse à conclusão por ela pretendida (e perfilhasse um entendimento estrito da vinculação arbitral da AT) não poderia pronunciar-se.

qualificações, feitas pelos demais tribunais, com as normas e os princípios constitucionais – mas no que diz respeito à conformidade constitucional da norma de incidência da CESE quanto a um determinado sub-sector do sector energético nacional, num determinado quadro legal.

26. Ora, quanto a empresas do sub-sector em que a Requerente opera, o Tribunal Constitucional já se pronunciou *colectivamente* por 4 vezes²⁵. Fê-lo, primeiro, no Acórdão n.º 196/2024, de 12 de Março de 2024, referente à CESE do ano de 2019, julgando inconstitucional a norma do artigo 2.º, alínea *k*), do regime jurídico da CESE²⁶, tendo voltado a fazê-lo, quanto à mesma norma, no recente Acórdão n.º 643/2026, de 9 de Julho de 2026, referente à CESE do ano de 2020. Fê-lo também no Acórdão n.º 30/2026, de 14 de Janeiro deste ano, referente à CESE do ano de 2022, julgando inconstitucional a norma do artigo 2.º, alínea *f*), do regime jurídico da CESE²⁷, e no acórdão n.º 300/2026, de 24 de Março deste ano, que julgou inconstitucional, quanto ao ano de 2020, a norma do artigo 2.º, alínea *g*), do mesmo regime jurídico²⁸.

27. No Acórdão n.º 643/2026 escreveu-se o seguinte:

“embora no Acórdão n.º 30/2026 estivesse em causa a incidência sobre «operadores de refinação de petróleo bruto e de tratamento de produtos de petróleo» (alínea f) do artigo 2.º do regime jurídico da CESE) e nos presentes autos se aprecie a incidência sobre «comercializadores grossistas de petróleo bruto e de produtos de petróleo» (alínea k) do artigo 2.º do regime jurídico da CESE), certo é que o problema de constitucionalidade é o da incidência da CESE sobre o subsector petrolífero, quando

²⁵ Não contamos a recusa de uniformização do Acórdão n.º 536/2026 (entre o decidido no Acórdão n.º 300/2026, que julgou inconstitucional a CESE de 2020 sobre “operadores de armazenamento de petróleo bruto e de produtos de petróleo” e o Acórdão n.º 345/2024, que julgou constitucional a CESE de 2018 sobre “concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural”), nem as decisões singulares sobre a incidência da CESE nos operadores do sub-sector petrolífero (vg, Decisão Sumária n.º 426/2025).

²⁶ A norma que sujeita à CESE os “comercializadores grossistas de petróleo bruto e de produtos de petróleo, nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 31/2006, de 15 de fevereiro;”.

²⁷ A norma que sujeita à CESE os “operadores de refinação de petróleo bruto e de tratamento de produtos de petróleo, nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 31/2006, de 15 de fevereiro;”.

²⁸ A norma que sujeita à CESE os “operadores de armazenamento de petróleo bruto e de produtos de petróleo, nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 31/2006, de 15 de fevereiro;”.

o FSSSE está, desde 2018, afetado à redução da dívida tarifária do SEN. Como, aliás, se reconhece nos Acórdãos n.ºs 196/2024 e 860/2025, para que remete o Acórdão n.º 30/2026.

Por outro lado, ainda que reportado à vigência da norma da alínea f) do artigo 2.º, da CESE no ano de 2022, o juízo formulado no Acórdão n.º 30/2026 é inteiramente transponível para a vigência da norma da alínea k) do artigo 2.º, da CESE no ano de 2020, determinada pelo artigo 376.º da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, uma vez que as normas reguladoras do FSSSE — e que determinam a afetação da receita da CESE à redução da dívida tarifária do SEN — têm idêntico conteúdo.”.

- 28.** E, uma vez que o regime do FSSSE foi alterado em 2021 (pelo Decreto-Lei n.º 114/2021, de 15 de Dezembro), com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2022, é relevante que o Tribunal Constitucional também se tenha pronunciado sobre isso, como o fez no Acórdão n.º 30/2026:

“os «efeitos e consequências resultantes da alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018 ao Decreto-Lei n.º 55/2014 (que criou o FSSSE)» mantiveram-se, não obstante sua revogação pelo Decreto-lei 114/2021, de 15 de dezembro. Na verdade, apesar de o produto da CESE passar a reverter, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea m), do Decreto-Lei 114/2021, para o novo Fundo Ambiental, o legislador optou por não introduzir qualquer alteração ao «modelo de repartição da receita», fazendo perdurar a quebra do nexo entre as prestações públicas financiadas através da cobrança do tributo e os grupo dos sujeitos passivos obrigados ao respetivo pagamento que o Tribunal Constitucional vem apontando para caracterizar a violação do princípio da igualdade. Na verdade, resulta da alínea a) do n.º 3 do artigo 4.º do anexo do Decreto-lei 114/2021, de 15 de dezembro, que «até um terço da receita» do produto da CESE se destinará à «[c]obertura de encargos decorrentes da realização do objetivo de financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética». E, conforme alínea b) do n.º 3 do artigo 4.º do anexo do Decreto-lei 114/2021, de 15 de dezembro, o «montante remanescente» será destinado à «[c]obertura de encargos decorrentes da realização do objetivo de redução da dívida tarifária do Sistema Elétrico Nacional (SEN)». Perante isto, não há como concluir que, no ano de 2022, subsistiu o «modelo de repartição de receitas» que esteve na base dos juízos positivos de inconstitucionalidade formulados desde o Acórdão n.º 101/2023 relativamente às normas de incidência da CESE sobre empresas do setor do gás natural.”.

29. Ora, na medida em que, segundo o TC, a cobrança da CESE sobre empresas do sector petrolífero já não é constitucionalmente viável – e seria o único enquadramento que, em razão da limitação da vinculação da AT, poderia deslocar o dissídio para fora da competência adjudicativa do presente Tribunal –, fica (por *exclusão de parte*) estabelecida a competência, em razão da matéria, do presente Tribunal e, em consequência, prejudicada a argumentação desenvolvida pela Requerente para fundar a sua competência em outra ordem de razões: “(ii) *em segundo lugar, porque o CAAD tem competência para apreciar o respetivo pedido de pronúncia arbitral, independentemente da qualificação da CESE como imposto ou não.*”.

30. Pode, portanto, passar-se de imediato à apreciação de mérito.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos provados

Recordando o que se estabeleceu preliminarmente e acrescentando:

a) A Requerente

“é uma operadora do setor do transporte, distribuição e comercialização por grosso e a retalho de biodiesel e seus derivados, incluindo a gestão de áreas destinadas a serviços de comercialização de combustíveis, lubrificantes e outros serviços a automobilistas, comércio a retalho de combustíveis para veículos a motor”

Nesses termos,

“A Requerente tem como código de atividade empresarial o 46711, referente ao comércio por grosso de produtos petrolíferos, que compreende “o comércio por grosso de petróleo bruto e dos produtos derivados da sua transformação, nomeadamente, combustíveis líquidos ou gasosos (gasolina, gasóleo, fuelóleo, butano, propano, etc.), óleos, massas lubrificantes, bases petroquímicas (ex: nafta), betumes e vaselinas” (Doc. 4 junto ao PPA);

b) A Requerente procedeu à auto-liquidação da CESE (n.º ...) referente ao ano de 2023, no montante de € 152.037,47, tendo entregue a Declaração Modelo 27

- (Doc. 1 junto ao PPA), em que, no quadro sobre a “IDENTIFICAÇÃO DO SETOR DE ACTIVIDADE”, assinalou “Atividades de Transporte ou Distribuição de Energia;
- c) A Requerente pagou o referido montante em 31 de Outubro de 2023 (Doc. 2 junto ao PPA e Modelo 27, constante do PA);
 - d) A Requerente interpôs reclamação graciosa (n.º ...2025...) dessa auto-liquidação em 23 de Outubro de 2025 (Doc. 3 junto ao PPA);
 - e) Nessa reclamação, tal como no PPA, a Requerente apresentou como únicos fundamentos para anulação da auto-liquidação a inconstitucionalidade das normas de incidência (por violação dos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva, da tributação pelo lucro real, da confiança e da proporcionalidade) (Doc. 3 junto ao PPA);
 - f) Tal reclamação foi indeferida, uma vez que a AT considerou não estar habilitada a formular qualquer juízo de (des)conformidade constitucional sobre as normas aplicadas pela Requerente para determinar a sua obrigação tributária (Doc. 5 junto ao PPA);
 - g) A Requerente foi notificada dessa decisão por carta registada com data de 26 de Novembro de 2025 (Processo Administrativo);
 - h) Em 26 de Fevereiro de 2026 a Requerente apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e o respectivo PPA.

III.2. Factos não provados

Não se deram por não provados quaisquer factos com relevância para a decisão arbitral, ainda que, em outras circunstâncias, pudesse ter constituído tema de averiguação – dada a norma de incidência aplicada²⁹ (a da alínea *k*) do artigo 2.º do regime da CESE aprovado pelo

²⁹ Como se escreveu na Resposta da AT,
“todos os considerandos feitos pelo Tribunal Constitucional nos vários Acórdãos citados, não obstante concernentes a outros sujeitos passivos valem, mutatis mutandis, para os sujeitos passivos da alínea k) do art.º 2.º do mesmo Regime, na qual se inclui a aqui Requerente.”

artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, na versão vigente em 2023 (“*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;*”) – a real subsunção da Requerente a essa ou outras das alíneas de tal artigo, designadamente as que delimitam a incidência a partir de actividades semelhantes ou complementares:

- “h) Sejam operadores de transporte de petróleo bruto e de produtos de petróleo, nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 31/2006, de 15 de fevereiro;*
- i) Sejam operadores de distribuição de produtos de petróleo, nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 31/2006, de 15 de fevereiro;”*).

III.3. Fundamentação da decisão em matéria de facto

Os factos considerados provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos, como indicado a propósito de cada um. A data da apresentação do pedido resulta do registo no sistema de gestão processual do CAAD.

IV. DIREITO

IV.1. Questões a decidir

Pretende a Requerente que o que está primeiro em causa é a resposta a esta pergunta: “*qual a natureza jurídica da CESE quanto ao ano de 2023?*” – natureza essa, bem entendido, no que diz respeito à sua incidência sobre si (ou melhor: quanto à incidência sobre empresas com as características da Requerente, ou próximas das que ela tem).

Não é esse o entendimento do Tribunal: aquilo que a Requerente lhe pediu foi a anulação da decisão da reclamação graciosa que interpôs contra a auto-liquidação da CESE de 2023 e “*anular a correspondente (auto) liquidação contestada com base em todos os vícios acima*

Também as imputações de inconstitucionalidade que constavam do PPA foram sempre dirigidas à alínea k).

elencados, com as devidas consequências legais.” (além do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios).

Ora, uma vez que *todos os vícios* que a Requerente apontou à auto-liquidação da CESE se circunscrevem à violação de princípios constitucionais pela norma de incidência (identificada como sendo a alínea *k*) do artigo 2.º do regime jurídico da CESE), aquilo que está primeiro em causa é, antes, a resposta a esta pergunta: “*qual o entendimento do Tribunal Constitucional sobre tal norma?*”.

Aquilo que decorre do pedido da Requerente – e que delimita a actividade judicativa do presente Tribunal – é, portanto, a formulação de um juízo de (in)constitucionalidade (provisório, uma vez que sempre haverá recurso para o Tribunal Constitucional, que o confirmará ou infirmará)³⁰. Como já se antecipou, tal apuramento até já foi feito pelo Tribunal Constitucional (embora não para o ano em causa), pelo que só haverá que apurar se houve alguma alteração significativa no regime da CESE que pudesse invalidar os juízos que o TC formulou.

Sendo o caso, haverá que ajuizar da atribuição de juros indemnizatórios.

IV.2. Posição da Requerente

Como já resulta da antecedente discussão (supra, **II.A.**, §§ 11 a 31), o entendimento da Requerente é o de que “*a CESE é, inequivocamente, desde 2018, qualificada como um imposto pelos tribunais nacionais, em particular, pelo Tribunal Constitucional*” e, segundo a sua leitura da jurisprudência constitucional, totalmente desconforme com a Constituição.

Em todo o caso, detalhou cada uma das inconstitucionalidades que imputava ao regime da CESE e que se reflectiriam em ilegalidades da auto-liquidação a que procedeu para o ano de 2023:

³⁰ Em caso de anulação da liquidação por inconstitucionalidade da norma de incidência, além de a AT poder interpor recurso ao abrigo do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional, tal recurso é obrigatório para o Ministério Público (n.º 3 do artigo 72.º do mesmo diploma).

A - violação do princípio constitucional da igualdade tributária (na medida em que se repercutia na violação da norma do artigo 5.º, n.º 2, da LGT, que igualmente o consagra³¹), conforme os ensinamentos de Gomes Canotilho / Vital Moreira³², Casalta Nabais³³, e da jurisprudência³⁴, confluindo na seguinte argumentação³⁵:

“218. Ora, tendo em consideração a jurisprudência mais recente que se debruçou sobre a CESE já citada acima, torna-se claro que, a CESE para 2021, autoliquidada pela Requerente, é ilegal, em virtude da sua inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado no artigo 13.º da CRP.

219. Como descrito, a Requerente é uma operadora do setor do transporte, distribuição e comercialização por grosso e a retalho de biodiesel e seus derivados, incluindo a gestão de áreas destinadas a serviços de comercialização de combustíveis, lubrificantes e outros serviços a automobilistas, comércio a retalho de combustíveis para veículos a motor.

220. Ou seja, a Requerente é uma operadora sem ligação direta ou qualquer tipo de integração no Sistema Elétrico Nacional, composto pelas empresas de produção, transmissão, distribuição e comercialização de eletricidade, sendo antes uma empresa do setor petrolífero à qual não se pode imputar a criação ou benefício da dívida tarifária.

221. Recuperando o que foi exposto anteriormente, a mais recente jurisprudência do Tribunal Constitucional, ao colocar a tónica nas alterações promovidas pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro na alocação de receita da CESE e na arbitrariedade dessa alocação pelo Governo, conclui que não há um nexo

³¹ “A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.”.

³² Remetiam para a *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra Ed., 3.ª ed., 1993 (embora para uma página inadequada: p. 339).

³³ *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, 2012, pp. 442-443 e “Jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria fiscal”, **Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra**, vol. LXIX, 1993, p. 417.

³⁴ Acórdão de do TCA Sul, de 26 de Junho de 2014, no processo n.º 07700/14 e Acórdão n.º 308/2002 do Tribunal Constitucional.

³⁵ As notas 40, 41 e 42 do texto reproduzido a seguir remetiam, respectivamente, para os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 101/2023, 196/2024 e 338/2024.

de bilateralidade que justifique a cobrança desse tributo a sujeitos passivos que não contribuíram para a dívida tarifária.

222. Por outras palavras, a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018 quebrou o nexo de equivalência entre as prestações públicas financiadas através da cobrança do tributo e os sujeitos passivos obrigados à sua liquidação, uma vez que o mesmo é cobrado a sujeitos passivos que não têm qualquer tipo de responsabilidade pela acumulação do referido défice, e que não são nem causadores nem beneficiários da respetiva eliminação – cf. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 30/2026, de 14 de janeiro de 2026.

223. Donde resulta óbvio que (i) incidindo a cobrança desse tributo sobre sujeitos passivos que, embora incluídos no âmbito da sua aplicação, não têm qualquer responsabilidade pela dívida tarifária, e (ii) sendo a consignação da sua receita significativamente discricionária, a CESE é inequivocamente um verdadeiro imposto.

224. Sendo que, viola o princípio da igualdade decorrente do artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, a cobrança da CESE a sujeitos passivos que subsumindo-se à incidência subjetiva do tributo, não contribuíram para a dívida tarifária.

225. Veja-se que foi este o fundamento para ter sido declarada inconstitucional a CESE para 2018 quanto aos concessionários de atividades de transporte, distribuição e armazenamento subterrâneo de gás natural⁴⁰.

226. Foi, posteriormente, esta a bitola seguida na declaração de inconstitucionalidade da CESE para 2019 quanto aos comercializadores grossistas de petróleo bruto e produtos de petróleo⁴¹, num raciocínio que se deve transladar para a Requerente.

227. E, de igual modo, quando a propósito da CESE para 2019, se considerou a mesma inconstitucional quanto aos sujeitos titulares de centros electroprodutores com recurso a fonte renovável⁴².

228. Entendimento transponível para o ano de 2023 – cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 23.10.2024 e de 04.12.2024, proferidos nos processos n.º 0430/22.7BEBRG e 0538/23.1BEBRG, respetivamente.

229. Sendo, como tivemos oportunidade de evidenciar acima, todos estes casos estribados da aplicação do artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa.

230. Uma vez que a dívida tarifária não foi provocada pelo setor do petróleo, por maioria de razão, tendo em conta a configuração da CESE para 2023 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, em virtude da violação do princípio da igualdade, alicerçando-se na jurisprudência e na doutrina citadas.

(...)

232. *Pelo que sempre 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 2023 pela Lei n.º 24-/2022, de 30 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 2023, prossigam a atividade comercial da Requerente enquanto operadora do setor do transporte, distribuição e comercialização por grosso e a retalho de biodiesel e seus derivados, incluindo a gestão de áreas destinadas a serviços de comercialização de combustíveis, lubrificantes e outros serviços a automobilistas, comércio a retalho de combustíveis para veículos a motor, seja julgada inconstitucional, por violação do artigo 13.º da CRP.*

233. *Concluindo-se pela referida inconstitucionalidade por violação do princípio constitucional da igualdade, impõe-se daí retirar que a mesma inquina de ilegalidade e determina a anulabilidade da (auto) liquidação contestada.”.*

B - violação do princípio constitucional da capacidade contributiva (na medida em que este

““exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação. Consiste este critério em que a incidência e a repartição dos impostos – dos “impostos fiscais” mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade económica ou “capacidade de gastar” (...) de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício). (...) Não obstante o silêncio da Constituição, é entendimento generalizado da doutrina que a “capacidade contributiva” continua a ser um critério básico da nossa “Constituição fiscal” sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP ””)³⁶.

Segundo a Requerente³⁷,

³⁶ Suprimindo os itálicos no original e unificando três parágrafos num único.

³⁷ A nota remetia para o Prefácio de Ana Paula Dourado à obra já citada de Filipe de Vasconcelos Fernandes.

“238. A capacidade contributiva nada mais é que um critério material de repartição dos encargos públicos entre os contribuintes.

239. Nos impostos e contribuições especiais essa repartição do dever de cada um contribuir para o sustento da coletividade é feita de acordo com a sua força económica revelada pelo rendimento ou pela riqueza, isto é, pela sua capacidade contributiva.

240. De forma diversa, nas taxas e nas contribuições financeiras do que se trata é de compensar as prestações administrativas ou benefícios que cada um provoca ou aproveita, pelo que, numa lógica de equivalência, cada um contribui na medida do custo ou valor dessas prestações ou benefícios.

241. Tendo por base o acima exposto e como referiu **SÉRGIO VASQUES**, “(...) a titularidade de ativos tributáveis por parte dos sujeitos passivos da CESE não permite concluir que estes sejam causadores do défice tarifário do setor elétrico ou beneficiários das medidas com que se pretende saneá-lo”⁴⁴.

242. Assim, a base de incidência objetiva da CESE é arbitrária, razão pela qual, no Direito Comparado, o Tribunal Constitucional alemão já declarou tributos como inconstitucionais (no caso em questão, um imposto sobre o setor elétrico)⁴⁵.

(...)

246. Conforme explanado em abundância, a Requerente não atua diretamente no setor de produção de eletricidade e, como tal, não se justifica a cobrança da CESE a si mesma por nenhum dos fundamentos que subsistem em 2023, o ano em discussão.

247. Nessa medida, a cobrança da CESE na sua esfera viola o princípio da capacidade contributiva por ter uma base de incidência desajustada da realidade que pretende tributar.

248. A CESE permite ao Estado apurar uma coleta, ainda que nenhuma capacidade contributiva se revele nessa forma, podendo que se apure uma coleta superior aos lucros do período obtidos.

249. De um ponto de vista técnico, é inclusivamente possível que a CESE cobrada supere os lucros obtidos, pelo que se torna num imposto confiscatório, contrário ao Estado de Direito Democrático.

250. No fundo, poderá ocorrer uma dupla tributação dos respetivos lucros em tais entidades.

251. Num primeiro momento, os lucros são tributados em IRC; num segundo momento, os lucros são, presuntivamente tributados na CESE, por via da tributação dos valores dos ativos.

252. Sendo que, como demonstrado, o valor dos ativos considerado para efeitos da CESE não é diretamente proporcional ao impacto potencial na redução da dívida tarifária.

253. Que, no caso da Requerente, é até inexistente.”.

Assim, conclui que:

“256. Concretamente, entende a Requerente que 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 2023 pela Lei n.º 24-/2022, de 30 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 2023, prossigam a atividade comercial da Requerente enquanto operadora do setor do transporte, distribuição e comercialização por grosso e a retalho de biodiesel e seus derivados, incluindo a gestão de áreas destinadas a serviços de comercialização de combustíveis, lubrificantes e outros serviços a automobilistas, comércio a retalho de combustíveis para veículos a motor.”.

C - violação do princípio constitucional da tributação pelo lucro real (“na medida em que configura um imposto sobre o rendimento”).

Mais uma vez transcrevendo o artigo de Casalta Nabais / Marta Costa Santos³⁸ afirmou a Requerente:

“ (...) estamos aqui perante um imposto sobre o rendimento que não é apurado através de uma aproximação directa ao lucro real das empresas, mas sim de forma presumida, por considerar a grandeza do valor global dos activos líquidos como sendo suficiente para se aferir da susceptibilidade de gerar lucros. É certo que o princípio em causa não é absoluto, como o indicia, de resto, o próprio enunciado constitucional, ao dispor que «a tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real», o que tem permitido os regimes simplificados vigentes no IRC e no IRS empresarial, muito embora, porque se trata de regimes optativos, não ponham em causa esse princípio. Algo que não tem nada de semelhante na CESE, em que poderão ocorrer

³⁸ “Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético: um imposto sob outro nome”, cit., pp. 77-78, reduzindo os cinco parágrafos do original a um único e acrescentando o destaque.

situações em que os operadores energéticos não gerem efectivamente um rendimento, e menos ainda apurem um lucro, tendo efectivamente obtido prejuízos. Não obstante, mesmo nessas situações encontram-se sujeitos ao pagamento da “contribuição”, apurada com base nos mencionados activos, o que configura uma violação drástica do princípio da tributação das empresas pelo seu rendimento real, porquanto se encontram adstritas ao pagamento de um imposto especial sobre o rendimento empresas que não tiveram qualquer lucro, ou apuraram até um rendimento negativo. Com efeito, não prevendo o seu regime legal qualquer isenção ou exclusão tributária para as situações em que as empresas não tiveram lucro ou se verificaram prejuízos, temos de concluir que a incidência da CESE **assenta em uma ficção totalmente irrazoável, conduzindo a que um sujeito passivo seja objecto de uma colecta de imposto sobre o rendimento quando o activo não gera lucro ou até origina prejuízos.** A menos que se interpretassem as normas de incidência sobre os activos no sentido de consagrarem presunções de obtenção de rendimentos, ilidíveis quando os sujeitos passivos provassem a verificação das situações que referimos, a fim de obterem a não sujeição à CESE. Em suma, a CESE viola também o princípio da tributação das empresas pelo seu rendimento real, porque ao pretender atingir este pela via dos activos das empresas do sector eléctrico, permite que a tributação ocorra mesmo quando as empresas não obtenham lucros ou até tenham apurado prejuízos.”.

Por tal motivo, também, conclui que

“265. Uma vez que a tributação com base nos ativos revela um nexo estático desprovido de correlatividade com os resultados líquidos do exercício, também por este motivo, se deverá concluir pela inconstitucionalidade da CESE por violação do princípio constitucional da tributação pelo lucro real, o que inquina de ilegalidade e determina a anulabilidade da (auto) liquidação contestada.

266. Neste sentido, entende a Requerente que 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 2023 pela Lei n.º 24-/2022, de 30 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 2023, prossigam a atividade comercial da Requerente enquanto operadora do setor do transporte, distribuição e comercialização por grosso e a retalho de biodiesel e seus derivados, incluindo a gestão de áreas

destinadas a serviços de comercialização de combustíveis, lubrificantes e outros serviços a automobilistas, comércio a retalho de combustíveis para veículos a motor.

267. Decisão que, aliás, se coaduna com o sentido decisório já vertido nos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 23.10.2024, proferido no âmbito do processo n.º 0430/22.7BEBRG, perfilhado no Acórdão do mesmo Tribunal, de 4.12.2024, proferido no processo n.º 0538/23.1BEBRG, que se aplicam mutatis mutandis à situação da Requerente.”.

D - violação do princípio constitucional da confiança

Reiterando que a natureza jurídica da CESE “só poderá ser a de imposto”, a Requerente invocou ainda a inconstitucionalidade derivada da “*violação do princípio da confiança, insito no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa*”, e isto porque

“a CESE foi apresentada - e continua a ser - como extraordinária, “entendendo-se como tal uma medida delimitada no tempo quanto aos seus fundamentos e vigência temporal”⁴⁷.

272. Todavia, em 2023, a CESE continuava em vigor.

273. Ora, torna-se inevitável concluir que as expectativas jurídicas dos agentes económicos foram violadas pela perpetuação deste tributo.

(...)

276. A questão pertinente que se deve colocar para esse efeito é: o Estado criou na esfera dos agentes legítimas expectativas que foram frustradas?

(...)

278. Em primeiro lugar, definiu o tributo como extraordinário, o que pressupõe uma duração limitada. Ora, já decorreram sensivelmente 9 anos desde a sua criação.

279. Em segundo lugar, a CESE foi introduzida por intermédio de uma Lei do Orçamento do Estado, cuja vigência é anual.

280. Esse é um indicador claro de que a medida foi criada para vigorar por um período que, embora não necessariamente coincidente com um ano, era limitado.

281. Em terceiro lugar, pelo particular contexto económico e financeiro em que surgiu. Estava, então, em curso o PAEF acordado, em maio de 2011, entre as autoridades nacionais, a União Europeia e o Fundo Monetário Internacional e que vigorou até 30 de junho de 2014.

(...)

288. Resumindo, o nível da dívida tarifária atualmente é inferior ao nível que existia antes da criação da CESE.

289. Assim, é inequívoco que a CESE afronta o princípio da confiança pela perpetuação de um tributo dito como extraordinário e delimitado no tempo, motivo pelo qual a sua cobrança no caso de operadores como é o caso da Requerente é manifestamente inconstitucional, sendo a autoliquidação da CESE objeto do presente pedido de pronúncia arbitral manifestamente ilegal e devendo ser anulada, com as demais consequências legais.

290. Concretamente, entende a Requerente que deve ser julgada inconstitucional, por violação do princípio da confiança insito 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 2023, determinada pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, 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 2023, 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 2023, prossigam a atividade comercial da Requerente, enquanto operadora do setor do transporte, distribuição e comercialização por grosso e a retalho de biodiesel e seus derivados, incluindo a gestão de áreas destinadas a serviços de comercialização de combustíveis, lubrificantes e outros serviços a automobilistas, comércio a retalho de combustíveis para veículos a motor.

291. Pelo que, também por este motivo, se deverá concluir-se pela inconstitucionalidade da CESE por violação do princípio constitucional da confiança, o que inquina de ilegalidade e determina a anulabilidade da (auto) liquidação contestada.”.

E - violação do princípio constitucional da proporcionalidade

Finalmente, invocou desconformidade com o “princípio da proporcionalidade, constante do artigo 18.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.”:

“295. Na jurisprudência do Tribunal Constitucional já foi inclusivamente declarada a inconstitucionalidade de uma medida extraordinária com fundamento na sua desproporcionalidade.

296. Foi o que sucedeu com a redução do vencimento dos titulares de cargos públicos, por já não cumprir o desiderato da redução de dívida, neste caso, o défice público, defendendo-se precisamente no Acórdão n.º 413/2014 “uma diferença de tratamento que não encontra já fundamento bastante no objetivo da redução do défice

público. E implica por isso uma violação do princípio da igualdade proporcional, assente na ideia de que a desigualdade justificada pela diferença de situações não está imune a um juízo de proporcionalidade e não pode revelar-se excessiva”.

297. *Pela mesma ordem de argumentos, sublinha **FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES**, “(...) o volume de dívida tarifária tem sofrido uma efetiva redução e consequente inversão, encontrando-se atualmente numa fase descendente, será legítimo indagar em termos o tributo em causa é efetivamente necessário, enquanto solução estrutural”⁵³.*

298. *Assim, tendo em consideração a jurisprudência citada, face à drástica redução da dívida tarifária, inexistente fundamento bastante no objetivo da sua redução, pelo que a manutenção da CESE, em 2023, 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.”.*

Terminou formulando a correspondente inconstitucionalidade normativa:

“299. Neste sentido, 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 2023 pela Lei n.º 24-/2022, de 30 de dezembro), prevendo-se a sua incidência para os sujeitos passivos que, em 1 de janeiro de 2023, prossigam a atividade comercial da Requerente, enquanto operadora do setor do transporte, distribuição e comercialização por grosso e a retalho de biodiesel e seus derivados, incluindo a gestão de áreas destinadas a serviços de comercialização de combustíveis, lubrificantes e outros serviços a automobilistas, comércio a retalho de combustíveis para veículos a motor 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 [sic] de uma prestação de sinal contrário, a qual já não poderia ser, em 2023, considerada sequer presumível ou provável, assim.

300. *Tudo isto porque, em 2021, já não se verificavam os pressupostos de exceção financeira que poderiam ter justificado a vigência extraordinária da CESE, revelando-se as medidas adotadas demasiadamente onerosas face aos fins visados.*

301. *Opinião que é, de resto, partilhada por **JOSÉ GOMES CANOTILHO**, que invoca, aliás, “cinco dados de facto e de direito que sentenciam a desproporcionalidade*

do impacto da CESE nos seus sujeitos passivos: (i) a cumulação da CESE com o IRC; (ii) a desconsideração da capacidade contributiva e do princípio da tributação pelo rendimento real das empresas, no que respeita à incidência subjetiva da CESE; (iii) a impossibilidade de repercussão da CESE; (iv) a impossibilidade de dedutibilidade da CESE; e (v) o carácter definitivo da CESE” (cf. *Acórdão n.º 336/2024 do Tribunal Constitucional de 23 de abril de 2024*).

IV.3. Posição da Requerida

Começando por dar como reproduzida *“toda a argumentação patente na decisão sub judice e nas informações a ela subjacentes”*, a Resposta da AT salienta que *“está em causa o propósito de desaplicação do regime da CESE pela sua alegada ilegalidade/inconstitucionalidade e não por qualquer ilegalidade ocorrida na sua aplicação aos factos concretos ou a sua não aplicação face da condição subjetiva da Impugnante.”*.

Para salientar a sua sujeição ao princípio da legalidade invocou os artigos 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP)³⁹, 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo (CPA)⁴⁰ e 55.º da Lei Geral Tributária (LGT)⁴¹, o *Código do Procedimento Administrativo Anotado* de Freitas do Amaral, João Caupers, João Martins Claro, João Raposo, Maria da Glória Dias Garcia, Pedro Siza Vieira e Vasco Pereira da Silva⁴², bem como:

- a *Constituição da República Portuguesa Anotada* de Gomes Canotilho e Vital Moreira⁴³: *“«(...) a Administração, em atenção à hierarquia das fontes e à sua directa*

³⁹ “Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé.”.

⁴⁰ “Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins.”

⁴¹ “A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.”.

⁴² 5.ª ed., 2005, p. 40.

⁴³ Coimbra Ed., 3.ª ed., 1993, p. 924.

subordinação à lei, não pode recusar a aplicação de uma lei ou deixar de a cumprir invocando ou questionando a sua inconstitucionalidade»⁴⁴;

- o *Direito Constitucional* de Vieira de Andrade⁴⁵:

“«(...) o que está em causa é não a constitucionalidade da lei, mas o juízo que sobre essa constitucionalidade possam fazer os órgãos administrativos. Por um lado, a Administração não é um órgão de fiscalização da constitucionalidade; por outro lado, a submissão da Administração à lei não visa apenas a protecção dos direitos dos particulares, mas também a defesa e prossecução de interesses públicos [...]. A concessão ao poder administrativo de ilimitados poderes para controlo da inconstitucionalidade das leis a aplicar levaria a uma anarquia administrativa, inverteria a relação Lei-Administração e atentaria frontalmente contra o princípio da divisão dos poderes, tal como está consagrado na nossa Constituição»”;

- *Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição* de João Caupers⁴⁶:

“«(...) a Administração não tem, em princípio, competência para decidir a não aplicação de normas cuja constitucionalidade lhe ofereça dúvidas, contrariamente aos tribunais, a quem incumbe a fiscalização difusa e concreta da conformidade constitucional, demonstram-no as diferenças entre os artigos 207º [hoje, 204.º] e 266º, nº 2, da Constituição. Enquanto o primeiro impede os tribunais de aplicar normas inconstitucionais, o segundo estipula a subordinação dos órgãos e agentes administrativos à Constituição e à lei. Afigura-se claro que a diferença essencial entre os dois preceitos decorre exactamente da circunstância de se não ter pretendido cometer à Administração a tarefa da fiscalização da constitucionalidade das leis. O desempenho de tal função, por parte daquela tem de ser visto como excepcional»”;

- as *Lições de procedimento e processo tributário* de Joaquim Freitas da Rocha⁴⁷:

⁴⁴ Na informação que deu origem ao indeferimento da reclamação graciosa citara-se a 7.ª edição do *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, de Gomes Canotilho: ““(...) o princípio básico é o de recusar à administração em geral e aos agentes administrativos em particular qualquer poder de controlo da constitucionalidade das leis, mesmo se dessa aplicação resultar a violação dos direitos fundamentais””.

⁴⁵ Almedina, 1977, p. 270.

⁴⁶ Almedina, 1985, p. 157.

⁴⁷ 5.ª ed., Coimbra Editora, 2014, p. 148.

“como é sabido, os órgãos administrativos não têm, no âmbito do ordenamento constitucional português, prerrogativas de controlo da constitucionalidade, pelo que dificilmente seria de aceitar uma solução que lhes permitisse recusar a aplicação de uma norma com fundamento em desconformidade com as Constituição.”⁴⁸;

- o decidido pelo STA em 15 de Janeiro de 2025, no processo n.º 0980/12.3BEAVR: **“Não existe erro imputável aos serviços quando a Administração Tributária não desaplica norma legal alegadamente inconstitucional, por a mesma inconstitucionalidade não ter sido sancionada pelos tribunais (artigos 204.º e 281.º da CRP), nem estar estabilizada na ordem jurídica.”⁴⁹.**

Adicionalmente, invocou também que:

- *“não corresponde à verdade o afirmado pela Autora ao longo do seu petítório de que **o Tribunal Constitucional declarou inconstitucional o regime jurídico da Contribuição Extraordinária para o Sector Energético.**”*, identificando em abono os acórdãos n.ºs 338/2023, 296/2023 e 324/2024, do TC;

- *“Posto isto, 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.”;*

Convocou igualmente a jurisprudência do STA, transcrevendo uma parte da fundamentação do Acórdão de 29 de Maio de 2024, no processo 0220/22.7BECTB:

⁴⁸ Na informação que deu origem ao indeferimento da reclamação graciosa já se tinham invocado Jorge Miranda (*Manual de Direito Constitucional*, Tomo VI, Coimbra Editora, 2001, p. 177, e Tomo IV, p. 296), Marcelo Rebelo de Sousa (*O Valor Jurídico do Ato Inconstitucional*, Lisboa, 1988, pp. 251- 252), Jorge Reis Novais e Paulo Otero.

⁴⁹ Na informação que deu origem ao indeferimento da reclamação graciosa tinha-se transcrito uma passagem do Acórdão do STA de 4 de Março de 2015, proferido no processo n.º 01529/14:

“Não se questionando que o alegado dever de obediência à lei tanto se reporta à lei ordinária, como à Constituição ou ao Direito Internacional a que o Estado português se tenha vinculado, esse dever não abrange (...) à luz do Direito Constitucional Português, a possibilidade de a Administração se recusar a obedecer a uma norma que considera inconstitucional, substituindo-se aos órgãos de fiscalização da constitucionalidade, a menos que esteja em causa a violação de direitos, liberdades e garantias constitucionalmente consagrados”.

“«(...) o Tribunal Constitucional também já se pronunciou em vários acórdãos no sentido da constitucionalidade da CESE de períodos posteriores ao analisado no primeiro acórdão do TC sobre a matéria, sempre reiterando a natureza jurídica de contribuição financeira, e não de imposto, da imposição em causa – cf., entre outros, os Acórdãos n.ºs 436/21, 437/21, 438/21, 513/21, 532/21, 736/21, 756/21, 204/22, 214/22, 231/22, 232/22, 305/22, 411/22, 580/22, 581/22, 597/22, 658/22 e 782/22 –, posição esta também acolhida por este Supremo Tribunal, não havendo razão que justifique o afastamento deste rumo jurisprudencial uniforme (pois a posição sufragada no Acórdão do TC n.º 101/2023, de 16 de Março, não parece ter vingado na jurisprudência constitucional – cf. os Acórdãos do TC n.º 296/23 de 25 de Maio e n.º 372/23, de 7 de Junho). Reitera-se pois, quanto à natureza jurídica da imposição e sua não desconformidade constitucional o rumo jurisprudencial já fixado, remetendo-se em especial para a fundamentação do Acórdão deste STA de 5 de Julho de 2023, proc. n.º 0765/22, por recente e relativo ao ano de 2019 (...)”.

Finalmente, referiu-se aos argumentos da Requerente sobre a inconstitucionalidade da CESE *ainda quando considerada como uma contribuição financeira* (por violação dos princípios da proporcionalidade, da confiança, da igualdade e da capacidade contributiva).

Assim, quanto ao primeiro, remeteu para o Acórdão n.º 7/2019 do Tribunal Constitucional, que

“concluiu que o critério escolhido pelo legislador na delimitação subjetiva e objetiva da CESE não é “desligado da finalidade que com a contribuição financeira se procura realizar”, e que «o critério definidor do montante [da CESE] não é manifestamente injusto, flagrante e intolerável», pelo que não afronta o princípio da proporcionalidade”⁵⁰

Isto porque *“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.”*

Quanto à alegada violação do princípio da confiança, remeteu, em primeiro lugar, para as considerações do Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 683/2022:

⁵⁰ Destaque e sublinhado no original.

“«(...) ainda que se acesse a que a contribuição adquiriu estabilidade, que foi desprovida de natureza extraordinária e que deve hoje ser considerada uma componente permanente do sistema tributário, daqui apenas resultaria que o seu regime jurídico se converteu em algo mais próximo, face ao inicialmente consagrado, daquele que caracteriza as demais contribuições financeiras do ordenamento jurídico português. O princípio geral é o da revisibilidade da legislação e não se divisa princípio constitucional que impusesse, sem outras considerações, imobilismo ou estaticidade ao legislador a respeito do regime contributivo do setor energético, como não vemos qualquer contexto que pudesse ter sedimentado expectativas jurídicas sobre a não implementação (ou cessação de efeitos a prazo) de um tributo com os caracteres daquele que está sob fiscalização.

Para além de, no contexto colocado, o nomen iuris da contribuição financeira (CEExtraordináriaSE) se mostrar francamente insuficiente para constituir, só por si, fonte de uma expectativa jurídica que merecesse outras considerações, o ponto de essência reside agora, como sempre residiu, na qualificação dogmática da CESE e nos parâmetros que a fundamentam. Quanto a estes e como já vimos, não se observa qualquer forma de rutura com o estatuto constitucional: o caráter transitório desta contribuição financeira será, pois, entendido como meramente conjuntural, não importando considerações de maior para efeitos de tutela de expectativas legítimas ou, por inerência, de constitucionalidade:

“não se afigura decisivo o elemento da excecionalidade para um julgamento de não inconstitucionalidade do regime jurídico da CESE. Tal característica reforça a argumentação plasmada no Acórdão n.º 7/2019, mas está longe de constituir o seu único pilar de sustentação. Para o juízo de não inconstitucionalidade então proferido – e que agora se renova – contribui, sobretudo, a caracterização dogmática do tributo como contribuição financeira, e o objetivo de financiamento de mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do setor da energia, já que este permite afirmar a sinalagmaticidade do tributo, ainda que não referida a uma contraprestação específica” (v. acórdão do TC n.º 437/2021, também chamado à colação no acórdão do TC n.º 736/2021, que procedeu à fiscalização da norma do artigo 264.º da Lei n.º 42/2016 de 28.12 [vigência da CESE em 2017]).”

Em segundo lugar, invocou o Acórdão n.º 65/2025, sobre a CESE de 2020:

“por um lado, não se vê de que forma poderia existir rotura com o princípio da confiança caso fosse conferida estabilidade à CESE enquanto estatuto contributivo vinculativo dos operadores do setor energético; por outro, o problema da dívida tarifária, excecional e transitório e cuja resolução a CESE financia (entre todos os demais programas enquadrados na sua missão estatutária), ensombrou o setor da energia no exercício de 2020, reclamando por medidas especiais para a sua gestão também nesse período.

Na verdade, no ano de 2020 o serviço e amortização da dívida tarifária significou um sobrecusto de M 1.174 € nas tarifas ao consumidor, denotando a intensificação do esforço público de redução da dívida tarifária que veio sendo desenvolvido a partir de 2015: neste período de cinco anos, a dívida foi reduzida em M 2.323 €, mas ainda assim fixava-se em 2.757 milhões de euros no exercício de 2020 (ERSE, Tarifas e Preços para a Energia Elétrica em 2020, pp. 8-9).

Este passivo, de valor extremamente significativo, teria de continuar a ser gerido pelo SEN até ao seu pagamento integral, sinalizando-se a presença e persistência do problema transitório e excecional no contexto do grande setor energético a cuja assistência o FSSSE está adstrito por via estatutária.»

Quanto à alegada violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, afastou-a porque “se trata de princípios que não se aplicam às contribuições, como dita a doutrina e jurisprudência já por demais conhecidas”, e lembrou as decisões do CAAD nos processos n.ºs 826/2021-T (CESE 2020), e 723/2020-T e 585/2020-T (CESE 2019).

IV.4. Decidindo

Retomando a descrição da AT na sua Resposta, a CESE só importa quando aplicada a “sujeitos passivos que exercem atividade no âmbito armazenagem, aprovisionamento e distribuição de combustíveis derivados de petróleo” – ou a estes equiparados, como parece ser o caso da Requerente à luz de uma parcela da sua actividade: “transporte, distribuição e comercialização por grosso e a retalho de biodiesel e seus derivados” e à luz da previsão normativa da alínea k) do artigo 2.º do regime da CESE: “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,”⁵¹.

Quanto à qualificação positiva da CESE quando aplicada à Requerente, qualquer que fosse o enquadramento que este Tribunal pretendesse fazer teria de respeitar os juízos de

⁵¹ Como se referiu a propósito os factos não provados, não ficou estabelecido em que medida é que uma empresa de biocombustíveis integra o sector petrolífero, mas como ninguém questionou a aplicação à Requerente da norma da alínea k) do artigo 2.º do regime jurídico da CESE (incluindo a própria), e uma vez que foi provado que ela pagou a CESE de 2023 – necessariamente ao abrigo dessa norma – não se considerou que tal fizesse parte do objecto do processo.

inconstitucionalidade que foram formulados pelo Tribunal Constitucional. Ora, a primeira pronúncia expressa do TC sobre a aplicação da CESE a estes sujeitos passivos ocorreu no Acórdão n.º 196/2024. Decidiu-se aí, como pretendido aqui pela Requerente (posto que para um diferente horizonte temporal),

“Julgar inconstitucional, 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);”.

Para sustentar esse juízo de inconstitucionalidade, o acórdão n.º 196/2024 começou por considerar que o “objeto do presente recurso é, em grande medida, sobreponível àquele que foi apreciado no Acórdão n.º 101/2023”, reduzindo o núcleo de normas abrangidas no recurso de constitucionalidade que estava a apreciar à norma de incidência (a do “artigo 2.º, do 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), transcrevendo o argumento desse aresto de que, quanto às demais, “Trata-se de aspetos extrínsecos aos fundamentos do ato de liquidação em causa, cuja validade é questionada pela recorrente com o fito de ilustrar a violação dos parâmetros constitucionais invocados.”.

Tenha-se em atenção que na Decisão Sumária n.º 426/2025 do TC o facto de a norma que prolongou a vigência da CESE constar de uma diferente Lei do Orçamento do Estado – e ser diferentes os anos a que respeitavas as liquidações impugnadas – não foi considerado diferenciador para a apreciação da questão relativamente ao ano de 2021:

“Ainda que reportado à vigência da norma no ano de 2019, o juízo formulado no Acórdão n.º 196/2024 é inteiramente transponível para a vigência da norma no ano de 2021, determinada pelo artigo 415.º, n.º 1, da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro,

dado que a mesma não sofreu nenhuma alteração que releve para os termos em que a sua conformidade constitucional aí foi apreciada.”.

Adiante se verá se isso pode ser também assim para a norma que prolongou a vigência da CESE para o ano de 2023 (artigo 261.º da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de Dezembro).

Continuando:

Depois de ter estabelecido que havia similitude no objecto processual com o Acórdão n.º 101/2023 (em ambos os casos estavam apenas em causa as normas de incidência subjectiva, posto que referentes a diferentes operadores económicos e a diferentes períodos temporais), o Acórdão n.º 196/2024 adoptou a fundamentação daquele, transcrevendo-o prolixamente e acrescentando ainda uma alargada transcrição do voto de vencido do respectivo relator, aposta à decisão (de sentido contrário à inconstitucionalidade) tomada pelo Plenário do TC no Acórdão n.º 296/2023. Como concluiu:

“sublinha-se que os fundamentos do Acórdão n.º 101/2023 merecem integral acolhimento. A conclusão ali alcançada – de que, para as entidades concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural, as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, dissolveram o nexó com as finalidades do tributo, transformando o tributo num imposto, no que a tais entidades respeita – vale, por identidade de razão, para os comercializadores grossistas de petróleo bruto e de produtos de petróleo. Efetivamente, quanto a estas, pode afirmar-se, de igual modo, que “[...] deixou de ser possível afirmar que [...] podem ser consideradas responsáveis pela [concretização dos objetivos da CESE, agora fortemente reduzidos], e muito menos presumíveis causadoras ou beneficiárias das prestações públicas que ao FSSSE incumbe providenciar”. A dívida tarifária do setor elétrico não foi provocada pelo setor do petróleo, “[...] nem a sua redução beneficia o conjunto dos operadores integrados neste setor de modo efetivo ou direto – antes constituindo, quando muito, um benefício presumido a partir de determinadas contingências” (declaração de voto aposta ao Acórdão n.º 296/2023, supra citada, pelo que “[...] não há motivo algum para fazer correr por conta das empresas [comercializadoras de petróleo bruto e de produtos de petróleo] encargos associados à redução da dívida tarifária do setor elétrico. Nem há razão nenhuma para supor que a prevenção dos riscos associados à instabilidade tarifária no setor elétrico aproveita em especial medida aos operadores dos demais subsectores” (Acórdão n.º 101/2023, adaptado à atividade em causa nos presentes autos).

Vale a referida conclusão, também, para os tributos liquidados por referência ao exercício económico de 2019, com idênticos fundamentos, porquanto o regime instituído por aquele decreto-lei se manteve inalterado durante tal período.”.

Por sua vez, o Acórdão n.º 30/2026 do Tribunal Constitucional, que repetiu o supra referido juízo de inconstitucionalidade para a alínea f) do artigo 2.º do regime jurídico da CESE, prorrogada para o ano de 2022 pelo artigo 6.º da Lei n.º 99/2021, de 31 de Dezembro, foi buscar arrimo ao anteriormente decidido pelo TC no Acórdão n.º 553/2024 e, por via deste, aos Acórdãos n.ºs 101/2023 e 344/2019. Deste último transcreveu (em 2.ª mão, por via daquele) a seguinte passagem:

“«Nesta última espécie de tributos – contribuições – o princípio da equivalência vincula o legislador a definir o universo de sujeitos passivos que se presume provocar ou aproveitar a prestação administrativa. Não podendo dar-se por seguro que cada um dos concretos sujeitos passivos provoca ou aproveita a prestação pública – como ocorre nas taxas – exige-se que o legislador isole os grupos de pessoas às quais estejam presumivelmente associados custos e benefícios comuns. Assim, o princípio da equivalência projeta-se na estruturação subjetiva do tributo através do recorte de um grupo de pessoas que tem interesses e qualidades em comum, que tem responsabilidades na concretização dos objetivos a que o tributo se dirige, e que a prestação tributária seja empregue no interesse dos membros grupo. A propósito destes “requisitos de legitimação” dos tributos de estrutura bilateral grupal refere Sérgio Vasques que “só a provocação de custos comuns e o aproveitamento de benefícios comuns garantem a homogeneidade capaz de legitimar a sobretributação de um qualquer grupo social ou económico no confronto com o todo da coletividade, mostrando-se discriminatória uma contribuição cobrada na sua falta” (O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária, Almedina, pág. 528).»

Ora, a partir de 2018, o legislador reduziu os objetivos a que a CESE se dirige em termos tais, que deixou de ser possível afirmar que as concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural podem ser consideradas responsáveis pela sua concretização, e muito menos presumíveis causadoras ou beneficiárias das prestações públicas que ao FSSSE incumbe providenciar. Resta, pois, concluir que a norma que integra o objeto do presente recurso viola o princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição».”.

Recordou depois a alteração legislativa que quebrou a anterior unanimidade sobre a natureza da CESE:

“8. Conforme se extrai da fundamentação do Acórdão n.º 553/2024, o juízo positivo de inconstitucionalidade que recaiu sobre as normas de incidência da CESE que vigoraram para o setor do gás natural no ano de 2021 baseou-se na orientação sufragada no Acórdão n.º 101/2023, invocado na decisão recorrida e referente à CESE de 2019. Tal juízo teve na sua génese a opção do legislador de 2018, que, através da alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018 ao Decreto-Lei n.º 55/2014 (que criou o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético), modificou de forma radical os critérios legais de afetação das receitas obtidas pela cobrança da CESE. Se até 2018 eram alocados dois terços ao «financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética», «até ao limite máximo de EUR 100 000 000,00», com o Decreto-Lei n.º 109-A/2018 a alocação passou a ser «até um terço», podendo, inclusive, a receita da CESE ser totalmente utilizada para a redução da dívida tarifária do setor elétrico. Com esta alteração legal, o legislador pôs em causa o pressuposto de que a jurisprudência constitucional vinha fazendo depender a conformidade à Constituição das normas relativas à CESE: a circunstância de a maioria receita obtida ser canalizada para o «financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética», políticas essas a cuja existência e definição dão presumivelmente causa todas as empresas do setor energético e das quais todas presumivelmente beneficiam. No Acórdão n.º 553/2024 decidiu-se não existirem motivos para divergir da jurisprudência do Acórdão n.º 101/2023, atendendo a que a reconfiguração do regime de afetação da receita obtida através da CESE levada a cabo pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018 se mantinha em 2021.

(...)

10. Ora, os «efeitos e consequências resultantes da alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018 ao Decreto-Lei n.º 55/2014 (que criou o FSSSE)» mantiveram-se, não obstante sua revogação pelo Decreto-lei 114/2021, de 15 de dezembro. Na verdade, apesar de o produto da CESE passar a reverter, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea m), do Decreto-Lei 114/2021, para o novo Fundo Ambiental, o legislador optou por não introduzir qualquer alteração ao «modelo de repartição da receita», fazendo perdurar a quebra do nexo entre as prestações públicas financiadas através da cobrança do tributo e os grupo dos sujeitos passivos obrigados ao respetivo pagamento que o Tribunal Constitucional vem apontando para caracterizar a violação do princípio da igualdade. Na verdade, resulta da alínea a) do n.º 3 do artigo 4.º do anexo do Decreto-lei 114/2021, de 15 de dezembro, que «até um terço da receita» do produto da CESE se destinará à «[c]obertura de encargos decorrentes da realização do

objetivo de financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética». *E, conforme alínea b) do n.º 3 do artigo 4.º do anexo do Decreto-lei 114/2021, de 15 de dezembro, o «montante remanescente» será destinado à «[c]obertura de encargos decorrentes da realização do objetivo de redução da dívida tarifária do Sistema Elétrico Nacional (SEN)». Perante isto, não há como concluir que, no ano de 2022, subsistiu o «modelo de repartição de receitas» que esteve na base dos juízos positivos de inconstitucionalidade formulados desde o Acórdão n.º 101/2023 relativamente às normas de incidência da CESE sobre empresas do setor do gás natural.*

(...)

12. Com a alteração em 2018 do modelo de repartição da receita proveniente da CESE, a conformidade à Constituição das normas de incidência da CESE passou a depender do setor de atividade em que operam os sujeitos passivos. Destinando-se grande parte da receita obtida, se não mesmo a sua totalidade, à redução da dívida tarifária do SEN, as normas de incidência referentes às empresas que desenvolvem atividade no setor da eletricidade não suscitaram questões relevantes do ponto de vista da igualdade, já que tais empresas – onde se incluem os centros produtores de eletricidade com recurso a fontes renováveis em regime de remuneração garantida (cf. Acórdão 846/2025) – são presumíveis causadoras daquela dívida, beneficiando presumivelmente da sua redução. Já relativamente ao setor do gás natural, a intervenção do legislador em 2018 veio quebrar este nexo de equivalência, anulando a relação de bilateralidade genérica entre as prestações públicas financiadas através da cobrança do tributo e os sujeitos passivos obrigados à sua liquidação. Pouco releva a concreta atividade que a empresa leva a cabo dentro do setor do gás natural, pois o «elemento decisivo [é] o facto de os sujeitos passivos onerados pela CESE desenvolver[em] a sua atividade no subsector do gás natural e, nessa medida, não poderem ser considerados presumíveis causadores ou beneficiários das prestações públicas a cujo financiamento passou a ser possível afetar, a partir da Decreto-Lei n.º 109-A/2018, a totalidade da receita obtida através da CESE» (Acórdão n.º 956/2025

13. Os fundamentos em que assentou a verificação da desconformidade constitucional, à face do princípio da igualdade, das normas de incidência relativas ao setor do gás natural são, como facilmente se percebe, inteiramente transponíveis para as empresas que operam no setor petrolífero.

O dado relevante para esse efeito passou a ser, desde a alteração de 2018, o objeto da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo e a sua relação com a redução da dívida tarifária do SEN, à qual passou a ser possível alocar a totalidade da receita obtida com a CESE. Ora, tal como as empresas que operam no setor de gás natural, também os operadores que desenvolvem a sua atividade no setor petrolífero deixaram,

com a alteração legal de 2018, de poderem ser considerados presumíveis causadores ou beneficiários das prestações públicas a cujo financiamento passou a ser possível afetar, a partir da Decreto-Lei n.º 109-A/2018, a totalidade da receita obtida através da CESE» (Acórdão n.º 956/2025).”.

Para fundamentar a transposição da violação do princípio da igualdade na sujeição à tributação aderiu também à fundamentação do Acórdão n.º 101/2023:

“14. Vale assim para o setor petrolífero o que se escreveu no Acórdão n.º 101/2023 para ao setor do gás natural:

«[...]

17. Em primeiro lugar, tornou-se evidente que, por imposição legal, a maior parcela da receita se destinaria, a partir desse momento, 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 subsector que participassem nos encargos daí advenientes, quando lhes não deram causa alguma, nem se vê que daí extraíam um especial benefício. Cabe notar que a mera circunstância de todos os operadores integrarem o «setor energético» não é manifestamente suficiente para afirmar que exista uma responsabilidade de grupo do subsector do gás natural pelos encargos respeitantes a um problema específico do subsector da energia elétrica. Embora seguramente exista alguma homogeneidade de interesses e interdependência entre os vários operadores do mercado energético, são diferentes as condições em que estes operam e bem assim os problemas de sustentabilidade que a propósito de cada um se colocam.

(...)

Nem há razão nenhuma para supor que a prevenção dos riscos associados à instabilidade tarifária no setor elétrico aproveita em especial medida aos operadores dos demais subsectores».

15. Em síntese, tendo o legislador afetado a receita da CESE, maioritária ou mesmo integralmente, à redução da dívida tarifária do SEN, e não se podendo imputar ao setor petrolífero a responsabilidade pela acumulação desse défice, nem reconhecer que sejam as empresas nele atuantes as presumíveis beneficiárias da sua eliminação, deve manter-se o juízo positivo de inconstitucionalidade que vem sendo atribuído às normas de incidência relativas ao setor do gás natural vigentes no ano de 2022.”.

O Acórdão n.º 300/2026 do Tribunal Constitucional começou por reproduzir as normas de incidência subjectiva (artigo 2.º) e objectiva (artigo 3.º) do regime jurídico da CESE e a norma da Lei do Orçamento do Estado para 2020 que lhes prolongou a vigência para esse ano,

reproduzindo a seguir, quase sem hiatos, a argumentação do Acórdão n.º 30/2026 para concluir pela inconstitucionalidade da alínea g) 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, n.º 1, da Lei n.º 2/2020, de 31 de março. As suas únicas reflexões originais que aditou foram as seguintes:

“Embora não se verifique uma rigorosa coincidência entre a atividade desenvolvida pelos sujeitos passivos da CESE – ali «operadores de refinação de petróleo bruto e de tratamento de produtos de petróleo» e aqui «operadores de armazenamento de petróleo bruto e de produtos de petróleo» -, tal elemento nenhuma relevância assume do ponto de vista do enquadramento da questão de inconstitucionalidade suscitada no presente recurso. Como decorre do Acórdão n.º 30/2026, bem como da jurisprudência nele citada, a razão que determina a incompatibilidade com a ordem jurídico-constitucional da CESE cobrada a partir do ano de 2019 no âmbito do setor petrolífero (e também do gás natural) decorre do modelo legal de afetação da receita proveniente da respetiva cobrança. Concretamente, a intervenção do legislador em 2018 - que se mantém até à atualidade -, ao determinar que a receita da CESE pode ser afeta exclusivamente à redução da dívida tarifária do setor elétrico, eliminou, relativamente aos agentes que operam nos referidos setores, o elemento indispensável à caracterização da CESE como contribuição financeira, já que entre a atividade financiada e aquele grupo de sujeitos chamado a suportar o respetivo custo deixou de ser possível estabelecer a relação de bilateralidade genérica que tipicamente distingue essa categoria de tributos do imposto. Pouco releva para este efeito que o sujeito passivo se dedique à refinação de petróleo ou ao seu armazenamento. O aspeto decisivo reside no facto de integrar um setor de atividade que deixou de manter a necessária proximidade com as finalidades a que a CESE passou a poder destinar-se em exclusivo a partir do momento em que foram reconfigurados os critérios legais de afetação da receita proveniente da respetiva cobrança em virtude da alteração operada pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, ao Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de abril. A recente evolução legislativa não modificou, aliás, este estado de coisas. Mantendo o mesmo modelo legal de afetação de receita, o legislador optou, ao invés, por eliminar, através do artigo 261.º, alínea b), da Lei do Orçamento do Estado para 2026 (Lei n.º 73-A/2025, de 30 de dezembro), a alínea d) do artigo 2.º do RJCESE, relativa ao setor do gás natural.”⁵².

⁵² Destaques aditados.

Finalmente (porque o Acórdão n.º 536/2026 do Plenário do Tribunal Constitucional recusou a uniformização do decidido no Acórdão n.º 300/2026 com o decidido no Acórdão n.º 345/2024, como lhe fora solicitado pela AT), o Acórdão n.º 643/2026 do TC, proferido em recurso da decisão do CAAD n.º 262/2025-T⁵³, voltou a reproduzir o discurso do Acórdão n.º 30/2026, acrescentando-lhe apenas dois parágrafos:

“É esta a jurisprudência que aqui se reitera. Com efeito, embora no Acórdão n.º 30/2026 estivesse em causa a incidência sobre «operadores de refinação de petróleo bruto e de tratamento de produtos de petróleo» (alínea f) do artigo 2.º do regime jurídico da CESE) e nos presentes autos se aprecie a incidência sobre «comercializadores grossistas de petróleo bruto e de produtos de petróleo» (alínea k) do artigo 2.º do regime jurídico da CESE), certo é que o problema de constitucionalidade é o da incidência da CESE sobre o subsector petrolífero, quando o FSSSE está, desde 2018, afetado à redução da dívida tarifária do SEN. Como, aliás, se reconhece nos Acórdãos n.ºs 196/2024 e 860/2025, para que remete o Acórdão n.º 30/2026.

Por outro lado, ainda que reportado à vigência da norma da alínea f) do artigo 2.º, da CESE no ano de 2022, o juízo formulado no Acórdão n.º 30/2026 é inteiramente transponível para a vigência da norma da alínea k) do artigo 2.º, da CESE no ano de 2020, determinada pelo artigo 376.º da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, uma vez que as normas reguladoras do FSSSE — e que determinam a afetação da receita da CESE à redução da dívida tarifária do SEN — têm idêntico conteúdo.”.

Quer dizer que o juízo solicitado ao Tribunal Arbitral, circunscrito a questões de inconstitucionalidade, foi já repetidas vezes formulado. E, neste último caso, em relação a uma empresa do mesmo grupo da Requerente, na sequência de também ter obtido pronúncia favorável à sua pretensão num Tribunal Arbitral. No Sumário desta decisão (processo n.º 262/2025) mapeou-se a lógica adoptada:

“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.

⁵³ Que consta do PA e foi proferida a propósito de outra empresa do grupo da Requerente (B... S. A.).

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.”

Reproduzindo, *mutatis mutandis*, esse percurso:

A prorrogação da vigência da CESE foi determinada para o ano a que respeitava o respectivo Orçamento do Estado por normas estruturalmente idênticas:

- na parte relevante, o artigo 376.º da Lei n.º 2/2020, de 31 de Março (que aprovou o Orçamento do Estado para 2020), tem a seguinte redacção:

“1 - Mantém-se em vigor em 2020 a contribuição extraordinária sobre o setor energético, cujo regime foi aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, na sua redação atual, com as seguintes alterações:

a) Consideram-se feitas ao ano de 2020 todas as referências ao ano de 2015, com exceção das que constam do n.º 1 do anexo I a que se referem os n.ºs 6 e 7 do artigo 3.º daquele regime;

b) Considera-se feita ao ano de 2020 a referência ao ano de 2017 constante no n.º 4 do artigo 7.º daquele regime. (...)”.

- na parte relevante, o artigo 261.º da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de Dezembro (que aprovou o Orçamento do Estado para 2023), tem a seguinte redacção:

“1- Mantém-se em vigor a contribuição extraordinária sobre o setor energético, cujo regime foi aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, com as seguintes alterações:

a) Todas as referências ao ano de 2015 consideram-se feitas ao ano de 2023, com exceção das que constam do n.º 1 do anexo i a que se referem os n.ºs 6 e 7 do artigo 3.º do regime;

b) A referência ao ano de 2017 constante do n.º 4 do artigo 7.º do regime considera-se feita ao ano de 2023.”.

A afectação dos montantes da CESE continuou a poder ser feita em 2023 da mesma forma em que o poderia ser em 2020, porque a alteração legislativa no íterim (a extinção do FSSSE como fundo autónomo e a sua integração no Fundo Ambiental, operada pelo Decreto-Lei n.º 114/2021, de 15 de Dezembro⁵⁴), manteve a repartição das receitas arrecadadas

⁵⁴ Como se escreveu no Preâmbulo,

“dando cumprimento ao Programa do Governo, o presente decreto-lei funde no Fundo Ambiental um conjunto de outros fundos no âmbito da área governativa do ambiente e da ação

(conforme os juízos repetidos do Tribunal Constitucional que acima se referiram e o cotejo das normas que seguem):

- inicialmente, o regime de alocação das receitas da CESE que revertiam para o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (que tinha sido criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de Abril) era o correspondente às despesas deste, tais como previstas no artigo 4.º desse diploma:

“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 devem ser alocadas de acordo com a seguinte ordem de prioridade:

a) Cobertura de encargos decorrentes da realização do objetivo definido na alínea a) do artigo 2.º no montante correspondente a dois terços da receita referida na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, até ao limite máximo de EUR 100 000 000,00;

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.”.

- em 2018, essa repartição foi alterada, como já referido, pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de Dezembro. Como se escreveu no Preâmbulo deste diploma,

“tendo presente a necessidade de acelerar a diminuição da dívida tarifária com os correspondentes benefícios para os consumidores, importa alterar, desde já, a repartição de verbas anteriormente estabelecida.

Importa, ainda, dotar este mecanismo da flexibilidade necessária para que, no futuro, os membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da energia possam, sempre no âmbito dos objetivos que presidiram à criação do FSSSE, ajustar a alocação dos valores à melhor prossecução do interesse público.”.

climática, designadamente o Fundo Florestal Permanente, o Fundo de Apoio à Inovação, o Fundo de Eficiência Energética e o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético.”.

As alterações introduzidas ao artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 55/2014 foram as seguintes:

“1 - [...].

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) [...].

3 - [...].

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.”

O Decreto-Lei n.º 114/2021, de 15 de Dezembro, extinguiu o FSSSE e integrou as suas receitas no Fundo Ambiental (que tinha sido criado pelo Decreto-Lei n.º 42-A/2016, de 12 de Agosto), prevendo entre estas “O produto da contribuição extraordinária sobre o setor energético (CESE), prevista no artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, na sua redação atual;” (redacção dada à alínea m) do n.º 1 do artigo 4.º do dito Decreto-Lei n.º 42-A/2016). No n.º 3 desse mesmo artigo passou a determinar-se o seguinte:

“O produto da CESE, previsto na alínea m) do n.º 1, visa contribuir para a promoção do equilíbrio da sustentabilidade sistémica do setor energético e da política energética nacional, sendo a percentagem de alocação definida, anualmente, por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da energia, considerando que:

a) Cobertura de encargos decorrentes da realização do objetivo de financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética, no montante até um terço da receita;

b) Cobertura de encargos decorrentes da realização do objetivo de redução da dívida tarifária do Sistema Elétrico Nacional (SEN), no montante remanescente;

c) Para a prossecução dos objetivos de redução da dívida tarifária do SEN, o montante definido na alínea anterior é deduzido aos custos de interesse económico geral (CIEG) a repercutir em cada ano na tarifa de uso global do sistema aplicável aos clientes finais e comercializadores, em conformidade com o disposto na alínea seguinte;

d) A repartição pelos CIEG do montante a deduzir nos termos da alínea anterior é definida por despacho do membro do Governo responsável pela área da energia.”.

Assim, como a norma de incidência não se alterou, as normas de prorrogação são idênticas e o regime da repartição de receitas se manteve, pode então escrever-se agora, citando o Sumário da decisão do processo n.º 262/2025-T, referente a outra empresa do grupo da Requerente:

- I. As regras observadas pelo Tribunal Constitucional, em particular no Acórdão n.º 643/2026, com referência à autoliquidação da CESE relativa ao exercício de 2020, mantiveram-se em 2023.*
- II. Como tal, não poderá deixar de se concluir que a autoliquidação da CESE para o ano de 2023 viola o princípio da igualdade, uma vez que a dívida tarifária não foi provocada pelo sector do petróleo.*
- III. Tendo em conta a configuração da CESE para 2023 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.*

Consequentemente, fica prejudicada a avaliação de tais normas em face dos outros parâmetros invocados.

V. PEDIDO DE REEMBOLSO E DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente pediu a devolução do montante pago, e, invocando o disposto no artigo 100.º da LGT, juros indemnizatórios.

A Requerida insistiu em que o erro da liquidação lhe não pode ser imputável, e que só teve intervenção em sede de reclamação graciosa quando foi confrontada com vícios de inconstitucionalidade que não estava na sua competência apreciar. Como escreveu,

“para que a AT incorra no dever de pagamento de juros indemnizatórios, que se verifique uma qualquer ilegalidade que denote o carácter indevido da prestação tributária à luz das normas substantivas, ilegalidade essa que terá de ser necessariamente imputável a erro dos serviços.”.

Ora, uma vez que, nos termos vistos, procede a pretensão da Requerente sobre a inconstitucionalidade da norma da alínea *k*) do artigo 2.º do regime jurídico da CESE, tem de

ser anulada a auto-liquidação do seu montante, uma vez que esta deixou de ter título legal. Consequentemente terá a AT de restituir o montante pago, acrescido dos juros indemnizatórios que são devidos nos termos do disposto na alínea *d*) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT: “*Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.*”.

O STA já fixou o entendimento sobre a aplicação dessa norma, designadamente no Acórdão Uniformizador n.º 8/2025⁵⁵ (processo n.º 78/22.6BALSb), em que se remeteu para o anteriormente fixado para os casos em que a liquidação não é da autoria da AT:

“Tendo ocorrido retenções na fonte consideradas ilegais, constitui jurisprudência assente do STA a fixada no Acórdão do Pleno da CT, de 29-06-2022, P. 093/21.7BALSb, segundo a qual,

«Em caso de retenção na fonte e havendo lugar a impugnação administrativa do acto tributário em causa (v.g. reclamação graciosa), o erro passa a ser imputável à A. Fiscal depois de operar o indeferimento do mesmo procedimento gracioso, efectivo ou presumido, funcionando tal data como termo inicial para cômputo dos juros indemnizatórios a pagar ao sujeito passivo, nos termos do art.º 43, n.ºs. 1 e 3, da L.G.T.»”

É certo que estava aí em causa a desconformidade com o Direito da União mas o fundamento da decisão foi o de que os actos de retenção na fonte estavam sujeitos a reclamação administrativa necessária (artigo 132.º do CPPT) e só nela podia haver imputação de responsabilidade à AT:

“A solução assenta nos fundamentos seguintes. Por um lado, a impugnação judicial das retenções na fonte em causa está sujeita à reclamação administrativa necessária (artigo 132.º/3 e 4, do CPPT). Por outro lado, a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios não depende apenas da prova do prejuízo do contribuinte; importa também que tais prejuízos, derivados de actuação pública ilegal, sejam imputáveis à Administração Fiscal. Tal nexo de imputabilidade em relação à Administração Fiscal apenas se verifica quando ocorre o indeferimento do meio administrativo impugnatório das retenções na fonte em apreço;”

⁵⁵ *Diário da República*, 1.ª Série, de 9 de Julho de 2025. Estava em causa a divergência sobre a contagem dos juros desde a data do trânsito em julgado da decisão recorrida (como na decisão do processo n.º 368/2021-T) ou desde a data do pagamento indevido do tributo (no caso, da retenção na fonte, como na decisão do processo n.º 926/2019-T). A decisão do STA não alinhou com qualquer delas.

Tendo em conta que os casos de auto-liquidação também *estão sujeitos a reclamação administrativa necessária* (artigo 131.º do CPPT), e tendo em conta o necessário respeito pelo *princípio da equivalência*⁵⁶, não se pode conferir a uma violação do Direito nacional (mesmo que constitucional) uma tutela mais favorável para o contribuinte do que aquela que se fixou para a violação do Direito da União⁵⁷. Está excluída, portanto, a possibilidade de fazer remontar o *dies a quo* da contagem de juros devidos por tributação feita ao abrigo de normas inconstitucionais a *qualquer momento anterior ao do indeferimento*, expresso ou tácito, *do meio administrativo impugnatório*. Por outro lado, não faria qualquer sentido que o regime a aplicar aos juros devidos pela tributação desconforme com a Constituição se contasse de *um momento posterior ao que baliza a compensação por tributação desconforme com o Direito da União*: o contribuinte – e, portanto, a nossa Lei Fundamental – teria assim menos tutela.

VI. DECISÃO

Termos em que, pelos motivos e com os fundamentos expostos, este Tribunal Colectivo delibera:

- a) Julgar improcedente a excepção de incompetência suscitada pela AT;

⁵⁶ Na formulação pioneira do Acórdão do Tribunal de Justiça no processo C-33-76, *Rewe-Zentralfinanz eG and Rewe-Zentral AG v Landwirtschaftskammer für das Saarland*:

“In the absence of Community rules on this subject, it is for the domestic legal system of each member state to designate the courts having jurisdiction and to determine the procedural conditions governing actions at law intended to ensure the protection of the rights which citizens have from the direct effect of community law, it being understood that such conditions cannot be less favourable than those relating to similar actions of a domestic nature.” (Destaque aditado).

⁵⁷ Que foi, nos termos do dito acórdão uniformizador, recorde-se, a seguinte:

“Perante a desaplicação de norma legal com fundamento na sua desconformidade com o Direito da União Europeia, e perante a inerente anulação das retenções na fonte indevidas, por decisão judicial transitada em julgado, a consequente obrigação da AT de reconstituição da situação ex ante impõe, não apenas a restituição dos montantes indevidamente pagos a título de imposto retido, mas também o pagamento de juros indemnizatórios, computados desde a data do indeferimento, expresso ou tácito, do meio impugnatório administrativo intentado contra as retenções na fonte indevidas até à data do processamento da respectiva nota de crédito.”.

- b) Julgar inconstitucional a norma do artigo 2.º, alínea k), do regime da CESE, prorrogada para o ano de 2023 pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de Dezembro, *na parte em que determina que o tributo incide sobre pessoas colectivas que integram o sector energético nacional, com domicílio fiscal ou com sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português, que, em 1 de Janeiro de 2023, sejam comercializadores grossistas de petróleo bruto e de produtos de petróleo* e, consequentemente, anular a auto-liquidação n.º ... efectuada pela Requerente, com a obrigação para a AT de devolver o montante recebido a esse título e pagar juros indemnizatórios à taxa legal desde a data do indeferimento da reclamação graciosa até à da emissão da nota de crédito;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, nos termos infra fixados.

VII. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* da alínea a) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 152.037,47 (cento e cinquenta e dois mil e trinta e sete euros e quarenta e sete cêntimos), valor atribuído pela Requerente e não contestado pela AT.

VIII. CUSTAS

Custas a cargo da Requerida, no montante de € 3.672,00 (três mil seiscentos e setenta e dois euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 3.º, n.º 2, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT.

Notifique-se – incluindo ao Ministério Público.

Lisboa, 13 de Outubro de 2026

A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 excepto em transcrições que o sigam.

O Árbitro Presidente e relator

Victor Calvete

O Árbitro Adjunto

Vítor Braz

A Árbitro Adjunta

Nina Aguiar