

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 704/2025-T

Tema: IVA. Método aplicável ao apuramento do imposto dedutível nos bens e serviços de utilização mista. Deveres de inquisitório. Ónus da prova.

SUMÁRIO:

- I. Estando em causa o exercício, por parte do sujeito passivo, da prerrogativa que lhe é concedida pelo n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, de, em relação a bens e serviços de utilização mista, efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, recai sobre ele o ónus principal de definir esses critérios objetivos e fornecer os elementos necessários à apreciação da sua idoneidade.
- II. Tendo o órgão de inspeção tributária, através dos projetos de relatório de inspeção tributário e da notificação para audição prévia, concedido ao sujeito passivo a possibilidade de o esclarecer sobre esses critérios objetivos e de fornecer os elementos necessários para a sua avaliação e aplicação, não se verifica incumprimento do princípio do inquisitório.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A..., pessoa coletiva de utilidade pública com o NIPC ... e sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Lisboa, apresentou, em 29.07.2025, nos termos dos art.ºs 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e do artigo 99º, al. a) do CPPT, pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista à declaração de ilegalidade das liquidações de IVA:

- Liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2025..., referente ao período 2021.03T, no montante de € 5.306,82, por correção do reporte de imposto do ano anterior, campo 61 da declaração periódica de IVA;
- LA de IVA n.º 2025..., referente ao período 2021.12T, no montante de € 22.413,01, por correção ao crédito de imposto a reportar para o período seguinte de € 8.244,13 mais o valor a pagar de € 14.168,88;
- LA de IVA n.º 2025..., referente ao período 2022.12T, no montante de € 9.575,26, por correção de reporte de imposto;
- LA de IVA n.º 2025... referente ao período 2023.12T, no montante de € 2.616,97, por correção ao crédito de imposto a reportar para o período seguinte;
- LA de VA n.º 2025..., referente ao período 2024 06T, no montante de € 34.960,36, a pagar.

1.

É Requerida no pedido a Autoridade Tributária.

Por decisão do Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa foi designada árbitro singular a signatária da presente decisão, o que a mesma aceitou no prazo legal, vindo a ser nomeada em 17.09.2025, e tendo nessa sequência o tribunal arbitral sido constituído em 07.10.2025.

Por despacho do tribunal de 19.10.25, nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, a AT foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, e, no mesmo prazo, remeter ao Tribunal cópia do processo administrativo, o que fez em 12.11.2025.

Por despacho de 11.02.2026, o Tribunal determinou a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT bem como a prescindência da produção de alegações, notificando as Partes para se pronunciarem sobre a tramitação proposta.

Em 22.03.2026, foi a Requerida notificada para remeter ao processo documento de notificação do ato de revogação parcial das liquidações impugnadas, o que a mesma fez em 24.03.2026.

Como consta do próprio despacho, o tribunal arbitral entendeu ser necessária a junção desse documento ao processo a fim de ser possível compreender quais os segmentos das liquidações revogados, ou seja, a fim de aferir se, nesse ato de revogação, a AT reconheceu razão a alguma parte da argumentação do Requerente e, em caso afirmativo, a que parte ou partes fora reconhecida razão.

Compulsado o documento mencionado, remetido ao processo em 24.03.2026, constatou-se que este continha extensa fundamentação, não apenas sobre a revogação parcial, mas também sobre a não revogação da parte mantida.

Perante este facto, foi o Requerente notificado para, querendo, exercer o contraditório sobre o teor do documento junto, o que este, porém, não fez.

II - SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar a causa.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e encontram-se devidamente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe decidir.

A cumulação de pedidos é admissível, nos termos do artigo 3º, n.º 1 do RJAT.

III – POSIÇÃO DAS PARTES

Considera o Requerente que:

- Na atualidade, concretamente desde a Lei n.º 67-A/2007, o direito à dedução a ser regulado em função do destino dos bens e serviços que os sujeitos passivos utilizam em vez de ser função da natureza desses mesmos sujeitos passivos; passou a ser a natureza objetiva da utilização do bem ou serviço que determina qual a parte do correspondente IVA suportado que pode deduzir-se.

- Por isso mesmo, o artigo 23.º circunscreve o seu âmbito à dedução do IVA para os bens de utilização mista, como decorre da lei e das instruções administrativas divulgadas pela administração fiscal.

Por conseguinte:

- A inspeção tributária incorreu em erro quando, nos projetos de Relatório para aplicação do IVA dedutível, aplicou um *pro rata* geral sobre o IVA mencionado em todos os campos das declarações periódicas do Requerente nos quais estava necessariamente incluído o IVA relativo a bens de utilização específica no setor sujeito (dedutível a 100%), como se a redação do artigo 23.º do CIVA não tivesse sido alterada há mais de 18 anos;
- E também incorreu em erro quando aplicou o mesmo *pro rata* geral sobre valores de IVA dedutível relativo a bens de utilização específica no setor sujeito, com direito à dedução (dedutível a 100%), nos Relatórios dos anos de 2020 e 2021, quando sabia que tais bens existiam.

Além disso:

- A Requerida não cumpriu o princípio do inquisitório, não tendo sido desenvolvidas as diligências que eram devidas para apurar os elementos necessários ao apuramento da afetação real dos inputs.
- A Requerida cometeu erros grosseiros no procedimento, ao ignorar a existência de inputs específicos para a atividade de restauração para os anos de 2020 e 2021.
- A Requerida cometeu erros aritmético na aplicação do método do *pro-rata*, para apurar o IVA dedutível referente aos bens e serviços de utilização mista.

Por seu lado, a AT considera que:

- O recurso ao método da afetação real deverá ter por base critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços nos dois tipos de operações, isto é, nas que conferem e nas que não conferem o direito à dedução, e pressupõe a existência de uma relação entre as aquisições de bens e serviços efetuadas pelo sujeito passivo e as operações ativas correspondentes.
- Optando pelo método da afetação real, cabe ao sujeito passivo assegurar a efetiva existência de critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização dos bens de utilização mista nos dois tipos de operações, tal como supra explanado.
- Embora tenha sido referido pelo Requerente que era adotado o método da afetação real, discriminando percentagens para alguns tipos de despesas comuns (eletricidade, água, limpeza - 80%/20%; telefones, contabilidade - 50%/50%), não foi junto qualquer documento comprovativo para aferir os critérios objetivamente utilizados para o cálculo dessas percentagens, ou para a sua aplicação.
- Não foi violado o princípio do inquisitório porquanto, aquando do início do procedimento, foram pedidos diversos elementos ao Requerente, designadamente, elementos que sustentassem a legitimidade do crédito de IVA, e que comprovassem que os valores evidenciados nas respetivas declarações periódicas estavam relacionados com a atividade exercida, nos termos

dos artigos 19.º e 20.º do CIVA, não foi junto qualquer documento comprovativo para aferir os critérios objetivamente utilizados para o cálculo dessas percentagens, ou para a sua aplicação.

- O artigo 23.º n.º 2 do CIVA estipula que, embora o sujeito passivo possa optar pelo método da afetação real, essa opção requer que a dedução seja efetuada segundo uma percentagem calculada com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que confirmam direito a dedução e em operações que não confirmam esse direito.
- Na ausência dessa prova fundamental, os SIT não tinham outra opção senão a de recorrer ao método supletivo do pro-rata geral, determinado com base nos proveitos, conforme estatui a alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA.
- Contrariamente ao que é alegado pelo Requerente, a Requerida expurgou da base de cálculo do pro-rata os valores correspondentes a bens e serviços comprovada e especificamente afetos à atividade sujeita a IVA (restauração).
- A aplicação do método pro-rata em função do volume de negócios foi feita a título supletivo e adveio da ausência de prova documental para sustentar os critérios objetivos do método de afetação real adotado pelo Requerente, e não do facto de o Requerente ser um sujeito passivo misto.

A Requerida alega ainda que, por despacho de 17.10.2025, o Subdiretor Geral determinou a anulação parcial dos atos de liquidação impugnados, pelo que o pedido de anulação dos atos impugnados nunca poderia proceder na sua totalidade.

E nesse sentido, a Requerida pede a redução do pedido, por inutilidade superveniente da lide quanto à matéria objeto de liquidação.

IV – QUESTÕES A DECIDIR

A questão a decidir no presente processo arbitral consiste em saber se, no apuramento do IVA a deduzir pelo Requerente, o qual é um sujeito passivo misto, foram respeitadas as regras dos artigos 20.º e 23.º do CIVA.

Mais concretamente, no que diz respeito à aplicação dessas regras ao caso do Requerente, o Tribunal deve analisar se foram respeitadas as regras que permitem à administração fiscal aplicar o “método do *pro rata* de dedução”.

Dentro da análise sobre se foram respeitadas as regras que permitem à administração fiscal aplicar o “método do *pro rata* de dedução”, o Tribunal deve analisar se foi cumprido, por parte da administração fiscal, o princípio do inquisitório, e se foram cometidos erros grosseiros na consideração dos documentos disponibilizados pelo Requerente.

V – FUNDAMENTAÇÃO - MATÉRIA DE FACTO

O Tribunal Arbitral dá como provados os seguintes factos:

- a) O Requerente é uma entidade sem fins lucrativos, com o fim social de promoção da cultura a um conjunto de associados a quem presta serviços e cuja contrapartida consiste no pagamento de uma quota definida nos Estatutos, isenta de IVA, nos termos do artigo 9.º do CIVA;
- b) O Requerente encontra-se registado para o exercício das seguintes atividades:
- CAE principal (94991) “Associações culturais e recreativas”, desde 06.03.2008;
 - CAE secundário (056302) “Bares”, desde 06.03.2008.
- c) No âmbito da sua atividade secundária, o Requerente explora uma atividade de restauração;
- d) Em sede de IVA, o Requerente está enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral desde 01.01.200;
- e) Na declaração periódica de IVA referente ao período 202406T, o Requerente solicitou um reembolso de IVA com o n.º..., no montante de € 42.129,48 (quarenta e dois mil cento e vinte e nove euros e quarenta e oito cêntimos);
- f) Por força do referido pedido foram instaurados os procedimentos de inspeção tributária, de âmbito interno, credenciados pelas ordens de serviço específicas para os anos de 2021 (OI2025...), 2022 (OI2025...), 2023 (OI2025...) e 2024 (OI2024...);
- g) O período de análise estendeu-se ao ano de 2020, em virtude de se ter iniciado nesse ano o período de formação do crédito de reembolso de imposto;
- h) No RIT correspondente à OS OI2025... (ano 2021), foi efetuada uma correção, que consistiu em desconsiderar IVA relativo a prestação de serviços de construção, no valor de €1.313,30;
- i) No RIT correspondente à OS OI2025... (ano 2022), foi efetuada uma correção, que consistiu em desconsiderar IVA relativo a prestação de serviços de construção, no valor de € 1.399,70;
- j) No RIT correspondente à OS OI2025... (ano 2023), foi efetuada uma correção, que consistiu em desconsiderar IVA relativo a prestação de serviços de construção, no valor de € 3 407,45;
- k) No RIT correspondente à OS OI2024... (ano 2024), foi efetuada uma correção, que consistiu em desconsiderar IVA relativo a prestação de serviços de construção, no valor de € 764,06;
- l) No RIT correspondente à OS OI2025... (ano 2021), no ponto “V.3.1 Cálculo do pro rata”, lê-se:

“Assim, quando o Sujeito passivo no exercício da sua atividade ao efetuar operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução nos termos do artº 20º do CIVA, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados em ambos os tipos de operações, deveria aplicar-se uma determinada percentagem de dedução, tendo em conta o peso método do percentual dos proveitos decorrentes de cada um dos tipos de atividade art.º 23º nº 1 alínea b) do CIVA, o método do pró-rata. Após análise aos valores declarados nas DP’s de IVA, bem como os valores constantes dos balancetes do SP, concluímos que os valores referentes às operações ativas sem direito à dedução referentes a quotas pagas pelos sócios, não foram declarados, pelo que com base nos valores constantes dos balancetes procedemos ao cálculo do pro-rata, com a aplicação da fórmula:

$$\text{Prorata} = \frac{\text{Base tributável de IVA com direito à dedução}}{\text{Base tributável de IVA de operações decorrentes da atividade económica}}$$

Calculo Pro- Rata 2020					
	1ºT	2º T	3ºT	4ºT	Total 2020
Operações com direito à dedução*	73 463,34	9 660,01	22 683,34	43 316,64	149 123,33
Total de operações decorrentes da atividade económica	201 571,61	138 687,55	108 608,65	149 216,38	598 084,19
Pro-rata [(1+5+3+16)/(1+5+3+9+16)]	0,00	0,00	0,00	0,00	0,249
Por força do art.º 23º, nº8CIVA					25%
*Soma dos campos 1+5+3					

1. Ano de 2020

No ano de 2020, o pro-rata apurado, por aplicação da fórmula é de 25%, foram considerados todos os valores de imposto deduzido nos campos 20,21,22,23 e 24.

- m) O Requerente foi notificado para exercer o direito de audição prévia em relação ao projeto de RIT correspondente à OS OI2025... .
- n) Na pronúncia respetiva, o Requerente afirmou:

§2º

“... as correções mais significativas previstas no Projeto de relatório assentam num erro evidente sobre pressupostos de fato e de direito ao basearem a sua atuação do pressuposto -errado- da aplicabilidade do método pro-rata de apuramento do Iva dedutível.”

§3º

“... O requerente procede ao apuramento do IVA dedutível. Relativamente a bens e serviços de utilização mista. Segundo método de afetação real consagrado no artigo 23º nº2 do CIVA.”

(...)

§6º

Pelo que é totalmente inexplicável, e carece em absoluto de base legal. A correção generalizada proposta no projeto sob resposta em matéria de IVA- tanto bastando para a sua integral anulação.”

- o) No RIT correspondente à OS OI2025... (ano 2021), no ponto “X. Direito de Audição X.1 - DIREITO DE AUDIÇÃO - APRECIÇÃO”, lê-se:

“Analisando a matéria referida nos §2, §3 e §6, referimos que o pro-rata aplica-se às entidades normalmente designadas de “sujeitos passivos mistos”. Estas entidades são assim designadas por efetuarem simultaneamente atividades sujeitas a IVA e outras abrangidas pelo regime de isenção de IVA.

No caso do SP em concreto o mesmo exerce uma atividade sujeita a IVA (Restauração/Venda livros) e uma atividade isenta nos termos do artigo 9º do CIVA, (Quotas recebidas dos associados).

Pelo que nem todas as operações geram o direito à dedução de IVA. Como tal, o pro rata é usado para evitar que as empresas deduzam integralmente o IVA em operações onde não teriam esse direito.

B – Do pró-rata – Afetação Real

Continuando a análise refere o SP no §8º que adotou o método de afetação real para deduzir o IVA nos bens de utilização mista, discriminando as seguintes percentagens: Eletricidade, água ou limpeza – 80%/deduz; 20% Suporta – Critério – área ocupada; Telefones, contabilidade – 50% / 50%.

Apesar de ter referido os critérios anteriormente mencionados para efeitos de repartição dos gastos comuns, o sujeito passivo não juntou qualquer documento comprovativo para se aferir os critérios utilizados, pelo que se irá utilizar o método do pró rata em relação aos gastos comuns.

C – Valores a considerar para efeitos da aplicação do pró rata – Ano 2020

Refere ainda no § 9 os valores que mencionou nas declarações periódicas de IVA nos campos a seguir mencionados: a) Campos 21, 22 e 23 – Valores diretamente relacionados com a atividade sujeita; b) Campo 20 – Valores que podem incluir cadeiras para a atividade sujeita, máquina lavar louça, obras literárias para a biblioteca, aquisições comuns às atividades; c) Campo 24 – Mão obra restauração, despesas utilização mista;

No § 14 procura o SP esclarecer os valores inscritos nos campos das declarações periódicas de IVA:

i – Imobilizado - € 1 415,64 – Refere que o valor a ser considerado para efeitos de pro rata será de € 1 575,96.

Em relação a este campo, o SP refere que junta documentos comprovativos dos valores inscritos, no entanto, tal não se verifica. Por outro lado, assume que o valor a considerar para efeitos de pro-rata ascende a 1 575,96. Dado que, o valor que foi mencionado no Relatório como IVA dedutível e que contribuiu para a correção ascende a € 1 415,64, será este que irá considerado para efeitos do pró rata.

ii – Em relação às existências, às diversas taxas, as mesmas vão ser consideradas relacionadas na sua totalidade com a atividade sujeita, pelo que não entrar para efeitos de cálculo do pró-rata.

iii – Outros bens e serviços - € 10 248,48

Refere que este valor inclui operações diretamente relacionadas com o fornecimento de mão de obra para o restaurante, como a lavagem de mesas e roupa, ascendendo a € 5 846,65, não tendo, no entanto, facultado qualquer documento justificativo deste valor. Considera, como de utilização mista o valor de € 4 915,97, pelo que o pró rata deveria ser aplicado a este valor.

Da análise ao referido, e dado que não foram juntos ao exercício do direito de audição documentos comprovativos, vai ser tomado em consideração para efeitos de aplicação do pró-rata o montante de € 10 248,48. Pelo exposto o valor a considerar para efeito de aplicação do pró rata em relação ao IVA dedutível são os montantes de € 1 415,64 e €10 248,48.”

p) Em relação ao ano 2021, e com base no respetivo RIT, a AT efetuou, em resumo e no total, as correções que constam do quadro seguinte:

Correções	
Campo 41-202103T	5 306,82 €
campo 41-202112T	17 106,19 €
Total correções apuradas no ano 2021	22 413,01

q) No RIT correspondente à OS OI2025... (ano 2022), no ponto “V.3.1 Cálculo do pro rata”, lê-se:

“Assim, quando o Sujeito passivo no exercício da sua atividade ao efetuar operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução nos termos do artº 20º do CIVA, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados em ambos os tipos de operações, deveria aplicar-se uma determinada percentagem de dedução, tendo em conta o peso método do percentual dos proveitos decorrentes de cada um dos tipos de atividade art.º 23º nº 1 alínea b) do CIVA, o método do pró- rata. Após análise aos valores declarados nas DP’s de IVA, bem como os valores constantes dos balancetes do SP, concluímos que os valores referentes às operações ativas sem direito à dedução referentes a quotas pagas pelos sócios, não foram declarados, pelo que com base nos valores constantes dos balancetes procedemos ao calculo do pro-rata, com a aplicação da fórmula:

$$Prorata = \frac{\text{Base tributável de IVA com direito à dedução}}{\text{Base tributável de IVA de operações decorrentes da atividade económica}}$$

Quadro 5

Soma dos valores das faturas de Construção Civil a desconsiderar por períodos					
Descrição	Campo	1T	2T	3T	4T
Out. bens e serviços	24	276,00	207,00	518,65	311,65

1. Ano de 2022

No ano de 2022, o pro-rata apurado, por aplicação da fórmula é de 25%, foram considerados todos os valores de imposto deduzido nos campos 20,21,22,23 e 24.”

- r) O Requerente foi notificado para exercer o direito de audição prévia em relação ao projeto de RIT correspondente à OS OI2025...;
- s) Na pronúncia respetiva, o Requerente afirmou:

§2º

“... as correções mais significativas previstas no Projeto de relatório assentam num erro evidente sobre pressupostos de fato e de direito ao basearem a sua atuação do pressuposto -errado- da aplicabilidade do método pro-rata de apuramento do Iva dedutível.”

§3º

“... O requerente procede ao apuramento do IVA dedutível. Relativamente a bens e serviços de utilização mista. Segundo método de afetação real consagrado no artigo 23º nº2 do CIVA.”

(...)

§6º

Pelo que é totalmente inexplicável, e carece em absoluto de base legal. A correção generalizada proposta no projeto sob resposta em matéria de IVA- tanto bastando para a sua integral anulação.”

- t) No RIT correspondente à OS OI2025... (ano 2022), no ponto “X. Direito de Audição X.1 - DIREITO DE AUDIÇÃO - APRECIÇÃO”, lê-se:

“Analisando a matéria referida nos §2, §3 e §6, referimos que o pro-rata aplica-se às entidades normalmente designadas de “sujeitos passivos mistos”. Estas entidades são assim designadas por efetuarem simultaneamente atividades sujeitas a IVA e outras abrangidas pelo regime de isenção de IVA.

No caso do SP em concreto o mesmo exerce uma atividade sujeita a IVA (Restauração/Venda livros) e uma atividade isenta nos termos do artigo 9º do CIVA, (Quotas recebidas dos associados).

Pelo que nem todas as operações geram o direito à dedução de IVA. Como tal, o pro rata é usado para evitar que as empresas deduzam integralmente o IVA em operações onde não teriam esse direito.

B – Pedido de prorrogação de prazo

Em 2025-04-02, o SP solicitou ao abrigo do disposto no nº 2 do artigo 60º do RCPITA, o alargamento do prazo para direito de audição, tendo-lhe sido concedido.

C – Do pró-rata – Afetação Real

Continuando a análise refere o SP no §8º que adotou o método de afetação real para deduzir o IVA nos bens de utilização mista, discriminando as seguintes percentagens:

Eletricidade, água ou limpeza – 80%/deduz; 20% Suporta – Critério – área ocupada; Telefones, contabilidade – 50% / 50%

Apesar de ter referido os critérios anteriormente mencionados para efeitos de repartição dos gastos comuns, o sujeito passivo não juntou qualquer documento comprovativo para se aferir os critérios utilizados, pelo que se irá utilizar o método do pró rata em relação aos gastos comuns.

D – Valores a considerar para efeitos da aplicação do pró rata – Ano 2022

Refere ainda no § 9 os valores que mencionou nas declarações periódicas de IVA nos campos a seguir mencionados: a) Campos 21, 22 e 23 – Valores diretamente relacionados com a atividade sujeita; b) Campo 20 – Valores que podem incluir cadeiras para a atividade sujeita, máquina lavar louça, obras literárias para a biblioteca, aquisições comuns às atividades; c) Campo 24 – Mão obra restauração, despesas utilização mista;

No § 14 a 18 procura o SP esclarecer os valores inscritos nos campos das declarações periódicas de IVA não deveriam ser aplicados o pro-rata uma vez que são utilizados pela atividade sujeita do SP, no entanto o SP não facultou qualquer documento justificativo para a sua não aplicação.

No entanto, durante o prazo do exercício do direito de audição o SP juntou copia de faturas que comprovam que são bens e serviços, utilizados na atividade de restauração, os quais vão ser tomados em consideração e os valores das faturas agora juntas vão ser expurgados para efeitos de aplicação do pró-rata. Assim os montantes que serão considerados para aplicação do pro-rata são €11 435,70 e €11 803,77, relacionados com os campos 20 e 24, respetivamente.”

- u)** Em relação ao ano 2022, e com base no respetivo RIT, a AT efetuou, em resumo e total, as correções que constam do quadro seguinte:

Correções	
campo 41-202212T	1 399,70
campo 41-202212T	13 103,86
Total correções apuradas	14 503,56

- v)** No RIT correspondente à OS OI2025... (ano 2023), no ponto “V.3.1 Calculo do pro rata”, lê-se:

“Assim, quando o Sujeito passivo no exercício da sua atividade ao efetuar operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução nos termos do artº20º do CIVA, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados em ambos os tipos de operações, deveria aplicar-se uma determinada percentagem de dedução, tendo em conta o peso método do percentual dos proveitos decorrentes de cada um dos tipos de atividade art.º 23º n.º 1 alínea b) do CIVA, o método do pró-rata. Após análise aos valores declarados nas DP’s de IVA, bem como os valores constantes dos balancetes do SP, concluímos que os valores referentes às operações ativas sem direito à dedução referentes a quotas pagas pelos sócios, não foram declarados, pelo que com base nos valores constantes dos balancetes procedemos ao cálculo do pro-rata, com a aplicação da fórmula:

$$Prorata = \frac{\text{Base tributável de IVA com direito à dedução}}{\text{Base tributável de IVA de operações decorrentes da atividade económica}}$$

Calculo Pro- Rata 2023					
	1ºT	2º T	3ºT	4ºT	Total 2023
Operações com direito à dedução*	107 795,37	113 140,29	70 334,34	142 875,25	434 145,25
Operações Isentas					615395,5**
Total de operações decorrentes da atividade económica	107 795,37	113 140,29	70 334,34	142 875,25	1 049 540,75
Pro-rata [(1+5+3+16)/(1+5+3+9+16)]		0	0	0	0,414
Por força do art.º 23º, n.º8CIVA					42%
*Soma dos campos 1+5+3					
**Valor constante do balancete em 2023					

1. Ano de 2023

No ano de 2023, o pro-rata apurado, por aplicação da fórmula é de 42%, foram considerados todos os valores de imposto deduzido no campo 24. Refira-se que não foram considerados os valores deduzidos nos campos 21 a 23, dado que aqueles valores estão relacionados com a atividade sujeita a IVA.”

- w) O Requerente foi notificado para exercer o direito de audição prévia em relação ao projeto de RIT correspondente à OS OI2025...;
- x) Na pronúncia respetiva, o Requerente afirmou:

§2º

“... as correções mais significativas previstas no Projeto de relatório assentam num erro evidente sobre pressupostos de fato e de direito ao basearem a sua atuação do pressuposto -errado- da aplicabilidade do método pro-rata de apuramento do Iva dedutível.”

§3º

“... O requerente procede ao apuramento do IVA dedutível. Relativamente a bens e serviços de utilização mista. Segundo método de afetação real consagrado no artigo 23º n.º2 do CIVA.”

(...)

§6º

Pelo que é totalmente inexplicável, e carece em absoluto de base legal. A correção generalizada proposta no projeto sob resposta em matéria de IVA- tanto bastando para a sua integral anulação.”

- y) No RIT correspondente à OS OI2025... (ano 2023), no ponto “X. Direito de Audição X.1 - DIREITO DE AUDIÇÃO - APRECIACÃO”, lê-se:

“Analisando a matéria referida nos §2, §3 e §6, referimos que o pro-rata aplica-se às entidades normalmente designadas de “sujeitos passivos mistos”. Estas entidades são assim designadas por efetuarem simultaneamente atividades sujeitas a IVA e outras abrangidas pelo regime de isenção de IVA.

No caso do SP em concreto o mesmo exerce uma atividade sujeita a IVA (Restauração/Venda livros) e uma atividade isenta nos termos do artigo 9º do CIVA, (Quotas recebidas dos associados).

Pelo que nem todas as operações geram o direito à dedução de IVA. Como tal, o pro rata é usado para evitar que as empresas deduzam integralmente o IVA em operações onde não teriam esse direito.

B – Pedido de prorrogação de prazo

Em 2025-04-02, o SP solicitou ao abrigo do disposto no nº 2 do artigo 60º do RCPITA, o alargamento do prazo para direito de audição, tendo-lhe sido concedido.

C – Do pró-rata – Afetação Real

Continuando a análise refere o SP no §8º que adotou o método de afetação real para deduzir o IVA nos bens de utilização mista, discriminando as seguintes percentagens:

Eletricidade, água ou limpeza – 80%/deduz; 20% Suporta – Critério – área ocupada;
Telefones, contabilidade – 50% / 50%

Apesar de ter referido os critérios anteriormente mencionados para efeitos de repartição dos gastos comuns, o sujeito passivo não juntou qualquer documento comprovativo para se aferir os critérios utilizados, pelo que se irá utilizar o método do pró rata em relação aos gastos comuns.

D – Valores a considerar para efeitos da aplicação do pró rata – Ano 2023

Refere ainda no § 9 os valores que mencionou nas declarações periódicas de IVA nos campos a seguir mencionados:

- a) Campos 21, 22 e 23 – Valores diretamente relacionados com a atividade sujeita;
- b) Campo 20 – Valores que podem incluir cadeiras para a atividade sujeita, máquina lavar louça, obras literárias para a biblioteca, aquisições comuns às atividades;
- c) Campo 24 – Mão obra restauração, despesas utilização mista;

No § 14 a 18 procura o SP esclarecer os valores inscritos nos campos das declarações periódicas de IVA não deveriam ser aplicados o pro-rata uma vez que são utilizados pela atividade sujeita do SP, no entanto o SP não facultou qualquer documento justificativo para a sua não aplicação. No entanto, durante o prazo do exercício do direito de audição o SP juntou copia de faturas que comprovam que são bens e serviços, utilizados na atividade de restauração, os quais vão ser tomados em consideração e os valores das faturas agora juntas vão ser expurgados para efeitos de aplicação do pró-rata. Assim os montantes que serão considerados para aplicação do pro-rata são €6 615,00 e €7 813,29, no campo 20 e campo 24, respetivamente.”

- z) Em relação ao ano 2023, e com base no respetivo RIT, a AT efetuou, em resumo e no total, as correções que constam do quadro seguinte:

Correções			
Total faturas [] , art.º 19º n.8 CIVA	campo 41-202312T		1 399,15
Total faturas [] , art.º 19º n.8 CIVA	campo 41-202312T		1 474,30
Correção 202312T- prórata 2023	campo 41-202312T		6 701,81
Total correções apuradas			9 575,26

- aa) No RIT correspondente à OS OI2024... (ano 2024), no ponto “V.3.1 Calculo do pro rata”, lê-se:

“Assim, quando o Sujeito passivo no exercício da sua atividade ao efetuar operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução nos termos do artº20º do CIVA, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados em ambos os tipos de operações, deveria aplicar-se uma determinada percentagem de dedução, tendo em conta o peso método do percentual dos proveitos decorrentes de cada um dos tipos de atividade art.º 23º n.º 1 alínea b) do CIVA, o método do pró-rata. Após análise aos valores declarados nas DP’s de IVA, bem como os valores constantes dos balancetes do SP, concluímos que os valores referentes às operações ativas sem direito à dedução referentes a quotas pagas pelos sócios, não foram declarados, pelo que com base nos valores constantes dos balancetes procedemos ao cálculo do pro-rata, com a aplicação da fórmula:

$$Prorata = \frac{\text{Base tributável de IVA com direito à dedução}}{\text{Base tributável de IVA de operações decorrentes da atividade económica}}$$

De acordo com o art.º23º n.º 6 do CIVA, a percentagem de dedução a ser considerada durante o ano de 2024 é a calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, ou seja a considerada no ano 2023 que foi 42%. 1. Ano de 2024 No ano de 2024, o pro-rata apurado, por aplicação da fórmula é de 42%, foram considerados todos os valores de imposto deduzido nos campos 20 e 24. Refira-se que não foram considerados os valores deduzidos nos campos 21 a 23, dado que aqueles valores estão relacionados com a atividade sujeita a IVA.

Quadro 5

IMPOSTO DEDUZIDO				
	campos	202403T	202406T	Total 2024
Imobilizado	20	480,70	464,79	945,49
Outros bens e Serviços	24	12 596,51	12 978,29	25 574,80
Total das deduções		13 077,21	13 443,08	26 520,29

No que respeita ao quadro 6 foram considerados para aplicação do pró rata, apenas os valores constantes dos campos 20 e 24. No que respeita aos valores declarados pelo SP no campo 24 foram expurgados os valores das faturas da B..., pois consideramos que são para o exercício da atividade sujeita, de igual modo não foram considerados os valores deduzidos pelo SP nos campos 21,22,23 são valores afetos à atividade sujeita e não isenta do A... ”

- bb) O Requerente foi notificado para exercer o direito de audição prévia em relação ao projeto de RIT correspondente à OS OI2024...;
- cc) Na pronúncia respetiva, o Requerente afirmou:

§2º

“... as correções mais significativas previstas no Projeto de relatório assentam num erro evidente sobre pressupostos de fato e de direito ao basearem a sua atuação do pressuposto -errado- da aplicabilidade do método pro-rata de apuramento do Iva dedutível.”

§3º

“... O requerente procede ao apuramento do IVA dedutível. Relativamente a bens e serviços de utilização mista. Segundo método de afetação real consagrado no artigo 23º nº2 do CIVA.”

(...)

§6º

Pelo que é totalmente inexplicável, e carece em absoluto de base legal, a correção generalizada proposta no projeto sob resposta em matéria de IVA- tanto bastando para a sua integral anulação.”

dd) No RIT correspondente à OS OI2024... (ano 2024), no ponto “X. Direito de Audição X.1 - DIREITO DE AUDIÇÃO - APRECIACÃO”, lê-se:

“Analisando a matéria referida nos §2, §3 e §6, referimos que o pro-rata aplica-se às entidades normalmente designadas de “sujeitos passivos mistos”.

Estas entidades são assim designadas por efetuarem simultaneamente atividades sujeitas a IVA e outras abrangidas pelo regime de isenção de IVA. No caso do SP em concreto o mesmo exerce uma atividade sujeita a IVA (Restauração/Venda livros) e uma atividade isenta nos termos do artigo 9º do CIVA, (Quotas recebidas dos associados).

Pelo que nem todas as operações geram o direito à dedução de IVA. Como tal, o pro rata é usado para evitar que as empresas deduzam integralmente o IVA em operações onde não teriam esse direito.

B – Pedido de prorrogação de prazo

Em 2025-04-02, o SP solicitou ao abrigo do disposto no nº 2 do artigo 60º do RCPITA, o alargamento do prazo para direito de audição, tendo-lhe sido concedido.

C – Do pró-rata – Afetação Real

Continuando a análise refere o SP no §8º que adotou o método de afetação real para deduzir o IVA nos bens de utilização mista, discriminando as seguintes percentagens: Eletricidade, água ou limpeza – 80%/deduz; 20% Suporta – Critério – área ocupada; Telefones, contabilidade – 50% / 50%

Apesar de ter referido os critérios anteriormente mencionados para efeitos de repartição dos gastos comuns, o sujeito passivo não juntou qualquer documento comprovativo para se aferir os critérios utilizados, pelo que se irá utilizar o método do pró rata em relação aos gastos comuns.

D – Valores a considerar para efeitos da aplicação do pró rata – Ano 2024

Refere ainda no § 9 os valores que mencionou nas declarações periódicas de IVA nos campos a seguir mencionados:

- a) Campos 21, 22 e 23 – Valores diretamente relacionados com a atividade sujeita;
- b) Campo 20 – Valores que podem incluir cadeiras para a atividade sujeita, máquina lavar louça, obras literárias para a biblioteca, aquisições comuns às atividades;
- c) Campo 24 – Mão obra restauração, despesas utilização mista;

No § 14 a 18 procura o SP esclarecer os valores inscritos nos campos das declarações periódicas de IVA não deveriam ser aplicados o pro-rata uma vez que são utilizados pela atividade sujeita do SP, no entanto o SP não facultou qualquer documento justificativo para a sua não aplicação.

No entanto, durante o prazo do exercício do direito de audição o SP juntou cópia de faturas que comprovam que são bens e serviços, utilizados na atividade de restauração, os quais vão ser tomados em consideração e os valores das faturas agora juntas vão ser expurgados para efeitos de aplicação do pró-rata.

Assim os montantes que serão considerados para aplicação do pro-rata são €0 no que se refere ao imobilizado e €3 958,74 outros bens e serviços, respetivamente.”

- ee) Em relação ao ano 2024, e com base no respetivo RIT, a AT efetuou, em resumo e no total, as correções que constam do quadro seguinte:

Correções			
Total faturas	art.º 19º n.8 CIVA	campo 41-202406T	764,06
Correção 202406T-	prórata art.º23ºn.6 CIVA	campo 41-202406T	1 852,91
Total correções apuradas			2 616,97

- ff) Na consequência dos quatro relatórios de inspeção (definitivos), a Autoridade Tributária efetuou as seguintes correções, que foram notificadas ao Requerente:

Período	N.º liquidação	Correção
2103T	...	5 306,82
2112T		17 106,19
2212T		14 503,56
2312T		9 575,26
2406T		2 616,97
Total		49 108,80

Matéria não provada

Não se considera provado que o Requerente tenha procedido ao pagamento do imposto correspondente às liquidações impugnadas, pois não se encontra nos autos qualquer documento que o comprove.

O Tribunal dá como provada a matéria de facto elencada com base nos documentos constantes do processo administrativo e noutros documentos fornecidos pelas partes.

O Tribunal dá também como provados factos circunstanciais, que são afirmados por cada uma das partes e não são contraditados pela outra parte.

O Tribunal não considera relevantes quaisquer outros factos invocados, pelo que não se dão como não provados quaisquer factos alegados e considerados relevantes.

VI – FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

1. Delimitação do objeto de divergência entre as Partes

Antes de entrar nas questões de interpretação do direito pertinentes no caso dos autos, importa fixar algumas conclusões de cariz factual, com base na matéria dada como provada.

Os quatro relatórios de inspeção elaborados e notificados ao Requerente determinaram as seguintes correções, por ano, em sede de IVA:

Correções	2020	2021	2022	2023	2024	Total
Relativas a serviços de construção		1.313,30	1.399,70	2.873,45	764,06	6.884,51
Relativas à aplicação do método pro rata a bens e serviços de utilização mista	5.306,82	17.106,19	13.103,86	6.701,81	1.852,91	44070,68

Esta é a informação que se retira dos relatórios finais de inspeção, e que se dá como provada no probatório.

Destes valores, o valor de **6.884,51 euros**, exibido na última coluna da tabela acima, corresponde à soma das correções respeitantes a IVA que a AT reputa indevidamente deduzido, associado à aquisição de serviços de construção.

O Requerente não impugna estas correções.

Pelo que apenas são objeto de impugnação, e, por conseguinte, de apreciação por parte do tribunal, as correções da última linha da tabela, identificadas aí como “**relativas à aplicação do método *pro rata*.**”

2. O regime legal aplicável no caso de bens e serviços de utilização mista

Esta matéria é regida pelos artigos 19.º, 20.º e 23.º do CIVA.

O primeiro destes preceitos contém o princípio geral da dedução do imposto suportado, dizendo que, para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao

imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram: a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos; e b) O imposto devido pela importação de bens.

O artigo 20.º estabelece a principal e grande restrição ao direito de dedução, estabelecendo que só é dedutível o IVA suportado que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.

É desta regra que resulta que os sujeitos passivos que desenvolvem atividades isentas – como é o caso do Requerente – não possam deduzir o imposto suportado que incidu sobre bens ou serviços adquiridos para a realização de operações isentas.

Quanto os sujeitos passivos desenvolvem unicamente uma atividade isenta, a consequência desta regra é que os mesmos estão impedidos de deduzir qualquer IVA suportado.

Quando, ao contrário, os sujeitos passivos desenvolvem, em simultâneo, atividades isentas e atividades não isentas – estamos aqui perante os chamados sujeitos passivos “mistos” - os mesmos não poderão deduzir o IVA que diz respeito às primeiras, mas poderão deduzir o IVA que diz respeito às segundas.

Quando assim aconteça, efetivamente, conforme afirma o Requerente, hoje, a regra - que resulta do próprio artigo 20.º - é a de que o sujeito passivo pode deduzir o IVA suportado na aquisição de bens e serviços destinada a operações não isentas; e o mesmo sujeito passivo não pode deduzir o IVA suportado na aquisição de bens e serviços destinada a operações isentas.

Esta regra pressupõe uma separação entre:

- a. bens e serviços adquiridos para serem incorporados em operações não isentas;
- b. bens e serviços adquiridos para serem incorporados em operações isentas.

Quando esta separação seja possível, faz-se a *afetação real* do IVA dedutível às operações não isentas.

Acontece, porém, com frequência, que os sujeitos passivos “mistos” efetuem aquisições de bens e serviços que se destinam, e são incorporados, simultaneamente, em operações isentas e não isentas – são estes os chamados *inputs promíscuos*.

Para estas situações, o artigo 23.º estabelece os vários critérios suscetíveis de serem utilizados para apuramento do IVA que diz respeito às operações isentas e às operações não isentas.

O artigo 23.º contém – na al. a) do n.º 1 – uma primeira regra, que não tem aplicação ao caso dos autos, pois diz respeito a “bens ou serviços parcialmente afetos à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º”. Esta situação não se verifica.

A alínea b) contém a principal regra nesta matéria: “tratando-se de um bem ou serviço afeto à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução.” Esta é a regra – método de *pro rata* – é a regra geral para repartição do IVA dos inputs de utilização mista.

Para estas situações – “inputs promíscuos” (bens e serviços de utilização mista) – o n.º 2 contém uma regra alternativa: “o sujeito passivo pode efetuar a dedução segundo a *afetação real* de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com **base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito**, sem prejuízo de a Direção-Geral dos Impostos lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções significativas na tributação.

Resumindo:

Perante inputs promíscuos (bens e serviços de utilização mista), a regra geral é a da afetação por percentagem proporcional – *pro rata*.

Por opção - em princípio - do sujeito passivo, o método do *pro rata* pode ser substituído por uma afetação real, se o sujeito passivo dispuser de **critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito**.

3. O alegado erro de direito na interpretação do artigo 23.º do CIVA

Quanto a estas correções, o Requerente começa por dizer que “a inspeção não procurou saber: a. Quais os bens de utilização específica na atividade que confere direito à dedução e respetivo IVA deduzido; b. Quais os bens de utilização específica na atividade que não confere direito à dedução; c. Quais os critérios objetivos utilizados para determinar o grau de utilização dos bens de utilização mista em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito”, mas “considerou, desde logo que a dedução do IVA deveria ser determinada tendo em conta o peso método (sic) percentual dos proveitos decorrentes de cada um dos tipos de atividade art.º 23.º n.º 1 alínea b) do CIVA, o método do *pró-rata*”.

Ora, não é isto que resulta da leitura dos relatórios de inspeção nos quais se basearam as liquidações.

Realmente, nos quatro relatórios de inspeção, o OIT começa por dizer, sobre esta questão:

“(…) quando o Sujeito passivo no exercício da sua atividade ao efetuar operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução nos termos do art.º 20º do CIVA, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados em ambos os tipos de operações, deveria aplicar-se uma determinada percentagem de dedução, tendo em conta o peso método do percentual dos proveitos decorrentes de cada um dos tipos de atividade art.º 23º n.º 1 alínea b) do CIVA, o método do *pró-rata*. Após análise aos valores declarados nas DP’s de IVA, bem como os valores constantes dos balancetes do SP, concluímos que os valores referentes às operações ativas sem direito à dedução referentes a quotas pagas pelos sócios, não foram declarados, pelo que com base nos valores constantes dos balancetes procedemos ao cálculo do *pro-rata*, com a aplicação da fórmula (…)”

Relevando a deficiência da redação, entendemos que o OIT diz o seguinte, no trecho citado:

Quando o sujeito passivo, no exercício da sua atividade, efetua operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução, o apuramento do imposto dedutível na

aquisição de bens e serviços que sejam utilizados em ambos os tipos de operações, nos termos do art.º 20.º do CIVA, é efetuado aplicando-se uma determinada percentagem de dedução, tendo em conta o método do percentual dos proveitos decorrentes de cada um dos tipos de atividade art.º 23º nº 1 alínea b) do CIVA, o método do pró-rata. Após análise aos valores declarados nas DP's de IVA, bem como os valores constantes dos balancetes do SP, concluímos que os valores referentes às operações ativas sem direito à dedução referentes a quotas pagas pelos sócios, não foram declarados, pelo que com base nos valores constantes dos balancetes procedemos ao cálculo do pro-rata, com a aplicação da fórmula:

E, em seguida, o RIT procede ao cálculo da dedução de acordo com o método do *pro rata*.

No entanto, de acordo com o mesmo RIT, após o exercício de audição prévia por parte do Requerente, e isto nos cinco anos afetados – 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024 – o OIT refaz este cálculo, dizendo:

Ano de 2021:

“C – Do pró-rata – Afetação Real

Continuando a análise refere o SP no §8º que adotou o método de afetação real para deduzir o IVA nos bens de utilização mista, discriminando as seguintes percentagens: Eletricidade, água ou limpeza – 80%/deduz; 20% Suporta – Critério – área ocupada; Telefones, contabilidade – 50% / 50%

Apesar de ter referido os critérios anteriormente mencionados para efeitos de repartição dos gastos comuns, o sujeito passivo não juntou qualquer documento comprovativo para se aferir os critérios utilizados, pelo que se irá utilizar o método do pró rata em relação aos gastos comuns.

C – Valores a considerar para efeitos da aplicação do pró rata – Ano 2020

Refere ainda no § 9 os valores que mencionou nas declarações periódicas de IVA nos campos a seguir mencionados:

- a) Campos 21, 22 e 23 – Valores diretamente relacionados com a atividade sujeita;
- b) Campo 20 – Valores que podem incluir cadeiras para a atividade sujeita, máquina lavar louça, obras literárias para a biblioteca, aquisições comuns às atividades;
- c) Campo 24 – Mão obra restauração, despesas utilização mista;

No § 14 procura o SP esclarecer os valores inscritos nos campos das declarações periódicas de IVA: i – Imobilizado - € 1 415,64 – Refere que o valor a ser considerado para efeitos de pro rata será de € 1 575,96.

Em relação a este campo, **o SP refere que junta documentos comprovativos dos valores inscritos, no entanto, tal não se verifica.**

Por outro lado, assume que o valor a considerar para efeitos de pro-rata ascende a 1 575,96. Dado que, o valor que foi mencionado no Relatório como IVA dedutível e que contribuiu para a correção ascende a € 1 415,64, será este que irá considerado para efeitos do pró rata.

ii – Em relação às existências, às diversas taxas, as mesmas vão ser consideradas relacionadas na sua totalidade com a atividade sujeita, pelo que não entrar para efeitos de cálculo do pró-rata.

iii – Outros bens e serviços - € 10 248,48 Refere que este valor inclui operações diretamente relacionadas com o fornecimento de mão de obra para o restaurante, como a lavagem de mesas e roupa, ascendendo a € 5 846,65, não tendo, no entanto, facultado qualquer documento justificativo deste valor.

Considera, como de utilização mista o valor de € 4 915,97, pelo que o pró rata deveria ser aplicado a este valor.

Da análise ao referido, e dado que não foram juntos ao exercício do direito de audição documentos comprovativos, vai ser tomado em consideração para efeitos de aplicação do pró-rata o montante de € 10 248,48.

Pelo exposto o valor a considerar para efeito de aplicação do pró rata em relação ao IVA dedutível são os montantes de € 1 415,64 e €10 248,48.”

Ano de 2022

“C – Do pró-rata – Afetação Real

Continuando a análise refere o SP no §8º que adotou o método de afetação real para deduzir o IVA nos bens de utilização mista, discriminando as seguintes percentagens:

Eletricidade, água ou limpeza – 80%/deduz; 20% Suporta – Critério – área ocupada;

Telefones, contabilidade – 50% / 50%

Apesar de ter referido os critérios anteriormente mencionados para efeitos de repartição dos gastos comuns, **o sujeito passivo não juntou qualquer documento comprovativo para se aferir os critérios utilizados, pelo que se irá utilizar o método do pró rata em relação aos gastos comuns.**

D – Valores a considerar para efeitos da aplicação do pró rata – Ano 2022

Refere ainda no § 9 os valores que mencionou nas declarações periódicas de IVA nos campos a seguir mencionados:

a) Campos 21, 22 e 23 – Valores diretamente relacionados com a atividade sujeita;

b) Campo 20 – Valores que podem incluir cadeiras para a atividade sujeita, máquina lavar louça, obras literárias para a biblioteca, aquisições comuns às atividades;

c) Campo 24 – Mão obra restauração, despesas utilização mista;

No § 14 a 18 procura o SP esclarecer os valores inscritos nos campos das declarações periódicas de IVA não deveriam ser aplicados o pro-rata uma vez que são utilizados pela atividade sujeita do SP, no entanto o SP não facultou qualquer documento justificativo para a sua não aplicação.

No entanto, durante o prazo do exercício do direito de audição **o SP juntou copia de faturas que comprovam que são bens e serviços, utilizados na atividade de restauração, os quais vão ser tomados em consideração e os valores das faturas agora juntas vão ser expurgados para efeitos de aplicação do pró-rata.** Assim os montantes que serão considerados para aplicação do pro-rata são €11 435,70 e €11 803,77, relacionados com os campos 20 e 24, respetivamente.”

Ano de 2023

“C – Do pró-rata – Afetação Real

Continuando a análise refere o SP no §8º que adotou o método de afetação real para deduzir o IVA nos bens de utilização mista, discriminando as seguintes percentagens:

- Eletricidade, água ou limpeza – 80%/deduz; 20% Suporta – Critério – área ocupada;

- Telefones, contabilidade – 50% / 50%

Apesar de ter referido os critérios anteriormente mencionados para efeitos de repartição dos gastos comuns, o sujeito passivo não juntou qualquer documento comprovativo para se

aferir os critérios utilizados, pelo que se irá utilizar o método do pró rata em relação aos gastos comuns.

D – Valores a considerar para efeitos da aplicação do pró rata – Ano 2023

Refere ainda no § 9 os valores que mencionou nas declarações periódicas de IVA nos campos a seguir mencionados:

- a) Campos 21, 22 e 23 – Valores diretamente relacionados com a atividade sujeita;
- b) Campo 20 – Valores que podem incluir cadeiras para a atividade sujeita, máquina lavar louça, obras literárias para a biblioteca, aquisições comuns às atividades;
- c) Campo 24 – Mão obra restauração, despesas utilização mista;

No § 14 a 18 procura o SP esclarecer os valores inscritos nos campos das declarações periódicas de IVA não deveriam ser aplicados o pro-rata uma vez que são utilizados pela atividade sujeita do SP, no entanto o SP não facultou qualquer documento justificativo para a sua não aplicação.

No entanto, durante o prazo do exercício do direito de audição o SP juntou copia de faturas que comprovam que são bens e serviços, utilizados na atividade de restauração, os quais vão ser tomados em consideração e os valores das faturas agora juntas vão ser expurgados para efeitos de aplicação do pró-rata.

Assim os montantes que serão considerados para aplicação do pro-rata são €6 615,00 e €7 813,29, no campo 20 e campo 24, respetivamente.”

Ano de 2024

“C – Do pró-rata – Afetação Real

Continuando a análise refere o SP no §8º que adotou o método de afetação real para deduzir o IVA nos bens de utilização mista, discriminando as seguintes percentagens: Eletricidade, água ou limpeza – 80%/deduz; 20% Suporta – Critério – área ocupada; Telefones, contabilidade – 50% / 50% Apesar de ter referido os critérios anteriormente mencionados para efeitos de repartição dos gastos comuns, o sujeito passivo não juntou qualquer documento comprovativo para se aferir os critérios utilizados, pelo que se irá utilizar o método do pró rata em relação aos gastos comuns.

D – Valores a considerar para efeitos da aplicação do pró rata – Ano 2024

Refere ainda no § 9 os valores que mencionou nas declarações periódicas de IVA nos campos a seguir mencionados: a) Campos 21, 22 e 23 – Valores diretamente relacionados com a atividade sujeita; b) Campo 20 – Valores que podem incluir cadeiras para a atividade sujeita, máquina lavar louça, obras literárias para a biblioteca, aquisições comuns às atividades; c) Campo 24 – Mão obra restauração, despesas utilização mista; No § 14 a 18 procura o SP esclarecer os valores inscritos nos campos das declarações periódicas de IVA não deveriam ser aplicados o pro-rata uma vez que são utilizados pela atividade sujeita do SP, no entanto o SP não facultou qualquer documento justificativo para a sua não aplicação.

No entanto, durante o prazo do exercício do direito de audição o SP juntou copia de faturas que comprovam que são bens e serviços, utilizados na atividade de restauração, os quais vão ser tomados em consideração e os valores das faturas agora juntas vão ser expurgados para efeitos de aplicação do pró-rata. Assim os montantes que serão considerados para aplicação do pro-rata são €0 no que se refere ao imobilizado e €3 958,74 outros bens e serviços, respetivamente.

Ora, da leitura destes trechos dos quatro relatórios, resulta claramente que a OIT tomou a decisão, e atuou conforme a decisão, de aplicar o método do *pro rata* apenas nos casos em que, mesmo após o

exercício do direito de audiência prévia por parte do Requerente, o OIT considerou que este não forneceu os documentos necessários para aplicar o método da afetação real.

Se o requerente considera que o OIT está errado nesta decisão, pois ele, Requerente, enviou os documentos que eram necessários para que o OIT pudesse aplicar o método de afetação real nos casos em que o não fez, e se pretendia que o tribunal arbitral apreciasse esta questão, constituía seu ónus concretizar esse pedido, o que não faz, bem indicar ao tribunal, em concreto, quais os elementos que foram indevidamente desconsiderados, bem como o que o tribunal deveria retirar desses elementos, o que o Requerente igualmente não faz.

Improcede, portanto, o alegado erro de direito dos atos impugnados quanto à interpretação do artigo 23.º do CIVA.

4. O alegado incumprimento do princípio do inquisitório por parte da administração tributária

Voltando ao caso dos autos, a opção pela afetação real do IVA nos inputs promíscuos é uma prerrogativa do sujeito passivo. Mas, para isso, ele tem de ser capaz de fornecer **critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito.**

Os relatórios de inspeção mostram que o OIT concedeu ao Requerente – no momento do exercício do direito de audiência prévia - a possibilidade de fornecer **critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito.**

Os relatórios de inspeção tributária afirmam, inclusivamente, que o Requerente forneceu elementos que permitiram em várias situações recorrer à afetação real e que o OIT, efetivamente, aplicou o método de afetação real nessas situações.

O que os mesmos relatórios de inspeção tributária afirmam, contudo, é que o Requerente não forneceu elementos para se proceder à afetação real em relação a todos os bens e serviços de utilização mista.

Assim, uma primeira clarificação pode já ser feita: as Partes não dissidem quanto à interpretação do artigo 23.º do CIVA, no sentido de que o sujeito passivo tem o direito de optar pela afetação real quanto aos bens e serviços de utilização mista.

Logo, esta questão – a de saber se, em face da lei, deve ou não ser aplicado o método de afetação real - não constitui uma questão que deva ser resolvida pelo Tribunal, uma vez que não se verifica qualquer dissídio quanto à mesma e que o tribunal também está plenamente de acordo com as partes quanto a esta matéria.

O Requerente considera, simplesmente, que o OIT deveria ter desenvolvido mais diligências – e é a este propósito que o Requerente alega que a AT incumpriu o *princípio do inquisitório* – para encontrar os elementos que permitiriam a aplicação do método da *afetação real*, onde ele, Requerente, fracassou em aportar esses elementos.

O princípio do inquisitório em matéria de procedimento tributário encontra-se consagrado no artigo 58.º da Lei Geral Tributária (LGT), e consiste no dever de a administração tributária realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.

No entanto, o dever da administração tributária não é ilimitado, e encontra o seu limite no ónus de prova que recaia sobre o próprio sujeito passivo, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, segundo o qual “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”

Com efeito, como declara o Supremo Tribunal Administrativo no seu acórdão de 13 de dezembro de 2023 (proc. 01683/11.1BEBRG), “a observância dos mencionados princípios da descoberta da verdade material, do inquisitório e da colaboração, não se traduz em qualquer dever da AT de se substituir à impugnante na realização da prova, redundando numa inversão do ónus da prova”.

É certo que existe uma fronteira difícil de traçar com nitidez entre o dever da administração de realizar todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade e o ónus da prova do sujeito passivo.

Recorrendo ao acórdão arbitral prolatado no processo CAAD n.º 136/2020-T, de 1 de fevereiro de 2021, aí se cita jurisprudência que, julgamos, nos permite encontrar um ponto de equilíbrio nesta repartição de deveres de investigação e de ónus de prova que recaem sobre a administração e o sujeito passivo.

O acórdão do TCA-Sul de 7 de Maio de 2013, proferido no âmbito do processo n.º 06418/13 declarou que “O procedimento tributário de inspeção visa, como não podia deixar de ser, como sucede em qualquer procedimento administrativo, a descoberta da verdade material. (...) Este princípio [da verdade material], consagrado no art.º 6.º do R.C.P.I.T., impõe que a Administração Tributária, no âmbito do procedimento de inspeção, procure recolher os elementos probatórios que possibilitem mais tarde fundamentar o ato tributário que venha a ser praticado. Trata-se de investigar e apurar o correto cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos e, com base nessa investigação, recolher elementos que permitam apurar a eventual existência de irregularidades. Concluindo, o princípio da verdade material fixa aquele que deve ser o objetivo do procedimento inspetivo - a descoberta da verdade material. Este princípio é uma concretização do examinado princípio do inquisitório (enunciado no art.º 58.º, da L.G.T., como princípio geral do procedimento tributário), sendo postulado pela natureza pública e indisponível da relação jurídico-tributária, assim abrangendo, por isso, os seus elementos de facto”.

Por seu turno, o acórdão do TCA-Norte de 27 de Outubro de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 00957/09.6BEVIS, declarou que “O dever de a administração tributária descobrir, por si própria, a verdade factual no âmbito do procedimento tributário, não se sobrepõe ao ónus da prova dos factos que cabem aos contribuintes, nem exclui ou limita o dever de colaboração dos contribuintes para com a administração tributária, dentro do espírito da boa-fé, conforme resulta do artigo 59.º da LGT”.

Ora, no caso *sub judice*, os relatórios de inspeção afirmam, e o Requerente não contradiz, que o OIT permitiu ao Requerente aportar os elementos necessários à adoção do método da afetação real.

Essa possibilidade foi facultada de forma suficientemente clara, pois, ao ser notificada dos projetos dos relatórios de inspeção, o Requerente ficou a saber que:

- i) o OIT pretendia aplicar o método de *pro rata*;

- ii) para afastar esse método, ele, Requerente, deveria mostrar ao OIT os critérios objetivos que permitissem aplicar o método de afetação real, nomeadamente, juntando as faturas dos serviços e bens mistos adquiridos.

Em algumas situações, ou para alguns dos bens de utilização mista, o Requerente logrou mostrar esses critérios e os mesmos foram acatados.

Noutras situações, a AT alega que não foram fornecidos os elementos necessários.

O Requerente não alega, no seu ppa, que a apreciação dos elementos por si fornecidos foi mal feita por parte do OIT, nem pede ao tribunal que reaprecie esses elementos nem fornece ao tribunal dados para essa apreciação.

O que nos permite concluir que não ocorreu uma recusa, por parte do OIT, dos elementos ou dos critérios oferecidos pelo Requerente.

Aliás, isto mesmo se conclui da seguinte passagem do ppa:

“7. Em sede da análise do direito de audição exercido pelo Requerente, a inspeção tributária reconheceu o erro que havia cometido ao calcular o *pro rata* sobre os bens de utilização específica (mas ainda assim, cometeu manifestos erros aritméticos, como adiante se evidencia). Não adotou idêntico procedimento para os anos de 2020 e 2021, em que o Requerente, em virtude de doença grave do seu contabilista certificado e por falta de tempo para recolher a informação na ausência deste, não enviou cópia das faturas, relativas a bens de utilização específica, mencionados nos Campos 20 e 24 das DPs.

Nesta parte do seu articulado, o Requerente admite que:

- 1º O OIT admitiu afastar o método do *pro rata* relativamente aos anos de 2022, 2023 e 2024;
- 2º Ainda assim – ou seja para os anos 2022, 2023 e 2024 – tendo cometido manifestos erros aritméticos; ou seja, para estes anos, deduz-se, apenas persistiram erros aritméticos;
- 3º Não tendo feito o mesmo para os anos 2020 e 2021;
- 4º Sendo que tal procedimento para os anos 2020 e 2021 se liga ao facto de o Requerente, em virtude de doença grave do seu contabilista certificado e por falta de tempo para recolher a informação na ausência deste, não ter enviado cópia das faturas, relativas a bens de utilização específica, mencionados nos Campos 20 e 24 das DPs.

Cabe então indagar em que se poderia ter traduzido o incumprimento do princípio do inquisitório alegado pelo Requerente.

Em resultado dos elementos de que dispomos, o Requerente pretenderia que o OIT insistisse, após o exercício do direito de audiência prévia, pedindo elementos concretos ou fazendo ele mesmo o papel de encontrar os elementos necessários à aplicação do método de afetação real.

Ora, cremos que, neste caso concreto, não existiu incumprimento do princípio do inquisitório pois, tal como se diz no acórdão, citado, do STA de 13 de dezembro de 2023, a AT não está obrigada a repetir as tentativas de obter a colaboração do sujeito passivo para a investigação de um determinado facto.

Parece-nos relevante, neste ponto, voltar ao artigo 23.º do CIVA, mais especificamente à norma do seu n.º 2, e atentar em como a mesma se encontra formulada:

“Não obstante o disposto da alínea b) do número anterior, pode o sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito”.

Trata-se, como se afigura, de uma possibilidade que é dada ao sujeito passivo de optar por um método que não o método supletivo. O método supletivo, para bens e serviços de utilização mista, é o método de *pro rata*. Trata-se de um direito que o sujeito passivo tem de optar e fazer aplicar um método que lhe é mais vantajoso. Para esse efeito, ele, sujeito passivo, nos termos do mesmo preceito, tem o ónus de enunciar os critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito.

Deste modo, e tendo em conta que o Requerente não alega, em momento algum, que algum dos elementos que forneceu ou critérios que propôs não foram aceites, há que concluir que foi o Requerente que não logrou – por razões circunstanciais, alegadamente - levar até ao OIT os elementos necessários para a aplicação do método da afetação real.

Por conseguinte, há que concluir que não ocorreu, por parte do OIT – e, portanto, improcede – o alegado erro por incumprimento do princípio do inquisitório.

5. A questão da alegada desconsideração não fundamentada dos critérios objetivos de afetação real praticados pelo Requerente

O Requerente alega, ainda, que, praticando ele critérios objetivos de afetação real, o OIT não os podia desconsiderar sem uma fundamentação expressa.

Contudo, o Requerente não explicita, de modo concreto:

- 1º Em que momento levou ao conhecimento do OIT os critérios objetivos de afetação real por si praticados;
- 2º Que critérios objetivos de afetação real são esses e como os descreveu perante o OIT.

No ppa, o Requerente alega esta matéria de forma vaga:

Quanto estamos perante bens ou serviços de utilização mista, isto é, que servem ambas as atividades prosseguidas pelo Requerente, as percentagens concretas, utilizadas pelo Requerente para deduzir parcialmente o IVA nos bens de utilização mista, pautam-se por critérios objetivos, como seja o da área ocupada pela atividade da restauração, face à área ocupada pela cultura – o que foi devidamente levado ao conhecimento da AT.

Não diz quais são as áreas ocupadas, e por quais atividades são ocupadas. Portanto, o critério não é explicitado. Também não é explicado por que razão se opta por esse método apenas para certos bens e serviços, mas não para todos, do mesmo modo que não se explicita quais são os outros critérios objetivos de imputação, aplicados quando não se aplica o critério da área ocupada.

Mais uma vez invocamos o nº 2 do artigo 23.º do CIVA, do qual já anteriormente concluímos que, a fim de utilizar o método de afetação real, é sobre o sujeito passivo que recai o ónus de demonstrar que os critérios de imputação por si aplicados “permitem determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito”.

Procurando responder diretamente à questão suscitada pelo Requerente – se recai ou não sobre a inspeção tributária o ónus de desconsiderar fundamentadamente o método utilizado pelo sujeito passivo – entendemos que sim, e que foi isso que o OIT fez, ao escrever, no RIT final:

“Continuando a análise refere o SP no §8º que adotou o método de afetação real para deduzir o IVA nos bens de utilização mista, discriminando as seguintes percentagens: Eletricidade, água ou limpeza – 80%/deduz; 20% Suporta – Critério – área ocupada; Telefones, contabilidade – 50% / 50%.

Apesar de ter referido os critérios anteriormente mencionados para efeitos de repartição dos gastos comuns, o sujeito passivo não juntou qualquer documento comprovativo para se aferir os critérios utilizados, pelo que se irá utilizar o método do pró rata em relação aos gastos comuns.”

Decorre do trecho citado, claramente, que o OIT desconsiderou os métodos indicados pelo Requerente por falta de elementos probatórios que demonstrassem a sua adequação. Portanto, a fundamentação existe.

Se o Requerente considera que esta fundamentação não é adequada, por ser incorreta, inexata ou insuficiente, e se pretendia que o tribunal apreciasse esta inadequação da fundamentação, constituía seu ónus aportar ao processo ou alegar elementos que permitissem ao tribunal aferir dessa inadequação, o que não fez.

Assim, há que considerar que improcede o alegado vício de falta de fundamentação na desconsideração dos critérios objetivos de afetação real praticados pelo Requerente.

6. A questão dos alegados erros aritméticos

O Requerente alega ainda que, para além de ter aplicado o método do pro rata indevidamente, na aplicação do mesmo, o OIT cometeu erros aritméticos.

Nos artigos 89 e 90 do ppa, o Autor explica em que consistem esses erros aritméticos, para o ano de 2022, do seguinte modo:

- 1º ficou provado que o valor de € 34.436,40 corresponde a IVA relativo a bens de utilização específica;
- 2º sendo bens de utilização específica, esse IVA é integralmente dedutível;
- 3º a própria inspeção diz no RIT que as faturas juntas em audição iam ser “expurgadas para efeitos de aplicação do pró-rata”;
- 4º logo, o montante a considerar para aplicação do pró-rata deveria ser apenas:
 $51.709,13 - 34.436,40 = 17.272,73$

Na sua resposta, a Requerida confirma o valor total declarado (campos 20 + 24 = € 51.709,13).

Mas diz que o alegado “erro aritmético” existe apenas porque o Requerente entende que o valor a expurgar devia ser € 34.436,40, quando o OIT apenas aceitou como valor a expurgar (valor comprovadamente correspondente a bens de afetação específica) o valor de € 23.239,47, correspondendo à soma (€ 11.435,70 relativo ao campo 20 e € 11.803,77 relativo ao campo 24).

Portanto, de acordo com a Requerida, o alegado erro aritmético não é um erro aritmético, mas um apuramento que entra em conta com um valor (de bens e serviços comprovadamente de afetação específica) diferente do considerado pelo Requerente.

O Requerente, ao não trazer ao processo os elementos necessários para o tribunal ajuizar sobre a afetação específica ou mista dos bens e serviços em causa, ou pelo menos sobre o grau de prova que fez perante o OIT, não permite que o tribunal se pronuncie sobre esta questão.

Além disso, o Requerente não procura sequer explicitar o alegado erro aritmético para mais nenhum exercício, dando o de 2022 apenas como “exemplo”.

Ora, sobre a não aceitação da afetação específica de bens e serviços – nos casos em que a não admitiu – o OIT foi claro em dizer que não os aceitou por falta de documentos (faturas) comprovativos dos montantes.

Assim, há que considerar improcedente o alegado vício de falta de fundamentação na desconsideração dos critérios objetivos de afetação real praticados pelo Requerente, que ocorreria em face do n.º 2 do artigo 23.º do CIVA.

7. Redução do pedido por inutilidade superveniente da lide

Na sequência do pedido de pronúncia arbitral, a Autoridade Tributária procedeu a uma reapreciação parcial dos atos tributários impugnados, ao abrigo do artigo 13.º do RJAT, concluindo pela revogação parcial.

Sobre a revogação dos atos impugnados num processo arbitral, dispõe o n.º 1 do artigo 13.º do RJAT que “o dirigente máximo do serviço da administração tributária pode, no prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo, devendo notificar o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) da sua decisão, iniciando-se então a contagem do prazo referido na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º. Este prazo de 30 dias, sendo um prazo respeitante ao procedimento arbitral, conta-se nos termos do CPA (artigo 3.º-A, n.º 1 do RJAT), pelo que não se suspende durante as férias judiciais, mas corre apenas nos dias úteis.

No caso, o CAAD enviou à AT notificação a dar conhecimento do pedido no dia 30 de julho de 2025, pelo que o prazo de 30 dias se completou no dia 11 de setembro de 2025.

O ato de revogação teve lugar no dia 17 de outubro de 2025, após o término do prazo de 30 dias, pelo que não desencadeou os efeitos previstos no artigo 13.º do RJAT.

No ato de revogação, a AT alterou apenas as correções respeitantes a 2020 (com reflexo no reporte para 2021) e a 2021, mantendo inalteradas as correções relativas a 2022, 2023 e 2024.

Em síntese, a AT recalculou a base sujeita a pró-rata e concluiu que a correção inicialmente apurada para 2020, no montante de € 5.306,82, deveria ser reduzida para € 4.247,48, o que determinou a revogação parcial de € 1.059,34; e que a correção inicialmente apurada para 2021, no montante de €

17.106,19, deveria ser reduzida, após dedução de correções já efetuadas pelo próprio Requerente, para € 4.039,65, o que determinou a revogação parcial de € 13.066,54.

Deste modo, a revogação parcial totalizou € 14.125,88.

Estas correções basearam-se no reconhecimento, como bens e serviços de afetação específica, dos constantes das faturas juntas pelo Requerente no ppa.

Deve, assim, proceder, o requerimento da Requerida para redução do pedido na medida da revogação.

8. Pedido de juros indemnizatórios

Não procedendo qualquer dos fundamentos de impugnação invocados pelo Requerente, fica prejudicado o conhecimento da questão relativa ao pagamento de juros indemnizatórios por eventual anulação do ato tributário no presente processo arbitral.

VIII - VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC e 97.ºA, n.º 1, al. a) do CPPT, e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é fixado em 28.632,41 € (quarenta e dois mil, setecentos e cinquenta e oito euros e vinte e nove cêntimos), pois é essa a importância cuja anulação se pretende (artigo 97.ºA, n.º 1, al. a) do CPPT).

IX - CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 1 530.00 € nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo do Requerente.

Registe-se e notifique-se.

Porto, 24 de abril de 2026

O Árbitro

Nina Aguiar