CAAD: ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

PROCESSO N.º: 262/2026-T

TEMA: IVA – sujeito passivo misto – *prorata*; valor; revogação parcial; ónus da prova.

SUMÁRIO:

I – O valor da causa é o correspondente ao somatório dos valores de todos os atos de liquidação de imposto, demonstrações de liquidação, de acerto de contas e de juros cuja anulação se pretende (artigo 97-A, n.º 1, al. a), do CPPT).

II - Dado que o tribunal não pode introduzir diferentes filtros para escrutinar a legalidade dos actos impugnados ou recorrer a novos fundamentos para os manter na ordem jurídica, estando impedido de invadir o núcleo essencial da função administrativa-tributária, mais não resta do que anular os actos que constituem o objecto (imediato e mediato) da impugnação judicial, donde resulta, *in casu*, que devem ser anulados na totalidade os actos objecto de mera revogação parcial.

III - A revogação parcial do acto tributário praticada depois de decorrido o prazo previsto no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, assente em critérios e fundamentos distintos dos que suportam as liquidações impugnadas, configura materialmente uma reforma do acto, não determina a inutilidade superveniente da lide quanto à parte revogada, quando não satisfaz integralmente a pretensão do sujeito passivo, e não pode substituir, no processo arbitral, a fundamentação originária do acto.

IV - Basta à AT provar a factualidade que a levou a não aceitar a respectiva dedução de imposto, factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte,

passando então a competir ao contribuinte o ónus de prova do direito de que se arroga (o de exercer o direito à dedução do IVA) e que não é reconhecido pela AT, ou seja, o ónus de prova de que as operações se realizaram efectivamente e ocorrem os pressupostos de que depende o seu direito àquela dedução.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Juiz José Poças Falcão (Presidente), Dra. Frederica Marques Pinto e Dr. António Sérgio de Matos (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., pessoa coletiva com o número..., com sede na ..., ..., ...-..., ..., ... ("Requerente" ou "A...") veio, nos termos do artigo 10.º, n.º 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAMT") apresentar Pedido de Constituição de Tribunal Arbitral com o objetivo de contestar a legalidade dos atos de liquidação de IVA, demonstrações de liquidação, de acerto de contas e de juros identificados no ficheiro excel junto ao pedido, praticados pela Senhora Diretora dos Serviços do IVA, na sequência do procedimento inspetivo promovido pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ... . Peticiona a pronúncia sobre o pedido de anulação das liquidações de IVA, juros e acerto de contas identificadas na tabela em anexo, com o consequente reconhecimento do direito à dedução nos moldes praticados e o consequente reembolso do montante de 120.214,64 €, bem como o pagamento de juros indemnizatórios pela privação do referido montante, nos termos do artigo 43.º da LGT.

É demandada a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, doravante referida por "AT" ou "Requerida".

Em 09 de Março de 2026, deu entrada o pedido de constituição do Tribunal Arbitral, o qual foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, em 11 de Março de 2026 e, automaticamente, notificado à AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante "RJAT"), o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros deste Tribunal Arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar (artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD).

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 18 de Maio de 2026.

Por despacho, de 18 de Maio de 2026, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta, remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

Em 12-06-2026, a Requerente apresentou requerimento no qual expõe ter sido notificada da decisão de revogação parcial emitida pela Autoridade Tributária (notificação sob o ofício n.º..., datado de 27-05-2026, que junta) e manifesta a sua oposição quanto às duas questões abordadas em tal decisão, nomeadamente o valor da causa e a revogação parcial.

Quanto ao valor da causa, entende que deve ser mantido o por si indicado, de 159.232,61€, por ser o que corresponde ao montante global das liquidações impugnadas.

Quanto à revogação parcial das liquidações de IVA relativas ao ano de 2023, consequente da junção de facturação já em sede arbitral, afirma não a aceitar, porquanto entende que ela assenta numa reconfiguração interpretativa do regime da dedução aplicável às suas despesas de

investimento, reconfiguração essa que reputa de incoerente com o enquadramento adoptado nos Relatórios de Inspecção, que não enfrenta, nem refuta a qualificação de tais despesas como custos gerais de actividade, integradores do preço das operações tributadas, e que não apresenta fundamento legal claro. Reitera que as despesas em causa devem qualificar-se como despesas gerais da actividade, sujeitas ao regime da *prorata* e reflectidas no direito à dedução em todas as liquidações adicionais impugnadas. Conclui que as liquidações impugnadas devem manter-se integralmente em vigor, remetendo a discussão jurídica quanto à legalidade das mesmas para o presente processo arbitral.

Em 22-06-2026, a Requerida apresentou Resposta, na qual suscita as questões do valor da causa e da inutilidade parcial superveniente da instância, consequente da revogação parcial das liquidações adicionais, na parte referente ao ano de 2023. Por impugnação, manteve o entendimento anterior, constante dos RIT, quanto aos anos de 2021, 2022 e 2024, pugnando pela improcedência do PPA. Juntou o Despacho de Revogação Parcial e o Processo Administrativo (PA).

Por despacho de 14-08-2026, dispensou-se a reunião prevista no art. 18.º do RJAT e facultou-se às Partes o prazo simultâneo de 15 dias para a apresentação de alegações escritas, com a indicação de que nelas poderia a Requerente pronunciar-se sobre as questões do valor da causa e da inutilidade parcial superveniente da instância, suscitadas pela Requerida. No mesmo despacho, anunciou-se a data previsível para a prolação e notificação da decisão arbitral final, alertou-se a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente e, por último, à luz do princípio da cooperação, foram as Partes convidadas a remeterem ao CAAD cópias dos respectivos articulados em formato editável ("*Word*"), com vista a facilitar e abreviar a tarefa de elaboração do acórdão final, no que respeita sobretudo à fixação da matéria de facto.

A Requerente apresentou alegações, em 02-09-2026, e a Requerida, em 16-09-2026, nas quais mantiveram e / ou desenvolveram as posições já anteriormente expressas.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer das liquidações aqui postas em crise, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

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

A ação é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante "CPPT").

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se consideram provados:

A. A Requerente é uma associação de direito privado que tem por objecto assegurar a gestão, proteção, valorização e promoção da Maçã de ... com Indicação Geográfica Protegida ("IGP") - (Doc. 1 junto com o PPA, que aqui se dá por reproduzido);

B. Para esses efeitos, a Requerente / A... desenvolve várias iniciativas de comunicação e marketing, ações de valorização da marca coletiva, atividades de apoio técnico aos produtores e mecanismos de controlo e monitorização que contribuem para assegurar

o cumprimento das especificações associadas ao produto certificado (não controvertido);

C. Para obter o financiamento necessário à prossecução da sua atividade, a A... recorre a diferentes formas de financiamento, designadamente: (i) às contribuições dos associados, (ii) à participação em projetos de promoção e valorização agroalimentar, e (iii) à obtenção de receitas provenientes de atividades complementares compatíveis com a sua missão (não controvertido);

D. Assume particular relevância a comercialização pela Requerente das caixas de acondicionamento e venda da Maçã de ... que são utilizadas pelos produtores/membros da A... não controvertido);

E. No âmbito da sua atividade a Requerente obtém os seguintes rendimentos: quotizações faturadas aos associados; venda de caixas aos associados; outros gastos adicionais faturados aos associados (não controvertido);

F. A Requerente é um sujeito passivo misto, porquanto realiza operações isentas de imposto que não conferem direito à dedução e operações tributadas que conferem esse direito (não controvertido).

G. Na aplicação prática do método *prorata*, num primeiro momento, a Requerente deduz a totalidade do IVA incorrido e, no final do ano, faz o apuramento da percentagem de dedução aplicável a esse período e procede à regularização do IVA a favor do Estado (não controvertido).

H. Para efeitos do *prorata*, a Requerente apurou as seguintes percentagens de dedução para cada um dos exercícios: 2021 – 96%; 2022 – 83%; 2023 – 76%; e 2024 – 73% (não controvertido)

I. Na DP de setembro de 2024, a Requerente solicitou um reembolso de IVA resultante de crédito que vinha a acumular desde março de 2021 (PA).

J. Na sequência do pedido de reembolso, a Requerente foi notificada dos procedimentos de inspeção, de âmbito parcial em sede de IVA, com referência aos períodos de 2021, 2022, 2023 e 2024, dos quais resultaram correções aos montantes de IVA deduzidos, no total de 156.324,06 € (Docs. 2, 3, 4, e 5, juntos com o PPA, que aqui se dão por reproduzidos, e PA).

K. O projeto registado na conta "44208 – PDR2020-10.2.1.5-FEADER-... (...)" centrou-se na promoção das maçãs qualificadas como parte de estilos de vida saudáveis, destacando a sua segurança, rastreabilidade, valor nutritivo e produção ambientalmente responsável. As ações incluíram renovação da imagem, criação de materiais promocionais, campanhas mediáticas, participação em eventos desportivos e produção de conteúdos (não controvertido).

L. O projeto registado na conta "44209 – PDR2020-10.2.1.5-FEADER-... (...)" visou incentivar o uso da Maçã de ... na gastronomia. Foram criados materiais promocionais, conteúdos em vídeo e fotográficos em parceria com várias entidades do setor alimentar e de saúde, além de ações em redes sociais, publireportagens e merchandising (não controvertido).

M. O projeto registado na conta "44210 – POCI-02-0752-FEDER-... (SIAC)" procurou impulsionar as exportações de Maçã de ... através de uma estratégia de comunicação estruturada em quatro mercados internacionais. Incluiu presença em feiras especializadas e ações específicas no Brasil, Espanha, Emirados Árabes Unidos e Índia (não controvertido).

N. A Requerente juntou ao presente processo arbitral um conjunto de faturas que demonstram a repercussão de despesas extraordinárias aos Associados, as quais respeitam aos projetos de investimento acima identificados, no ano de 2023, e a correspondente Ata de aprovação (Docs. 6 a 29 juntos com o PA, que aqui se dão por reproduzidos).

O. Os custos incorridos pela Requerente relacionados com as despesas de investimento são ressarcidos por todas as fontes de receitas por ela recebidas: - As quotizações faturadas aos Associados – isentas; - A venda de caixas aos Associados – tributada; Despesas extraordinárias faturadas aos Associados - tributadas; e Subsídios ao investimento – não sujeitos a IVA (não controvertido).

P. No âmbito das Ordens de Serviço n.ºs OI2025..., OI2025... e OI202... de 24-07-2025, e da Ordem de Serviços n.º OI2024... de 14-11-2024, foram realizadas à Requerente acções de inspeção internas e de âmbito parcial (IVA), que incidiram sobre os períodos de 2021, 2022, 2023 e 2024, respetivamente, e que tiveram por objetivo o controlo/comprovação da situação declarativa da Requerente (PA - capítulo II. dos Relatórios de Inspeção Tributária – RIT's).

Q. Dessa acção inspetiva, em 30-09-2025, foram elaborados os RIT's, tendo os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da AT verificado: i) que a Requerente iniciou a atividade em 16-08-1999; ii) que exerce a atividade principal de "Outras atividades associativas, N.E.", a que corresponde o código 094995 da C.A.E.; e, iii) que se encontra registada em sede de IVA, no regime normal mensal "[…] nos termos da alínea a, n.º 1 do art.º 41.º do Código do IVA (CIVA), realiza operações Mistas (com e sem direito à dedução) com Prorata […]" (PA - capítulo III. dos RIT's).

R. Na sequência dos procedimentos de inspeção, ficou a constar dos RIT´s, cujo teor é comum entre si, além do mais, o seguinte (PA - capítulo «V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades»):

«V.1. Atividade exercida pelo SP

V.1.1. Objeto Social da A...

A A... é uma Associação de direito privado tendo como objetivo "a gestão, divulgação e promoção da "Maçã de ... IGP", ou de outros produtos com qualificações específicas que venham a aderir à Associação e representação dos interesses dos produtores de maçã e a defesa dos direitos económicos e sociais dos seus Associados", conforme art.º 2 dos seus Estatutos (Anexo 1).

A A..., nos diversos esclarecimentos prestados ao longo do procedimento inspetivo (Emails de esclarecimentos em Anexo ...), refere que, no exercício da atividade para a qual foi constituída, não exerce a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, mas sim exerce os fins estatutários definidos nos respetivos estatutos pelos associados, dos quais recebe as correspondentes quotizações anuais, declaradas no Campo 9 da Declaração Periódica (DP) de IVA (operações isentas sem direito à dedução).

Apesar disso, e para ajudar a equilibrar os orçamentos anuais, obtém rendimentos acessórios a esses fins, incluindo rendimentos de caráter comercial para tentar fazer face ás despesas fixas da atividade normal sem fins lucrativos, como veremos de seguida.

V.1.2. Atividade comercial sujeita a IVA

A A..., desde a sua constituição em 1999, refere que passou sérias dificuldades para conseguir cumprir com todas as obrigações ao estar dependente só de quotas de

associados e de subsídios do estado, pelo que, nesse sentido, passou a vender embalagens para comercializar a maçã de ... aos associados com uma margem pequena, sujeitas à taxa normal de IVA, deduzindo o IVA suportado na aquisição dessas embalagens aos seus fornecedores.

(...)

V.1.3. Promoção da marca "Maçã..." – Investimentos realizados e Rendimentos associados

Como vimos anteriormente, a A... alega que só com a venda de embalagens se conseguiu manter até hoje uma vez que os investimentos são muito grandes e sucessivos para a promoção, divulgação e estudo da maçã... .

No seu entendimento (emails com esclarecimentos […]), esta atividade comercial está totalmente relacionada com a atividade principal da A..., totalmente sem fins lucrativos e sem ela não seria possível manter o trabalho associativo uma vez que há anos que se conseguem lucros mas logo no ano seguinte toda essa verba é absorvida e investida para a divulgação e promoção da maçã de..., mais especificamente, em diversos projetos candidatos a financiamentos (IFAP/FEADER […]) contabilizados em contas de Ativos Intangíveis e cujo IVA suportado tem vindo a ser deduzido a 100%, e contabilizado na conta 2432251.

(...)

Os valores indicados no quadro anterior, contemplam o saldo inicial de cada conta, e, (...), apenas estão contabilizados investimentos nas contas 44208 a 44211, com os projetos principais a seguir descritos pelo SP:

1. Conta 44208 - PDR2020-10.2.1.5-FEADER-... (...)

"O projeto teve como objetivo a promoção e divulgação dos benefícios das maçãs qualificadas, como parte imprescindível de estilos de vida saudáveis, enquanto produto

fresco de qualidade (seguro, com sistema de rastreabilidade, com valor nutritivo e métodos de produção respeitadores do ambiente e da biodiversidade).

A comunicação foi efetuada junto de vários targets (jovens, adultos), procurando associar a Maçã ... a estilos de vida saudáveis e informar os consumidores de várias boas práticas ambientais usadas na produção de Maçã ... . Cumprindo a Maçã ... critérios de segurança alimentar, ela é adequada para levar como um snack em atividades de ar livre, pois possui fibra na polpa e antioxidantes na casca. Por isso é prática para um snack e deve ser consumida à dentada.

Foram efetuadas um conjunto de ações: reformulação da imagem de comunicação, merchandising, criação de novos materiais com a nova imagem (rol up, pop ups, etc), publireportagem, campanha em órgão de comunicação, participação de ações de ativação (prova de Triatlo, provas de desporto, etc), criação de conteúdos vídeo e fotos com base nas ações de ativação e com base nas características da Maçã de ... e nas práticas ambientais usadas na sua produção.

2. Conta 44209 - PDR2020-10.2.1.5-FEADER-... (...)

"O projeto teve como objetivo promover o consumo de Maçã ... na confeção de alimentos, na gastronomia, seja nos restaurantes e hotéis seja junto do consumidor final. O projeto consistiu assim em criar uma imagem de estratégia de comunicação para esta área, criação de materiais de comunicação, desenvolvimento de conteúdos vídeo e fotos em parceria com várias entidades (Escola de Hotelaria dos..., Chef do Ano, influenciador Pitada do Pai, APCOI Associação de Combate Contra Obesidade), dinamização de redes sociais, publireportagem, merchandising, e campanha em órgão de comunicação sociais.

Estes projetos foram executados até 31/3/2025, tendo sido apresentado um pedido de alteração com as diversas ações efetivamente executadas, tendo as ações e conteúdos tido parecer positivo pela entidade Leader".

3. Conta 44210 - POCI-02-0752-FEDER-... (SIAC) - inserido nos RIT's das Ordens de Inspeção n.ºs OI2025..., OI2025...e OI2025...

"O projeto teve como objetivo fomentar as exportações, através de ações de comunicação da Maçã ... em 4 mercados internacionais. Embora no passado se tenha exportado maçãs, poucas foram exportadas como Maçã ..., dado que na havia uma forte estratégia de comunicação, com capacidade de impactar os canais de venda e consumidores, baseada nos valores da Maçã ....

Foi desenvolvida uma nova estratégia, baseada na importância do oceano Atlântico nas características distintivas da Maçã ... . De forma transversal e estrutural, participou-se em feiras da especialidade (ex FruitAtraction, Fruit Logistic) para estabelecer contactos com os canais de distribuição (importadores, cadeias comerciais).

Foram efetuadas ações de comunicação em mercados específicos: Brasil, Espanha, Emirados Árabes Unidos e India. Os mercados mais relevantes foram o Brasil, onde se efetuaram um conjunto articulado de ações no ponto de venda, ações de ativação, missões inversas com jornalistas e influenciadores, dinamização de redes sociais e ações com influenciadores. O impacto foi muito elevado no Brasil sendo hoje a Maçã ... reconhecida pelos operadores e cadeias de distribuição, tendo-se conseguido colocar a Maçã ... como uma marca de referência para as maçãs importadas da europa.

(...)

Este projeto foi executado até maio de 2023 tendo já sido dado como encerrado pelo Compete."

Face aos financiamentos necessários para pagar os investimentos com os projetos, a A... informou que recorre, além do reembolso das despesas (subsídios IFAP), aos seus meios/disponibilidades financeiras não repercutindo os montantes investidos aos seus associados (Emails em Anexo 2), e conforme já referido neste documento, deduzindo o IVA suportado a 100%.

V.1.4. Método de Dedução do IVA - Prorata

Quanto ao IVA deduzido com os gastos comuns decorrentes das atividades desenvolvidas, o SP informou que o mesmo é todo deduzido a 100% durante o ano, em dezembro quando se faz o apuramento do IVA é feito o acerto com base no Prorata, já relativamente aos diversos projetos de investimentos, o IVA é deduzido na totalidade (Esclarecimentos em Anexo 2).

V.2. Análise ao IVA deduzido pelo SP em 2023 com investimentos subsidiados

O referido pedido de reembolso solicitado em setembro de 2024, resulta da acumulação de crédito de IVA desde março de 2021, e que, da análise efetuada às declarações periódicas de IVA desde essa data, constatamos que, ao nível de rendimentos, o sujeito passivo declarou operações tributadas com liquidação de imposto à taxa normal (Venda de embalagens - Campos 3 e 4), e operações isentas que não conferem direito à dedução (quotizações dos associados - Campo 9) em montantes significativos, enquanto que o IVA deduzido, maioritariamente em existências à taxa normal e imobilizado (maioritariamente investimentos em ativos intangíveis – Projetos - Campo 20), foi quase sempre superior ao liquidado.

Também já aqui referimos que a A..., conforme seu entendimento, considerou que a venda de embalagens está relacionada com a atividade principal da..., totalmente sem fins lucrativos, e que sem ela não seria possível manter o trabalho associativo uma vez que os lucros obtidos são totalmente canalizados para a divulgação e promoção da maçã de ... através de vários projetos de investimento, contabilizados em contas de Ativos Intangíveis e cujo IVA suportado tem vindo a ser deduzido a 100%, contabilizado na conta 2432251.

Desta forma, no âmbito do procedimento interno em curso e face às duvidas que se levantam com o enquadramento assumido pelo SP, focámos-nos na análise do controlo das operações realizadas em 2023 e contabilizadas nas contas de investimentos (Contas 44), cujo IVA foi contabilizado na Conta 2432251, e deduzido a 100% pelo SP, conforme

sistematização efetuada no Quadro 8 (Faturas de fornecedor de investimentos em Anexo 4), dado que foram estas operações que contribuíram de forma significativa para o crédito de imposto acumulado pelo SP entre 2021 e 2024, cujo pedido de reembolso de imposto foi solicitado na Declaração Periódica de setembro de 2024, no montante de € 150.000,00.

Já aqui referimos que o sujeito passivo declarou operações isentas que não conferem direito à dedução (quotizações dos associados - Campo 9), isentas de IVA nos termos do art.º 9, n.º 19 do CIVA, que estabelece a isenção de imposto nas prestações de serviços e as transmissões de bens conexas efetuadas no interesse coletivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos, situação que se verifica com a A..., a qual, no âmbito dos seus fins estatutários e para benefício direto dos seus associados, tem vindo a investir em projetos de divulgação e promoção da marca "Maçã...".

"Para fazer face aos montantes necessários para pagar os investimentos com os projetos de promoção e divulgação da maçã..., recorre, além do reembolso das despesas através de subsídios (candidaturas ao IFAP – contabilizados nas contas 75), aos seus meios/disponibilidades financeiras, não repercutindo os montantes investidos aos seus associados (Emails em Anexo 2), e conforme já referido neste documento, deduzindo o IVA suportado a 100%.

Relativamente ao IVA deduzido nos investimentos realizados, há que referir que os SP que, no exercício da sua atividade, efetuam simultaneamente operações tributáveis que conferem o direito à dedução e operações isentas (ou não sujeitas) que não conferem esse direito, e que são normalmente designados de SP mistos, apenas podem exercer o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços que se destinem às operações que conferem direito à dedução, isto é, relativamente às operações referidas no art.º 20 do CIVA.

O direito à dedução dos SP mistos encontra-se regulado no art.º 23 do CIVA, que estabelece que as suas regras se aplicam exclusivamente às situações em que os SP pretendem exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista, entendendo-se estes como os que são utilizados conjuntamente no exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 2 do CIVA que confere direito a dedução, com o exercício de atividades económicas que não conferem esse direito, ou, ainda, conjuntamente com operações fora do conceito de atividade económica.

Já a disciplina contida no n.º 1 do art.º 20 do CIVA, estabelece que só confere direito à dedução o imposto suportado sobre bens e 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, ou transmissões de bens e serviços referidas nas diferentes subalíneas da respetiva alínea b).

De facto, além de o IVA dedutível dever estar mencionado em fatura ou documento equivalente passado na forma legal, nos precisos termos do art.º 36, em nome e na posse do sujeito passivo, conforme determina a alínea a) do nº 1 do art.º 19, ambos do CIVA, o imposto que onerou a montante determinados bens e serviços só seria dedutível se o custo desses bens e serviços fosse repercutido nas receitas sujeitas a tributação a jusante, o que não se verifica na situação analisada, uma vez que as únicas fontes de rendimento em 2023 diretamente relacionadas com os investimentos na promoção da maçã de ... são:

- Quotas isentas de IVA sem direito à dedução, nos termos do n.º 19, do art.º 9 do CIVA, já que não houve qualquer repercussão dos investimentos pelos associados; e

- Os subsídios/incentivos não tributados em IVA, atribuídos para melhorar a posição económica da entidade que os recebe (ou seja, destinados a compensar despesas gerais e correntes), que não foram calculados em relação a preços, quantidades vendidas ou

serviços prestados, não se ajustando aos limites estabelecidos na alínea c) do n.º 5 do art.º 16 do CIVA.

Assim, seria dedutível na totalidade o imposto suportado nas aquisições de bens ou serviços exclusivamente afetos a operações que, integrando o conceito de atividade económica para efeitos do imposto, fossem tributadas, isentas com direito à dedução ou, ainda, não tributadas, mas que conferissem esse direito, nos termos da subalínea II da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

No entanto, o imposto suportado com os investimentos não foi repercutido nas receitas sujeitas a tributação (no caso do SP os únicos rendimentos sujeitos a tributação em IVA derivam da atividade de compra e venda de embalagens aos seus associados, não tendo esta atividade qualquer nexo da causalidade com os investimentos deem promoção e divulgação da maçã de ...), estando exclusivamente afeto a operações que não conferem direito a dedução (quotizações), ou a operações que, em sede de IVA, não se inserem no exercício de atividades económicas (subsídios), pelo que não é, naturalmente, admissível o exercício do direito à dedução."

S. Nos vários pedidos de esclarecimento promovidos pelos SIT para saber se a Requerente repercutiu ou não aos seus associados os custos dos projectos de investimento, a A... respondeu primeiramente (13-05-2025) que sim: "*O autofinanciamento dos projetos foi faturado aos associados de acordo com a sua representatividade na A..., quanto ao montante referente ao apoio aguardou-se pelo reembolso.*" (Anexo 3 do RIT da OI2024..., e Anexos 2 dos RIT's das OI2025..., OI2025... e OI2025...).

T. No dia seguinte (14-05-2025) respondeu que não: "*a A... recorre aos seus meios \ disponibilidades financeiras*" (cits. Anexos).

U. Colocada perante a sua própria contradição, e quando lhe foi solicitada a faturação comprovativa da repercussão de tais despesas aos associados, a 23-05-2025, a

Requerente assumiu que houve um lapso na informação anterior e não enviou qualquer facturação (cits. Anexos).

V. Na decorrência dos referidos procedimentos de inspecção, concluíram os SIT o seguinte:

- Em relação à Ordem de Inspeção n.º OI2024..., "[…] propõe-se a correção do IVA deduzido em 2024 com os investimentos contabilizados nas contas 44 e sistematizados no Quadro 8, no valor de € 9.422,73, por não cumprirem os pressupostos de elegibilidade previstos no art.º 20 do CIVA, em concreto, pelo facto desse IVA não ter dado origem a qualquer operação tributável sujeita a imposto e dele não isenta.";

- Em relação à Ordem de Inspeção n.º OI2025..., "[…] propõe-se a correção do IVA deduzido em 2021 com os investimentos contabilizados nas contas 44 e sistematizados no Quadro 8, no valor de € 13.744,24, por não cumprirem os pressupostos de elegibilidade previstos no art.º 20 do CIVA, em concreto, pelo facto desse IVA não dar origem a qualquer operação tributável sujeita a imposto e dele não isenta.";

- Em relação à Ordem de Inspeção n.º OI2025..., "[…] propõe-se a correção do IVA deduzido em 2022 com os investimentos contabilizados nas contas 44 e sistematizados no Quadro 8, no valor de € 37.645,19, por não cumprirem os pressupostos de elegibilidade previstos no art.º 20 do CIVA, em concreto, pelo facto desse IVA não ter dado origem a qualquer operação tributável sujeita a imposto e dele não isenta.";

- Em relação à Ordem de Inspeção OI2025..., "[…] propõe-se a correção do IVA deduzido em 2023 com os investimentos contabilizados nas contas 44 e sistematizados no Quadro 8, no valor de € 95.511,90, por não cumprirem os pressupostos de elegibilidade previstos no art.º 20 do CIVA, em concreto, pelo facto desse IVA não ter dado origem a qualquer operação tributável sujeita a imposto e dele não isenta."

W. Em 04-09-2025, a Requerente foi notificada através da Via CTT dos projetos de conclusões dos relatórios de inspeção, para, querendo, exercer o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia, previsto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e no artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (PA).

X. A Requerente não exerceu o direito de audição, pelo que as correções inicialmente propostas se convolaram em definitivas.

Y. Em 09-03-2026, a Requerente solicitou a constituição de Tribunal Arbitral.

Z. Por despacho de 27/05/2026, do Subdiretor Geral da Área de Gestão Tributária IVA, IEC e ISV, remetido, por ofício n.º ... de 27/05/2026, aos Ilustres Mandatários da Requerente, a AT procedeu à revogação parcial das liquidações adicionais controvertidas, na parte referente apenas ao exercício de 2023, conforme discriminado:

Período	IVA deduzido campo 20	Correção IT	Aplicação do Prorata apurado pela A... no final do ano	Correção após pedido arbitral
2021	20 251,55	13 744,24	Não	13 744,24
2022	41 857,12	37 645,19	Não	37 645,19
2023	100 545,06	95 511,90	Sim - 76% de 21.850,25	78 905,71
2024	15 010,48	9 422,73	Não	9 422,73
Total	**177 664,21**	**156 324,06**		**139 717,87**

AA. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à AT em 11-03-2026 (SGP do CAAD).

BB. O despacho referido em Z. teve por fundamento a Informação da Direção de Finanças de ..., segundo a qual:

(i) a Ata exibida pela Requerente apenas considera o autofinanciamento de € 95.001,02 (15% de € 633.340,13) num único projeto, correspondente à faturação junta aos autos;

(ii) os restantes € 538.339,10 (85%) foram financiados exclusivamente por apoios públicos, não estando na origem de qualquer rendimento sujeito a IVA;

(iii) apenas é dedutível o IVA de € 21.850,25 contido no montante do autofinanciamento, e não na totalidade, mas na percentagem do *prorata* apurado para 2023 (76%), ou seja, € 16.606,19 (Despacho de Revogação Parcial e Informação que o suporta, juntos com a Resposta).

CC. Por requerimento apresentado em 12-06-2026, a Requerente manifestou nos autos a sua oposição aos termos da revogação parcial, quer quanto ao valor da causa, quer quanto aos fundamentos e ao alcance da revogação (requerimento constante dos autos).

2. FACTO NÃO PROVADO

A Requerente repercutiu aos seus Associados os custos com a parte não subsidiada dos projectos de investimento, relativamente aos exercícios de 2021, 2022 e 2024.

3. MOTIVAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de

Processo Civil ("CPC"), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas, em conformidade com o disposto no artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente a prova documental junta aos autos pela Requerente, a cópia do PA, os documentos dele constantes e os respectivos anexos, bem como na circunstância de ser incontroversa uma parte da matéria fáctica, conforme está refletido em relação a cada facto considerado provado.

IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

1. QUESTÕES A DECIDIR

- O valor da causa;
- A inutilidade superveniente da lide, ante o despacho de revogação parcial;
- Ónus da prova quanto à dedutibilidade do imposto.

1.1. O VALOR DA CAUSA

A Requerida alega que embora a Requerente indique, afinal, como valor da utilidade económica do pedido o montante de 159.232,61 €, a verdade é que no seu PPA refere

expressamente a anulação do montante de 120.214,64 de imposto e 2.236,70 de juros compensatórios, num total de € 122.451,34, pelo que entende ser este último o valor da acção.

A Requerente contrapõe que o valor da causa por si indicado no PPA – € 159.232,61 – corresponde ao montante global das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios impugnadas, não tendo de coincidir com o montante do reembolso concretamente peticionado. Adita que o montante de € 122.451,34 traduz, tão só, a utilidade económica que a Requerente logrou quantificar em função dos critérios de dedução – designadamente o método do *prorata* – que defende serem aplicáveis, não esgotando o âmbito objetivo do pedido, que abrange a apreciação da legalidade da totalidade das liquidações identificadas no PPA. Defende, portanto, que deve manter-se como valor da causa o montante de € 159.232,61.

Apreciando,

Precetua o artigo 97.º-A, n.º 1, do CPPT que "*Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as acções que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes:*

a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende;

(...)."

No caso, resulta claro que a Requerente contesta a legalidade de todos os atos de liquidação de IVA, demonstrações de liquidação, de acerto de contas e de juros identificados nos ficheiros que anexa ao PPA, no montante de 159.232,61 €, pretendendo, por via da aplicação do *prorata*, que lhe sejam devolvidos 120.214,64 €.

Nessa medida, não subsiste dúvida de que o valor a fixar a esta causa é o indicado no PPA, ou seja, 159.232,61 €, que assim se mantém.

1.2. A INUTILIDADE SUPERVENIENTE PARCIAL DA LIDE, ANTE O DESPACHO DE REVOGAÇÃO PARCIAL

Alega a Requerente que a revogação parcial não se limita a anular actos com base em elementos probatórios supervenientes: pelo contrário esta revogação reconfigura, o próprio enquadramento jurídico-tributário até então sustentado nos Relatórios de Inspeção Tributária ("RIT").

Reforça que esta circunstância a impossibilita de se pronunciar sobre os atos anulados, uma vez que a fundamentação apresentada pela AT para justificar a anulação não é concordante com a argumentação jurídica na qual a AT baseou as liquidações adicionais emitidas no âmbito da inspeção realizada, padecendo de um vício autónomo e insanável, que justifica ser desconsiderada pelo Tribunal Arbitral.

Concretizando, afirma que a Direção de Finanças de ..., na Informação de Pronúncia que serve de suporte à revogação parcial, começa por isolar e associar o montante de € 21.850,25 à faturação extraordinária emitida pela Requerente aos associados em 2023 – procedendo, portanto, a uma verdadeira imputação direta desse IVA a operações tributadas – para, de seguida, e sem qualquer justificação adicional, sujeitar esse mesmo montante, já diretamente imputado, ao método do *prorata* apurado para 2023 (76%), reduzindo a dedução reconhecida para € 16.606,19. Esta dupla operação – imputação direta seguida da aplicação do *prorata* ao montante já diretamente imputado – não tem qualquer aderência com o regime legal do artigo 23.º do CIVA.

Conclui com a asserção de que não deve o Tribunal Arbitral declarar a inutilidade superveniente da lide quanto à parte objeto da revogação parcial, mas antes conhecer da legalidade das liquidações de IVA de 2023 na sua totalidade, incluindo quanto à parcela já parcialmente reconhecida pela AT.

A Requerida responde que, explicitando melhor a revogação parcial agora efectuada, importa esclarecer o seguinte, conforme informação prestada pela Direcção de Finanças de ... que se transcreve com adaptações:

8.1. Na ata agora exibida, na proposta 5 (Folha 4 da ATA), a Requerente apenas está a considerar o autofinanciamento de 95.001,02 € (633.340,13 x 15% = 95.001,02) num único projeto, que, de facto, corresponde à faturação agora exibida […].

8.2. Os restantes 538.339,10 € (633.340,12 x 85%), foram financiados, exclusivamente, pelos apoios do estado, ou seja, não estiveram na origem de qualquer rendimento sujeito a IVA, pelo que, o IVA contido naquele valor não confere direito à dedução, conforme determina a disciplina contida no n.º 1 do art.º 20 do CIVA, que estabelece que só confere direito à dedução o imposto suportado sobre bens e 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, ou transmissões de bens e serviços referidas nas diferentes subalíneas da respetiva alínea b).

8.3. Desta feita, apenas poderá ser considerado dedutível, em face da documentação agora exibida, o valor do IVA contido no montante daquele investimento que constituiu autofinanciamento do SP em 2023; ou seja, 21 850,25 €. Mas não na totalidade, dada a qualidade de SP misto. Aplicando o Prorata apurado pelo SP para o ano de 2023 (conforme anexos enviados à IT no âmbito do procedimento de inspeção que ora se juntam), o SP terá direito a deduzir o montante de 16.606,19 € (= 21 850,25 x 76%).

8.4. No caso em apreço, entendemos que, analisada criticamente toda a prova produzida nos presentes autos, a requerente não logrou cumprir com o ónus da prova a que se encontrava adstrita no que se refere aos anos/exercícios de 2021, 2022 e 2024, pois que nenhum elemento de prova foi junto, devendo manter-se as respetivas liquidações adicionais de IVA.

8.5. Em face do exposto, pese embora à data das liquidações efetuadas não tivesse a IT elementos que lhe permitissem concluir pela verificação dos pressupostos previstos na lei para conferir à requerente o direito à dedução do IVA relativo a gastos de investimento realizados em 2023, no montante de 16.606,19 €; o certo é que, tendo posteriormente às liquidações, mais concretamente com o presente pedido, sido apresentados documentos que permitem concluir diferentemente; defendemos, e salvo melhor entendimento, que se impõe a respetiva anulação, devendo promover-se a revogação parcial dos atos de liquidação de IVA de 2023.

Prossegue: a Requerente não tem razão quando no seu Requerimento de 12/06/2026 vem dizer que a revogação parcial em apreço não é coerente com as correcções controvertidas e que a Requerida apresentou uma nova fundamentação jurídica para os actos contestados.

E conclui que atenta a revogação parcial em apreço, deverá nesta parte ser julgada procedente a inutilidade superveniente da lide.

Apreciando, é certo não ser pacífica a imputada incoerência da Requerida, ao mudar a sua decisão quanto à pretendida dedução de imposto relativa ao ano de 2023. Na verdade, a mesma está justificada pelo próprio comportamento da Requerente que, durante o procedimento inspectivo nunca apresentou os documentos (facturas e acta) em que se fundamentou a revogação parcial, só vindo a fazê-lo já na presente instância arbitral.

Todavia, não é menos verdade que, perante a nova fundamentação dos actos respeitantes a 2023, consubstanciada na revogação parcial dos mesmos, a AT deixa a Requerente sem qualquer possibilidade de impugnação em sede de procedimento gracioso, o que é inadmissível, como tem sido entendimento da jurisprudência, referindo-se a título de exemplo o Acórdão do STA no P. 01157/17, de 31-01-2018: "... *dado que o tribunal não pode introduzir diferentes filtros para escrutinar a legalidade dos actos impugnados ou recorrer a novos fundamentos para os manter na ordem jurídica, estando impedido de invadir o núcleo essencial da função administrativa-tributária,*

mais não resta do que anular os actos que constituem o objecto (imediato e mediato) da impugnação judicial." Diferente seria o caso de a revogação ter sido total ou de, sendo parcial, não merecer qualquer reparo ou oposição do sujeito passivo, hipótese em que nem lhe seria exigida fundamentação, como decorre do artigo 152.º do CPA. Na verdade, só os atos desfavoráveis aos destinatários ("atos de gravame" como os define o Professor Freitas do Amaral) são sujeitos ao dever de fundamentação.

Acresce que o despacho de revogação parcial foi proferido em 27-05-2026, muito para além do prazo de 30 dias previsto no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, contado da notificação do pedido à AT, em 11-03-2026 (factos Z. e AA.), pelo que, nos termos do n.º 3 do mesmo preceito, a AT estava impedida de praticar novo acto tributário, salvo com fundamento em factos novos – que a facturação e a acta, enquanto meios de prova de factos pré-existentes, não são.

Ora, ao repartir o investimento de 2023 entre autofinanciamento (15%) e financiamento público (85%) e ao aplicar o *prorata* de 76% ao IVA imputado ao primeiro (facto BB.), a AT não se limitou a revogar: reformou o acto, com critérios que não constam dos RIT.

Não há, por isso, inutilidade superveniente da lide (artigo 277.º, alínea e), do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT), já que a pretensão da Requerente não foi satisfeita: das correcções de € 95.511,90, apenas foram reconhecidos € 16.606,19, e a Requerente opôs-se à revogação (factos V., BB. e CC.). Assim decidiram, em casos análogos, as Decisões Arbitrais proferidas nos Processos n.º 1344/2024-T, de 30-07-2025 ou n.º 933/2023-T, de 02-09-2024, na linha do Acórdão do STA de 07-06-2017, Proc. n.º 0516/17.

Por outro lado, sendo proibida a fundamentação *a posteriori* (Acórdão do STA de 28-10-2020, Proc. n.º 02887/13.8BEPRT), a legalidade das liquidações de 2023 afere-se pelo seu fundamento originário – a não repercussão dos custos de investimento aos associados (facto R.) –, o qual se mostra infirmado pela prova junta aos autos e pela própria revogação (factos N., Z. e BB.).

As liquidações de 2023 enfermam, assim, de erro sobre os pressupostos de facto, que afecta o seu único fundamento. Não sendo possível destacar uma parte legal do acto sem formular um juízo novo sobre a medida da dedução – o que está vedado ao Tribunal (Acórdão do STA de 31-01-2018, Proc. n.º 01157/17) –, impõe-se a sua anulação integral.

Enquanto tal, entende-se que deverá ser desconsiderado o acto de revogação parcial das correcções de IVA relativas a 2023 e, pelo contrário, ser declarado procedente o pedido, nos termos formulados pela Requerente, no que toca às liquidações inerentes a tal período, as quais se anulam na sua totalidade, com fundamento em erro sobre os pressupostos de facto.

1.3. ÓNUS DA PROVA QUANTO À DEDUTIBILIDADE DO IMPOSTO

A Requerente alega, em síntese:

- A posição da AT incorre em contradição lógica: ao mesmo tempo que, na revogação parcial, reconhece que parte dos investimentos de 2023 está relacionada com operações tributadas, continua a sustentar, para os demais exercícios, que os mesmos investimentos, de natureza e finalidade idênticas, se encontram exclusivamente afetos à atividade isenta e a subsídios;

- Tal contradição não é ultrapassada pela Resposta da AT, que se limita a invocar a ausência de comprovação documental da repercussão de despesas para os anos de 2021, 2022 e 2024, sem, contudo, contrariar a qualificação jurídica sustentada pela Requerente quanto à natureza destes investimentos como despesas gerais da sua atividade;

- Ainda que se aceite, em termos estritamente probatórios, a insuficiência de elementos de suporte à repercussão direta e individualizada de despesas extraordinárias nos exercícios de 2021, 2022 e 2024, tal circunstância não afasta a qualificação legal dos investimentos como despesas gerais da atividade global da Requerente, atenta a jurisprudência do TJUE e do TCAS acima citada,

devendo o correto enquadramento legal, também nestes exercícios, ser o da aplicação do prorata, e não o da exclusão total do direito à dedução.

- A Requerente cumpriu o ónus de prova dos factos constitutivos do direito que invoca, pois juntou aos autos os seus Estatutos, dos quais resulta que nenhuma das suas receitas se encontra estatutariamente consignada a um fim específico (artigo 10.º), contribuindo antes todas – quotizações, venda de embalagens, faturação extraordinária e subsídios – para a prossecução do mesmo e único objeto associativo; e juntou, quanto ao exercício de 2023, a faturação emitida aos associados e a Ata n.º 47, comprovativas da repercussão, ainda que parcial, dos custos de investimento junto dos associados através de operações tributadas.

A Requerida contesta, em síntese:

- É relativamente ao enquadramento das operações de venda de embalagens aos associados e relativamente às operações de financiamento extraordinário dos associados que incide a discordância de posições entre as partes em litígio, discordância esta que em nada afecta o método do pro rata aplicado pela Requerente.

- O IVA suportado com os investimentos realizados para promoção e divulgação da maçã de ... inserem-se em projectos específicos, para cuja realização são recebidos subsídios, e que se encontram perfeitamente delimitados quanto às actividades a promover e objectivos a alcançar, inexistindo qualquer afectação destes investimentos à actividade de venda de embalagens, a qual, muito embora se insira nos fins estatutários da Requerente, é desenvolvida à margem daqueles investimentos.

- No que respeita às despesas extraordinárias suportadas pelos associados, no decurso da acção inspectiva, e não obstante os pedidos de esclarecimentos destinados a clarificar essa situação, a Requerente nunca juntou as facturas a que alude, com liquidação do IVA aos associados, razão

pela qual não foi possível à inspecção tributária concluir que os investimentos também estavam afectos ao exercício de uma actividade tributada.

- Essa demonstração apenas foi realizada pela Requerente no âmbito da presente instância arbitral, mediante a junção de documentos, porém apenas relativamente ao exercício de 2023, razão pela qual a revogação parcial, supra referida, apenas abrangeu este período de imposto uma vez que relativamente aos anos de 2021, 2022 e 2024 a Requerente não juntou qualquer comprovativo das contribuições extraordinárias dos associados com facturação de IVA, conforme alegado mas não comprovado.

- Ora, no âmbito da acção inspectiva, a Requerente está obrigada ao dever de colaboração com a AT relativamente a tudo quanto lhe seja solicitado para verificação do imposto e períodos em análise, sendo possível constatar pela leitura aos respectivos relatórios finais que a Requerente não juntou qualquer comprovativo referente às contribuições extraordinárias dos associados e correspondente facturação com IVA, nem apresentou qualquer justificação para a não apresentação dessa documentação, necessária e adequada à demonstração pretendida pela AT.

- Cumpre destacar o teor dos pedidos de esclarecimento promovidos pelos SIT (cf. Anexo 3 do RIT da OI2024..., e Anexo 2 dos RIT's das OI2025..., OI2025... e OI2025...) e as respostas obtidas, com o expresso objectivo de saber se a Requerente, para fazer face aos investimentos contabilizados nas contas 44, utilizou meios financeiros próprios, ou se, efetivamente, os repercutiu aos associados.

- Resulta forçoso concluir que relativamente aos anos de 2021, 2022 e 2024 a Requerente não apresentou, quer em sede inspectiva quer na presente instância arbitral, qualquer comprovativo de que exerce uma actividade tributada à qual os aludidos investimentos estão afectos, e assim sendo, uma vez que as despesas incorridas com investimentos não cumprem os pressupostos de elegibilidade previstos no art. 20º do CIVA, por não darem origem a qualquer operação tributável sujeita a imposto e dele não isenta, deve o pedido de pronúncia arbitral ser considerado improcedente.

Decidindo, "*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*." (artigo 74.º, n.º 1, da LGT).

No caso em apreço, emerge da prova que, no âmbito da acção inspectiva, a AT diligenciou, com insistência, no sentido de apurar a real dimensão dos investimentos alegadamente realizados para a promoção e divulgação da maçã de ..., bem assim em que medida tais despesas extraordinárias haviam sido suportadas pelos associados da Requerente. Outrossim, resulta da prova que somente já no domínio da presente instância arbitral, e apenas relativamente ao exercício de 2023, a A... veio juntar documentos comprovativos do que lhe fora questionado, ou seja, facturação justificativa da dedução de imposto cujo direito se arroga. Relativamente aos anos de 2021, 2022 e 2024, tudo se manteve como antes, o mesmo é dizer sem a apresentação de comprovativos da repercussão dos custos de investimentos aos associados.

Nessa medida, deve afirmar-se que a Requerida cumpriu o ónus de prova que lhe competia para proceder à tributação, uma vez que provou a verificação dos pressupostos legais que a legitimam.

À impetrante cumpria o ónus da prova dos factos alegados como fundamento do seu pretenso direito à dedução do IVA, como ressalta do artigo 19.º do CIVA, destacando a necessidade de demonstração das operações tributáveis efectuadas (n.º1) e a exibição das facturas passadas na forma legal (n.º 2), com a nota de que não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura (n.º 3).

Nos termos do artigo 75.º, n.º 1, da LGT, "*Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.*"

Já nos termos do n.º 2 do mesmo preceito, "*A presunção referida no número anterior não se verifica quando:*

a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;

b) O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações; (…)

Ora, da prova recolhida nestes autos, evidencia-se que a Requerente não só não cumpriu com o dever de colaboração a que está adstrita, no decurso do procedimento inspectivo, designadamente quanto ao dever de esclarecimento da sua situação tributária, como, mesmo já em sede arbitral, não realizou qualquer tipo de demonstração quanto aos factos alegados como pressuposto do direito à dedução de imposto que se arroga, quanto aos anos de 2021, 2022 e 2024.

Enquanto tal, é de toda a pertinência recordar o entendimento da jurisprudência superior nesta matéria, concretamente do STA, em acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, com relação de Isabel Marques da Silva, no Proc. 0587/15, de 16-03-2026: "*Basta à AT provar a factualidade que a levou a não aceitar a respectiva dedução de imposto, factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte, só então passando a competir ao contribuinte o ónus de prova do direito de que se arroga (o de exercer o direito à dedução do IVA) e que não é reconhecido pela AT, ou seja, o ónus de prova de que as operações se realizaram efectivamente e ocorrem os pressupostos de que depende o seu direito àquela dedução*."

Em face do exposto, deverá improceder o PPA na parte em que pede a anulação das liquidações de IVA, juros e acerto de contas relativas aos exercícios de 2021, 2022 e 2024.

2. RESTITUIÇÃO DAS QUANTIAS PAGAS

Na sequência da anulação das liquidações de imposto, relativas ao exercício de 2023, a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias indevidamente pagas e não reembolsadas, consoante o supra exposto, o que é consequência da anulação e deverá ser liquidado na execução da presente decisão arbitral.

3. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, "*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*".

No caso que aqui se aprecia, não ficou demonstrado que tenha havido "*erro imputável aos serviços*" no pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Pelo contrário, mesmo na parte dos actos de liquidação que veio a ser revogada pela Requerida - inerente ao exercício de 2023 -, tal ficou a dever-se ao comportamento da própria Requerente, que só agora, já no decurso da presente instância arbitral, veio juntar os documentos (facturação e acta) que sustentam o direito que se arroga à dedução de imposto. De facto, enquanto decorreu o procedimento inspectivo, a AP... ignorou o seu dever de colaboração com os SIT para que fornecesse tais elementos, apesar de solicitada expressamente para o efeito.

Consequentemente, não são devidos os juros indemnizatórios peticionados.

Por último, há que referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – v. artigo 608.º do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT**.**

V. DECISÃO

Pelo exposto, acordam os Árbitros deste Tribunal em:

a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando a anulação das liquidações de IVA, juros e acerto de contas identificadas e impugnadas pela Requerente, relativas ao exercício de 2023;

b) Condenar a Requerida a reembolsar a Requerente das quantias de imposto e juros compensatórios indevidamente pagos, a liquidar na execução da presente decisão arbitral;

c) Absolver a Requerida dos demais pedidos formulados, relativos aos anos de 2021, 2022 e 2024;

d) Condenar ambas as Partes nas custas do processo, repartidas na proporção dos respectivos decaímentos, ou seja, 35,00% a cargo da Requerente e 65,00%, a cargo da Requerida.

VI. VALOR DA CAUSA

Fixa-se o valor da causa em 159.232,61€ (cento e cinquenta e nove mil, duzentos e trinta e dois euros e sessenta e um cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e do artigo 306.º, n.º 2, do CPC, *ex vi* artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária ("RCPAT").

VII. CUSTAS

Custas no montante de 3.672,00€ (três mil seiscentos e setenta e dois euros), a pagar por ambas as Partes, nas proporções determinadas na alínea d) da Decisão *supra*, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5, do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

AV.ª DUQUE DE LOULÉ N.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 • WWW.CAAD.ORG.PT • GERAL@CAAD.ORG.PT

Notifique-se.

Lisboa, 06 de Novembro de 2026.

Os Árbitros,

José Poças Falcão (Presidente)

António Sérgio de Matos (Vogal e relator)

Frederica Marques Pinto (Vogal)