

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 727/2019-T

Tema: Recurso de revisão de decisão arbitral. Instância internacional de recurso
Decisão arbitral (anexa à decisão).

DECISÃO ARBITRAL

A Autoridade Tributária e Aduaneira interpôs Recurso de Revisão da Decisão Arbitral proferida no presente processo, ao abrigo da alínea f) do artigo 696.º do Código de Processo Civil (CPC), para que remete o n.º 1 do artigo 293.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que estabelece que a decisão transitada em julgado pode ser objeto de revisão quando **«seja inconciliável com decisão definitiva de uma instância internacional de recurso vinculativa para o Estado Português¹»**.

Neste caso, **a Decisão que a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca como fundamento do Recurso de Revisão é uma Decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) proferida em processo de reenvio prejudicial**, no processo n.º C-581/19, junta aos autos.

Não estando prevista no CPPT a tramitação dos recursos de revisão, na fase anterior à sua admissão, será aplicável subsidiariamente o regime do processo civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT).

Por isso, nos termos do n.º 1 do artigo 699.º do CPC, há que proferir uma decisão liminar sobre a admissibilidade do recurso: *«o tribunal a que for dirigido o requerimento indefere-o quando não tenha sido instruído nos termos do artigo anterior ou quando reconheça de imediato que não há motivo para revisão»*.

¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

No caso em apreço, «*não há motivo para a revisão*», pois é manifesto que o Acórdão do TJUE invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira não é proferido por «*uma instância internacional de recurso*».

Na verdade, desde logo, não há qualquer recurso que possa ser interposto para o TJUE de decisões judiciais portuguesas, pelo que não pode ser considerada uma instância internacional de recurso para efeito da legislação processual portuguesa, que é a que está em causa aplicar.

Por outro lado, mesmo que se entenda que possam ser fundamento de recurso de revisão decisões proferidas pelo TJUE em acções de incumprimento instauradas pela Comissão Europeia contra Portugal ao abrigo do artigo 258.º do TFUE (como entendeu o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 02-07-2014, processo n.º 0360/13), no caso de acórdãos do TJUE proferidos em reenvio não se está perante uma acção desse tipo, pelo que não há razão para aplicar essa jurisprudência.

O TJUE nos processos de reenvio prejudicial não é uma instância de recurso, pois a sua decisão é anterior à decisão final do processo nacional e nenhuma das partes no processo tem a possibilidade de apelar para o TJUE.

Aliás, para além de ser evidente, é pacífico na doutrina e na jurisprudência que as intervenções do TJUE em processo de reenvio não são assumidas na veste de instância de recurso, mas sim de colaboração entre juízes, como tem afirmado, inclusivamente, o próprio TJUE:

– 28 *Note-se, a este respeito, que o artigo 234.º CE* (atual artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)) *não constitui uma via de recurso para as partes num litígio pendente num tribunal nacional e que não basta, portanto, que uma das partes alegue que o litígio suscita uma questão de validade do direito comunitário para que o tribunal em questão seja obrigado a considerar que se suscita uma questão nos termos do artigo 234.º CE;* (Acórdão do TJUE de 10-01-2006, processo n.º C-344/04).

– *Uma vez que o artigo 267.º TFUE não constitui uma via de recurso para as partes num litígio pendente no tribunal nacional, o Tribunal de Justiça não pode ser obrigado a apreciar a validade do direito da União apenas porque esta questão foi invocada perante o mesmo por*

uma destas partes (acórdão de 30 de Novembro de 2006, Brünsteiner e Autohaus Hilgert, C-376/05 e C-377/05, Colect., p. I-11383, n.º 28);

– 9 Com efeito, o reenvio prejudicial assenta num diálogo de juiz a juiz, cujo início depende inteiramente da apreciação que o órgão jurisdicional nacional faça da pertinência e da necessidade do referido reenvio (Acórdãos do TJUE Kempster, de 12-02-2008, processo C-2/06, n.º 41; Cartesio, C-210/06, n.º 90; VB Pénzügyi Lízing Zrt., de 09-11-2010, processo C-137/08, n.º 29; Jozef Križan et alii, de 15-02-2013, processo C-416/10, n.º 66).

– “The relationship between national courts and the CJEU is reference-based. It is not an appeal system. No individual has a right of appeal to the CJEU. It is for the national court to make the decision to refer. The CJEU will rule on the issues referred to it, and the case will then be sent back to the national courts, which will apply the Union law to the case at hand” (Paul Craig e Gráinne de Búrca in EU Law, Text, Cases and Material, 6th ed., Oxford: Oxford University Press, 2011, p. 464).

– «De acordo com o número 3 do artigo 4.º do mesmo Tratado, cabe aos Estados-Membros assegurar a execução das obrigações decorrentes dos Tratados e facilitar o cumprimento da missão da União Europeia. Desta dicotomia resulta uma necessidade de diálogo entre os órgãos jurisdicionais nacionais e europeus, razão pela qual se viria a prever o instituto jurídico do reenvio prejudicial, não como uma via de recurso, mas sim como um processo especial de cooperação direta, capaz de garantir a uniformidade dos efeitos jurídicos das normas de direito da UE através de todo o seu território» (Luísa Lourenço in O REENVIO PREJUDICIAL PARA O TJUE E OS PARECERES CONSULTIVOS DO TRIBUNAL EFTA, publicado em revista Julgar n.º 35, página 189).

– «Importa começar por referir que um pedido de reenvio prejudicial não serve para impugnar uma decisão judicial e que a decisão a proferir pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no âmbito de tal pedido não tem por finalidade revogar decisões judiciais proferidas por Tribunais nacionais. Na sua arquitectura específica, não é também destinada a afrontar qualquer interpretação de normas internas alegadamente errónea ou aferir da violação de preceitos constitucionais dos diversos Estados-Membros. Uma questão prejudicial antes corresponde a uma pergunta/ pedido de resposta que um órgão jurisdicional nacional de um Estado da União repute necessária para estear a solução de um litígio que lhe cumpra avaliar. O seu objecto

exclusivo é o Direito da União e o esforço de avaliação solicitado ao Tribunal de Justiça da União Europeia corresponde ao de interpretação ou formulação de juízo de validade incidente sobre esse Direito» (Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 04-07-2019, processo n.º 18321/16.9T8LSB.L2-6).

Aliás, a Autoridade Tributária e Aduaneira no requerimento que apresentou nem sequer explica qual a razão ou fundamento legal para que o TJUE possa ser considerado **uma instância de recurso**.

Os fundamentos de revisão de sentença previstos no artigo 696.º do CPC, aplicável por remissão do n.º 1 do artigo 293.º do CPPT e da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT são taxativos, como resulta do teor expresso do corpo daquele artigo 696.º do CPC: «*a decisão transitada em julgado só pode ser objeto de revisão quando ...*».

Tratando-se, neste artigo 696.º do CPC, de normas excepcionais que permitem eliminar a força do caso julgado e a obrigatoriedade geral a ela constitucionalmente associada (n.º 2 do artigo 205.º da Constituição da República Portuguesa), elas não podem ser aplicáveis analogicamente a situações não previstas (artigo 11.º do Código Civil), designadamente, a decisões de instâncias internacionais que não sejam, à face da legislação nacional e da União Europeia, proferidas por «*instâncias de recurso*».

Nestes termos, **indefere-se o requerimento de recurso de revisão apresentado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, por ser manifesto não haver fundamento para a revisão, designadamente o fundamento invocado, por a decisão do TJUE invocada não ter sido proferida por uma instância internacional de recurso.**

Sendo de indeferir o recurso com este fundamento fica prejudicada, por ser inútil (artigo 130.º e n.º 2 do artigo 608.º, ambos do CPC), a apreciação de outros requisitos do recurso de revisão previsto na alínea f) do artigo 696.º do CPC, designadamente as questões de saber se a decisão do TJUE proferida no processo n.º C-581/19 é inconciliável ou não com a decisão arbitral preferida no presente processo e se deve considerar-se ou não vinculativa para o Estado Português, para efeitos daquela norma.

Publique-se esta Decisão Arbitral nos termos da alínea g) do artigo 16.º do RJAT.

Lisboa, 9 de Abril de 2021

Tribunal Arbitral Singular

O Árbitro,
(Alexandre Andrade)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 727/2019-T

Tema: IVA – Ginásios, Consultas de Nutrição; Isenção.

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro **Alexandre Andrade**, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, constituído em **17 de Janeiro de 2020**, decide no seguinte:

1. Relatório

A...- UNIPESSOAL, LDA. (adiante designada apenas por Requerente), sociedade comercial com o NIPC... e sede na Rua..., n.º..., Município de ..., Distrito de Aveiro, apresentou um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado apenas por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada apenas por Requerida).

A Requerente apresentou *Pedido de Pronúncia Arbitral, sem designação de árbitro, Contra a Autoridade Tributária e Aduaneira, [...], tendo em vista a apreciação da ilegalidade dos seguintes atos de liquidação oficiosa de IVA e liquidação de juros de IVA, após ter havido indeferimento tácito de recurso hierárquico apresentado: - Ato de liquidação de IVA do período de 201603T, no valor de 2.931,20 euros (ato de liquidação n.º 2019...), E o correspondente ato de liquidação de juros de IVA do período 201603T, no valor de 304,52 euros, - Ato de liquidação de IVA do período de 201606T, no valor de 3.008,34 euros (ato de*

liquidação n.º 2019...), E o correspondente ato de liquidação de juros de IVA do período 201606T, no valor de 282,20 euros, - Ato de liquidação de IVA do período de 201609T, no valor de 3.100,63 euros (ato de liquidação n.º 2019...), E o correspondente ato de liquidação de juros de IVA do período 201609T, no valor de 259,94 euros, - Ato de liquidação de IVA do período de 201612T, no valor de 3.400,16 euros (ato de liquidação n.º 2019...), E o correspondente ato de liquidação de juros de IVA do período 201612T, no valor de 250,69 euros, - Ato de liquidação de IVA do período de 201703T, no valor de 3.619,25 euros (ato de liquidação n.º 2019...), E o correspondente ato de liquidação de juros de IVA do período 201703T, no valor de 232,02 euros, - Ato de liquidação de IVA do período de 201706T, no valor 3.444,59 euros (ato de liquidação n.º 2019...), E o correspondente ato de liquidação de juros de IVA do período 201706T, no valor de 184,85 euros, - Ato de liquidação de IVA do período de 201709T, no valor de 3.083,40 euros (ato de liquidação n.º 2019...), E o correspondente ato de liquidação de juros de IVA do período 201709T, no valor de 135,50 euros, - Ato de liquidação de IVA do período de 201712T, no valor de 2.939,70 euros (ato de liquidação n.º 2019...), E o correspondente ato de liquidação de juros de IVA do período 201712T, no valor de 99,18 euros.

*Completa a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, O que está em causa neste processo é uma interpretação feita pela Autoridade Tributária, da forma como os serviços de nutrição, prestados em “ambiente” de ginásio, são tributados a título de Imposto sobre Valor Acrescentado. Pelo que o Requerente pretende que seja apreciada a ilegalidade dos atos de liquidação **oficiosa** indicados, todos de IVA, com base no mesmo circunstancialismo de facto e de direito.*

*Conclui a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, Com base em tudo o exposto, estamos perante **erro de pressupostos de direito, uma vez que a Autoridade Tributária fez uma errada interpretação e aplicação das normas legais, nomeadamente na questão de isentar, ou não, o serviço da nutrição prestado em ginásio, logo errando na qualificação e quantificação de rendimentos, E perante erro de pressupostos de facto, pois a Autoridade Tributária considera que, factualmente, o serviço de nutrição prestado nos ginásios não passa de uma decomposição artificial de preços (ignorando a realidade dos factos), Levando a que estejamos perante invalidades dos atos de liquidação (e dos pressupostos legais***

inerentes), com a consequente anulação dos mesmos. Com a anulação dos atos de liquidação identificados a Autoridade Tributária deverá proceder de acordo com o artigo 24.º do RJAT, E dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, nomeadamente, mas não só, para pagamento ao Requerente dos juros indemnizatórios (pois o Requerente já iniciou o pagamento, em prestações, dos valores erradamente liquidados pela AT).

No Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente, requer, a final, Nestes termos, e nos demais de Direito, requer-se pronúncia arbitral sobre a ilegalidade dos atos identificados, com base em erros de pressupostos de facto e de direito dos atos de liquidação, com a consequente declaração da ilegalidade dos atos sindicados, entre outros efeitos legais, como o reembolso dos valores entregues e o devido pagamento de juros indemnizatórios.

Na Resposta, a Requerida diz, A Requerente pretende a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios emitidas por referência aos períodos de tributação dos anos 2016 e 2017, no valor total de € 27.276,17, bem como o pagamento de juros indemnizatórios, após o indeferimento tácito do recurso hierárquico n.º ...2019... . Os atos tributários impugnados resultaram das correções técnicas, por falta de liquidação de IVA, apuradas no decurso de um procedimento de inspeção, externo, de âmbito parcial (IVA e IRC), realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de..., a coberto das Ordens de Serviço n.º OI2018... (2016), e n.º OI2018... (2017), assinadas pela Requerente em 2018-11-04. Acrescenta-se que se impugna toda a matéria de facto alegada pela Requerente, por não corresponder à verdade, ou por dela não poderem ser retirados os efeitos jurídicos pretendidos.

Tal como diz na Resposta, para a Requerida, Os factos são os constantes do PAT, designadamente do RIT, que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, contestando-se desde já todos os factos alegados pela Requerente que se mostrem contrários ou omissos àquele/ naquele. Do respetivo Relatório de Inspeção Tributária (RIT) consta a seguinte descrição dos factos fiscalmente relevantes que alteraram os valores declarados, meios de prova e fundamentação legal de suporte das correções efetuadas, nos termos do n.º 3 do art.º 62.º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA): [...].

Na Resposta, a Requerida *reitera toda a argumentação e conclusões vertidas no procedimento de inspeção tributária e em consequência pugna pela legalidade das liquidações impugnadas, [...].*

A Requerida refere ainda na Resposta o seguinte: *Quanto à falta de fundamentação alegada pela Requerente, resulta claro quer da Reclamação Graciosa, quer do recurso Hierárquico e do presente PPA, que a Requerente bem apreendeu o iter cognoscitivo percorrido pelos SIT, de tal forma que ao mesmo se opõe com os fundamentos que apresenta e com os quais tenta contrariar aquele. A fundamentação legal de suporte das correções que deram origem aos atos tributários impugnados, constante do RIT, é, por esse motivo, completamente clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide) e é, nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) [acórdão de 2018-03-14, processo n.º 0512/17], expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), suficiente (permitindo ao destinatário do acto um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação). Deste modo, julga-se que não ocorre falta de fundamentação, vício invocado pela Requerente, que equivale à adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato. Desde logo, os argumentos evidenciados pela Requerente im procedem atendendo ao alcance do dever de fundamentação e aos parâmetros em que opera.*

Na Resposta a Requerida argumenta, ainda, o seguinte: *Ao contrário do procedimento inspetivo anterior, realizado aos anos 2014 e 2015, o fundamento que preside às correções não assenta na natureza acessória da prestação de serviços de “aconselhamento nutricional” face à prestação principal de ginásio e fitness, como é esclarecido no RIT, em sede de análise ao exercício do direito à audição prévia ao projeto de relatório: «A questão da acessoriedade não foi abordada no presente procedimento de inspeção. Efetivamente, foi abordada por essa perspetiva no procedimento anterior, mas conclui-se que pela insignificância que tem a nutrição, nem chega a ter dimensão para ter carácter acessório, o que sim se pode dizer é que tem natureza de irrisoriedade. Tal como diz imediatamente a seguir a empresa, a mesma terá prestado 371 consultas no biénio 2016/2017, embora isente tendencialmente a todos os clientes*

parte significativa da fatura mensal (8423 transações)». 5. A fundamentação dos atos tributários impugnados assenta, essencialmente, na inaplicabilidade da isenção, nos termos da al. 1) do art.º 9.º do CIVA, por não estar comprovada uma efetiva prestação de serviços de natureza médica, como se pode constatar do seguinte excerto, no âmbito das conclusões dos SIT ao exercício do direito de audição por parte da Requerente: «Tendo em conta, a disciplina restrita do n.º 1, do artigo 9.º do CIVA, fundamento legal principal, delimitante e absolutamente contundente no caso aqui em apreço, que dispõe no sentido de que, “estão isentas de imposto, as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”, situação ainda mais evidente na redação da alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva do Conselho 2016/112/CE (Diretiva do IVA), que é igualmente taxativa, quando dispõe que a isenção de IVA se aplica “Às prestações de serviço de assistência efetuadas no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado Membro em causa”, situação ainda dissecada, quer pela ficha doutrinária 9215 de 2015-08-19, que a ponto 17, refere claramente que a isenção se “refere ao exercício objetivo das atividades e não à forma jurídica que a caracteriza”, quer pela ficha doutrinária 2962, nos seus pontos 13 e 14, que circunscrevem a isenção da dietética à aplicação dos conhecimentos de dietética, ou seja, ao exercício efetivo de nutrição. (...)». Não obstante, relativamente aos atos tributários referentes aos anos 2014 e 2015, mas em relação à Requerente, objeto de impugnação no pedido de pronúncia arbitral identificado com o n.º 504/2018-T, o Tribunal Arbitral Tributário decidiu suspender a instância e efetuar um pedido de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), que deu entrada em 2019-07-31 (processo C-581/19), no qual formulou as seguintes questões: «i) Nas hipóteses em que, como sucede nos autos, uma sociedade: a) se dedica, a título principal, a atividades de manutenção e bem-estar físico e, a título secundário, a atividades de saúde humana, entre elas nutrição, consultas de nutrição e de avaliação física, bem como realização de massagens; b) disponibiliza aos seus clientes planos que incluem apenas serviços de fitness e planos que incluem serviços de fitness e nutrição, deverá, para efeito do disposto no artigo 2.º n.º 1 al. c) da Diretiva 2006/112/CE, de 28/11, considerar-se que a atividade de saúde humana, designadamente nutrição, é acessória da atividade de manutenção e bem-estar físico, devendo, assim, ter a prestação acessória o mesmo tratamento fiscal da prestação

principal ou deverá considerar-se, ao invés, que a atividade de saúde humana, designadamente nutrição, e a atividade de manutenção e bem-estar físico são independentes e autónomas entre si, devendo ser-lhes aplicável o tratamento fiscal previsto para cada uma dessas atividades?
ii) A aplicação da isenção prevista no artigo 132º nº 1 c) da Diretiva 2006/112/CE, de 28/11 pressupõe que os serviços aí consignados sejam efetivamente prestados ou a mera disponibilização dos mesmos, de forma a que a sua utilização esteja unicamente dependente da vontade do cliente, é suficiente para aplicação desta isenção?».

Continua a Requerida na Resposta, *Note-se que a questão constante da al. ii) acima transcrita, trata precisamente de uma questão que também se coloca e é essencial para a boa decisão nos presentes autos. Deste modo, afigura-se que deve ser tida necessariamente em conta no processo em apreço a pendência do pedido de reenvio prejudicial relativo ao processo n.º 504/2018-T referente ao mesmo sujeito passivo, e no âmbito do qual foram suscitadas dúvidas pelo próprio Tribunal Arbitral quanto à mesma matéria de facto, devendo, forçosamente, requerer-se a sua suspensão até prolação da decisão do TJUE.*

Pede, a final, a Requerida, na Resposta, o seguinte: ***Nestes termos e nos mais de Direito, [...], deverá: - Ser suspensa a instância até à decisão do TJUE no processo acima indicado, ou, assim não se entendendo, - ser proferida decisão que julgue improcedente por não provado o pedido arbitral, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais conseqüências.***

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 29 de Outubro de 2019 e posteriormente notificado à Requerida.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como Árbitro do Tribunal Arbitral Singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 18 de Dezembro de 2019, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 17 de Janeiro de 2020.

Em 17 de Janeiro de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Tendo sido constituído o Tribunal Arbitral, notifique-se, nos termos do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando que deve ser remetido ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Em 18 de Fevereiro de 2020, a Requerida apresentou Resposta e protestou juntar o Processo Administrativo.

Em 5 de Março de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *A Requerente apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral. A Requerente, no Pedido de Pronúncia Arbitral, refere que junta: [...]; procuração forense, no entanto, a procuração forense não se encontra junta aos Autos. **Notifique-se a Requerente para, no prazo de 10 (dez) dias, juntar a procuração forense.** A Requerida apresentou Resposta. Na Resposta a Requerida protestou juntar o Processo Administrativo. **Notifique-se a Requerida para, no prazo de 10 (dez) dias, juntar o Processo Administrativo que protestou juntar na Resposta.** Na Resposta, a Requerida refere *Deste modo, afigura-se que deve ser tida necessariamente em conta no processo em apreço a pendência do pedido de reenvio prejudicial relativo ao processo n.º 504/2018-T referente ao mesmo sujeito passivo, e no âmbito do qual foram suscitadas dúvidas pelo próprio Tribunal Arbitral quanto à mesma matéria de facto, devendo, forçosamente, requerer-se a sua suspensão até prolação da decisão do TJUE, requerendo, a final, Nestes termos e nos mais de Direito, [...], deverá: - Ser suspensa a instância no processo acima identificado, ou, assim não se entendendo, [...].* **A Requerente, no seguimento da Resposta apresentada pela Requerida, apresentou requerimento dizendo: Todos os acórdãos expostos pela Autora na sua PI, pela Dra. Clotilde Palma no seu parecer, e por todos os árbitros dos 9 processos acima referidos, vêm comprovar que não existe necessidade absolutamente nenhuma de suspender o presente processo para aplicação do mecanismo de reenvio prejudicial e Nestes termos, e nos demais de Direito, requer-se [...] que aceite o presente requerimento e, em consequência, declare a desnecessidade do reenvio prejudicial no presente processo. No***

*Pedido de Pronúncia Arbitral, a Requerente **requer a inquirição de 2 (duas) testemunhas** (prova testemunhal): B... (cliente do ginásio) e C... (nutricionista do ginásio) e **requer as declarações de parte do gerente da Requerente** (a todos os factos expostos no Pedido de Pronúncia Arbitral, por serem do seu conhecimento pessoal). De harmonia com o Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, **notifique-se a Requerente para, no prazo de 10 (dez) dias**, indicar, relativamente a cada testemunha por si indicada, **quais os concretos pontos do Requerimento Inicial que serão objeto de prova testemunhal** e indicar, também, relativamente às declarações de parte do gerente da Requerente, **quais os concretos pontos do Requerimento Inicial que serão objeto de declarações de parte**. Para a Reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), este Tribunal Arbitral Singular designa o dia 2 de Abril de 2020, às 14h30 horas. Na Reunião serão ouvidas as 2 (duas) testemunhas indicadas pela Requerente, a apresentar pela Requerente. Na Reunião será também ouvido o gerente da Requerente (declarações de parte), também a apresentar pela Requerente. O Mandatário da Requerente e os Juristas designados pela AT, aqui Requerida, **devem ir preparados para alegar oralmente**, sem prejuízo de as Partes acordarem em alegações escritas. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.*

Em 5 de Março de 2020, a Requerida juntou o Processo Administrativo.

Em 11 de Março de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *No seguimento do requerimento apresentado pela Requerente, altera-se a data anteriormente designada (2 de Abril de 2020, às 14h30) e para a realização da Reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), este Tribunal Arbitral Singular designa o dia 14 de Maio de 2020, às 14h30 horas.*

Em 30 de Abril de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Em 11 de Março de 2020 este Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: No seguimento do requerimento apresentado pela Requerente, altera-se a data anteriormente designada (2 de Abril de 2020, às 14h30) e para a realização da Reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), este Tribunal Arbitral Singular designa o dia 14 de Maio de 2020, às 14h30 horas. Nos termos do n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 1-A/2020 de 19 de Março, Sem prejuízo do disposto nos números seguintes,*

*todos os prazos para a prática de atos processuais e procedimentais que devam ser praticados no âmbito dos processos e procedimentos que corram termos nos tribunais judiciais, tribunais administrativos e fiscais, Tribunal Constitucional, Tribunal de Contas e demais órgãos jurisdicionais, tribunais arbitrais, Ministério Público, julgados de paz, entidades de resolução alternativa de litígios e órgãos de execução fiscal ficam suspensos até à cessação da situação excecional de prevenção, contenção, mitigação e tratamento da infeção epidemiológica por SARS-CoV-2 e da doença COVID-19, a decretar nos termos do número seguinte. Nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 7.º da Lei n.º 1-A/2020 de 19 de Março, O disposto no n.º 1 não obsta: a) À tramitação dos processos e à prática de atos presenciais e não presenciais não urgentes **quando todas as partes entendam ter condições para assegurar a sua prática através das plataformas informáticas que possibilitam a sua realização por via eletrónica ou através de meios de comunicação à distância adequados, designadamente teleconferência, videochamada ou outro equivalente.** O CAAD está a ultimar os meios adequados para possibilitar a realização dos atos presenciais por via eletrónica ou através de meios de comunicação à distância. **De harmonia com o Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, notifiem-se as Partes para, no prazo de 10 (dez) dias, informarem este Tribunal Arbitral Singular se concordam que a Reunião prevista no artigo 18.º do RJAT se realize através de meios de comunicação à distância adequados, designadamente por teleconferência ou videochamada, a disponibilizar pelo CAAD. Dá-se sem efeito a Reunião marcada para o dia 14 de Maio de 2020, às 14h30 horas. A nova data para a realização da referida Reunião será oportunamente marcada por este Tribunal Arbitral Singular, de acordo com a disponibilidade do CAAD. [...].***

Apenas a Requerente apresentou Requerimento dizendo: [...] *vimos indicar que nada temos a opor a que os próximos atos processuais (nomeadamente reunião do artigo 18.º do RJAT) se realize por videochamada (com recurso a Zoom, Teams, Skype, ou outra plataforma que o tribunal indique).* [...].

Em 18 de Maio de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Em 15 de Maio de 2020, a Requerente apresentou Requerimento onde diz: 4. Vem a Requerente indicar que pretende que sejam ouvidas mais duas testemunhas a seu favor: - D..., nutricionista do ginásio até setembro de 2017; - E..., cliente do ginásio em 2016 e 2017.*

5. O depoimento destas testemunhas será de extrema importância à compreensão e prova dos factos alegados e à descoberta da verdade material. 6. D... pode comprovar que o número de consultas de nutrição, que a Requerente realizou nos anos controvertidos, superam, em muitos, as 400 consultas, 7. Além de ser “prova viva” de que a Requerente prestava tal serviço com a mesma relevância e peso que o serviço de atividade física. 8. E..., que, infelizmente, tem e teve alguns problemas oncológicos, veio indicar poder testemunhar a favor da Requerente, por se sentir com maior capacidade física para o fazer neste momento, 9. Sendo uma testemunha que beneficiou, pessoalmente, dos serviços de nutrição da Requerente, mais ainda do que qualquer serviço de atividade física que esta pudesse disponibilizar. Nestes termos, e nos demais de Direito, requer-se a V. Exa que aceite o presente requerimento e, em consequência, autorize a audição das duas testemunhas ora arroladas. De harmonia com o Princípio do Contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às Partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo, e do Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, **notifique-se a Requerida para, no prazo de 5 (cinco) dias, se pronunciar, dizendo o que tiver por conveniente, sobre o Requerimento** apresentado pela Requerente em 15 de Maio de 2020, **para que sejam ouvidas mais duas testemunhas**. De harmonia com o Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, **notifique-se a Requerente para, no prazo de 5 (cinco) dias, indicar, relativamente às testemunhas por si indicadas no Requerimento de 15 de Maio de 2020 – D... e E...-, quais os concretos pontos do Requerimento Inicial que pretende a audição das duas testemunhas ora arroladas.** [...].

Em 29 de Maio de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º-A da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, com a redação dada pela Lei n.º 16/2020, de 29 de Maio, No decurso da situação excecional de prevenção, contenção, mitigação e tratamento da infeção epidemiológica por SARS-CoV-2 e da doença COVID-19, as diligências a realizar no âmbito dos processos e procedimentos que corram termos nos tribunais judiciais, tribunais administrativos e fiscais, Tribunal Constitucional, Tribunal de Contas e demais órgãos jurisdicionais, tribunais arbitrais, Ministério Público, julgados de paz, entidades de resolução alternativa de litígios e órgãos de execução fiscal regem-se pelo regime excecional e transitório previsto no presente artigo. Nos

termos do n.º 2 do artigo 6.º-A da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, com a redação dada pela Lei n.º 16/2020, de 29 de Maio, **As audiências de discussão e julgamento, bem como outras diligências que importem inquirição de testemunhas**, realizam-se: a) Presencialmente e com a observância do limite máximo de pessoas e demais regras de segurança, de higiene e sanitárias definidas pela Direção-Geral da Saúde (DGS); ou b) Através de meios de comunicação à distância adequados, nomeadamente teleconferência, videochamada ou outro equivalente, quando não puderem ser feitas nos termos da alínea anterior e se for possível e adequado, designadamente se não causar prejuízo aos fins da realização da justiça, embora a prestação de declarações do arguido ou de depoimento das testemunhas ou de parte deva sempre ser feita num tribunal, salvo acordo das partes em sentido contrário ou verificando-se uma das situações referidas no n.º 4. Nos termos do n.º 4 do artigo 6.º-A da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, com a redação dada pela Lei n.º 16/2020, de 29 de Maio, Em qualquer das diligências previstas nos n.ºs 2 e 3, as partes, os seus mandatários ou outros intervenientes processuais que, comprovadamente, sejam maiores de 70 anos, imunodeprimidos ou portadores de doença crónica que, de acordo com as orientações da autoridade de saúde, devam ser considerados de risco, não têm obrigatoriedade de se deslocar a um tribunal, devendo, em caso de efetivação do direito de não deslocação, a respetiva inquirição ou acompanhamento da diligência realizar-se através de meios de comunicação à distância adequados, designadamente teleconferência, videochamada ou outro equivalente, a partir do seu domicílio legal ou profissional. Este Tribunal Arbitral Singular, depois de ter obtido a disponibilidade do CAAD para o efeito, **designa o dia 23 de Junho de 2020, pelas 10h, para a realização da Reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT). A Reunião será realizada, presencialmente, nas instalações do CAAD, em Lisboa**. Na Reunião serão ouvidas as 2 (duas) testemunhas indicadas pela Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral: 1) **B...** (cliente do ginásio) e 2) **C...** (nutricionista do ginásio). Em 18 de Maio de 2020, este Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: Em 15 de Maio de 2020, a Requerente apresentou Requerimento onde diz: 4. **Vem a Requerente indicar que pretende que sejam ouvidas mais duas testemunhas a seu favor**: -D..., nutricionista do ginásio até setembro de 2017; - E..., cliente do ginásio em 2016 e 2017. [...]. De harmonia com o Princípio do Contraditório, assegurado, designadamente, através da

*faculdade conferida às Partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo, e do Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, **notifique-se a Requerida para, no prazo de 5 (cinco) dias, se pronunciar, dizendo o que tiver por conveniente, sobre o Requerimento** apresentado pela Requerente em 15 de Maio de 2020, **para que sejam ouvidas mais duas testemunhas**. Para se pronunciar, este Tribunal Arbitral Singular aguarda que a Requerida diga o que tem por conveniente sobre o Requerimento apresentado pela Requerente em 15 de Maio de 2020. **As testemunhas são a apresentar pela Requerente**. Na Reunião será também ouvido o gerente da Requerente (declarações de parte), também **a apresentar pela Requerente**. O Mandatário (os Mandatários) da Requerente e os Juristas designados pela AT, aqui Requerida, **devem ir preparados para alegar oralmente**, sem prejuízo de as Partes acordarem em alegações escritas. [...].*

Em 3 de Junho de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Nos termos da alínea c) do artigo 16.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), Constituem princípios do processo arbitral, a autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas. Ensina o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa in Notas sobre as implicações na Arbitragem Tributária do regime processual transitório e excecional previsto na Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, publicado pelo CAAD em 1 de Junho de 2020, Aos tribunais arbitrais tributários é reconhecida autonomia na condução do processo e na determinação das regras a observar e definição da tramitação mais adequada a cada processo especificamente considerado, o que é insistentemente afirmado nos artigos 16.º, alínea c), 18.º, n.º 1, alínea a), 19.º, n.º 1, e 29.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, designado abreviadamente como “RJAT”). [...] E, no âmbito dessa autonomia, não há no RJAT qualquer obstáculo a que mesmo as diligências dos tipos previstos na legislação subsidiária elencada no n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, sejam realizadas em termos diferentes, como resulta do n.º 2 do mesmo artigo, ao estabelecer que a previsão dessa legislação subsidiária «não dispensa, nem prejudica, o dever de o tribunal arbitral **definir a tramitação mais adequada a cada processo especificamente considerado**, nos termos do disposto nos artigos 18.º e 19.º e*

atendendo aos princípios da celeridade, simplificação e informalidade processuais». Ensina o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa in *Guia da Arbitragem Tributária, Revisto e Atualizado*, Coordenação: Nuno de Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira, 3.^a Edição, Almedina, 2017, Não haverá obstáculo, porém, em face dos “princípios da celeridade, simplificação e informalidade processuais” a que se deve atender no processo arbitral, nos termos do artigo 29.º, n.º 2 do RJAT, que o Tribunal Arbitral defina a tramitação processual sem prévia audição das partes, com possibilidade de reapreciação no caso de alguma das partes manifestar discordância. Em 2 de Junho de 2020, a Requerente apresentou nos presentes Autos um Requerimento onde requer **a audição dos intervenientes acima identificados à distância, nas instalações do CAAD nesta cidade do Porto**, invocando essencialmente o seguinte: 1. O ora mandatário, o gerente e as quatro testemunhas podem ser ouvidos no próximo dia 23 de junho, pelas 10h, sem problema. 2. Porém, julga-se ser justificado que todos aqueles sejam ouvidos à distância, por videochamada, como, aliás, foi comunicado pelo CAAD que seria feito caso tivesse sido marcada reunião em maio. 3. Uma das testemunhas (E...) é doente oncológica, logo um grupo de risco, não se justificando expor esta pessoa a uma situação de perigo mortal, com uma viagem de três horas em viatura pessoal cheia (pois tem de ir de boleia), circulação por Lisboa e ida presencial às instalações do CAAD. 4. Mesmo os restantes intervenientes deverão ser ouvidos à distância, pois, atualmente, a área de Lisboa e Vale do Tejo, ao contrário da zona Norte, está a sofrer de um pico da epidemia do COVID-19. 5. Uma vez que foi o próprio CAAD a comunicar, ao ora mandatário, que foram criadas condições na cidade do Porto para realizar as reuniões à distância, 6. Uma vez que uma das testemunhas é doente oncológica, 7. E uma vez que os restantes intervenientes pretendem evitar uma deslocação a uma zona de risco, após meses de isolamento no Norte. Nos termos do n.º 3 e do n.º 4 do artigo 119.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, 3. O impugnante e o representante da Fazenda Pública **podem requerer que o depoimento das testemunhas residentes fora da área de jurisdição do tribunal tributário seja feito nos termos do número seguinte**. 4. **As testemunhas a inquirir nos termos do número anterior são apresentadas pela parte que as ofereceu e são ouvidas por teleconferência gravada a partir do tribunal tributário da área da sua residência**, devendo ser identificadas perante funcionário judicial do

tribunal onde o depoimento é prestado. Tal como ensina o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa in *Notas sobre as implicações na Arbitragem Tributária do regime processual transitório e excecional previsto na Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, publicado pelo CAAD em 1 de Junho de 2020, [...]* As regras temporárias e excepcionais previstas nos n.ºs 2 e 4 do artigo 6.º-A da Lei n.º 1-A/2020 **têm por fundamento os inconvenientes para a eventual propagação da pandemia que podem advir da presença de várias pessoas em diligências de tribunais.** Dos n.ºs 2 e 3 do artigo 6.º-A, aplicados aos tribunais arbitrais tributários, resultam as regras de que, **quando as diligências importam a inquirição de testemunhas ou depoimento de parte, há preferência pela realização com presença física no tribunal arbitral (CAAD) de todos os intervenientes** (n.º 2) e, quando as diligências não incluem produção de prova desses tipos, há preferência pela utilização de meios de comunicação à distância adequados, designadamente teleconferência, videochamada ou outro equivalente (n.º 3). Continua o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, *Certamente que as especificidades dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, se tivessem sido ponderadas, deveriam ter arrefecido o perceptível entusiasmo apressado pelo desconfinamento despreocupado que revela a preferência pelas diligências presenciais, ao mesmo tempo que se reconhece que, afinal, as inquirições de testemunhas podem ser adequadamente realizadas através de meios de comunicação à distância.* Na verdade, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD são os únicos tribunais que funcionam como primeira instância, com competências em matéria de produção de prova, que estão localizados num único ponto do território nacional, o que, como desde o início da arbitragem tributária se tem salientado, mesmo em tempos em que não grassa pandemia, gera uma situação de enorme desigualdade dos cidadãos, derivada dos locais onde residem, a nível das despesas e incómodos que têm de suportar para assegurar a produção de prova em Lisboa. Ainda o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, **Num momento em que, finalmente, se reconheceu legislativamente que os meios de comunicação à distância podem satisfazer suficientemente as exigências da produção de prova testemunhal, seria, decerto, pertinente e recomendável pelo princípio constitucional da igualdade não impor a produção de prova testemunhal presencial na arbitragem tributária, pelo menos nas mesmas situações em que, no que concerne aos processos que correm nos tribunais tributários estaduais, as testemunhas não residentes na área do tribunal em que corre o processo podem ser ouvidas por teleconferência**

*(artigo 119.º, n.ºs 3 a 5, do CPPT). Mais ensina o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, **Claro que em tempo de pandemia, com crescentes preocupações centradas na zona de Lisboa seria, decerto, sensato não obrigar a deslocarem-se ao CAAD os intervenientes processuais que residem no Alto Minho ou Trás-os-Montes, por exemplo, que terão de fazer deslocações de mais de 800 km (ida e volta) que implicam permanência durante mais de oito horas de viagem em meios de transporte que não permitem satisfazer as exigências de afastamento recomendadas pela Direcção-Geral de Saúde, [...]. Poderia ainda ter-se ponderado mais uma das especificidades da arbitragem tributária, que é a circunstância de em todos os processos ser parte a Autoridade Tributária e Aduaneira, o que imporá ao reduzido número dos seus funcionários que asseguram a sua representação a necessidade de comparecerem de forma reiterada em inquirições, mais do que qualquer outro tipo de intervenientes processuais, com acentuação dispensável da sua exposição ao risco.** De qualquer forma, continua a ensinar o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, o certo que a preferência pela utilização de meios de comunicação à distância que constava da Proposta de Lei n.º 30-XIV que esteve na génese da Lei n.º 16/2020, foi substituída pela preferência pelas diligências presenciais, quando há lugar a produção de prova testemunhal ou depoimento de parte. Quando as diligências importam a inquirição de testemunhas ou depoimento de parte, há preferência pela realização com presença física no tribunal arbitral (CAAD) de todos os intervenientes (n.º 2) e, quando as diligências não incluem produção de prova desses tipos, há preferência pela utilização de meios de comunicação à distância adequados, designadamente teleconferência, videochamada ou outro equivalente (n.º 3). Como decorre das preferências contraditórias que constam dos n.ºs 2 e 3 do artigo 6.º-A da Lei n.º 1-A/2020, terá havido o entendimento de que é preferível que a prova testemunhal ou através de depoimento de parte seja produzida com a presença física no tribunal de todos os intervenientes, preferência essa que apenas é afastada quando as partes acordarem no sentido de tal afastamento ou quando as pessoas que devam depor, comprovadamente, sejam maiores de 70 anos, imunodeprimidos ou portadores de doença crónica que, de acordo com as orientações da autoridade de saúde seja «considerados de risco» para efeitos da doença COVID 19, situações em que lhes é reconhecido «direito de não deslocação» (n.ºs 2, parte final, e 4 do artigo 6.º-A). [...]. **A preferência pela prestação de depoimento «num tribunal» terá em vista, eventualmente, um melhor controle da veracidade***

e genuinidade dos depoimentos. No entanto, afigura-se que não é inviável que através de meios de comunicação distância não se possa assegurar esse controle de forma satisfatória, como certamente se assegura nas inquirições por teleconferência previstas no artigo 119.º, n.ºs 3 a 5 do CPPT. Ensina, ainda, o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa in Notas sobre as implicações na Arbitragem Tributária do regime processual transitório e excecional previsto na Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, publicado pelo CAAD em 1 de Junho de 2020, Visando as regras excepcionais que constam do artigo 6.º-A da Lei n.º 1-A/2020 evitar contactos pessoais desnecessários, para procurar atenuar o incremento da pandemia, a preferência pela realização de diligências com presença de todos os intervenientes prevista na alínea a) do n.º 2 não afectará as regras pré-existentes que já limitavam esses contactos, designadamente as que previam a realização de inquirições por teleconferência. Mais ensina o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, Com efeito, o artigo 119.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT prevê a possibilidade de as partes requererem que «o depoimento das testemunhas residentes fora da área de jurisdição do tribunal tributário» seja prestado «por teleconferência gravada a partir do tribunal tributário da área da sua residência, devendo ser identificadas perante funcionário judicial do tribunal onde o depoimento é prestado». A aplicação subsidiária destas normas aos tribunais arbitrais tributários, com as necessárias adaptações, abrangerá a possibilidade de prestação de depoimento em qualquer das dependências do CAAD, desde que haja possibilidade de tal controle ser efectuado por algum seu colaborador exercendo as funções que caberiam ao funcionário judicial (Além das instalações de Lisboa, o CAAD dispõe de instalações no Porto, aptas para a produção de prova testemunhal e por depoimento de parte, na presença de colaboradores seus). A «área de jurisdição do tribunal tributário» será a do Tribunal Tributário de Lisboa, onde os tribunais arbitrais estão instalados. Para além disso, com fundamento no princípio da informalidade, que é essencial para assegurar a celeridade dos processos arbitrais (artigo 29.º, n.º 2, do RJAT), já se vinha entendendo em tribunais arbitrais tributários que não há obstáculo a que, em casos de inviabilidade ou excessiva onerosidade da comparência de testemunhas (inclusivamente casos de residentes no estrangeiro ou nas regiões autónomas), sejam utilizados meios de comunicação à distância para realizar inquirições por videoconferência a partir dos seus

domicílios, dando eventual relevo probatório negativo às dúvidas sobre a autenticidade dos depoimentos que se possam gerar. **Por isso, ensina ainda o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, embora, à face do preceituado no n.º 2 do artigo 6.º-A, seja de preferir o depoimento presencial prestado no CAAD, se houver dificuldade em concretizá-lo, inclusivamente por recusa do depoente a deslocar-se (por compreensível receio que tenha de se ausentar do domicílio em período de pandemia, mesmo sem ter as doenças ou a idade que conferem o direito de não deslocação), afigura-se que não será de afastar a possibilidade de utilização de meios de comunicação à distância** a partir do domicílio que já vinha sendo usada, quando se entendia haver justificação para tal, ao abrigo do princípio da informalidade. Este Tribunal Arbitral Singular refere ainda o que ensina o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa in Notas sobre as implicações na Arbitragem Tributária do regime processual transitório e excecional previsto na Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, publicado pelo CAAD em 1 de Junho de 2020, **Assim sendo, se já é difícil vislumbrar a sensatez de, em tempos de pandemia, optar preferencialmente pela produção de prova testemunhal em reunião presencial, quando a própria lei admite a produção dessa prova através de meios de comunicação a distância, afigura-se que, num juízo de proporcionalidade e razoabilidade, não se pode transformar a presencialidade da prestação de depoimento, que não é exigida constitucionalmente, num valor idolatrado que se deva sobrepor aos valores da possibilidade de adequada defesa dos direitos e da obtenção de justiça em tempo razoável, valores estes com garantia constitucional.** É entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que vivemos uma fase complexa e em constante evolução/ modificação, pelo que, a ponderação dos interesses em causa deve ser cuidada. Posto isto, No âmbito do Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na Condução do Processo e na determinação das regras a observar e considerando que o CAAD dispõe de instalações no Porto, aptas para a produção de prova testemunhal e por depoimento de parte, na presença de colaboradores do CAAD e que as mesmas estão disponíveis no dia 23 de Junho de 2020, pela 10h, **este Tribunal Arbitral Singular determina, desde já, o seguinte:** a) Que a Reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, **já marcada por este Tribunal Arbitral Singular por Despacho Arbitral datado de 29 de Maio de 2020, para o dia 23 de Junho de 2020, pelas 10h, seja realizada nas instalações do CAAD, em Lisboa, com presença do Árbitro, dos Juristas designados pela AT, aqui Requerida e do Jurista do CAAD.**

b) *Que o Mandatário (Mandatários) da Requerente esteja presente nas instalações do CAAD, no Porto, participando na Reunião **através dos meios de comunicação à distância adequados**, disponibilizados pelo CAAD. Querendo, o Mandatário (Mandatário) poderá estar presente na Reunião, no CAAD, em Lisboa (devendo, para o efeito, informar este Tribunal Arbitral Singular).* c) *Que o depoimento das testemunhas, a apresentar pela Requerente, seja feito, nas instalações do CAAD, no Porto, **através dos meios de comunicação à distância adequados**, disponibilizados pelo CAAD.* d) *Que as declarações do gerente da Requerente (declarações de parte) sejam feitas nas instalações do CAAD, no Porto, **através dos meios de comunicação à distância adequados**, disponibilizados pelo CAAD. Assim, No âmbito do Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na Condução do Processo e na determinação das regras a observar, do Princípio da Celeridade e Simplificação Processual, do Princípio do Contraditório, do Princípio da Igualdade das Partes, do Princípio da Cooperação e do Princípio da Colaboração, **notifiquem-se as Partes**, para, no prazo de 3 (três) dias, **dizerem o que tiverem por conveniente sobre os termos agora determinados por este Tribunal Arbitral Singular para a realização da Reunião**. Para se pronunciar, este Tribunal Arbitral Singular aguarda que a Requerida diga o que tem por conveniente sobre o Requerimento apresentado pela Requerente em 15 de Maio de 2020. O Mandatário (os Mandatários) da Requerente e os Juristas designados pela AT, aqui Requerida, **devem ir preparados para alegar oralmente**, sem prejuízo de as Partes acordarem em alegações escritas. [...].*

Em 16 de Junho de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Em 18 de Maio de 2020, este Tribunal Arbitral proferiu o seguinte Despacho Arbitral: Em 15 de Maio de 2020, a Requerente apresentou Requerimento onde diz: 4. **Vem a Requerente indicar que pretende que sejam ouvidas mais duas testemunhas a seu favor: - D..., nutricionista do ginásio até setembro de 2017; -E..., cliente do ginásio em 2016 e 2017.** 5. *O depoimento destas testemunhas será de extrema importância à compreensão e prova dos factos alegados e à descoberta da verdade material.* 6. *D... pode comprovar que o número de consultas de nutrição, que a Requerente realizou nos anos controvertidos, superam, em muitos, as 400 consultas,* 7. *Além de ser “prova viva” de que a Requerente prestava tal serviço com a mesma relevância e peso que o serviço de atividade física.* 8. *E..., que, infelizmente, tem e teve alguns problemas oncológicos, veio indicar poder testemunhar a favor da Requerente, por se**

*sentir com maior capacidade física para o fazer neste momento, 9. Sendo uma testemunha que beneficiou, pessoalmente, dos serviços de nutrição da Requerente, mais ainda do que qualquer serviço de atividade física que esta pudesse disponibilizar. Nestes termos, e nos demais de Direito, requer-se a V. Exa que aceite o presente requerimento e, em consequência, autorize a audição das duas testemunhas ora arroladas. De harmonia com o Princípio do Contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às Partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo, e do Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, **notifique-se a Requerida para, no prazo de 5 (cinco) dias, se pronunciar, dizendo o que tiver por conveniente, sobre o Requerimento** apresentado pela Requerente em 15 de Maio de 2020, **para que sejam ouvidas mais duas testemunhas**. Em 8 de Junho de 2020, a Requerida, em resposta ao Despacho Arbitral datado de 18 de Maio de 2020, apresentou requerimento onde diz: [...] 1.º Nos termos do previsto no n.º 3 do art.º 108.º do CPPT, “com a petição, o impugnante oferece os documentos de que dispuser, arrola testemunhas e requererá as demais provas que não dependam de ocorrências supervenientes”. 2.º Pelo que, não se considerando justificado em circunstâncias supervenientes a inquirição de mais duas Testemunhas, entende a Requerida que, salvo melhor opinião, deve ser indeferido o Requerido pela Requerente a este respeito. Em 9 de Junho de 2020, a Requerente, apresentou Requerimento onde diz: [...] 3. Não obstante o disposto no n.º 3 do artigo 108.º do CPPT, o TCA Norte (processo n.º 00120/04.2BEPNF, de 29-09-2005, relator Valente Torrão) e o TCA Sul (processo n.º 09529/12, de 24-01-2013, relator Cristina dos Santos), entre muitos outros, já se pronunciaram sobre a possibilidade de aplicação do regime processual civil ao processo tributário. 4. Consequentemente, por aplicação do artigo 598.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2.º do CPPT, 5. E considerando que as duas testemunhas em questão foram aditadas por requerimento da Requerente no passado dia 15 de maio de 2020, mas a Reunião está agendada para dia 23 de junho de 2020, 6. Em muito foi respeitado o prazo legal de 20 dias, antes da data marcada, para aditar/ alterar o rol de testemunhas. 7. Por fim, impõe-se indicar que a testemunha D... já não irá prestar o seu depoimento, limitando-se a prova testemunhal da Requerente às restantes três testemunhas. No Requerimento apresentado em 9 de Junho de 2020, a Requerente diz ainda, [...] confirma-se que o mandatário ora signatário, o gerente da Requerente, e as*

suas testemunhas, serão todos ouvidos por videochamada, nas instalações do Porto. Nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), São de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos: e) O Código Processo Civil. Nos termos do n.º 2 do artigo 598.º do Código Processo Civil (CPC), O rol de testemunhas pode ser aditado ou alterado até 20 dias antes da data em que se realize a audiência final, [...]. Mais, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo 29.º do RJAT, O disposto no número anterior não dispensa, nem prejudica, o dever de o tribunal arbitral definir a tramitação mais adequada a cada processo especificamente considerado [...]. No âmbito do Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na Condução do Processo (alínea c) do artigo 16.º do RJAT) e do Princípio da Livre Determinação das diligências de prova necessárias (alínea e) do artigo 16.º do RJAT), em articulação com o disposto no n.º 2 do artigo 598.º do Código do Processo Civil aplicável **ex vi** alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, **este Tribunal Arbitral Singular admite o depoimento da testemunha E...** (cliente do ginásio em 2016 e 2017). Assim, **E no seguimento do Despacho Arbitral datado de 3 de Junho de 2020**, este Tribunal Arbitral Singular diz o seguinte: a) A Reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, **já marcada por este Tribunal Arbitral Singular por Despacho Arbitral datado de 29 de Maio de 2020, para o dia 23 de Junho de 2020, pelas 10h, será realizada nas instalações do CAAD, em Lisboa, com presença do Árbitro, dos Juristas designados pela AT, aqui Requerida e do Jurista do CAAD.** b) O Mandatário da Requerente estará presente nas instalações do CAAD, no Porto, participando na Reunião **através dos meios de comunicação à distância adequados, disponibilizados pelo CAAD.** c) O depoimento das testemunhas, a apresentar pela Requerente, será feito, nas instalações do CAAD, no Porto, **através dos meios de comunicação à distância adequados, disponibilizados pelo CAAD.** Na Reunião serão ouvidas as 3 (três) testemunhas indicadas pela Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral e no Requerimento posterior: 1) **B...**(cliente do ginásio), 2) **C...** (nutricionista do ginásio) e 3) **E...** (cliente do ginásio em 2016 e 2017). d) As declarações do gerente da Requerente (declarações de parte) serão feitas nas instalações do CAAD, no Porto, **através dos meios de comunicação à distância adequados, disponibilizados pelo CAAD.** [...].

Em 23 de Junho de 2020, realizou-se a reunião, nos termos do artigo 18.º do RJAT. Nesta reunião procedeu-se à inquirição das testemunhas apresentadas pela Requerente (a

Requerida não apresentou prova testemunhal) e ao depoimento de Parte (Requerente). Na reunião, as Partes apresentaram alegações orais.

O Tribunal Arbitral Singular é competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de Facto

2.1. Factos Provados

Analisada a prova produzida no âmbito do presente Processo Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular considera provados, **com relevo para esta Decisão Arbitral**, os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, que desenvolve a sua atividade na área do *fitness/ health club* e nutrição (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo, declarações de Parte e depoimento das testemunhas).
2. A Requerente tem o seguinte objeto social: gestão e exploração de instituições desportivas, atividades de manutenção e bem estar físico. Venda a retalho ou via *on line* de produtos de estética, alimentares e dietéticos entre eles produtos de nutrição, suplementos alimentares e águas, vestuário, produtos de decoração e bijuteria, produtos de merchandising. Atividades de saúde humana, entre elas nutrição, consultas de nutrição e de avaliação física, bem como, realização de massagens (conforme certidão permanente do Registo Comercial junta com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
3. A Requerente tem os seguintes CAEs: 93110-R3 (CAE principal), correspondente à gestão de instalações desportivas e 86906-R3 (CAE secundário), correspondente à atividade de dietética/ nutrição (conforme certidão permanente do Registo Comercial junta com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
4. Após diversos estudos e informações promovidos e obtidos através da AGAP – Associação de Empresas de Ginásios e Academias de Portugal, a Requerente

decidiu prestar um serviço de nutrição/ dietética dentro das suas instalações, passando a publicitar este serviço junto dos seus clientes (conforme Pedido de Pronúncia Arbitral e declarações de Parte).

5. A Requerente, nos anos de 2016 e 2017, disponibilizava aos clientes as seguintes opções (contratos/ contratação de planos): (i) plano com serviços de ginásio e *fitness* e serviços de nutrição (consultas de nutrição e acompanhamento/ apoio nutricional por especialista na área da nutrição), (ii) plano só com serviços de ginásio e *fitness* e (iii) plano só com serviços de nutrição (consultas de nutrição e acompanhamento/ apoio nutricional por especialista na área da nutrição). A Requerente, nos anos de 2016 e 2017, disponibilizava também consultas de nutrição avulsas, a sócios e não sócios (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo, declarações de Parte e depoimento das testemunhas).
6. Os clientes da Requerente escolhiam o plano/ optavam pelo plano/ opção que mais lhes convinha, pagando o preço estipulado pela Requerente (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo, declarações de Parte e depoimento das testemunhas).
7. Os clientes da Requerente que não tinham planos com o serviço de nutrição podiam usufruir de consultas de nutrição avulsas, pagando o preço fixado pela Requerente (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo e declarações de Parte).
8. A Requerente, nos anos de 2016 e 2017, teve 2 (duas) nutricionistas de forma sucessiva, D..., com o nome profissional de Dra. D..., com a cédula profissional n.º ... e a Dra .C..., com o nome profissional de Dra. C..., com a cédula profissional n.º ... (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo, declarações de Parte e depoimento da testemunhas Dra. C... e depoimento das restantes testemunhas quanto à parte de a Requerente ter tido, nos anos de 2016 e 2017, nutricionistas).
9. A Requerente tinha nas suas instalações um gabinete fechado, específico e devidamente equipado, para a prática dos atos próprios da profissão de nutricionista

(conforme Pedido de Pronúncia Arbitral, declarações de Parte e depoimento das testemunhas).

10. Nos anos de 2016 e 2017 foram disponibilizados serviços de nutrição pela Requerente aos clientes que tinham contratado serviços de nutrição (conforme Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo, declarações de Parte e depoimento das testemunhas Dra. C... e da Sra. E... . A Sra. B..., que não tinha plano com nutrição, confirmou os serviços de nutrição, por, ao frequentar as instalações, ver e ouvir falar dos serviços de nutrição).
11. Nos anos de 2016 e 2017 foram realizadas consultas de nutrição e havia um apoio/ um acompanhamento nutricional com os necessários esclarecimentos e aconselhamento por parte das nutricionistas, as quais estavam disponíveis 3 (três) dias por semana para as consultas agendadas (consultas marcadas), para as consultas espontâneas, para interações com os clientes e para as respostas aos pedidos dos clientes feitos por telefone, e-mail ou outros (conforme Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo, declarações de Parte e depoimento das testemunhas Dra. C... e da Sra. E.... A Sra. B..., que não tinha plano com nutrição, confirmou os serviços de nutrição, por, ao frequentar as instalações, ver e ouvir falar dos serviços de nutrição).
12. A Requerente está inscrita na Entidade Reguladora da Saúde (ERS) desde Agosto de 2014 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo e declarações de Parte).
13. As faturas emitidas pela Requerente discriminam, em separado, os serviços de ginásio e *fitness*, com a indicação do IVA à taxa legal e os serviços de nutrição/ acompanhamento nutricional, com a indicação da isenção do IVA nestes serviços de nutrição (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo e declarações de Parte).
14. No ano de 2018 (depois de uma inspeção, em 2017, aos anos de 2014 e 2015), a Autoridade Tributária e Aduaneira/ Direção de Finanças de Aveiro inspecionou a Requerente, aos anos de 2016 e 2017, quanto aos impostos de IVA e IRC (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).

15. Em 22 de Novembro de 2018, a Requerente foi notificada do Projeto de Relatório da Inspeção Tributária (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
16. A Requerente exerceu o Direito de Audição (conforme Processo Administrativo).
17. Por Ofício datado de 2 de Janeiro de 2019, a Requerente foi notificada do Relatório Final da Inspeção Tributária (conforme Processo Administrativo).
18. Do parecer do Chefe de Equipa, no Relatório de Inspeção Tributária, consta o seguinte: *Confirmo. O Sujeito Passivo exerce a atividade de exploração de ginásios, desde 2013/01/18. A presente ação inspetiva teve como objetivo principal o controlo declarativo em termos de isenção de IVA sem que o sujeito passivo esteja enquadrado no regime misto. Entregou, entretanto, declaração de alterações, passando para SP misto com data de 2018/01/01. O Sujeito passivo exerceu o direito de audição relativamente ao projeto de relatório que lhe foi devidamente notificado. [...]. Assim, as correções técnicas propostas são as seguintes: IVA: falta de liquidação no montante global de € 12.439,26 e € 13.083,64 em 2016 e 2017. [...]* (conforme Processo Administrativo).
19. Do Relatório de Inspeção Tributária consta o seguinte: **III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS. III.1. EM SEDE DE IVA. III.1.1. IVA Liquidado com isenção. III.1.1.1. Enquadramento e factos relevantes.** *Como referido no ponto II.3.5.3. a empresa que é um comum ginásio, inscreve nas suas declarações periódicas de IVA dos anos em análise, valores isentos, justificando estarem relacionados com acompanhamento nutricional, de 40,57%, em 2016 e 42,02%, em 2017, do total dos serviços prestados. A empresa liquidou IVA à taxa normal, apenas em parte das prestações de serviço faturadas, uma vez que fraciona as faturas de prestação de serviços em duas componentes, uma conforme aquilo que considera a mensalidade pela disponibilização do espaço, utilização de equipamentos e frequência de aulas, outra pela possibilidade de o cliente usufruir de acompanhamento nutricional. Como se explanará, parte das prestações de serviços foram isentas de IVA, com a justificação que se trata de nutrição, sem que, a montante, ou seja deduzindo a*

*totalidade do IVA constante das faturas de aquisição, tenha aplicado qualquer método de afetação, nos termos do artigo 23.º do CIVA (real ou “pro-rata”). Sendo um sujeito passivo misto em sede de IVA, por praticar atividades sujeitas e isentas, parte desse IVA, não seria dedutível, situação que se pode constatar no balancete analítico extraído do ficheiro SAF-T contabilidade, onde não há contabilização de IVA não dedutível, no biénio em análise. **III.1.1.2. Contratação de planos.** A empresa, optou assim pela comercialização de “planos” (anexo 21) onde o cliente contrata, à partida dois serviços, um relativo à prestação de serviços de ginásio e fitness, outro de apoio nutricional por especialista na área da nutrição, sendo que, é clausulado no plano que, a não realização do apoio nutricional, independentemente do seu motivo, “não implica a dedução de qualquer quantia paga a favor do A... Unipessoal Ld. porquanto as quantias que integram o plano escolhido não são dissociáveis”. No plano aqui em exemplo, está contratado um valor global de €418,80, sendo €251,28 imputado à componente ginásio e fitness e €167,52 imputado à componente acompanhamento nutricional, 60% e 40%, respetivamente, sendo que, considerando que aquele valor inclui IVA (neste caso apenas da parte relativa ao ginásio/ fitness) haveria liquidação de IVA da parte devida, o que em verdade, resulta num balanceamento de 55% e 45%, respetivamente à mensalidade de ginásio e acompanhamento nutricional. Tal plano, tem o seu reflexo no ficheiro SAF-T, em termos de faturas emitidas: [...]. Ao cliente, foram emitidas várias faturas mensais, com a componente tributável e componente isenta (45%/ 55%, sendo que, a primeira fatura reflete o pagamento extra do seguro) naquela que é a proporção mais comum. Considerando o total de documentos emitidos no biénio 2016/ 2017 (8952), cuja base foi extraída dos ficheiros SAF-T da faturação constante de anexo 3, atente-se no intervalo, onde se verificam maior número de ocorrências, destacado a cinza: [...]. Não restam dúvidas, que foi instaurada a prática da decomposição do preço, como regra geral, dividindo o valor a pagar nas componentes ginásio/ acompanhamento nutricional, (que são indissociáveis) sendo que o cliente paga sempre o total mesmo que não usufrua do valor do acompanhamento nutricional. Afere-se também que,*

nitidamente, a regra é a repartição das componentes, pelos referidos 55% (não isento)/ 45% (isento). As repartições restantes, são influenciadas, pela inclusão na fatura simplificada do valor relativo a, por exemplo “personal trainer”, ou a seguro, sujeitos a IVA e que diminui a percentagem isenta. Quanto a percentagens isentas de valor superior, decorrem de melhores preços, por exemplo em artigos com a designação “best”, situação que, como se pode aferir do quadro acima, é residual. Apontar apenas que, dos 529 documentos transacionados sem isenção de IVA, 324, dizem respeito à faturação do seguro, concluindo-se assim que, expurgando estes documentos, dos 8628 documentos emitidos no biénio 2016/ 2017, 8423 (98%) tem uma parte isenta, por via do acompanhamento nutricional.

III.1.1.3. Ramo nutrição. III.1.1.3.1. Identificação dos profissionais. Notificado que foi o sujeito passivo, para identificar os profissionais nutricionistas que prestaram serviços no biénio em análise, informaram que exerceram naquele período as profissionais, D... , NIF..., inscrita na Ordem dos Nutricionistas com a cédula profissional n.º..., desde 2012-03-12 e C..., NIF..., inscrita na Ordem dos Nutricionistas, com a cédula profissional n.º..., desde 2012-04-10.

III.1.1.3.2. Relação desmesurada entre nutrição vs outros indicadores. Tendo em conta os valores de prestações de serviços isentas e comparando-os com os valores pagos às nutricionistas (retirados da declaração mod. 10 de IRS), acrescentando uma projeção muito favorável de eventuais gastos que poderiam ser associados à nutrição apresentam-se as margens de lucro virtuais: [...]. Analisando a questão pela perspetiva dos gastos correntes, veja-se a proporção entre os gastos incorridos com nutricionistas (mais uma vez, com projeção muito favorável de eventuais gastos associados à nutrição) comparados com gastos gerais com pessoal e fornecimentos e serviços externos, cujos valores foram retirados da demonstração de resultados, constante da declaração de informação contabilística e fiscal (IES). [...]. Por outro lado, tendo em conta o n.º de profissionais que exerceram funções ligadas às operações de ginásio e nutrição e todos os valores que a empresa suporta com esses mesmos recursos humanos (cujo detalhe consta de anexo 4 e cujos valores foram retirados da aplicação informática de gestão de faturas- recibo), veja-se a

*proporção, em primeiro lugar, entre os recursos humanos afetos à nutrição, versus, total de recursos humanos: [...]. Ora, pelos valores que atribui às duas componentes do rédito (isento e tributado) pode constatar-se que a atividade de ginásio, tendo por base as declarações, é deficitária, os valores decorrentes das vendas, não suportam os gastos. Já a atividade de nutrição é altamente lucrativa. Este cenário declarativo, não reflete, obviamente, a realidade operacional da empresa, muito menos a verdade material, ele visa apenas, por via de um mecanismo de formação de preço, a diminuição das bases tributáveis em imposto sobre o valor acrescentado, por via da transmissão isenta de prestações de serviço de nutrição, que conforme a seguir se verificará, não se coaduna em número com as consultas de nutrição efetivamente prestadas, aí sim com ajustamento aos gastos incorridos com nutricionistas. **III.1.1.3.3. Do número de consultas efetivamente prestadas.** Notificado para enviar os documentos suportes das consultas efetuadas, enviou ficheiros de consultas que devidamente tratados, permitiram contabilizar 371 consultas de nutrição individualizadas, sendo 147 consultas em 2016, 247 consultas em 2017 e 10 consultas onde não foi possível aferir a data, cuja listagem consta de anexo 5. Portanto, apenas uma pequena parte dos clientes aproveita este serviço disponibilizado pelo ginásio e muito menos ainda, dá continuidade, usufruindo de um acompanhamento mensal, como se pode aferir pelo anexo 5. Este serviço possivelmente não é mais que uma componente que proporciona uma natureza de maior qualidade/ diversidade ao serviço prestado pelo ginásio, não tendo natureza de ramo independente, nem em caso alguma possibilidade de ter reflexo tão exponenciado em termos declarativos. A verdade é que o número de consultas efetivamente prestadas, ajusta-se à real dimensão dos gastos em que importa a nutrição. Não pretendendo pôr em causa quaisquer princípios de liberdade económica e da autonomia privada, o cenário declarativo não tem qualquer paralelo com o contexto das operações e é em si mesmo irracional, como se demonstra no ponto III.1.3.2. De resto, não há, nem poderia haver qualquer nexo de casualidade entre os acompanhamentos e os valores faturados. **III.1.1.4. Do enquadramento legal vigente da isenção.** Prosseguindo com o enquadramento*

legal, a AT, já se pronunciou acerca desta matéria, tendo emitido em 2015-08-19, a ficha doutrinária 9215, relativamente às prestações de serviço de nutrição e seu enquadramento na isenção do n.º 1, do artigo 9.º, da qual se transcrevem excertos aplicáveis: “Nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) estão isentas de imposto as "prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas". No que respeita às atividades paramédicas, dado que não existe no CIVA um conceito que as defina, há que recorrer ao Decreto-Lei n.º 261/93 de 24 de julho, bem como ao Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto (ambos do Ministério da Saúde), uma vez que são estes dois diplomas que contêm em si os requisitos a observar para o exercício das respetivas atividades. Em conformidade com o estabelecido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, ambos os diplomas visam prosseguir a proteção da saúde dos cidadãos, enquanto direito social constitucionalmente consagrado "(...) através de uma regulamentação das atividades técnicas de diagnóstico e terapêutica que condicione o seu exercício em geral, quer na defesa do direito à saúde, proporcionando a prestação de cuidados por quem detenha habilitação adequada, quer na defesa dos interesses dos profissionais que efetivamente possuam os conhecimentos e as atitudes próprias para o exercício da correspondente profissão". Neste sentido determina o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, que as atividades paramédicas são as constantes da lista anexa ao citado diploma, do qual faz parte integrante, e compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção de saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou da reabilitação. É ainda, condição essencial para o exercício destas atividades profissionais de saúde e determinante para a atribuição da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, a verificação de determinadas condições, nomeadamente a titularidade de curso, obtido nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto. A referida lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, prevê no seu item 5, a atividade de Dietética. De acordo com a descrição aí prevista, esta atividade compreende a "Aplicação de conhecimentos de nutrição e dietética na saúde em

geral e na educação de grupos e indivíduos, quer em situação de bem-estar quer na doença, designadamente no domínio da promoção e tratamento e da gestão de recursos alimentares". A atividade de nutricionista enquadra-se na descrição prevista para o exercício da atividade de "dietética" prevista nos Decretos-Lei anteriormente citados, pelo que, tem sido entendimento da AT que as prestações de serviços efetuadas por nutricionistas podem ser abrangidas pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que estejam cumpridas as condições enumeradas nos referidos diplomas e se refiram a operações abrangidas pelo item 5 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93. **Nesse pressuposto, os serviços prestados por dietistas, bem como, por nutricionistas, quer sejam prestados diretamente ao utente quer sejam prestados a uma qualquer entidade com quem contratualizem os seus serviços, são abrangidos pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA**(...). **"(...) Deste modo, as prestações de serviços de nutrição que venham a ser realizadas pela requerente, sendo por esta faturados diretamente aos utentes, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que sejam asseguradas por profissionais (dietistas e nutricionistas) habilitados para o exercício dessa atividade, nos termos da legislação aplicável. Neste caso, nas faturas a emitir aos utentes deve constar a referência à citada isenção (...)"**. **"(...) Passando a exercer simultaneamente operações sujeitas que conferem direito a dedução do imposto suportado e operações isentas que não conferem tal direito a requerente passa a considerar-se, para efeitos de IVA, um sujeito passivo misto, devendo esta condição ser assinalada na declaração de alterações a entregar. Para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços, deve atender à disciplina do artigo 23.º do CIVA no que respeite aos bens e serviços que utilize simultaneamente nas atividades que exerce (tributadas e isentas), devendo indicar qual o método de dedução a utilizar: método de percentagem de dedução, denominado prorata, ou o método da afetação real."** Tal com destacado nos terceiros e quartos parágrafos imediatamente anteriores, seriam considerados, os valores refletidos aos clientes das efetivas prestações de serviço efetuadas aos mesmos, o que em rigor seria a faturação das

consultas/acompanhamentos, neste caso dos 371 acontecimentos que ocorreram no biénio 2016/ 2017. Também a ficha doutrinária/ informação vinculativa 2962 de 2012-04-18 aborda precisamente uma situação semelhante, mas noutra ótica. Veja-se: uma nutricionista, que presta serviços de vária natureza a uma entidade, (estudar alimentos, supervisionar a qualidade na aquisição, elaborar ementas, estar atenta às condições de higiene e segurança alimentar, prescrever dietas individuais, etc.) e solicitou esclarecimento sobre o enquadramento em sede de IVA. Repare-se que apenas o ramo dietética está abrangido pelo entendimento daquela ficha doutrinária é de que “...a atividade de nutricionista pode beneficiar da isenção consignada no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, desde que o seu exercício se enquadre na descrição prevista no item 5 do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93, para a atividade de dietética”, mas “...uma vez que não se pode individualizar as operações realizadas pela consulente no âmbito do contrato de prestação de serviços que celebrou com a instituição, deve proceder, por todos os serviços efetuados, à liquidação do imposto à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA (23%)”. Assim, mais uma vez, a interpretação subjacente à consideração ou não dos valores isentos está sempre assente na obrigatoriedade da individualização os serviços de dietética, únicos que poderão beneficiar de isenção. A falta de individualização dos valores faturados de forma genérica aos clientes, decorrente de “modus operandi” adotado pela empresa, obriga à liquidação do IVA à taxa normal. Ora, sabe-se que o mecanismo é o da faturação indiferenciada de acompanhamento nutricional, tendencialmente à generalidade dos clientes. Para terminar, se em termos comerciais é admitida a comercialização de pacotes de serviços, com benefícios para o cliente, como por exemplo um pacote de telecomunicações com Televisão + Internet + Voz, sobre todos eles incidindo IVA à taxa de 23%, o mesmo raciocínio, como o aqui presente, onde o sujeito passivo comercializa um plano incluindo dois serviços, que é parcialmente isento de imposto, não se pode aplicar às situações onde há serviços sujeitos à disciplina do n.º 1, do artigo 9.º do CIVA, uma vez que este dispositivo legal, circunscreve a isenção ao exercício de determinadas profissões, isto é, só beneficiam da isenção

atos concretos, acontecidos ou que têm que acontecer e nunca a uma possibilidade de tal serviço ser livremente usufruído ou não. E é neste pressuposto simples e de fácil leitura, interpretação e compreensão, que reside toda a diferença. A fronteira delimitante da isenção, é o exercício concreto e efetivo de determinadas profissões e nunca mais que isso. É de facto uma redação absolutamente objetiva e restritiva. Exemplificando com um exemplo absurdo, mas que espelhará a real dimensão do que sempre se pretende aqui espelhar. Se o aqui sujeito passivo optasse, pela comercialização de um plano conjunto onde o preço da mensalidade fosse estipulado em €100,00 (acrescido de IVA), sendo que, optava por formar o preço, atribuindo 99% do preço a acompanhamento nutricional e 1% à frequência do ginásio, quer isto dizer que entregaria sobre esta mensalidade de €100,00, apenas €0,23 cêntimos de IVA, sendo que explora um ginásio e apenas uma parte reduzida de clientes iria a uma consulta de nutrição. Não faria sentido e a situação aqui em análise, em abstrato, é a mesma, apenas a percentagem isenta difere, daí a importância da fronteira delimitante da isenção ao exercício da profissão, tão profusamente referida no presente projeto de relatório.

III.1.1.5. Contributos externos de especialistas em direito na temática nutrição nos ginásios, publicados em revista distribuída no setor. Em artigo (anexo 6), publicado na edição 13 (primavera 2017) revista ..., da responsabilidade de um dos especialistas que colabora com a empresa como advogado consultor, F..., no ponto 5. (faturação adequada) refere que [alínea a)] só são de faturar serviços de nutrição efetivamente prestados e que [alínea c)], se for cobrado ao utente um valor único e fixo, englobando, simultaneamente atividade física/ desportiva e os serviços de nutrição, não há lugar a isenção de IVA, visto que não se está perante a existência de dois artigos autónomos, mas sim de um serviço principal (ginásio) e outro complementar (nutrição), ou seja, uma decomposição económica que altera a funcionalidade do IVA. Acrescente-se ainda que, a mesma revista, publicou muito recentemente, na sua última edição (17 – primavera 2018), mais uma vez, agora em artigo escrito por outro especialista associado à revista, G... (anexo 7), o entendimento em tudo semelhante, enfatizando- se apenas que refere num parágrafo “Administração

direta de cuidados de saúde ao utente”, que deve acontecer, “Efetiva prestação presencial de consultas de nutrição ao utentes” e “efetivo posterior acompanhamento nutricional presencial aos utentes, não obstante ser possível a prestação online em paralelo (não em exclusivo)...”. **III.1.1.6. Conclusões/ Valores a corrigir.** *Não restam dúvidas que existe algum trabalho de nutrição (371 consultas/acompanhamentos), que será sempre na medida dos valores pagos às nutricionistas e não segundo nenhuma irrealidade decorrente de um mecanismo de formação de preço que beneficia, de forma exagerada, o aqui sujeito passivo e que prejudica, irremediavelmente, o seu aproveitamento fiscal, uma vez que não registam nenhum movimento específico de faturação, que permita associar casuisticamente a consulta a um movimento em particular. Todos os indicadores que relacionam os gastos da nutrição, quer com os réditos da mesma, quer com os gastos correntes, quer com o impacto na estrutura de custos com recursos humanos ligado às operações, tal como explanado no ponto III.1.1.3.2., não tem qualquer credibilidade e não se coaduna com as reais operações e com a verdade dos factos. A isenção do n.º 1, do artigo 9.º do CIVA, circunscreve-se ao exercício da profissão, tal e como resulta da letra da lei; “Estão isentas de imposto: 1) As prestações de serviço efetuadas no **exercício das profissões...**”. Nestes termos, provada que está a isenção indevida das prestações de serviço, são propostas as correções aritméticas. O cálculo das correções, será mediante a liquidação de imposto às prestações de serviços isentas. [...].* **IX. DIREITO DE AUDIÇÃO – FUNDAMENTAÇÃO. IX.1. APRESENTAÇÃO DA NOTIFICAÇÃO. [...]. IX. 2. ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO.** *O presente direito de audição é extenso e distribuído por pontos e consta de anexo 10. A metodologia de análise será a agregação dos pontos por assunto, que serão analisados em conjunto. De pontos 1 a 4, aborda como indevida a ideia contida no parecer do chefe de equipa e no relatório, que o sujeito passivo não está inscrito como sujeito passivo misto, além de que a própria AT deveria ter promovido a alteração oficiosa, uma vez que tem conhecimento de que o sujeito passivo exerce atividade isenta, desde, pelo menos 2014. Acrescenta que foi retroagido tal enquadramento misto, pelo que este*

fundamento deixa de o ser, chamando ainda a atenção para o artigo 32.º, n.º 3, visto que o contribuinte alterou o seu objeto social e o seu CAE, junto da Conservatória do Registo Comercial e junto da Autoridade Tributária. O sujeito passivo, está presentemente inscrito como exercendo uma atividade mista com afetação real de todos os bens. Abordando de forma simplificada o enquadramento legal. Dizer que este regime está plasmado no artigo 23.º do código do IVA, sendo que o n.º 2 do mesmo, aponta para a possibilidade de dedução do imposto, conforme o grau de utilização de determinado bem ou serviço a cada uma das atividades. Deve, é claro, haver um critério objetivo que permita a identificação de tal grau de utilização, caso contrário o método terá que ser outro, situação que não importa aqui aprofundar. Por exemplo, a fatura da eletricidade teria uma parte de IVA suscetível de dedução, inscrevendo o valor respetivo campo 24 da declaração periódica de IVA, a outra parte estaria impossibilitada dessa natureza dedutível, visto estar imputada a um rendimento isento. Quanto ao facto onde defende que a AT deveria promover o registo, quer porque seria do seu conhecimento (inscrição num CAE do ramo saúde), quer porque seria sua obrigação, a promoção oficiosa, por via da dispensa prevista no n.º 3 do artigo 32.º do CIVA, visto se tratar de um facto sujeito a registo, é uma realidade. Na verdade, até o artigo 72.º-A, do Código do Registo Comercial, promove tal desiderato quando dispõe na alínea c) do n.º que, alterações deste tipo, são de comunicação oficiosa e gratuita, via transmissão eletrónica de dados. Em abstrato não se pode contradizer tal factualidade, mas, na verdade há uma questão muito mais importante neste caso concreto. Vejamos. Aplicou o sujeito passivo, no passado, algum método de afetação real, quanto ao IVA que deduziu? Não. Tendo em conta este raciocínio que apresenta, onde enquadrou retroativamente a empresa como sujeito passivo misto, apresentou o sujeito passivo, declarações de IVA de substituição, no sentido de repor e espelhar essa qualidade de sujeito passivo misto que alega ter, retirando do IVA de natureza dedutível a parte que corresponde aos rendimentos isentos? Também não. O sujeito passivo, desde sempre agiu como sujeito passivo do regime normal, deduzindo a totalidade do imposto, nunca houve qualquer limitação á dedução de imposto (este

*foi deduzido na íntegra), criando-se aqui um cenário consentâneo com a expressão “o melhor de dois mundos” uma vez que o sujeito passivo isenta uma parte considerável das mensalidades e teria que apurar o IVA não dedutível, o que não se verificou/ verifica, sinal de que o próprio SP, sem o querer, demonstra que age apenas como um ginásio. Portanto, não é o facto de pretender o afastamento do pressuposto da não inscrição como sujeito passivo como fundamento para as correções que tem aqui importância decisiva, em abstrato é verdade o que alega, o que aqui se reafirma, é que o próprio sujeito passivo age como sujeito passivo normal, deduzindo IVA na totalidade, quando “burocraticamente” alega ser sujeito passivo misto. Temos aqui um caso onde se aplica o princípio da “substância sobre a forma”. De resto, o respeito pelo princípio da verdade material, especificamente disposto no artigo 6.º do RCPITA, mas com paralelos no direito administrativo e processual civil, não poderia conduzir a outra conclusão. [...]. **De pontos 9 a 12** aborda a junção de um contrato por parte da AT, que, aponta, é de “salutar junção”, porque é expressa neste, a opção do cliente ter ou não acompanhamento nutricional, demonstrando que é escolha daqueles, a prestação do serviço e consequente faturação. Refere depois que há falta de cuidado da AT ao juntar um contrato de 2014, o que não se entende, porque foram entregues os contratos e que os mesmos têm sofrido alterações. Os contratos foram solicitados numa das visitas à contabilidade da empresa, mas apenas foram disponibilizadas as pastas da contabilidade, situação que em si mesma, não trouxe qualquer constrangimento, porque o “modus operandi” se mantém, aliás, é sabido que a empresa tem convicção em como age corretamente, tendo encetado até, relativamente a procedimento anterior, contencioso, pelo menos na esfera administrativa. Portanto, o facto de se usar informação do processo do biénio anterior, situação que é referida no projeto de decisão, não resulta de uma falta de cuidado, mas sim do aproveitamento de peças relevantes desse processo anterior, visto que procedimentos nas operações da empresa se mantêm, numa situação que configura apenas a operacionalização dos princípios da celeridade e economia processual. De resto, basta consultar o anexo 3 do relatório, que contém todas as transações*

do biénio, ou a tabela resumo, constante análise que se segue ao ponto 15, para aferir esta evidência. Quanto à tabela, transparece claramente que a empresa decompõe o preço nas componentes nutrição/ ginásio, em 45%/ 55%, respetivamente em 7906, das 8952 transações (88%), sendo que, tal valor até será maior, tendo em conta balanceamentos próximos deste aqui referido e de outros que estão influenciados por outros fatores explicados em III.1.1.2. (nos parágrafos que se seguem, à segunda tabela daquele ponto). Temos ali, concretamente, 8423 transações com parte isenta, das 8952 totais (não 8628, como ali se refere), ou seja, 94% das transações isentam uma parte de imposto por acompanhamento nutricional. Mas se fossem expurgados as 324 transações que respeitam unicamente a seguro e que o sujeito passivo sujeita a IVA, teríamos 8423 transações que isentam parte do imposto por acompanhamento nutricional, no universo de 8628 transações, ou seja 98%, quase a totalidade. Portanto, o sujeito passivo estende este mecanismo, onde fatura uma parte isenta, alegadamente por acompanhamento nutricional, à quase totalidade das transações e conseqüentemente à quase totalidade dos clientes. **No ponto 13**, refere-se à associação feita entre o contrato constante de anexo 2 e a relação com o cliente da tabela de página 12, que não corresponde ao mesmo cliente. Aqui trata-se de um lapso. Consta de anexo 11 cliente condizente com a tabela, deixando de verificar-se a incongruência que refere. **No ponto 14**, aborda novamente a questão de o documento de anexo 2 (assim como será o do anexo 11, ser de um ano diferente. Como se aferiu na análise de pontos 9 a 12, a informação carreada do procedimento anterior, faz todo o sentido e não altera a análise aqui em causa. O sujeito passivo mantém o procedimento generalizado de isenção parcial por via do acompanhamento nutricional, como prova a explanação feita anteriormente, com base na faturação que o sujeito passivo comunica à AT, via submissão ficheiro SAF-T, onde se demonstrou o mecanismo de faturação do sujeito passivo. De resto, tendo o sujeito passivo a convicção de que procede corretamente, é compreensível que mantenha o procedimento. **No ponto 15**, diz não entender a tabela. A tabela de página 13, pretende demonstrar no contexto global, o balanceamento que a empresa faz na sua

faturação, onde a esmagadora maioria das faturas emitidas, tendencialmente a todos os clientes, isenta, por via do acompanhamento nutricional, 45% da base tributável, situação que é espelhada na tabela anterior a essa tabela, num cliente concreto. Mas, apresenta-se a tabela noutro formato, certamente mais compreensível: [...]. Lembre-se que, esta tabela resulta da leitura do acumulado SAF-T das vendas 2016/2017, que consta de anexo 3 do relatório. Poderá verificar-se que o ficheiro tem precisamente 8952 linhas, ou seja 8952 documentos emitidos e que 7906, isentam 45% da base tributável. **No ponto 16**, chama a atenção para a divergência de valores que deveriam ser iguais. Os valores corretos, são os da segunda tabela da folha 14 e consta de anexo 12, o seu extrato, para que não restem dúvidas, sendo a fonte a aplicação de gestão faturas recibo (recibos verdes). De resto a primeira tabela da página 14, passa a ter a seguinte apresentação: [...]. **De pontos 21 a 28**, questiona a qualificação da AT da “prática de decomposição do preço”, sem que explique o que tal termo leva a enquadrar ou concluir relativamente a ilicitudes praticadas e que por isso está em causa o dever de fundamentação, quando a AT falha em explicar qual essa ilicitude em dividir a faturação entre serviços de ginásio e serviços de nutrição e falha quando qualifica “que são indissociáveis”. Sendo que, já foi extensamente explicado que os clientes que contratem serviços de nutrição podem utilizar os mesmos serviços tantas vezes quanto quiserem, uma vez por ano ou todas as semana do ano e que é possível contratar apenas o serviço de nutrição, assim como é possível contratar ambos os serviços e usufruir apenas de um e que essa decisão está nas mãos dos clientes, sendo que há clientes que pagam nutrição e dela não usufruem e vice-versa. Pelo anteriormente explicado balanceamento (45% isento/ 55% tributado) não restam dúvidas de que a empresa, adotou um mecanismo de formação de preço, sendo esta, a designação ideal para a realidade material aqui em análise. Alterando a ordem das alegações, referir que a expressão “que são indissociáveis” advém desde logo dos documentos do sujeito passivo, quando refere, no contrato com cliente (anexo 11), que “a não realização do apoio nutricional, independentemente do seu motivo, não implica qualquer dedução da quantia paga, considerando-se os respetivos

valores perdidos a favor da A... Unipessoal porquanto as quantias que integram o plano escolhido não são dissociáveis”, não é uma expressão de autoria da AT. Quanto à ilicitude que entende não existir, ela prende-se com a diminuição da base tributável de forma indevida, desrespeitando as regras do IVA, que são, nas isenções desta natureza, muito limitadas. Isto porque a “espinha dorsal” da decisão da AT em desconsiderar as prestações de serviço de nutrição, é o desrespeito pelo n.º 1, do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) e pela alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva do Conselho 2016/112/CE (diretiva IVA), que como detalhadamente se explanará, têm como “fronteira delimitante” para a aceitação da isenção, a prestação efetiva do serviço, ou seja, o exercício concreto de determinadas profissões. Já a questão da liberalidade do cliente que o sujeito passivo sustenta, não pode ser aplicada ao caso desta isenção de IVA. A disciplina do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA não permite este paralelismo como se de um pacote de serviços com benefícios para o cliente. Por exemplo, num pacote de telecomunicações com Televisão + Internet + Voz, sobre todos os serviços incide IVA à taxa de 23%, podendo ficar acordado que a não utilização de algum dos serviços não invalida o pagamento integral do valor acordado. Não há aqui qualquer quebra no imposto. Mais uma vez, a situação apresentada diverge da que está a ser analisada apenas no facto de que um dos serviços para ser isento de IVA está sujeito à disciplina do n.º 1, do artigo 9.º do CIVA e da alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva do Conselho 2016/112/CE (diretiva IVA). Contrariando tais liberalidades que o sujeito passivo sustenta, com um exemplo que espelhará a real dimensão do que sempre se pretende aqui espelhar. Se o aqui sujeito passivo optasse, pela comercialização de um plano conjunto onde o preço da mensalidade fosse estipulado em €100,00 (acrescido de IVA), sendo que, optava por formar o preço, atribuindo 99% do preço a acompanhamento nutricional e 1% à frequência do ginásio, quer isto dizer que entregaria sobre esta mensalidade de €100,00, apenas €0,23 cêntimos de IVA, sendo que explora um ginásio e apenas uma parte reduzida de clientes iria a uma consulta de nutrição. Não faria sentido e a situação aqui em análise, em abstrato, é a mesma, apenas a percentagem isenta difere. Daí

a importância da fronteira delimitante da isenção ao exercício da profissão, tão profusamente referida no presente projeto de relatório. De pontos 29 a 32, aborda a insistência da AT, em considerar ilícito, na disparidade entre os valores pagos a nutricionistas e os valores cobrados a clientes pelo serviço de nutrição, que tal facto não representa quebra de qualquer regra. Conclui que tais fundamentos padecem de nulidade, por preterição de formalidade essencial. Esta temática do desequilíbrio está bem espelhada com factos no ponto III.1.1.3.2. (Relação desmesurada entre nutrição vs outros indicadores) e que se corporizou no gráfico que se reproduz novamente: [...]. Não sendo um fundamento legal, cuja ausência o sujeito passivo entende ser suficiente para arguir a preterição de formalidade essencial e o afastamento de tal fundamento, a verdade é que os factos são substanciais. A contabilidade indica que o ramo nutrição é altamente rentável e o ramo ginásio altamente deficitário. Em conformidade com os ficheiros apresentados, o sujeito passivo prestou 371 consultas, o mesmo informou a existência das mesmas no biénio, mas regista rédito incomensuravelmente superior, por via deste mecanismo de decomposição de preço, que as regras do IVA não aceitam. Ora, pelos valores que atribui às duas componentes do rédito (isento e tributado) pode constatar-se que a atividade de ginásio, tendo por base as declarações, é deficitária, os valores decorrentes das vendas, não suportam os gastos. Já a atividade de nutrição é altamente lucrativa. Os gastos suportados com pessoal afeto à atividade de ginásio, são superiores aos gastos com nutricionismo, o mesmo acontecendo com gastos de outra natureza, já os réditos imputados à atividade ginásio propriamente dita são reduzidos, quando comparados com os gastos. Este cenário declarativo, não reflete, obviamente, a realidade operacional da empresa, muito menos a verdade material, ele visa apenas, por via de um mecanismo de formação de preço, a diminuição das bases tributáveis em imposto sobre o valor acrescentado, por via da transmissão isenta de prestações de serviço de nutrição. De pontos 33 a 41, aborda em primeiro lugar as informações vinculativas n.º 9215 e 2692, apontando que distam 3 anos entre as duas e que a 9215, mais recente, é muito mais benéfica para o contribuinte e que a mesma é a

evolução do pensamento jurídico relativamente ao tema da nutrição nos ginásios, pelo que a situação só pode ser vista à luz desta. Acrescenta que, á luz da mesma, não resulta que as prestações sejam “efetivas”, nem que as faturas tenham que ter correspondência direta entre consulta e fatura. Aborda seguidamente uma questão genérica aplicável, entende, aos serviços de saúde que podem vender seus serviços por consultas individuais e específicas ou por contratação de avença, ou venda de conjuntos/tratamentos exemplificando com uma clínica de nutrição que pode vender conjuntos de consultas e tratamentos e o cliente ser livre de utilizar apenas quando ou quanto quiser, no limite até poderá nem utilizar, assim como, uma clínica pode ter contratos com clientes em que estes pagam valores fixos mensais, para usufruírem de consultas e tratamentos, mas que é escolha sua a utilização ou não. Conclui, evocando o Direito de Liberdade que se traduz na possibilidade de o cidadão fazer algo, ou nada fazer. Não se verifica o argumento invocado, de violação da informação vinculativa 9215, sendo a mesma clara quanto à admissibilidade da isenção. É por demais evidente que, em abstrato, as prestações de serviço efetuadas por nutricionistas devidamente credenciados, podem beneficiar da isenção. No entanto, no caso em análise, o procedimento adotado, não é o da faturação da prestação do serviço efetivo ao utente, mas sim de faturação mensal segundo um contrato inicial de prestação de serviços que engloba a atividade de ginásio e a possibilidade de consultas de nutrição que podem não ser concretizadas, mas serão sempre faturadas com isenção de IVA. Mais uma vez, chama-se a atenção para o sentido restrito do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA e da alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva do Conselho 2016/112/CE (Diretiva do IVA); A isenção destina-se às prestações do serviço no exercício da profissão de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas e não à intenção ou possibilidade de o prestar. Portanto, o sujeito passivo está a aplicar apenas em parte, o disposto na Informação Vinculativa, tendo em conta o mecanismo adotado pela empresa, já que na referida ficha doutrinária é sempre feita alusão a serviços de nutrição efetivamente prestados. Quanto à leitura que faz da informação vinculativa 9215, quando refere que à luz da mesma não resulta que,

*as prestações tenham, que ser efetivas, o que se verifica na informação vinculativa, lendo os parágrafos com a epígrafe “do pedido” (pedido de enquadramento do sujeito passivo que solicitou a informação), as questões levantadas estão sempre relacionadas com a “realização do serviço”, pelo que a resposta e enquadramento, têm em consideração esse pressuposto. Portanto, a informação vinculativa 9215 foi solicitada para enquadramento genérico da nutrição nos ginásios (pontos 1 a 5 da mesma), nunca a este esquema de decomposição de preço instaurado pelo sujeito passivo na sua faturação e o enquadramento da AT feito naquela, é abstrato e cinge-se a dois pilares: que os serviços sejam prestados por nutricionistas e que as entidades associem CAE consentâneo. Mas, mesmo assim, sendo a informação direcionada, fundamentalmente, para o enquadramento genérico e abstrato da nutrição em ginásios, o ponto 17, lembra a disciplina limitadora do IVA e refere que “esta isenção refere-se ao exercício objetivo das atividades”. Para terminar, qualificando a alusão que faz aos contratos com entidades que providenciam consultas, por exemplo por avença, onde o cliente paga consultas e pode não usufruir, estas, por todo o anteriormente exposto, não respeitam a disciplina limitadora do IVA, caso obviamente, sejam isentas de imposto. **De pontos 42 a 51**, aborda a temática da tentativa da AT considerar o serviço de nutrição de natureza acessória, face ao serviço de fitness. A questão da acessoriedade não foi abordada no presente procedimento de inspeção. Efetivamente, foi abordada por essa perspetiva no procedimento anterior, mas conclui-se que pela insignificância que tem a nutrição, nem chega a ter dimensão para ter carácter acessório, o que sim se pode dizer é que tem natureza de irrisoriedade. Tal como diz imediatamente a seguir a empresa, a mesma terá prestado 371 consultas no biénio 2016/2017, embora isente tendencialmente a todos os clientes parte significativa da fatura mensal (8423 transações). **De pontos 52 a 55**, realça a página 20 do projeto de decisão em relação com tabela da página 21, ou seja, o reconhecimento da existência de 371 consultas foram efetivamente prestadas e devem ser consideradas. De facto, conforme ficheiros enviados pelo sujeito passivo terão existido 371 consultas, mas, o procedimento de faturação tendencialmente generalizada de parte isenta,*

*prejudica a associação das presentes consultas a movimentos específicos, sendo que, também se desconhece, a natureza e outras características do serviço, nomeadamente o valor. Na ausência de mais documentos/ esclarecimentos, que não foram juntos, também nesta fase de audição, está irremediavelmente prejudicada a sua aceitação fiscal. [...]. **Conclusões.** Tendo em conta, a disciplina restrita do n.º 1, do artigo 9.º do CIVA, fundamento legal principal, delimitante e absolutamente contundente no caso aqui em apreço, que dispõe no sentido de que, “**estão isentas de imposto, as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas**”, situação ainda mais evidente na redação da alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva do Conselho 2016/112/CE (Diretiva do IVA), que é igualmente taxativa, quando dispõe que a isenção de IVA se aplica “**Às prestações de serviço de assistência efetuadas no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado Membro em causa**”, situação ainda dissecada, quer pela ficha doutrinária 9215 de 2015-08-19, que a ponto 17, refere claramente que a isenção se “refere ao exercício objetivo das atividades e não à forma jurídica que a caracteriza”, quer pela ficha doutrinária 2962, nos seus pontos 13 e 14, que circunscrevem a isenção da dietética à aplicação dos conhecimentos de dietética, ou seja, ao exercício efetivo de nutrição. Tendo também em conta que, o mecanismo instaurado pelo sujeito passivo de faturação tendencialmente generalizada de uma componente mista fitness/ nutrição, num balanceamento onde a moda é 45% nutrição/ 55% fitness, (a ser verdade, o setor nutrição seria altamente lucrativo e o setor fitness deficitário situação que não se ajusta à verdade dos factos) redundando em si mesmo num mecanismo de formação de preço com vista à diminuição da base tributável de IVA que, não se ajusta com as reais operações da empresa. Além disso, relativamente aos 371 registos de consultas fornecidos, o mecanismo adotado pelo sujeito passivo, obsta a uma associação de cada registo de acompanhamento nutricional a uma fatura concreta e como é sabido, o ónus da prova recai sobre quem os invoque (artigo 74.º da Lei Geral Tributária) pelo que é da responsabilidade do sujeito passivo a existência de*

um mecanismo que permita a associação de tais operações a transações de serviços. E ainda que, factualmente, é evidente o desequilíbrio entre os valores despendidos com nutrição e os rendimentos que a mesma gera, em contraponto com o setor fitness que é deficitário, tudo isto ao arrefio de qualquer verdade material. [...] (conforme Processo Administrativo).

20. A Requerente foi notificada das seguintes liquidações de IVA e liquidações de juros de IVA, datadas (data da liquidação) de 15 de Janeiro de 2019 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo):
- a) Liquidação de IVA do período de 201603T, no valor de € 2.931,20 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201603T, no valor de € 304,52 euros.
 - b) Liquidação de IVA do período de 201606T, no valor de € 3.008,34 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201606T, no valor de € 282,20.
 - c) Liquidação de IVA do período de 201609T, no valor de € 3.100,63 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201609T, no valor de € 259,94.
 - d) Liquidação de IVA do período de 201612T, no valor de € 3.400,16 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201612T, no valor de € 250,69.
 - e) Liquidação de IVA do período de 201703T, no valor de € 3.619,25 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201703T, no valor de € 232,02.
 - f) Liquidação de IVA do período de 201706T, no valor € 3.444,59 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201706T, no valor de € 184,85.
 - g) Liquidação de IVA do período de 201709T, no valor de € 3.084,38 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201709T, no valor de € 135,50.

- h) Liquidação de IVA do período de 201712T, no valor de € 2.939,70 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201712T, no valor de € 99,18.
21. As liquidações de IVA e juros referidas no ponto 20 do 2.1. Factos Provados somam, no total, o valor de € 27.277,15 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
22. A Requerente está a pagar as liquidações de IVA e juros referidas no ponto 20 do 2.1. Factos Provados através de um plano de pagamento a prestações (conforme Pedido de Pronúncia Arbitral).
23. Em 13 de Fevereiro de 2019, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
24. À Reclamação Graciosa foi dado o n.º ...2019..., com a seguinte data de abertura do procedimento: 14 de Fevereiro de 2019 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
25. Por Ofício datado de 5 de Abril de 2019, a Requerente foi notificada do Projeto de Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa para exercer o Direito de Audição (conforme Processo Administrativo).
26. O Projeto de Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente refere o seguinte: **I – DESCRIÇÃO SUMÁRIA DO PEDIDO.** *Vem a reclamante [...] apresentar reclamação graciosa, contra as seguintes liquidações adicionais de IVA e respetivos juros compensatórios, respeitantes aos anos de 2016 e 2017, no valor global de € 27.271,80, [...].* **IV – Descrição dos Factos.** *Em face dos elementos constantes dos autos, é de salientar a seguinte factualidade, no que respeita às liquidações de IVA controvertidas: A reclamante á uma sociedade por quotas, a qual exerce as seguintes atividades [...] CAE Principal. 93110. GESTÃO de INSTALAÇÕES DESPORTIVAS. [...]. CAE Secundário 1. 086906. OUTRAS ACTIVIDADES DE SAÚDE HUMANA, N.E. [...]. A atividade principal da reclamante é a exploração de ginásios, colocando à disposição dos clientes, conforme as modalidades a que estes aderem, equipamentos específicos, assim*

como aulas de grupo, com vista à prática de exercício físico, em salas para a prática de atividade física com o auxílio de equipamentos e salas para a prática de aulas de grupo [...]. A reclamante ainda disponibiliza aos clientes, o serviço de nutrição, estando registada como exercendo a atividade secundária de “Outras Atividades de Saúde Humana, N.E.”, que pela análise por parte dos Serviços de Inspeção Tributária, se constatou ser residual, quer pelos valores exíguos pagos a profissionais nutricionistas, face aos restantes profissionais, que não representou de forma alguma a proporção refletida em termos de prestações de serviços efetuadas, que rondaram um balanceamento tendencialmente de 55%/ 45%, conforme respeitassem a prestação de serviços de “ginásio” ou de nutrição, respetivamente, quer pelos registos que suportam as consultas de nutrição que o próprio sujeito passivo enviou e que representaram efetivamente uma quantidade reduzida de prestações de serviços desta tipologia, face àquela que é efetivamente a atividade por excelência de um “ginásio”. [...]. A reclamante liquidou IVA à taxa normal, apenas em parte das prestações de serviço faturadas, uma vez que fracionou as faturas de prestação de serviços em duas componentes, uma conforme aquilo que considerou a mensalidade pela disponibilização do espaço, utilização de equipamentos e frequência de aulas, outra pela possibilidade de o cliente usufruir de acompanhamento nutricional. Parte das prestações de serviços foram isentas de IVA, com a justificação que se trata de nutrição, [...]. A reclamante optou assim pela comercialização de “planos” onde o cliente contrata, à partida dois serviços, um relativo à prestação de serviços de ginásio e fitness, outro de apoio nutricional por especialista na área da nutrição, sendo que, é clausulado no plano que, a não realização do apoio nutricional, independente do seu motivo, “não implica a dedução de qualquer quantia paga a favor do A..., Unipessoal, Lda. porquanto as quantias que integram o plano escolhido não são dissociáveis [...]. Verificou-se que apenas uma pequena parte dos clientes aproveitou este serviço disponibilizado pelo ginásio e, de forma pouco significativa, deu continuidade, usufruindo de um acompanhamento mensal. O serviço em questão não era mais que uma componente que proporcionava uma natureza de maior qualidade/ diversidade

ao serviço prestado pelo ginásio, não se tratando de ramo independente, nem sendo suscetível de ter reflexo expressivo em termos declarativos. [...]. Provada a isenção indevida das prestações de serviço, foram propostas as seguintes correções aritméticas, cujo cálculo foi feito mediante a liquidação de imposto às prestações isentas, conforme infra se discrimina: [...]. 2016. [...]. € 12.439,26. [...]. 2017. [...]. € 13.083,63. [...]. **VI – PARECER.** No que respeita às correções ora contestadas pela reclamante, em sede de liquidações de IVA dos anos de 2016 e 2017, são de tecer as seguintes considerações: As liquidações de IVA e respetivos juros compensatórios, ora reclamadas, resultaram de uma ação de inspeção externa de âmbito parcial de [...] e de IVA, com referência aos anos de 2016 e 2017, efetuadas à reclamante. Inconformada com os fundamentos subjacentes à emissão das liquidações de IVA e respetivos juros compensatórios, a ora reclamante deduz a presente reclamação graciosa, visando a anulação das mesmas. Analisados e ponderados todos os elementos constantes dos autos, o ordenamento jurídico nacional admite que a fundamentação possa ser efetuada por remissão, consistindo em mera declaração de concordância com a argumentação e fundamentação constante de informações anteriores, incluindo as que integram o relatório de fiscalização tributária, sendo que, nessas situações as mesmas passarão a integrar o respetivo ato. [...]. Consequentemente, e uma vez que concordamos com as razões de facto e de direito que motivaram o decidido no precedente procedimento, remetemos, nos termos supra expostos, para a fundamentação da referida decisão. [...]. Sem conceder. Permitimo-nos tecer as seguintes considerações, que nos autorizam concluir no sentido da improcedência das alegações da reclamante e, consequentemente, da presente reclamação graciosa, no que respeita à pretensa ilegalidade das liquidações de IVA, respeitantes aos anos de 2016 e 2017, e respetivos juros compensatórios. [...]. A ora reclamante alega que está-se perante erro de pressupostos de direito, uma vez que a Autoridade Tributária fez uma errada interpretação e aplicação das normas legais, nomeadamente na questão de isentar, ou não, o serviço de nutrição prestado em ginásio, logo errando na qualificação e quantificação de rendimentos; e perante erro de pressupostos de

facto, pois a Autoridade Tributária considera que, factualmente, o serviço de nutrição é utilizado como meio de decomposição de preço do serviço de fitness (o que é falso), numa errada perceção dos factos que coincidem com a verdade material, o que conduz à invalidade dos atos de liquidação (e dos pressupostos legais inerentes), com a conseqüente anulação dos mesmos. Como factualidade anteriormente descrita, a reclamante, enquanto ginásio comum, inscreveu nas suas declarações periódicas de IVA dos anos de 2016 e 2017, valores isentos, justificando estarem relacionados com acompanhamento nutricional, de 40,57%, em 2016 e 42,02% em 2017, do total dos serviços prestados [...]. A reclamante liquidou IVA à taxa normal, apenas em parte das prestações de serviço faturadas, uma vez que fracionou as faturas de prestação de serviços em duas componentes, uma conforme aquilo que considerou a mensalidade pela disponibilização do espaço, utilização de equipamentos e frequência de aulas, outra pela possibilidade de o cliente usufruir de acompanhamento nutricional. [...]. A reclamante optou assim pela comercialização de “planos” onde o cliente contrata, à partida dois serviços, um relativo à prestação de serviços de ginásio e fitness, outro de apoio nutricional por especialista na área da nutrição, sendo que, é clausulado no plano que, a não realização do apoio nutricional, independente do seu motivo, “não implica a dedução de qualquer quantia paga a favor do A..., Unipessoal, Lda. porquanto as quantias que integram o plano escolhido não são dissociáveis. [...]. Considerando o total de documentos emitidos no biénio 2016/ 2017 (8952), cuja base foi extraída dos ficheiros SAF-T da faturação, os Serviços de Inspeção Tributária constataram a instauração da prática de decomposição do preço, como regra geral, dividindo o valor a pagar nas componentes ginásio/ acompanhamento nutricional (que são indissociáveis), sendo que o cliente paga sempre o total mesmo que não usufrua do valor do acompanhamento nutricional. A AT, já se pronunciou acerca desta matéria, tendo emitido em 2015-08-19, a ficha doutrinária 9215, relativamente às prestações de serviço de nutrição e seu enquadramento na isenção do n.º 1, do artigo 9.º, transcrevendo-se infra, excertos aplicáveis à situação em análise: Nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) estão

isentas de imposto as "prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas". No que respeita às atividades paramédicas, dado que não existe no CIVA um conceito que as defina, há que recorrer ao Decreto-Lei n.º 261/93 de 24 de julho, bem como ao Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto (ambos do Ministério da Saúde), uma vez que são estes dois diplomas que contêm em si os requisitos a observar para o exercício das respetivas atividades. Em conformidade com o estabelecido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, ambos os diplomas visam prosseguir a proteção da saúde dos cidadãos, enquanto direito social constitucionalmente consagrado "(...) através de uma regulamentação das atividades técnicas de diagnóstico e terapêutica que condicione o seu exercício em geral, quer na defesa do direito à saúde, proporcionando a prestação de cuidados por quem detenha habilitação adequada, quer na defesa dos interesses dos profissionais que efetivamente possuam os conhecimentos e as atitudes próprias para o exercício da correspondente profissão". Neste sentido determina o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, que as atividades paramédicas são as constantes da lista anexa ao citado diploma, do qual faz parte integrante, e compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção de saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou da reabilitação. É, ainda, condição essencial para o exercício destas atividades profissionais de saúde e determinante para a atribuição da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, a verificação de determinadas condições, nomeadamente a titularidade de curso, obtido nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto. A referida lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, prevê no seu item 5, a atividade de Dietética. De acordo com a descrição aí prevista, esta atividade compreende a "Aplicação de conhecimentos de nutrição e dietética na saúde em geral e na educação de grupos e indivíduos, quer em situação de bem-estar quer na doença, designadamente no domínio da promoção e tratamento e da gestão de recursos alimentares". A atividade de nutricionista enquadra-se na descrição prevista para o exercício da atividade de "dietética" prevista nos Decretos-Lei

anteriormente citados, pelo que, tem sido entendimento da AT que as prestações de serviços efetuadas por nutricionistas podem ser abrangidas pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que estejam cumpridas as condições enumeradas nos referidos diplomas e se refiram a operações abrangidas pelo item 5 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93. Nesse pressuposto, os serviços prestados por dietistas, bem como, por nutricionistas, quer sejam prestados diretamente ao utente quer sejam prestados a uma qualquer entidade com quem contratualizem os seus serviços, são abrangidos pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA. (...). Deste modo, as prestações de serviços de nutrição que venham a ser realizadas pela requerente, sendo por esta faturados diretamente aos utentes, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que sejam asseguradas por profissionais (dietistas e nutricionistas) habilitados para o exercício dessa atividade, nos termos da legislação aplicável. Neste caso, nas faturas a emitir aos utentes deve constar a referência à citada isenção. (...). Passando a exercer simultaneamente operações sujeitas que conferem direito a dedução do imposto suportado e operações isentas que não conferem tal direito a requerente passa a considerar-se, para efeitos de IVA, um sujeito passivo misto, devendo esta condição ser assinalada na declaração de alterações a entregar. Para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços, deve atender à disciplina do artigo 23.º do CIVA no que respeite aos bens e serviços que utilize simultaneamente nas atividades que exerce (tributadas e isentas), devendo indicar qual o método de dedução a utilizar: método de percentagem de dedução, denominado prorata, ou o método da afetação real. No ponto III.1.1.4 do relatório de inspeção tributária é referido que: (...) seriam considerados, os valores refletidos aos clientes das efetivas prestações de serviço efetuadas aos mesmos, o que em rigor seria a faturação das consultas/acompanhamentos, neste caso dos 371 acontecimentos que ocorreram no biénio 2016/2017. Também a ficha doutrinária/informação vinculativa 2962 de 2012-04-18 aborda precisamente uma situação semelhante, mas noutra ótica. Veja-se: uma nutricionista, que presta serviços de vária natureza a uma entidade, (estudar

alimentos, supervisionar a qualidade na aquisição, elaborar ementas, estar atenta às condições de higiene e segurança alimentar, prescrever dietas individuais, etc.) e solicitou esclarecimento sobre o enquadramento em sede de IVA. O entendimento daquela ficha doutrinária é de que “...a atividade de nutricionista pode beneficiar da isenção consignada no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, desde que o seu exercício se enquadre na descrição prevista no item 5 do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93, para a atividade de dietética”, mas “...uma vez que não se pode individualizar as operações realizadas pela consulente no âmbito do contrato de prestação de serviços que celebrou com a instituição, deve proceder, por todos os serviços efetuados, à liquidação do imposto à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA (23%)”. Atentas as considerações anteriores e a factualidade da situação controvertida nos presentes autos, conclui-se que a interpretação subjacente à consideração ou não dos valores isentos está sempre assente na obrigatoriedade da individualização dos serviços de dietética, únicos que poderão beneficiar de isenção. A falta de individualização dos valores facturados de forma genérica aos clientes, decorrentes do “modus operandi” adotado pela empresa, implica a liquidação de IVA à taxa normal. As empresas recorrem usualmente ao mecanismo da faturação indiferenciada de acompanhamento nutricional, tendencialmente à generalidade dos clientes. No entanto, note-se que em termos comerciais é admitida a comercialização de um plano incluindo dois serviços (o que sucede, por exemplo, no setor das telecomunicações), que é parcialmente isento de imposto, não se pode aplicar às situações onde há serviços sujeitos à disciplina do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, dado que este normativo legal restringe a isenção ao exercício de determinadas profissões, isto é, só beneficiam da isenção atos concretos, ocorridos ou que têm que ocorrer e nunca a uma possibilidade de tal serviço ser livremente usufruído ou não. O âmbito de aplicação da isenção traduz-se, quanto os seus pressupostos, apenas e só no exercício concreto e efetivo de determinadas profissões. Conforme referido no ponto III.1.1.6 do relatório de inspeção, os Serviços de Inspeção Tributária concluíram pela existência de “algum trabalho de nutrição (371 consultas/ acompanhamentos), que será sempre na

medida dos valores pagos às nutricionistas e não segundo nenhuma irrealidade decorrente de um mecanismo de formação de preço que beneficia, de forma exagerada, o aqui sujeito passivo e que prejudica, irremediavelmente, o seu aproveitamento fiscal, uma vez que não registam nenhum movimento específico de faturação, que permita associar casuisticamente a consulta a um movimento em particular. Todos os indicadores que relacionam os gastos da nutrição, quer com os réditos da mesma, quer com os gastos correntes, quer com o impacto na estrutura de custos com recursos humanos ligado às operações, tal como explanado no ponto III.1.1.3.2., não tem qualquer credibilidade e não se coaduna com as reais operações e com a verdade dos factos”. Resumindo e concluindo, a isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, está apenas delimitada em função do exercício da profissão, o que transparece da letra da própria norma: “Estão isentas de imposto: 1) As prestações de serviço efetuadas no exercício das profissões...”. Basta o mero recurso ao elemento literal de interpretação, ao contrário do entendimento da reclamante, segundo a qual foi feita interpretação extensiva da lei, no que respeita aos fundamentos apresentados no relatório de inspeção. Uma vez provada a isenção indevida das prestações de serviço, foram propostas as correções aritméticas, repartidas por períodos, para os anos de 2016 (€ 12.439,26) e 2017 (€ 13.083,63), [...]. Pelo que im procedem as alegações da reclamante, não se verificando deste modo erro de pressupostos de facto e de direito nem violação dos princípios da igualdade, legalidade, tipicidade e taxatividade. [...]. (conforme Processo Administrativo).

27. O Projeto de Despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa refere o seguinte como Proposta de Decisão: **VII – PROPOSTA DE DECISÃO**. *Face ao acima exposto e, salvo melhor entendimento, propõe-se o INDEFERIMENTO da presente reclamação, de acordo com os fundamentos da presente informação, notificando-se o reclamante para, querendo, exercer o direito de audiência prévia, consignado na participação da formação da decisão, a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art.º 60.º da Lei Geral Tributária (conforme Processo Administrativo).*
28. A Requerente exerceu o Direito de Audição (conforme Processo Administrativo).

29. A Reclamação Graciosa foi objeto de Despacho de indeferimento expreso, conforme expreso no ponto 2. **Conclusão.** *Em face do exposto, somos de parecer que será de decidir de harmonia com a proposta acima referida, já notificada ao sujeito passivo, no sentido do indeferimento (conforme Processo Administrativo).*
30. Por Ofício datado de 8 de Maio de 2019, a Requerente foi notificada da Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa (conforme Processo Administrativo).
31. Em 6 de Junho de 2019, a Requerente apresentou Recurso Hierárquico (conforme Processo Administrativo).
32. Ao Recurso Hierárquico foi dado o n.º ...2019..., com a seguinte data de abertura do procedimento: 7 de Junho de 2019 (conforme Processo Administrativo).
33. A Requerente apresentou Pedido de Pronúncia arbitral em 28 de Outubro de 2019 (conforme informação no Sistema de Gestão Processual do CAAD).
34. Por Ofício datado de 25 de Novembro de 2019, A Requerente foi notificada do seguinte: [...] *que, por despacho datado de 2019-11-22, foi determinada a apensação do recurso hierárquico em título, ao processo n.º 727/2019-T a correr os seus termos no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), conforme decisão constante do documento em anexo (conforme Processo Administrativo).*
35. Do Despacho datado de 22 de Novembro de 2019 consta o seguinte: [...] **INFORMAÇÃO.** *Veio a A... – UNIPESSOAL, LDA., NIF..., interpor recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019..., referente às liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), (e respetivas liquidações de juros compensatórios), com os n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., relativas aos períodos 2016/03T, 2016/06T, 2016/09T, 2016/12T, 2017/03T, 2017/06T, 2017/09T e 2017/12T. Após consulta às aplicações informáticas da AT – Sistema de Contencioso Judicial Tributário, constatou-se que, entretanto, a recorrente requereu pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao processo arbitral n.º 727/2019-T, tendo por objeto tais liquidações de IVA. Assim, nos termos do Regulamento de Arbitragem Administrativa e, com as necessárias adaptações, nos termos dos n.ºs 3 e 5 do art.º 111.º do CPPT, fica prejudicada a análise do presente recurso hierárquico, devendo o mesmo ser apenso ao processo arbitral n.º*

727/2019-T do CAAD e ser considerado no âmbito daquele processo (conforme Processo Administrativo).

2.2. Factos Não Provados

Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, nos documentos juntos pelas Partes ao presente Processo Arbitral, incluindo o Processo Administrativo e na prova testemunhal e depoimento de parte produzidos na reunião que foi realizada no âmbito do presente Processo Arbitral.

As testemunhas inquiridas no âmbito do presente Processo Arbitral aparentaram depor com isenção e de forma independente, com verdade e com conhecimento dos factos que relataram.

O representante da Requerente (Parte), em depoimento de parte, também aparentou depor com verdade, coerência e com conhecimento dos factos que relatou.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, a prova documental junta aos Autos, incluindo o Processo Administrativo, a prova testemunhal produzida e a prova por depoimento de parte produzida, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados (indicados no 2.1. Factos Provados).

3. Matéria de Direito (fundamentação)

Antes de mais,

O aqui Árbitro signatário foi Árbitro no processo CAAD com o n.º 159/2019-T, com Decisão Arbitral datada de 5 de Novembro 2019, em Tribunal Arbitral Coletivo, processo este onde se discutiu e decidiu questão relacionada com a prestação de serviços de nutrição em sede de IVA. Nessa Decisão Arbitral (processo n.º 159/2019-T) foi dito o seguinte: *Afigura-se que esta questão está proficientemente tratada no acórdão arbitral proferido no processo n.º 373/2018-T, que tem subjacente uma situação fáctica perfeitamente idêntica, [...], pelo que se reitera aqui o entendimento aí adoptado, tendo em mente o artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil que estabelece que «nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito»². Este «tratamento análogo» justifica-se acentuadamente em situações como a presente em que as situações fácticas e o enquadramento jurídico são idênticos e as questões a apreciar são as mesmas.*

O aqui Árbitro signatário foi também Árbitro no processo CAAD com o n.º 181/2019-T, com Decisão Arbitral datada de 27 de Novembro 2019, em Tribunal Arbitral Singular, processo este onde também se discutiu e decidiu questão relacionada com a prestação de serviços de nutrição em sede de IVA.

Continuemos,

A Requerente apresentou *Pedido de Pronúncia Arbitral, sem designação de árbitro, Contra a Autoridade Tributária e Aduaneira, [...], tendo em vista a apreciação da ilegalidade dos seguintes atos de liquidação oficiosa de IVA e liquidação de juros de IVA, após ter havido indeferimento tácito de recurso hierárquico apresentado*³: [...].

² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Tal como ficou provado nos presentes Autos Arbitrais, **em consequência do Relatório de Inspeção Tributária e da notificação das liquidações de IVA e juros aqui impugnadas, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa. A Reclamação Graciosa foi objeto de Despacho de indeferimento expresso. Desse Despacho de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa, a Requerente apresentou, em 6 de Junho de 2020 (com data de abertura do procedimento de 7 de Junho de 2019), Recurso Hierárquico. Sem decisão expressa do referido Recurso Hierárquico, em 28 de Outubro de 2019 a Requerente apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral.**

Entende este Tribunal Arbitral Singular que a Requerente e a Requerida apresentaram a este Tribunal Arbitral Singular os elementos necessários para a apreciação dos atos de liquidação de IVA e juros, bem como os elementos necessários para a apreciação dos atos de indeferimento da Reclamação Graciosa (expresso) e do Recurso Hierárquico (tácito).

Continuemos,

No Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente diz que [...] *nos anos de 2014 e 2015, após diversos estudos e informações, promovidos e obtidos através da AGAP – Associação de Empresas de Ginásios e Academias de Portugal, [...], a Requerente decidiu prestar um serviço de nutrição/ dietética dentro das suas instalações, [...].*

Tal como ficou provado, a Requerente é uma sociedade comercial por quotas, **que desenvolve a sua atividade na área do fitness/ health club** (ginásio e *fitness*) **e na área da nutrição** (consultas de nutrição e acompanhamento/ apoio nutricional por especialista na área da nutrição), no ginásio/ instalações em Espinho, tendo como objeto social, entre outros, a “**gestão e exploração de instituições desportivas, actividades de manutenção e bem estar físico**” e “**actividades de saúde humana, entre elas nutrição, consultas de nutrição e de avaliação física**”. Ficou igualmente provado que a Requerente tinha os CAEs necessários ao exercício destas atividades e que estava inscrita na Entidade Reguladora da Saúde (ERS).

Mais ficou provado que a Requerente disponibilizava planos de serviços aos seus clientes, com as seguintes opções: (i) **plano com serviços de ginásio e fitness e com serviços de nutrição** (consultas de nutrição e acompanhamento/ apoio nutricional por especialista na área da nutrição), (ii) **plano só com serviços de ginásio e fitness** e (iii) **plano só com serviços**

de nutrição (consultas de nutrição e acompanhamento/ apoio nutricional por especialista na área da nutrição). Os clientes escolhiam o plano que mais lhes convinha, pagando o preço estipulado e fixado pela Requerente. A Requerente disponibilizava igualmente consultas de nutrição avulsas, a sócios e não sócios.

Ficou ainda provado que os **serviços de nutrição** eram **disponibilizados e prestados** pela Requerente, **3 (três) vezes por semana, através de nutricionistas devidamente habilitadas, em gabinete próprio e com os necessários equipamentos.**

A Requerente, no Pedido de Pronúncia Arbitral, diz o seguinte: *O que está em causa neste processo é uma interpretação feita pela Autoridade Tributária, da forma como os serviços de nutrição, prestados em “ambiente” de ginásio, são tributados a título de Imposto sobre Valor Acrescentado.*

Diz ainda a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral que *Com base em tudo o exposto, estamos perante erro de pressupostos de direito, uma vez que a Autoridade Tributária fez uma errada interpretação e aplicação das normas legais, nomeadamente na questão de isentar, ou não, o serviço da nutrição prestado em ginásio, logo errando na qualificação e quantificação de rendimentos.*

A Requerida na Resposta, além de dizer que a *Requerente pretende a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios emitidas por referência aos períodos de tributação dos anos 2016 e 2017, no valor total de € 27.276,17, bem como o pagamento de juros indemnizatórios, após o indeferimento tácito do recurso hierárquico n.º ...2019...*, argumenta ainda que *ao contrário do procedimento inspetivo anterior, realizado aos anos 2014 e 2015, o fundamento que preside às correções não assenta na natureza acessória da prestação de serviços de “aconselhamento nutricional” face à prestação principal de ginásio e fitness, como é esclarecido no RIT⁴, em sede de análise ao exercício do direito à audição prévia ao projeto de relatório: «A questão da acessoriedade não foi abordada no presente procedimento de inspeção⁵. Efetivamente, foi abordada por essa perspetiva no procedimento anterior, mas conclui-se que pela insignificância que tem a*

⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

nutrição, nem chega a ter dimensão para ter carácter acessório⁶, o que sim se pode dizer é que tem natureza de irrisoriedade⁷. [...]. 5. A fundamentação dos atos tributários impugnados assenta, essencialmente, na inaplicabilidade da isenção, nos termos da al. 1) do art.º 9.º do CIVA, por não estar comprovada uma efetiva prestação de serviços de natureza médica⁸, como se pode constatar do seguinte excerto, no âmbito das conclusões dos SIT ao exercício do direito de audição por parte da Requerente: «Tendo em conta, a disciplina restrita do n.º 1, do artigo 9.º do CIVA, fundamento legal principal, delimitante e absolutamente contundente no caso aqui em apreço, que dispõe no sentido de que, “estão isentas de imposto, as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”, situação ainda mais evidente na redação da alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva do Conselho 2016/112/CE (Diretiva do IVA), que é igualmente taxativa, quando dispõe que a isenção de IVA se aplica “Às prestações de serviço de assistência efetuadas no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado Membro em causa”, situação ainda dissecada, quer pela ficha doutrinária 9215 de 2015-08-19, que a ponto 17, refere claramente que a isenção se “refere ao exercício objetivo das atividades e não à forma jurídica que a caracteriza”, quer pela ficha doutrinária 2962, nos seus pontos 13 e 14, que circunscrevem a isenção da dietética à aplicação dos conhecimentos de dietética, ou seja, ao exercício efetivo de nutrição. (...)».

Considera este Tribunal Arbitral Singular que o *thema decidendum* se reporta a saber se as prestações de serviços de nutrição, disponibilizadas e prestadas pela Requerente aos clientes com planos de ginásio e *fitness* e nutrição, devem ser isentas de IVA (como defende a Requerente), ou devem ser tributadas em sede de IVA (como defende a Requerida).

Vejamos,

⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, **Estão isentas do imposto**⁹: 1) **As prestações de serviços efetuadas no exercício**¹⁰ das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras **profissões paramédicas**¹¹.

Na Resposta a Requerida argumenta o seguinte: 46.º *É, assim, determinante para a aplicação da isenção prevista na al. 1) do art.º 9.º do CIVA, que esteja em causa serviços que se consubstanciem **na administração direta dos cuidados de saúde ao utente**¹², pressupondo que os mesmos **sejam efetivamente realizados**¹³. 47.º *Apenas depois de reunidas as condições para aplicação da isenção, **que pressupõe a efetiva realização de serviços de saúde**¹⁴, podem e devem tais serviços ser individualizados na fatura e considerados como uma operação independente de quaisquer outras. 48.º *Não se inserindo no conceito de prestações de serviços médicos como tal definido na jurisprudência do TJUE, ou seja, se tais serviços não tiverem em vista a assistência a pessoas, a elaboração de diagnósticos e o tratamento das doenças ou de qualquer anomalia de saúde, mas apenas a disponibilização do direito de usufruir de um conjunto de serviços (nos quais se podem inserir os serviços médicos ou paramédicos), os mesmos ficam afastados do campo de aplicação da isenção prevista na al. 1) do art.º 9.º do CIVA, configurando operações sujeitas a imposto e dele não isentas, passíveis de tributação à taxa normal prevista no art.º 18.º do CIVA. 49.º *De facto, a referência na fatura, à prestação de serviços médicos ou paramédicos, como fazendo parte do valor de uma mensalidade previamente contratualizada **independentemente de os mesmos serem prestados, ou não, permite pressupor que não se está perante serviços prestados no âmbito da assistência médica**¹⁵. 50.º *Face ao explanado, é entendimento da Requerida que apenas pode beneficiar da isenção prevista na al. 1) do art.º 9.º do CIVA os serviços que, sendo assegurados por profissionais habilitados nos termos da legislação aplicável, estejam incluídos no objetivo terapêutico a que se refere o acórdão do TJUE, de 14 de setembro de 2000, proferido no processo C-384/98 e no acórdão de 21 de março de 2013, proferido no processo C-91/12, supra*****

⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

referidos. 51.º **Ou seja, somente devem ser reconhecidas como operações isentas do IVA, ao abrigo do disposto na al. a) do art.º 9.º do CIVA as respeitantes a consultas de nutrição efetivamente prestadas pelo nutricionista**¹⁶, constantes da sua agenda.

Para a fundamentação da presente Decisão Arbitral é importante referir o que consta da Informação Vinculativa n.º 9215 (datada de 19-08-2015, do SDG do IVA), sobre o assunto: *Isenções - Serviços de aconselhamento de nutrição, prestados em health clubs, clubes de fitness e ginásios, faturados aos seus clientes, desde que sejam assegurados por profissionais habilitados para o seu exercício nos termos da legislação aplicável*¹⁷. ENQUADRAMENTO LEGAL E ANÁLISE DA SITUAÇÃO. 9. Nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) estão isentas de imposto as "prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas". 10. No que respeita às atividades paramédicas, dado que não existe no CIVA um conceito que as defina, há que recorrer ao Decreto-Lei n.º 261/93 de 24 de julho, bem como ao Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto (ambos do Ministério da Saúde), uma vez que são estes dois diplomas que contêm em si os requisitos a observar para o exercício das respetivas atividades. 11. Em conformidade com o estabelecido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, ambos os diplomas visam prosseguir a proteção da saúde dos cidadãos, enquanto direito social constitucionalmente consagrado "(...) através de uma regulamentação das atividades técnicas de diagnóstico e terapêutica que condicione o seu exercício em geral, quer na defesa do direito à saúde, proporcionando a prestação de cuidados por quem detenha habilitação adequada, quer na defesa dos interesses dos profissionais que efetivamente possuam os conhecimentos e as atitudes próprias para o exercício da correspondente profissão". 12. Neste sentido determina o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, que as atividades paramédicas são as constantes da lista anexa ao citado diploma, do qual faz parte integrante, e compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção de saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou da reabilitação. 13. **É, ainda, condição essencial para o exercício destas atividades profissionais**

¹⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

de saúde e determinante para a atribuição da isenção¹⁸ prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, a verificação de determinadas condições, **nomeadamente a titularidade de curso**¹⁹, obtido nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto. 14. A referida lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, prevê no seu item 5, a atividade de Dietética. De acordo com a descrição aí prevista, esta atividade compreende a "Aplicação de conhecimentos de nutrição e dietética na saúde em geral e na educação de grupos e indivíduos, quer em situação de bem-estar quer na doença, designadamente no domínio da promoção e tratamento e da gestão de recursos alimentares". 15. **A atividade de nutricionista enquadra-se na descrição prevista para o exercício da atividade de "dietética"**²⁰ prevista nos Decretos-Lei anteriormente citados, pelo que, **tem sido entendimento da AT que as prestações de serviços efetuadas por nutricionistas podem ser abrangidas pela isenção**²¹ prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que estejam cumpridas as condições enumeradas nos referidos diplomas e se refiram a operações abrangidas pelo item 5 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93. 16. **Nesse pressuposto, os serviços prestados por dietistas, bem como, por nutricionistas, quer sejam prestados diretamente ao utente quer sejam prestados a uma qualquer entidade com quem contratualizem os seus serviços, são abrangidos pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA**²². 17. **Esta isenção refere-se ao exercício objetivo das atividades e não à forma jurídica que o caracteriza, encontrando-se, assim, as atividades descritas, isentas ainda que desenvolvidas no âmbito das sociedades**²³. Tal entendimento decorre da interpretação desta disposição legal pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nomeadamente no Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no âmbito do processo C-141/00 (caso Kugler, Colect. P. I6833, n.º 26), **que resume o caráter objetivo da isenção no preenchimento de duas condições**²⁴: **se trate de serviços médicos ou paramédicos**²⁵ e **que estes sejam fornecidos por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas**²⁶. 18.

¹⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Deste modo, as prestações de serviços de nutrição que venham a ser realizadas pela requerente, sendo por esta faturados diretamente aos utentes, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que sejam asseguradas por profissionais (dietistas e nutricionistas) habilitados para o exercício dessa atividade²⁷, nos termos da legislação aplicável. Neste caso, nas faturas a emitir aos utentes deve constar a referência à citada isenção²⁸. 19. Verifica-se que a requerente se encontra registada com a atividade principal de "Atividades de ginásio (fitness)" - CAE 93130 e com as atividades secundárias de "Atividades de bem-estar físico" - CAE 96040 e de "Comércio a retalho por correspondência ou via internet" - CAE 47910. Em sede de IVA, tem enquadramento no regime normal de tributação, com periodicidade mensal e com dedução integral do imposto. 20. Atendendo a que o exercício da atividade de dietética e nutrição não consta como efetivamente exercida pela requerente, deve a mesma proceder em conformidade com o n.º 1 do artigo 32.º do CIVA²⁹ que determina que "Sempre que se verifiquem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração relativa ao início de atividade, deve o sujeito passivo entregar a respetiva declaração de alterações", no prazo de 15 dias a contar da data da alteração (n.º 2 do artigo 32.º), podendo utilizar um dos meios previstos no n.º 1 do artigo 35.º do CIVA. [...] CONCLUSÃO³⁰ 23. Face a todo o exposto, conclui-se que os serviços prestados no âmbito do aconselhamento de nutrição, faturados pela requerente aos seus clientes, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que sejam assegurados por profissionais habilitados para o seu exercício nos termos da legislação aplicável (Decretos-Lei n.ºs 261/93 de 24 de julho e 320/99, de 11 de agosto)³¹. 24. Para o efeito, a requerente deve adicionar o exercício da nova atividade às que já exerce, mediante a entrega de uma declaração de alterações [...].

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere o seguinte da Decisão Arbitral (CAAD), datada de 14 de Junho de 2019, proferida no Processo n.º 373/2018-T: **2.3. A ISENÇÃO DE IVA APLICÁVEL AOS**

²⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO – ENQUADRAMENTO. O exercício das atividades profissionais na área da saúde designadas por atividades paramédicas, encontra-se regulamentado pelo Decreto-lei n.º 261/93, de 24 de julho, que estabelece as respetivas condições e naquelas inclui a **Dietética**, definida como a “[a]plicação de conhecimentos de nutrição e dietética na saúde em geral e na educação de grupos e indivíduos, quer em situação de bem-estar quer na doença, designadamente no domínio da promoção e tratamento e da gestão de recursos alimentares.” – artigo 1.º, n.º 3 do referido diploma e n.º 5 da Lista anexa. De acordo com o artigo 1.º, n.º 1 do citado Decreto-lei n.º 261/93, as atividades paramédicas “compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação”, visando assim, quer a fase de tratamento de um problema, quer a sua prevenção, sendo este último aspeto particularmente importante e sensível no domínio das doenças crónicas como a hipertensão e a diabetes, verdadeiros flagelos de saúde pública das sociedades modernas, cuja relação com a obesidade e a manutenção de hábitos sedentários é por todos conhecida. Adicionalmente, o Decreto-lei n.º 320/99, de 11 de agosto, em concretização da base I da Lei n.º 48/90, de 24 de agosto (“Lei de Bases da Saúde”), veio definir os princípios gerais “em matéria do exercício das profissões de diagnóstico e terapêutica” e proceder à sua regulamentação, incluindo de forma expressa no seu âmbito a profissão de **Dietista**. O exercício da profissão denominada de “**nutricionista**” ou “**dietista**” está dependente de título profissional, atualmente atribuído pela Ordem dos Nutricionistas, criada pela Lei n.º 51/2010, de 14 de dezembro, e sujeita às correspondentes regras técnicas e deontológicas. A Ordem dos Nutricionistas abrange os profissionais licenciados na área das Ciências da Nutrição e ou Dietética, podendo a profissão de nutricionista ou dietista “ser exercida de forma liberal, quer a título individual quer em sociedade, ou por conta de outrem” – cf. artigos 2.º e 3.º n.º 1. Conforme dispõe o Regulamento de Inscrição na Ordem dos Nutricionistas, n.º 308/2016, de 15 de março, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 58, de 23 de março, podem inscrever-se como “nutricionistas” os **licenciados em ciências da nutrição, dietética ou em dietética e nutrição**. De acordo com a definição constante da página eletrónica da Ordem dos Nutricionistas, o “**nutricionista** é um profissional de saúde que dirige a sua ação para a salvaguarda da saúde humana através da promoção da saúde, prevenção e tratamento da doença pela avaliação, diagnóstico, prescrição

e intervenção alimentar e nutricional a pessoas, grupos, organizações e comunidades, bem como o planeamento, implementação e gestão da comunicação, segurança e sustentabilidade alimentar, através de uma prática profissional cientificamente comprovada e em constante aperfeiçoamento. Incorpora ainda as atividades técnico-científicas de ensino, formação, educação e organização para a promoção da saúde e prevenção da doença através da alimentação.”. [...]. **Os serviços de nutrição inserem-se, desta forma, na prestação de cuidados de saúde, sendo a sua área de atuação a alimentação humana, com o objetivo de prevenir e tratar as doenças associadas a uma incorreta alimentação**³², em linha com as políticas de saúde promovidas pelo Governo e por organizações com competências na área, como a Organização Mundial de Saúde. Como salienta CLOTILDE CELORICO PALMA no parecer junto aos presentes autos, que se acompanha: “quer a nível internacional, quer a nível nacional **o nutricionismo e a prática de atividade física são vistos individualmente como imprescindíveis para a implementação de estratégias transversais para a promoção da saúde pública numa ótica de complementaridade para a adoção de estilos de vida saudáveis e não de acessoriedade**³³, consubstanciando-se neste contexto a obesidade como um dos grandes flagelos do século XXI.”. **A prestação de serviços de aconselhamento nutricional através de consultas presenciais ou por meios telemáticos é, nos termos da legislação acima referida, enquadrável no âmbito da prestação de serviços paramédicos e, em consequência, subsumível à norma de isenção de IVA constante do artigo 9.º, 1) do Código deste imposto**³⁴, segundo o qual: “Artigo 9.º. Isenções nas operações internas. Estão isentas do imposto: 1) As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas; [...]”. Esta norma constitui a transposição do artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, publicada no JO L 347, de 11 de dezembro de 2006, que estabelece a disciplina do “sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado” na União Europeia, adiante designada por “Diretiva IVA”. Dispõe a referida norma de direito europeu que são isentas (pelos Estados-Membros) “[a]s prestações de serviços de assistência efectuadas no

³² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa”. Esta isenção provém da anterior Sexta Diretiva [(artigo 13.º, A), n.º 1, alínea c)] que harmonizou as legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios e que a consagrava nos seus exatos termos, com a diferença das “profissões médicas e paramédicas” serem então referidas por “actividades médicas e paramédicas”, e insere-se nas isenções em benefício das atividades de interesse geral, que visam reduzir o custo dos cuidados de saúde, tornando-os mais acessíveis aos particulares, como reiteradamente afirmado pelo Tribunal de Justiça – cf., a título de exemplo, os casos *Dornier*, C-45/01, de 6 de novembro de 2003, e *Kügler*, C-141/00, de 10 de setembro de 2002. As isenções de IVA são delimitadas por conceitos autónomos do direito europeu que têm por objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro. **No que respeita à isenção em análise, aplicável aos serviços efetuados no exercício de profissões paramédicas, importa considerar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça estes têm de se configurar como serviços de assistência com uma finalidade terapêutica, i.e. de “diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde”³⁵** – Acórdãos *Ygeia*, C-394/04, de 1 de dezembro de 2005; *Dornier*, C-45/01; *Kugler*, C-141/00; e *D. e W.*, C-384/98, de 14 de setembro de 2000. **O Tribunal de Justiça esclarece ainda que a finalidade terapêutica não tem de ser compreendida numa aceção particularmente restrita, considerando que as prestações efetuadas para fins de prevenção, que visem proteger a saúde humana, também são abrangidas³⁶**. Com efeito, mesmo nos casos em que as pessoas sejam objeto de exames ou de outras intervenções médicas e paramédicas de carácter preventivo e não sofram de qualquer doença ou anomalia de saúde, a inclusão das referidas prestações nos conceitos de assistência é conforme ao objetivo de redução do custo dos cuidados de saúde subjacente à isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA. **Portanto, as prestações médicas efetuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas beneficiam da isenção³⁷** – Acórdãos *L.u.P.*, C-106/05, de 8 de agosto de 2006; *Unterpertinger*, C-212/01, de 20 de novembro de

³⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

2003; D'Ambrumenil, C-307/01, de 20 de novembro de 2003; e Comissão/França, C-76/99, de 11 de janeiro de 2001. Relativamente à forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas previstas na isenção de IVA, que no caso em apreciação é uma sociedade comercial, o Tribunal de Justiça também clarificou que a isenção não se limita às pessoas singulares, pois tal restrição não resulta do elemento gramatical e contraria o objetivo da isenção que é justificado pela necessidade de reduzir as despesas médicas e de favorecer o acesso à proteção da saúde, para além de que não se coordena ao princípio da neutralidade fiscal que postula idêntico tratamento para as pessoas singulares e para as pessoas coletivas. **Segundo o Tribunal de Justiça, “basta que sejam preenchidas duas condições, a saber, que se trate de prestações médicas e que estas sejam fornecidas por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas”³⁸** – Acórdão Kugler, C-141/00.

No caso concreto, continua a Decisão Arbitral no Processo n.º 373/2018-T, **as consultas de nutricionismo prestadas pela Requerente consubstanciam prática clínica e foram realizadas por profissionais de saúde, nutricionistas, por aquela contratados e inscritos na respetiva ordem profissional, com observância das regras definidas pelo legislador nacional**³⁹. **É inequívoco que tais serviços visam a proteção da saúde dos clientes, numa conceção holística do conceito de saúde que reclama a promoção de estilos de vida saudáveis e uma abordagem multissetorial que conjuga, entre outros fatores, um regime alimentar adequado com atividade física**⁴⁰. **Desta forma, encontram-se reunidos os requisitos indispensáveis e suficientes à aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 9.º, 1) do CIVA, que transpõe o artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA, nos termos preconizados pela jurisprudência europeia e pelo Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (“TCA Sul”), de 23 de março de 2010, processo n.º 3816/10**⁴¹.

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere o seguinte da Decisão Arbitral (CAAD), datada de 5 de Novembro de 2019, proferida no Processo n.º 159/2019-T: **Quanto ao reenvio prejudicial a que alude a Autoridade Tributária e Aduaneira sobre a questão de saber se «Ginásios, que prestem**

³⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

serviços de sessões de dietista/ nutricionista, a destinatários, que não tenham, qualquer doença, beneficiam da isenção prevista na alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE?»⁴², trata-se de questão que não se coloca no caso em apreço, por não ter sido fundamento das liquidações impugnadas. Na verdade, não foi invocado com fundamento das liquidações a agora alegada prestação de serviços a destinatários que não tenham qualquer doença, nem isso foi averiguado pela inspeção tributária nem está demonstrado no processo, pelo que não se coloca a possibilidade de anulação das liquidações com esse novo hipotético fundamento, invocado a posteriori. De qualquer forma, como já se referiu, há já jurisprudência do TJUE no sentido de as "prestações médicas efectuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas beneficiam da isenção"⁴³ (Acórdãos L.u.P., C-106/05, de 08-08- 2006; Unterpertinger, C-212/01, de 20-1-2003; D'Ambrumenil, C-307/01, de 20-11- 2003; e Comissão/França, C-76/99, de 11-11-2001), e as consultas dietéticas podem beneficiar daquela isenção como reconheceu a Autoridade Tributária e Aduaneira na referida Informação Vinculativa⁴⁴. Por isso, não se justifica o reenvio prejudicial para o TJUE⁴⁵, [...].

Pelo exposto, este Tribunal Arbitral Singular considera que os serviços de nutrição (consultas de nutrição e acompanhamento/ apoio nutricional) **prestados pela Requerente aos seus clientes consubstanciam prática clínica** (os serviços de nutrição inserem-se, desta forma, na prestação de cuidados de saúde, sendo a sua área de atuação a alimentação humana, com o objetivo de prevenir e tratar as doenças associadas a uma incorreta alimentação⁴⁶) e foram realizadas por profissionais de saúde, as nutricionistas, por aquela contratadas e inscritas na competente ordem profissional, com observância das regras definidas pelo legislador nacional, sendo inequívoco que os serviços de nutrição visam, entre outros, a proteção da saúde dos clientes da Requerente.

Diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Da leitura dessa mesma Informação Vinculativa n.º 9215* não resulta, em lado algum do texto, que as prestações de serviços

⁴² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁶ Decisão Arbitral (CAAD) proferida no Processo n.º 373/2018-T.

tenham de ser “efetivas”⁴⁷, nem que as faturas emitidas por esse serviço têm de ter uma correspondência direta entre uma consulta e uma fatura específica. [...]. **Além de que nessa ficha doutrinária em momento algum é afirmado que o serviço de nutrição tem de ser efetivamente prestado⁴⁸**.

A Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral diz ainda, *Se há clientes que pagam pelo serviço de nutrição, mas dele não usufruem, há outros que pagam por esse serviço e praticamente nem usufruem os serviços de ginásio, pretendendo apenas o acompanhamento nutricional. [...]. O Requerente não fatura um “alegado acompanhamento nutricional” [...], o Requerente fatura, isso sim, um efetivo serviço prestado aos seus clientes, Sendo que há clientes que “usam e abusam” desse serviço, e clientes que ignoram a possibilidade de o utilizar.*

Com relevo para a fundamentação desta Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere o seguinte da Decisão Arbitral no Processo n.º 373/2018-T: **Relativamente ao facto de nem sempre esses serviços serem efetivamente utilizados pelos clientes subscritores, tal não significa a descaracterização dos mesmos e a consequente perda do regime de isenção⁴⁹**. Conforme assinalado por CLOTILDE CELORICO PALMA no parecer supra citado **“[a] partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e faturado, deve, como tal, de acordo com as regras do IVA, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir a frequentar alguma consulta⁵⁰ (à semelhança do que se verifica, por exemplo, em relação aos serviços de prática de atividades físicas)”**. Aliás, a questão que se poderia colocar a este propósito não seria a de tais serviços passarem a ser tributados em IVA, por não terem sido utilizados, mas, ao invés, a de não serem sequer sujeitos a imposto, porque precisamente não foram prestados (com a eventual restituição da remuneração paga pelos clientes). Em qualquer caso, esta última hipótese não procede, **porque o serviço em causa consiste na disponibilização das consultas, pelo que se considera prestado com essa disponibilização⁵¹**, tal como sucede, entre outros, com os serviços de ginásio, telecomunicações ou de transporte aéreo. Neste sentido, se pronunciou o Tribunal de Justiça, designadamente

⁴⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

nos casos *Air France-KLM*, C-250/14, de 23 de dezembro de 2015, e *MEO*, C-295/17, de 22 de novembro de 2018. Segundo o tribunal europeu, com a assinatura do contrato de prestação de serviços o cliente adquire o direito de beneficiar do “cumprimento das obrigações decorrentes do contrato, independentemente de o cliente exercer esse direito. Assim, o prestador de serviços efetua essa prestação quando coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma, pelo que a existência do supramencionado nexó direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito”. **Conclui-se, desta forma, que o facto de os clientes por vezes não usufruírem dos serviços contratados não implica que se considere que a prestação de serviços não foi realizada pelo prestador e/ ou que a qualificação desses serviços e respetivo regime de IVA sofram modificações**⁵².

Veja-se o que refere a Professora CLOTILDE CELORICO PALMA no parecer junto a estes Autos Arbitrais: *A prestação de serviços de nutricionismo é um fim em si mesmo, existindo inclusive utentes que apenas frequentam consultas de nutricionismo, sendo livres de escolher qual a entidade a quem devem recorrer para o efeito. Assim, há utentes que apenas praticam atividades físicas, outros que apenas frequentam as consultas de nutricionismo e outros que frequentam ambas*⁵³. *E diga-se que o facto de o ginásio eventualmente incluir num pacote único ambas as prestações de serviços em nada poderá alterar tal conclusão. Nem tão pouco, no caso o utente não usufruir das consultas de nutricionismo se poderá concluir que os serviços não foram prestados recusando-se a aplicação da isenção*⁵⁴. **A partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e faturado, deve, como tal, de acordo com as regras do IVA, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir a frequentar alguma consulta**⁵⁵ (à semelhança do que se verifica, por exemplo, em relação aos serviços de prática de atividades físicas). Com efeito, tal como o TJUE já decidiu, por exemplo no Caso *Air-France-KLM*, o IVA é exigível mesmo no caso de o viajante não utilizar o bilhete de avião dado, como concluiu, o serviço ter sido disponibilizado ao utente.

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere o seguinte da Decisão Arbitral (CAAD), datada de 10 de Janeiro de

⁵² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

2020, proferida no Processo n.º 163/2019-T: 44. *No relatório da inspeção tributária bem como na contestada decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra os atos tributários ora impugnados é⁵⁶, ainda, **questionado o enquadramento no âmbito da invocada isenção dos serviços faturados aos clientes e por estes não utilizados**⁵⁷. Salienta-se, apenas, que **sobre esta matéria, também se pronunciou já o Tribunal de Justiça da União Europeia, clarificando que com a assinatura do contrato de prestação de serviços o cliente adquire o direito de beneficiar do "cumprimento das obrigações decorrentes do contrato, independentemente de o cliente exercer esse direito. Assim, o prestador de serviços efetua essa prestação quando coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma, pelo que a existência do supramencionado nexa direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito"**⁵⁸ (TJUE, acórdãos de 23-12-2015, proc. C-259/14, Air France-KLM e de 22-11-2018, proc. C.205/17, MEO).*

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere o seguinte da Decisão Arbitral (CAAD), datada de 21 de Janeiro de 2020, proferida no Processo n.º 174/2019-T: 4. **SERVIÇOS NÃO UTILIZADOS**. Segundo a Requerida constitui requisito da isenção de IVA aplicável à prestação de serviços paramédicos **que os serviços de nutrição**⁵⁹, concretizados em consultas e sessões de acompanhamento, **sejam prestados**⁶⁰, **pelo que, perante a constatação de que tal não sucedeu em múltiplos casos, entende que não se verifica o pressuposto exigível – a efetiva realização dos serviços de nutrição – devendo os serviços cobrados ser tributados**⁶¹. Preconiza a Requerida que o reduzido número de consultas de nutrição, por comparação com os serviços de nutrição cobrados nas mensalidades não logra demonstrar a existência de uma efetiva prestação de serviços de natureza paramédica. **De novo, não se pode concordar com a posição da Requerida**⁶². **Decorre da jurisprudência europeia que a prestação de serviços se considera efetuada a partir do momento em que o prestador coloca o cliente em condições de beneficiar**

⁵⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

***da mesma [prestação]**⁶³. A contrapartida do preço pago [mensalidade] quando da aquisição dos serviços é constituída pelo direito que o adquirente retira de beneficiar da execução das obrigações que derivam do contrato celebrado e não depende do exercício desse direito, que constitui uma prerrogativa do adquirente – Acórdãos do Tribunal de Justiça, de 23 de dezembro de 2015, Air France – KLM, processo C-250/14, e de 22 de novembro de 2018, MEO, C-295/2017. **Acresce que na conceção em que o serviço só fosse prestado quando efetivamente utilizado (que, pelas razões expostas, não pode ser adotada), a consequência que resultaria da sua não utilização por opção do cliente, não seria a de recaracterização da prestação de serviços de molde a assumir outra natureza (que não a de uma operação paramédica isenta), mas a da pura e simples não realização do serviço**⁶⁴. Argumenta a este propósito a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 373/2018-T: “Relativamente ao facto de nem sempre esses serviços serem efetivamente utilizados pelos clientes subscritores, tal não significa a descaracterização dos mesmos e a consequente perda do regime de isenção. Conforme assinalado por CLOTILDE CELORICO PALMA no parecer supra citado «[a] partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e faturado, deve, como tal, de acordo com as regras do IVA, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir a frequentar alguma consulta (à semelhança do que se verifica, por exemplo, em relação aos serviços de prática de atividades físicas)». Aliás, a questão que se poderia colocar a este propósito não seria a de tais serviços passarem a ser tributados em IVA, por não terem sido utilizados, mas, ao invés, a de não serem sequer sujeitos a imposto, porque precisamente não foram prestados (com a eventual restituição da remuneração paga pelos clientes). **Em qualquer caso, esta última hipótese não procede, porque o serviço em causa consiste na disponibilização das consultas e acompanhamento periódico, pelo que se considera prestado com essa disponibilização, tal como sucede, entre outros, com os serviços de ginásio, telecomunicações ou de transporte aéreo**⁶⁵. Neste sentido, se pronunciou o Tribunal de Justiça, designadamente nos casos Air France-KLM, C-250/14, de 23 de dezembro de 2015, e MEO, C-295/17, de 22 de novembro de 2018. Segundo o tribunal europeu, com a assinatura do*

⁶³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*contrato de prestação de serviços o cliente adquire o direito de beneficiar do «cumprimento das obrigações decorrentes do contrato, independentemente de o cliente exercer esse direito. Assim, o prestador de serviços efetua essa prestação quando coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma, pelo que a existência do supramencionado nexa direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito». **Conclui-se, desta forma, que o facto de os clientes por vezes não usufruírem dos serviços contratados não implica que se considere que a prestação de serviços não foi realizada pelo prestador e/ou que a qualificação desses serviços e respetivo regime de IVA sofram modificações.**⁶⁶. **Esta posição, reiterada na Decisão Arbitral do processo n.º 159/2019-T, deve ser acolhida pelo seu mérito e, em consequência, procede também neste ponto, a argumentação da Requerente**⁶⁷.*

Com relevo para a fundamentação desta Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere o seguinte da Decisão Arbitral no Processo n.º 159/2019-T: 3.2. *Questão do enquadramento das consultas na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA. **Desde logo, não pode constituir obstáculo à isenção o facto de os serviços previstos no contrato poderem vir a não serem efectivamente prestados aos clientes/ sócios que aderiram ao contrato, mas não os utilizam, pois os serviços consideram-se prestados com a disponibilização, como é jurisprudência do TJUE**⁶⁸. Como se refere no acórdão MEO, C-295/17, de 22-11-2018, n.º 40, «no tocante ao nexa direto entre o serviço prestado ao beneficiário e à efetiva contraprestação recebida, o Tribunal de Justiça já decidiu, quanto à venda de bilhetes de avião que os passageiros não utilizaram e cujo reembolso não conseguiram obter, que a contraprestação do preço pago na assinatura de um contrato de prestação de serviços é constituída pelo direito que o cliente dele extrai de beneficiar do cumprimento das obrigações decorrentes do contrato, independentemente de o cliente exercer esse direito. **Assim, o prestador de serviços efetua essa prestação quando coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma, pelo que a existência do supramencionado nexa direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito**⁶⁹ (v., neste sentido, Acórdão de 23 de dezembro de 2015, Air France KLM e Hop !Brit Air, C 250/14 e C 289/14,*

⁶⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

EU:C:2015:841, n.º 28)». **Por outro lado, a eventual relevância da não utilização dos serviços contratados poderia ser fundamento para a não tributação, mas não para afastamento de uma isenção**⁷⁰, como se refere no acórdão arbitral de 14-06-2019, proferido no processo n.º 373/2018-T. Assim, o único eventual obstáculo à aplicação da isenção referida, pode advir da invocada acessoriedade, a que alude a Autoridade Tributária e Aduaneira, que poderá justificar que lhe seja aplicado o regime da prestação principal. Afigura-se que esta questão está proficientemente tratada no acórdão arbitral proferido no processo n.º 373/2018-T, que tem subjacente uma situação fáctica perfeitamente idêntica, em que, inclusivamente, é Sujeito Passivo uma empresa do mesmo grupo da Requerente, pelo que se reitera aqui o entendimento aí adoptado, tendo em mente o artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil que estabelece que «nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito».

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere o seguinte da Decisão Arbitral (CAAD), datada de 5 de Março de 2020, proferida no Processo n.º 170/2019-T⁷¹: 2.2. **DO ENQUADRAMENTO DAS CONSULTAS DE DIETÉTICA E NUTRIÇÃO NO DISPOSTO NO ARTIGO 9.º, 1) DO CÓDIGO DO IVA.** Vejamos a questão começando pelas disposições legais aplicáveis. A isenção de prevista no artigo 9.º, 1) do Código do IVA, prescreve o seguinte: “Artigo 9.º. Isenções nas operações internas. Estão isentas do imposto: 1) As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas; [...]. **Relativamente ao facto de nem sempre esses serviços serem efetivamente utilizados pelos clientes subscritores, tal não significa a descaracterização dos mesmos e a consequente perda do regime de isenção**⁷². Conforme assinalado por CLOTILDE CELORICO PALMA no parecer junto pela Requerente aos autos “[a] partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e faturado, deve, como tal, de acordo com as regras do IVA, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir a frequentar alguma consulta (à semelhança do que se verifica, por exemplo, em relação aos serviços de prática de atividades

⁷⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷¹ E também a Decisão Arbitral (CAAD) proferida no Processo n.º 160/2019-T, datada de 7 de Fevereiro de 2020.

⁷² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

físicas)”. Aliás, a questão que se poderia colocar a este propósito não seria a de tais serviços passarem a ser tributados em IVA, por não terem sido utilizados, mas, ao invés, a de não serem sequer sujeitos a imposto, porque precisamente não foram prestados (com a eventual restituição da remuneração paga pelos clientes). Em qualquer caso, esta última hipótese não procede, porque o serviço em causa consiste na disponibilização das consultas, pelo que se considera prestado com essa disponibilização, tal como sucede, entre outros, com os serviços de ginásio, telecomunicações ou de transporte aéreo. Neste sentido, se pronunciou o Tribunal de Justiça, designadamente nos casos *Air France-KLM*, C-250/14, de 23 de dezembro de 2015, e *MEO*, C-295/17, de 22 de novembro de 2018. Segundo o tribunal europeu, com a assinatura do contrato de prestação de serviços, o cliente adquire o direito de beneficiar do “cumprimento das obrigações decorrentes do contrato, independentemente de o cliente exercer esse direito. Assim, o prestador de serviços efetua essa prestação quando coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma, pelo que a existência do supramencionadonexo direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito”. **Conclui-se, desta forma, que o facto de os clientes por vezes não usufruírem dos serviços contratados não implica que se considere que a prestação de serviços não foi realizada pelo prestador e/ou que a qualificação desses serviços e respetivo regime de IVA sofram modificações.**

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere o seguinte da Decisão Arbitral (CAAD), datada de 23 de Abril de 2020, proferida no Processo n.º 544/2019-T: 25⁷³. **Sobre as condições para a aplicação da norma de isenção de IVA acima referida, o presente Tribunal Arbitral subscrive⁷⁴ a posição expressa na Decisão Arbitral n.º 373/2018-T, de 14 de julho de 2019, desenvolvida nos seguintes termos⁷⁵: “As isenções de IVA são delimitadas por conceitos autónomos do direito europeu que têm por objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro. No que respeita à isenção em análise, aplicável aos serviços efetuados no exercício de profissões paramédicas, importa considerar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça estes têm de se configurar como serviços de assistência com uma finalidade terapêutica,**

⁷³ Sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁴ Deste e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁵ Deste e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*i.e. de “diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde” – Acórdãos Ygeia, C-394/04, de 1 de dezembro de 2005; Dornier, C-45/01; Kugler, C-141/00; e D. e W., C-384/98, de 14 de setembro de 2000. O Tribunal de Justiça esclarece ainda que a finalidade terapêutica não tem de ser compreendida numa aceção particularmente restrita, considerando que **as prestações efetuadas para fins de prevenção, que visem proteger a saúde humana, também são abrangidas**. Com efeito, mesmo nos casos em que as pessoas sejam objeto de exames ou de outras intervenções médicas e paramédicas de carácter preventivo e não sofram de qualquer doença ou anomalia de saúde, a inclusão das referidas prestações nos conceitos de assistência é conforme ao objetivo de redução do custo dos cuidados de saúde subjacente à isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA. “Portanto, as prestações médicas efetuadas com **a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas beneficiam da isenção**” – Acórdãos L.u.P., C-106/05, de 8 de agosto de 2006; Unterpertinger, C-212/01, de 20 de novembro de 2003; D’Ambrumenil, C-307/01, de 20 de novembro de 2003; e Comissão/França, C-76/99, de 11 de janeiro de 2001. (realce nosso). Relativamente à forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas previstas na isenção de IVA, que no caso em apreciação é uma sociedade comercial, o Tribunal de Justiça também clarificou que a isenção não se limita às pessoas singulares, pois tal restrição não resulta do elemento gramatical e contraria o objetivo da isenção que é justificado pela necessidade de reduzir as despesas médicas e de favorecer o acesso à proteção da saúde, para além de que não se coordena ao princípio da neutralidade fiscal que postula idêntico tratamento para as pessoas singulares e para as pessoas coletivas. Segundo o Tribunal de Justiça, “basta que sejam preenchidas duas condições, a saber, que se trate de prestações médicas e que estas sejam fornecidas por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.” – Acórdão Kugler, C-141/00. (...). **Relativamente ao facto de nem sempre esses serviços serem efetivamente utilizados pelos clientes subscritores, tal não significa a descaracterização dos mesmos e a consequente perda do regime de isenção**⁷⁶. Conforme assinalado por CLOTILDE CELORICO PALMA no parecer supra citado “[a] partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e faturado, deve, como*

⁷⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

tal, de acordo com as regras do IVA, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir a frequentar alguma consulta (à semelhança do que se verifica, por exemplo, em relação aos serviços de prática de atividades físicas)”. Aliás, a questão que se poderia colocar a este propósito não seria a de tais serviços passarem a ser tributados em IVA, por não terem sido utilizados, mas, ao invés, a de não serem sequer sujeitos a imposto, porque precisamente não foram prestados (com a eventual restituição da remuneração paga pelos clientes). Em qualquer caso, esta última hipótese não procede, porque o serviço em causa consiste na disponibilização das consultas, pelo que se considera prestado com essa disponibilização, tal como sucede, entre outros, com os serviços de ginásio, telecomunicações ou de transporte aéreo. Neste sentido, se pronunciou o Tribunal de Justiça, designadamente nos casos *Air France-KLM*, C-250/14, de 23 de dezembro de 2015, e *MEO*, C-295/17, de 22 de novembro de 2018. Segundo o tribunal europeu, com a assinatura do contrato de prestação de serviços o cliente adquire o direito de beneficiar do “cumprimento das obrigações decorrentes do contrato, independentemente de o cliente exercer esse direito. Assim, o prestador de serviços efetua essa prestação quando coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma, pelo que a existência do supramencionado nexa direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito”. **Conclui-se, desta forma, que o facto de os clientes por vezes não usufruírem dos serviços contratados não implica que se considere que a prestação de serviços não foi realizada pelo prestador e/ou que a qualificação desses serviços e respetivo regime de IVA sofram modificações**⁷⁷. **Atendendo à factualidade provada nos presentes autos arbitrais (vd., n.º 18. supra) verifica-se que as consultas de nutrição**⁷⁸ **disponibilizadas**⁷⁹ **pela Requerente consubstanciam prática clínica e visam a proteção da saúde dos clientes numa perspetiva de promoção de estilos de vida saudáveis no âmbito de uma abordagem multissetorial inserida na estratégia comercial da Requerente**⁸⁰.

Ainda,

A Requerida na Resposta, refere o seguinte: *Não obstante, relativamente aos atos tributários referentes aos anos 2014 e 2015, mas em relação à Requerente, objeto de*

⁷⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

impugnação no pedido de pronúncia arbitral identificado com o n.º 504/2018-T, o Tribunal Arbitral Tributário decidiu suspender a instância e efetuar um pedido de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), que deu entrada em 2019-07-31 (processo C-581/19), no qual formulou as seguintes questões: [...] **ii) A aplicação da isenção prevista no artigo 132.º n.º 1 c) da Diretiva 2006/112/CE, de 28/11 pressupõe que os serviços aí consignados sejam efetivamente prestados ou a mera disponibilização dos mesmos, de forma a que a sua utilização esteja unicamente dependente da vontade do cliente, é suficiente para aplicação desta isenção?**⁸¹ ». **Note-se que a questão constante da al. ii) acima transcrita, trata precisamente de uma questão que também se coloca e é essencial para a boa decisão nos presentes autos**⁸².

Deste modo, continua a Requerida na Resposta, *afigura-se que deve ser tida necessariamente em conta no processo em apreço a pendência do pedido de reenvio prejudicial relativo ao processo n.º 504/2018-T referente ao mesmo sujeito passivo, e no âmbito do qual foram suscitadas dúvidas pelo próprio Tribunal Arbitral quanto à mesma matéria de facto, devendo, forçosamente, requerer-se a sua suspensão até prolação da decisão do TJUE.*

Com relevo para a fundamentação desta Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere o seguinte da Decisão Arbitral no Processo n.º 159/2019-T⁸³: *Como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do TFUE (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), **a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objeto questões conexas com o Direito da União Europeia***⁸⁴ (neste sentido, podem ver-se os seguintes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 25-10-2000, processo n.º 25128, publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-1-2003, p. 3757. de 7-11-2001, processo n.º 26432, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2602. de 7-11-2001, processo n.º 26404, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2593). *Quando se suscita uma questão de interpretação e aplicação de Direito da União Europeia, os Tribunais nacionais devem*

⁸¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸³ No mesmo sentido a Decisão Arbitral (CAAD) no Processo n.º 181/2019-T, datada de 27 de Novembro de 2019.

⁸⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

colocar a questão ao TJUE através de reenvio prejudicial. No entanto, quando a lei comunitária seja clara e quando já haja um precedente na jurisprudência europeia a interpretação do Direito da União Europeia resulta já da jurisprudência do TJUE não é necessário proceder a essa consulta⁸⁵, como este Tribunal concluiu no Acórdão de 06-10-1982, Caso Cilfit, Processo n.º 283/81. A obrigatoriedade ou não de efetuar o reenvio prejudicial não resulta da vontade das Partes nem pode ser decidida de forma genérica, dependendo apenas do juízo que o Tribunal nacional que tem de proferir a decisão fizer sobre a sua necessidade para decidir os litígios⁸⁶, como tem sido repetidamente afirmado pelo TJUE: «Em conformidade com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, compete exclusivamente ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça⁸⁷»

[...].

Repete-se,

A Decisão Arbitral no Processo n.º 373/2018-T (datada de 14 de Junho de 2019) diz o seguinte: Relativamente ao facto de nem sempre esses serviços serem efetivamente utilizados pelos clientes subscritores, tal não significa a descaracterização dos mesmos e a consequente perda do regime de isenção⁸⁸. Conforme assinalado por CLOTILDE CELORICO PALMA no parecer supra citado “[a] partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e faturado, deve, como tal, de acordo com as regras do IVA, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir a frequentar alguma consulta⁸⁹ (à semelhança do que se verifica, por exemplo, em relação aos serviços de prática de atividades físicas)”. Aliás, a questão que se poderia colocar a este propósito não seria a de tais serviços passarem a ser tributados em IVA, por não terem sido utilizados, mas, ao invés, a de não serem sequer sujeitos a imposto, porque precisamente não foram prestados (com a eventual restituição da

⁸⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

remuneração paga pelos clientes). Em qualquer caso, esta última hipótese não procede, **porque o serviço em causa consiste na disponibilização das consultas, pelo que se considera prestado com essa disponibilização**⁹⁰, tal como sucede, entre outros, com os serviços de ginásio, telecomunicações ou de transporte aéreo. [...]. **Conclui-se, desta forma, que o facto de os clientes por vezes não usufruírem dos serviços contratados não implica que se considere que a prestação de serviços não foi realizada pelo prestador e/ou que a qualificação desses serviços e respetivo regime de IVA sofram modificações**⁹¹.

A Decisão Arbitral no Processo n.º 159/2019-T (datada de 5 de Novembro de 2019) diz o seguinte: 3.2. **Questão do enquadramento das consultas na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA. Desde logo, não pode constituir obstáculo à isenção o facto de os serviços previstos no contrato poderem vir a não serem efectivamente prestados aos clientes/ sócios que aderiram ao contrato, mas não os utilizam, pois os serviços consideram-se prestados com a disponibilização, como é jurisprudência do TJUE**⁹². [...]. Por outro lado, a eventual relevância da não utilização dos serviços contratados poderia ser fundamento para a não tributação, mas não para afastamento de uma isenção, como se refere no acórdão arbitral de 14-06-2019, proferido no processo n.º 373/2018-T. [...].

A Decisão Arbitral no processo n.º 163/2019-T (datada de 10 de Janeiro de 2020) diz o seguinte: 44. **No relatório da inspeção tributária bem como na contestada decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra os atos tributários ora impugnados é**⁹³, ainda, **questionado o enquadramento no âmbito da invocada isenção dos serviços faturados aos clientes e por estes não utilizados**⁹⁴. Salienta-se, apenas, que **sobre esta matéria, também se pronunciou já o Tribunal de Justiça da União Europeia, clarificando que com a assinatura do contrato de prestação de serviços o cliente adquire o direito de beneficiar do "cumprimento das obrigações decorrentes do contrato, independentemente de o cliente exercer esse direito. Assim, o prestador de serviços efetua essa prestação quando coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma, pelo que a existência do supramencionado**

⁹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*nexo direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito*⁹⁵ (TJUE, acórdãos de 23-12-2015, proc. C-259/14, Air France-KLM e de 22-11-2018, proc. C.205/17, MEO).

A Decisão Arbitral no Processo n.º 174/2019-T (datada de 21 de Janeiro de 2020) diz o seguinte: [...] Segundo a Requerida constitui requisito da isenção de IVA aplicável à prestação de serviços paramédicos *que os serviços de nutrição*⁹⁶, concretizados em consultas e sessões de acompanhamento, *sejam prestados*⁹⁷, *pelo que, perante a constatação de que tal não sucedeu em múltiplos casos, entende que não se verifica o pressuposto exigível – a efetiva realização dos serviços de nutrição – devendo os serviços cobrados ser tributados*⁹⁸. [...]. *Decorre da jurisprudência europeia que a prestação de serviços se considera efetuada a partir do momento em que o prestador coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma [prestação]*⁹⁹. [...]. Conforme assinalado por CLOTILDE CELORICO PALMA no parecer supra citado «[a] partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e faturado, deve, como tal, de acordo com as regras do IVA, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir a frequentar alguma consulta (à semelhança do que se verifica, por exemplo, em relação aos serviços de prática de atividades físicas)». [...]. *Em qualquer caso, esta última hipótese não procede, porque o serviço em causa consiste na disponibilização das consultas e acompanhamento periódico, pelo que se considera prestado com essa disponibilização, tal como sucede, entre outros, com os serviços de ginásio, telecomunicações ou de transporte aéreo*¹⁰⁰. [...]. *Conclui-se, desta forma, que o facto de os clientes por vezes não usufruírem dos serviços contratados não implica que se considere que a prestação de serviços não foi realizada pelo prestador e/ou que a qualificação desses serviços e respetivo regime de IVA sofram modificações.*¹⁰¹”. *Esta posição, reiterada na Decisão Arbitral do processo n.º 159/2019-T, deve ser acolhida pelo seu mérito e, em consequência, procede também neste ponto, a argumentação da Requerente*¹⁰².

⁹⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

A Decisão Arbitral no Processo n.º 170/2019-T¹⁰³ (datada de 5 de Março de 2020) diz o seguinte: [...]. **Relativamente ao facto de nem sempre esses serviços serem efetivamente utilizados pelos clientes subscritores, tal não significa a descaracterização dos mesmos e a consequente perda do regime de isenção**¹⁰⁴. Conforme assinalado por CLOTILDE CELORICO PALMA no parecer junto pela Requerente aos autos “[a] partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e faturado, deve, como tal, de acordo com as regras do IVA, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir a frequentar alguma consulta (à semelhança do que se verifica, por exemplo, em relação aos serviços de prática de atividades físicas)”. Aliás, a questão que se poderia colocar a este propósito não seria a de tais serviços passarem a ser tributados em IVA, por não terem sido utilizados, mas, ao invés, a de não serem sequer sujeitos a imposto, porque precisamente não foram prestados (com a eventual restituição da remuneração paga pelos clientes). Em qualquer caso, esta última hipótese não procede, porque o serviço em causa consiste na disponibilização das consultas, pelo que se considera prestado com essa disponibilização, tal como sucede, entre outros, com os serviços de ginásio, telecomunicações ou de transporte aéreo. Neste sentido, se pronunciou o Tribunal de Justiça, designadamente nos casos *Air France-KLM*, C-250/14, de 23 de dezembro de 2015, e *MEO*, C-295/17, de 22 de novembro de 2018. Segundo o tribunal europeu, com a assinatura do contrato de prestação de serviços, o cliente adquire o direito de beneficiar do “cumprimento das obrigações decorrentes do contrato, independentemente de o cliente exercer esse direito. Assim, o prestador de serviços efetua essa prestação quando coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma, pelo que a existência do supramencionado nexo direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito”. **Conclui-se, desta forma, que o facto de os clientes por vezes não usufruírem dos serviços contratados não implica que se considere que a prestação de serviços não foi realizada pelo prestador e/ ou que a qualificação desses serviços e respetivo regime de IVA sofram modificações**¹⁰⁵.

E a Decisão Arbitral no Processo n.º 544/2019-T (datada de 23 de Abril de 2020) diz o seguinte: **25. Sobre as condições para a aplicação da norma de isenção de IVA acima referida,**

¹⁰³ E também a Decisão Arbitral (CAAD) proferida no Processo n.º 160/2019-T, datada de 7 de Fevereiro de 2020.

¹⁰⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

o presente Tribunal Arbitral subscreve a posição expressa na Decisão Arbitral n.º 373/2018-T, de 14 de julho de 2019, desenvolvida nos seguintes termos¹⁰⁶: (...). **Relativamente ao facto de nem sempre esses serviços serem efetivamente utilizados pelos clientes subscritores, tal não significa a descaracterização dos mesmos e a consequente perda do regime de isenção**¹⁰⁷.

Conforme assinalado por CLOTILDE CELORICO PALMA no parecer supra citado “[a] partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e faturado, deve, como tal, de acordo com as regras do IVA, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir a frequentar alguma consulta (à semelhança do que se verifica, por exemplo, em relação aos serviços de prática de atividades físicas)”. Aliás, a questão que se poderia colocar a este propósito não seria a de tais serviços passarem a ser tributados em IVA, por não terem sido utilizados, mas, ao invés, a de não serem sequer sujeitos a imposto, porque precisamente não foram prestados (com a eventual restituição da remuneração paga pelos clientes). Em qualquer caso, esta última hipótese não procede, porque o serviço em causa consiste na disponibilização das consultas, pelo que se considera prestado com essa disponibilização, tal como sucede, entre outros, com os serviços de ginásio, telecomunicações ou de transporte aéreo. Neste sentido, se pronunciou o Tribunal de Justiça, designadamente nos casos *Air France-KLM*, C-250/14, de 23 de dezembro de 2015, e *MEO*, C-295/17, de 22 de novembro de 2018. Segundo o tribunal europeu, com a assinatura do contrato de prestação de serviços o cliente adquire o direito de beneficiar do “cumprimento das obrigações decorrentes do contrato, independentemente de o cliente exercer esse direito. Assim, o prestador de serviços efetua essa prestação quando coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma, pelo que a existência do supramencionado nexa direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito”. **Conclui-se, desta forma, que o facto de os clientes por vezes não usufruírem dos serviços contratados não implica que se considere que a prestação de serviços não foi realizada pelo prestador e/ou que a qualificação desses serviços e respetivo regime de IVA sofram modificações**¹⁰⁸. Atendendo à factualidade provada nos presentes autos arbitrais

¹⁰⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

(vd., n.º 18. supra) verifica-se que as consultas de nutrição¹⁰⁹ disponibilizadas¹¹⁰ pela Requerente consubstanciam prática clínica e visam a proteção da saúde dos clientes numa perspectiva de promoção de estilos de vida saudáveis no âmbito de uma abordagem multissetorial inserida na estratégia comercial da Requerente.

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha os entendimentos das Decisões Arbitrais (CAAD) acima indicadas, concluindo da mesma forma: o facto de os clientes por vezes não usufruírem dos serviços contratados não implica que se considere que a prestação de serviços não foi realizada pelo prestador e/ ou que a qualificação desses serviços e respetivo regime de IVA sofram modificações.

De referir ainda que a Autoridade Tributária e Aduaneira, no Relatório de Inspeção Tributária vem dizer que *Não restam dúvidas que existe algum trabalho de nutrição (371 consultas/ acompanhamento) [...]*.

Resultou claro para este Tribunal Arbitral Singular que a Requerente disponibilizou e prestou serviços de nutrição aos seus clientes.

É entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que se alguns dos clientes da Requerente, com o plano de ginásio e *fitness* e nutrição em vigor, não utilizaram/ não usufruíram dos serviços de nutrição devidamente contratados e disponíveis/ disponibilizados pela Requerente, tal não implica que se considere que a prestação de serviços de nutrição não foi realizada pela Requerente e/ ou que a qualificação desses serviços e respetivo regime de IVA sofra modificações.

Ainda,

Com relevo para a fundamentação desta Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere o seguinte da Decisão Arbitral no Processo n.º 544/2019-T: **28.** *A Requerida, na Resposta, solicita que seja ordenado o reenvio do processo ao TJUE, ao abrigo do disposto no artigo 267.º do Tratado sobre Funcionamento da União Europeia (TFUE) [...]. Cumpre sublinhar que o TJUE no ponto 7. das recomendações aos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais (2012/C 338/01), publicada no Jornal Oficial da União Europeia, C 330, de 6 de novembro de 2012, afirma o seguinte: “o papel do*

¹⁰⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Tribunal no âmbito de um processo prejudicial consiste em interpretar o direito da União ou pronunciar-se sobre a sua validade, e não em aplicar este direito à situação de facto subjacente ao processo principal. Esse papel incumbe ao juiz nacional e, por isso, não compete ao Tribunal pronunciar-se sobre questões de facto suscitadas no âmbito do litígio no processo principal nem sobre eventuais divergências de opinião quanto à interpretação ou à aplicação das regras de direito nacional”. **Acréscce que o ponto 12. das referidas recomendações afirma que o reenvio prejudicial para o TJUE não deverá ocorrer quando: (i) já exista jurisprudência na matéria (e quando o quadro eventualmente novo não suscite nenhuma dúvida real quanto à possibilidade de aplicar essa jurisprudência ao caso concreto); ou (ii) quando o modo correto de interpretar a regra jurídica em causa seja inequívoco**¹¹¹. **Em consequência, o ponto 13. estabelece: “(...) um órgão jurisdicional nacional pode, designadamente quando se considere suficientemente esclarecido pela jurisprudência do Tribunal, decidir ele próprio da interpretação correta do direito da União e da sua aplicação à situação factual de que conhece**¹¹². *Todavia, um reenvio prejudicial pode ser particularmente útil quando se trate de uma questão de interpretação nova que apresente um interesse geral para a aplicação uniforme do direito da União, ou quando a jurisprudência existente não se afigure aplicável a um quadro factual inédito. Aliás, o ponto 18. das mesmas recomendações dispõe: “O órgão jurisdicional nacional pode apresentar ao Tribunal um pedido de decisão prejudicial, a partir do momento em que considere que uma decisão sobre a interpretação ou a validade é necessária para proferir a sua decisão.”. **Tendo em conta o exposto, o Tribunal Arbitral, no presente caso, não considera que uma decisão sobre a interpretação das normas comunitárias seja necessária para proferir a sua decisão. Efetivamente, como se pode comprovar (vd., [...], 25 e [...] supra), a jurisprudência do TJUE esclarece, em termos suficientes, as questões suscitadas nos presentes autos arbitrais e, em consequência, permite a este Tribunal decidir da interpretação correta do direito da União Europeia e a sua aplicação à matéria de facto que importa para a decisão da causa. Nestes termos, afigura-se que a situação em análise, que já se encontra suficientemente desenvolvida pela jurisprudência do TJUE, não suscita nenhuma dúvida real quanto à***

¹¹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

possibilidade de aplicar a jurisprudência do TJUE ao caso concreto. Deste modo, e pelo exposto, indefere-se o pedido de reenvio prejudicial apresentado pela Requerida.

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Para este Tribunal Arbitral Singular a jurisprudência do TJUE esclarece, em termos suficientes, as questões suscitadas nos presentes Autos Arbitrais e, em consequência, permite a este Tribunal Arbitral Singular decidir da interpretação correta do direito da União Europeia e a sua aplicação à matéria de facto que importa para a decisão da causa. As Decisões Arbitrais (CAAD) referidas – nomeadamente nos Processos com os n.ºs 373/2018-T, 159/2019-T, 163/2019-T, 174/2019-T, 163/2019-T, 170/2019-T e 554/2019-T -, e o parecer da Professora CLOTILDE CELORICO PALMA, são disso demonstrativo.

Pelo que, este Tribunal Arbitral Singular, no exercício dos deveres que lhe incumbem e na qualidade que lhe é reconhecida de órgão jurisdicional de reenvio, entende, no caso concreto, pela inexistência do dever de reenvio prejudicial, concluindo, por isso, pela desnecessidade, no caso, da suspensão deste Processo ou do reenvio prejudicial.

Continuemos,

Diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral que *Existe uma tentativa da AT de demonstrar que o serviço de nutrição é, relativamente ao serviço de fitness, “irrisório” (numa tentativa de provar que é inócuo face ao serviço de fitness) e que isso, necessariamente, implicaria cobrar ambos os serviços à mesma percentagem e regras de IVA. [...]. A Requerente presta serviços na área do fitness e na área da nutrição, de forma independente e autónoma, E uma análise correta da lei e dos factos leva-nos a concluir (por muito que a Autoridade Tributária, atualmente, não o queira) que quando uma empresa de serviços de “health club” presta serviços de saúde (como nutrição), que beneficiam de isenção de IVA, deve ser-lhes aplicada a referida isenção.*

Assim, continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, se um utilizador do Health Club entendeu contratar os dois serviços, não há motivo algum que justifique colocar o serviço de nutrição e dietética como um serviço secundário, sem relevo suficiente, face ao serviço de fitness. Em súmula, não só não é secundário/ inócuo/ indiferente, como é

independente a contratação de um serviço à contratação de outro, pelo que não existe “espaço” para o enquadramento da nutrição nas regras de IVA aplicadas à atividade de fitness.

Na Resposta, a Requerida diz o seguinte: *Ao contrário do procedimento inspetivo anterior, realizado aos anos 2014 e 2015, o fundamento que preside às correções não assenta na natureza acessória da prestação de serviços de “aconselhamento nutricional” face à prestação principal de ginásio e fitness, como é esclarecido no RIT, em sede de análise ao exercício do direito à audição prévia ao projeto de relatório: «A questão da acessoriedade não foi abordada no presente procedimento de inspeção. Efetivamente, foi abordada por essa perspectiva no procedimento anterior, **mas conclui-se que pela insignificância que tem a nutrição, nem chega a ter dimensão para ter carácter acessório, o que sim se pode dizer é que tem natureza de irrisoriedade**¹¹³. [...].*

Continuemos com a Decisão Arbitral (CAAD) proferida no processo n.º 373/2018-T, porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, onde aquela Decisão diz o seguinte: *2.4. O CARÁTER NÃO ACESSÓRIO DOS SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO. Sem prejuízo de no Relatório de Inspeção se suscitarem alguns pontos relativos à interpretação da norma de isenção escrutinada, a AT não questionou a existência e o cumprimento dos requisitos necessários ao exercício dos serviços de nutrição, que confirmou e considerou serem válidos. **Os serviços de nutrição prestados pela Requerente, se considerados autonomamente são, também para a AT, enquadráveis como operações isentas de IVA**¹¹⁴. **O que vem verdadeiramente questionado é o carácter autónomo desses serviços**¹¹⁵. Segundo a Requerida, as “prestações de serviços dietéticos devem ser consideradas acessórias em relação à prestação principal – utilização de instalações desportivas – e, por essa razão, estão sujeitas a IVA à taxa de 23%, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA”. Interessa notar que os critérios de determinação do carácter acessório de uma operação relativamente a outra dita “conexa” e considerada como “principal” têm sido recortados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, chamado a pronunciar-se com frequência sobre esta matéria, dadas as*

¹¹³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

dificuldades derivadas da indeterminação concetual. O princípio geral que constitui o ponto de partida é o de que cada prestação de serviços deve ser normalmente considerada distinta e independente, como, a título de exemplo, assinalam os Acórdãos Levob Verzekeringen, C-41/04, de 27 de outubro de 2005, e CPP, C-349/96, de 25 de fevereiro de 1999. O regime-regra pode, porém, ser afastado e uma prestação ser considerada acessória em relação a uma prestação principal e partilhar do regime (de IVA) desta, “quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador” – Acórdãos CPP, C-349/96, e Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, de 22 de outubro de 1998. Em determinadas circunstâncias, “várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes” – Acórdão Part Service, C-425/06, de 21 de fevereiro de 2008. (realce nosso). Para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa. Contudo, não existe uma regra absoluta para determinar o alcance de uma prestação para efeitos de IVA, sendo, para tal, necessário tomar em consideração todas as circunstâncias em que a operação em questão se desenrola – Acórdãos BGŻ Leasing, C-224/11, de 17 de janeiro de 2013, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, de 27 de setembro de 2012, e demais jurisprudência acima citada. **O Tribunal de Justiça apela ao padrão do “consumidor médio” como ponto de vista a partir do qual se pode concluir estarmos perante uma prestação única**¹¹⁶. Segundo este Tribunal atenta a “dupla circunstância de que, por um lado, do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva [artigo 2.º, n.º 1, alínea a) da Diretiva IVA] decorre que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e que, por outro, a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, importa assim, em primeiro lugar, procurar encontrar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor, entendido como um consumidor médio, diversas prestações principais distintas ou uma prestação única [...]. O

¹¹⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

mesmo se passa quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor, entendido como consumidor médio, estão tão estreitamente conexos que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial – *Levob Verzekeringen*, C-41/94. No mesmo sentido, veja-se o caso *Aktiebolaget NN*, C-111/05, de 29 de março de 2007. **A realização, a título oneroso, de uma prestação que não é indispensável para atingir o objetivo visado pela prestação “principal”, se bem que possa ser considerada muito útil para essa prestação, não será considerada uma prestação estreitamente conexa**¹¹⁷, conforme preconiza o Tribunal de Justiça no caso *Ygeia*, C-394/04, de 1 de dezembro de 2005. Acresce que se o cliente tiver a faculdade de escolher os seus prestadores e/ou as modalidades de utilização dos bens ou serviços em causa, as prestações relacionadas com estes bens ou serviços podem, em princípio, ser consideradas distintas da operação dita “principal” – *Acórdão Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, C-42/14, de 16 de abril de 2015.

A Decisão Arbitral (CAAD) proferida no processo n.º 373/2018-T de 14 de Junho de 2019, retoma a análise concreta dizendo, **a Requerente presta nas suas instalações múltiplos serviços, todos relacionados com a manutenção de um estilo de vida saudável e bem-estar, como a atividade física, a estética, a nutrição ou o SPA**¹¹⁸.

A Requerente, tal como ficou provado nos presentes Autos Arbitrais, também prestou serviços distintos.

Tal como diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *É possível contratar apenas serviços de nutrição (sem qualquer tipo de relação com os serviços de ginásio), é possível contratar ambos os serviços e utilizar apenas o serviço de nutrição, e é possível contratar ambos os serviços e utilizar apenas os serviços de ginásio. [...]. Reduzindo ao caso do **Requerente**¹¹⁹, **este ofereceu dois serviços, com dois valores associados distintos, Serviços esses que têm finalidades diferentes e podiam ser usufruídos autonomamente, não precisando de usufruir dos dois em simultâneo**¹²⁰.*

¹¹⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹²⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Entende este Tribunal Arbitral Singular que a Requerente, disponibilizou e prestou, nas instalações do ginásio, aos seus clientes, **por um lado, serviços de ginásio e fitness e por outro, serviços de nutrição.**

Ficou claro para este Tribunal Arbitral Singular que os serviços de ginásio e *fitness* eram **independentes** dos serviços de nutrição, mesmo que complementares.

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha a Decisão Arbitral (CAAD) proferida no processo n.º 373/2018-T onde esta Decisão diz: *Apesar de todos estes serviços se orientarem a um denominador comum, numa abordagem multidisciplinar, **a conjugação dos diversos serviços apresenta-se complementar e não acessória**¹²¹. Com efeito, **as prestações de serviços das diversas áreas são perfeitamente autonomizáveis e existem independentemente umas das outras**¹²². **A prática de exercício físico é independente da adoção ou não de determinado regime alimentar, pelo que devem ser consideradas prestações de serviços distintas**¹²³. **Não se verifica, pois, a indissociabilidade das consultas de nutrição relativamente à prática de exercício físico e de utilização das instalações desportivas da Requerente, nem aquelas consultas são condição indispensável para atingir o objetivo visado pela utilização do ginásio, pelo que não devem ser consideradas estreitamente conexas, sem prejuízo de poderem, em ambos os casos, potenciar uma melhor condição física**¹²⁴. **As referidas consultas valem por si, têm objetivos próprios e o seu sentido não advém estritamente da melhoria dos serviços de ginásio**¹²⁵.*

Como refere a Professora CLOTILDE CELORICO PALMA no parecer junto aos Autos que, [...] *é inevitável concluirmos que, à partida, a prática de atividades físicas e os serviços de nutricionismo se tratam de realidades distintas perfeitamente autonomizáveis que, enquanto tal, merecem um tratamento distinto para efeitos de IVA.*

A Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório de Inspeção Tributária diz *Não restam dúvidas, que foi instaurada a prática de decomposição do preço, como regra geral, dividindo o valor a pagar na componente ginásio/ acompanhamento nutricional (que são*

¹²¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹²² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹²³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹²⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹²⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

indissociáveis), sendo que o cliente paga sempre o total mesmo que não usufrua do valor do acompanhamento nutricional.

Repete-se, tal como diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, [...] *é possível contratar ambos os serviços e utilizar apenas o serviço de nutrição, e é possível contratar ambos os serviços e utilizar apenas os serviços de ginásio.*

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha a Decisão Arbitral (CAAD) proferida no processo n.º 159/2019-T onde esta Decisão diz: *Na mesma linha, é de salientar ainda, que para efeitos da regra de que «cada prestação deve normalmente ser considerada distinta e independente», quanto às prestações de serviços de nutricionismo há «fortes indícios a favor da sua individualidade e conseqüente tratamento distinto em sede de IVA (aplicação da taxa normal às prestações de serviços de actividades físicas e da isenção às prestações de serviços de nutricionismo): (i) A contratação de nutricionistas inscritos na respectiva Ordem legalmente habilitados a exercer tal profissão; (ii) A existência de instalações adequadas à prática da actividade de nutricionismo, nomeadamente de gabinetes devidamente apetrechados para as consultas; (iii) A prática de facturação separada, individualizando especificamente as prestações de serviços de nutricionismo das prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas».* (). **Neste contexto, a consideração separada nas facturas das prestações relativas à utilização das instalações desportivas e à prestação de serviços dietéticos não pode constituir, em si mesma, uma decomposição artificial de uma operação económica única, susceptível de alterar a funcionalidade do sistema do IVA**¹²⁶.

No caso, entende este Tribunal Arbitral Singular que **a prática de exercício físico através de actividades de ginásio, musculação, aulas ou outras, é independente da adoção ou não de um determinado regime alimentar (serviços de nutrição) pelo que devem ser consideradas prestações de serviços distintas.** Disso é demonstrativo a opção que os clientes da Requerente tinham ao celebrar os contratos: ou contratavam os dois serviços – ginásio e *fitness* e nutrição – ou só os serviços de ginásio e *fitness* ou só os serviços de nutrição.

¹²⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Tal como ficou provado no âmbito do presente processo Arbitral, a Requerente **disponibilizava e prestava** aos seus clientes, por um lado, serviços de ginásio e *fitness* e por outro, disponibilizava e prestava aos seus clientes **serviços de nutrição**.

Em 2016 e 2017, anos aqui em análise, a Requerente **tinha objeto social específico e tinha CAE específico para exercer a atividade de nutrição, estava inscrita na Entidade Reguladora da Saúde (ERS) e efetivamente exerceu a atividade de nutrição, disponibilizando e prestando**, nas instalações do ginásio, com gabinete próprio para o efeito e equipamentos próprios, aos seus clientes, **serviços de nutrição, através de profissionais habilitados**, as nutricionistas.

Mais, a faturação aos seus clientes, pelas atividades desenvolvidas pela Requerente nas instalações do ginásio - exercício físico (ginásio e *fitness*) e nutrição -, **foi feita em separado, devidamente discriminado nas faturas, com a indicação da taxa de IVA aplicável** (serviços de ginásio e *fitness*) **e com a indicação da isenção aplicável** (serviços de nutrição), mesmo que na mesma fatura.

Entende este Tribunal Arbitral Singular que está, assim, preenchido o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, expresso na Informação Vinculativa acima referida, uma vez que, os serviços de nutrição disponibilizados e prestados pela Requerente foram assegurados, nos períodos em causa - 2016 e 2017 -, por profissionais habilitados (as nutricionistas) e nas faturas constava a indicação da isenção aplicável.

Este Tribunal Arbitral Singular seguiu de perto as Decisões Arbitrais (CAAD) nos processos com os n.ºs 373/2018-T, 159/2019-T, 174/2019-T, 163/2019-T, 170/2019-T, 160/2019-T, 554/2019-T e 181/2019-T, acompanhando, como foi referindo, os entendimentos aplicáveis ao caso aqui em análise.

Aqui chegados,

E pelo exposto,

Entende este Tribunal Arbitral Singular que as seguintes liquidações: a) liquidação de IVA do período de 201603T, no valor de € 2.931,20 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201603T, no valor de € 304,52 euros; b) liquidação de IVA do período de 201606T, no valor de € 3.008,34 (liquidação n.º 2019...)

e a correspondente **liquidação de juros de IVA do período 201606T**, no valor de € 282,20; **c)** **liquidação de IVA do período de 201609T**, no valor de € 3.100,63 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente **liquidação de juros de IVA do período 201609T**, no valor de € 259,94; **d)** **liquidação de IVA do período de 201612T**, no valor de € 3.400,16 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente **liquidação de juros de IVA do período 201612T**, no valor de € 250,69; **e)** **liquidação de IVA do período de 201703T**, no valor de € 3.619,25 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente **liquidação de juros de IVA do período 201703T**, no valor de € 232,02; **f)** **liquidação de IVA do período de 201706T**, no valor € 3.444,59 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente **liquidação de juros de IVA do período 201706T**, no valor de € 184,85; **g)** **liquidação de IVA do período de 201709T**, no valor de € 3.084,38 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente **liquidação de juros de IVA do período 201709T**, no valor de € 135,50; e **h)** **liquidação de IVA do período de 201712T**, no valor de € 2.939,70 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente **liquidação de juros de IVA do período 201712T**, no valor de € 99,18 (todas as liquidações indicadas no ponto 20 do 2.1. Factos Provados da presente Decisão Arbitral), **relativas aos serviços de nutrição prestados pela Requerente**, nos anos de 2016 e 2017, **no montante total de € 27.277,15, são anuláveis**, por vício de violação de lei, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), aplicável por remissão da alínea d) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT. **Este Tribunal Arbitral Singular entende igualmente que as Decisões de indeferimento da Reclamação Graciosa (expressa) e do Recurso Hierárquico (tácito) são, pelos mesmos fundamentos, anuláveis.**

Assim,

Este Tribunal Arbitral Singular julga procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente, **anulando**, em consequência, as seguintes liquidações: **a)** **liquidação de IVA do período de 201603T**, no valor de € 2.931,20 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente **liquidação de juros de IVA do período 201603T**, no valor de € 304,52 euros; **b)** **liquidação de IVA do período de 201606T**, no valor de € 3.008,34 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente **liquidação de juros de IVA do período 201606T**, no valor de € 282,20; **c)** **liquidação de IVA do período de 201609T**, no valor de € 3.100,63 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente **liquidação de juros de IVA do período 201609T**, no valor de € 259,94; **d)** **liquidação de IVA do período de 201612T**, no valor de €

3.400,16 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente **liquidação de juros de IVA do período 201612T**, no valor de € 250,69; e) **liquidação de IVA do período de 201703T**, no valor de € 3.619,25 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente **liquidação de juros de IVA do período 201703T**, no valor de € 232,02; f) **liquidação de IVA do período de 201706T**, no valor € 3.444,59 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente **liquidação de juros de IVA do período 201706T**, no valor de € 184,85; g) **liquidação de IVA do período de 201709T**, no valor de € 3.084,38 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente **liquidação de juros de IVA do período 201709T**, no valor de € 135,50; e h) **liquidação de IVA do período de 201712T**, no valor de € 2.939,70 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente **liquidação de juros de IVA do período 201712T**, no valor de € 99,18 (todas as liquidações indicadas no ponto 20 do 2.1. Factos Provados da presente Decisão Arbitral), **relativas aos serviços de nutrição prestados pela Requerente**, nos anos de 2016 e 2017, **no montante total de € 27.277,15. Este Tribunal Arbitral Singular, anula igualmente, as Decisões de indeferimento da Reclamação Graciosa (expressa) e do Recurso Hierárquico (tácito).**

Nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT, este Tribunal Arbitral Singular não está obrigado a apreciar todos os argumentos das Partes, quando a decisão esteja prejudicada pela solução dada, o que no presente processo se traduz na decisão proferida de ilegalidade dos atos, ficando, assim, prejudicado o conhecimento de outras questões carreadas para estes Autos Arbitrais.

Nos termos do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, *A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso: a) Praticar o ato tributário legalmente devido em substituição do ato objeto da decisão arbitral; b) Restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os atos e operações necessários para o efeito; c) Rever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os atos tributários objeto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda*

que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente; d) Liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.

4. Pedido de restituição da quantia paga e juros indemnizatórios

A Requerente formula pedido de restituição da quantia arrecadada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

Diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral o seguinte: a *Requerente já iniciou o pagamento, em prestações, dos valores erradamente liquidados pela AT.*

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, *É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

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.*

Sendo de julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral, concluiu-se pela existência de pagamento indevido e, conseqüentemente, **justifica-se a restituição da quantia já paga em excesso pela Requerente e o pagamento de juros indemnizatórios**, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Assim, nos termos do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), **a Requerente tem direito aos juros indemnizatórios**, juros estes que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (n.º 4 e 5 do artigo 61.º do CPPT), à taxa referida no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

5. Decisão Arbitral

Nestes termos, **decide** este Tribunal Arbitral Singular no seguinte:

- a) Julgar procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente, declarando ilegais as seguintes liquidações: a) liquidação de IVA do período de 201603T, no valor de € 2.931,20 (liquidação n.º 2019...) e a

correspondente liquidação de juros de IVA do período 201603T, no valor de € 304,52 euros; b) liquidação de IVA do período de 201606T, no valor de € 3.008,34 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201606T, no valor de € 282,20; c) liquidação de IVA do período de 201609T, no valor de € 3.100,63 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201609T, no valor de € 259,94; d) liquidação de IVA do período de 201612T, no valor de € 3.400,16 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201612T, no valor de € 250,69; e) liquidação de IVA do período de 201703T, no valor de € 3.619,25 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201703T, no valor de € 232,02; f) liquidação de IVA do período de 201706T, no valor € 3.444,59 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201706T, no valor de € 184,85; g) liquidação de IVA do período de 201709T, no valor de € 3.084,38 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201709T, no valor de € 135,50; e h) liquidação de IVA do período de 201712T, no valor de € 2.939,70 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201712T, no valor de € 99,18, no montante total de € 27.277,15, bem como, declarando ilegais as Decisões de indeferimento da Reclamação Graciosa (expresso) e do Recurso Hierárquico (tácito).

- b) Em consequência, anular as seguintes liquidações: a) liquidação de IVA do período de 201603T, no valor de € 2.931,20 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201603T, no valor de € 304,52 euros; b) liquidação de IVA do período de 201606T, no valor de € 3.008,34 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201606T, no valor de € 282,20; c) liquidação de IVA do período de 201609T, no valor de € 3.100,63 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201609T, no valor de € 259,94; d) liquidação de IVA do período de 201612T, no valor de € 3.400,16 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201612T,

no valor de € 250,69; e) liquidação de IVA do período de 201703T, no valor de € 3.619,25 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201703T, no valor de € 232,02; f) liquidação de IVA do período de 201706T, no valor € 3.444,59 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201706T, no valor de € 184,85; g) liquidação de IVA do período de 201709T, no valor de € 3.084,38 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201709T, no valor de € 135,50; e h) liquidação de IVA do período de 201712T, no valor de € 2.939,70 (liquidação n.º 2019...) e a correspondente liquidação de juros de IVA do período 201712T, no valor de € 99,18, no montante total de € 27.277,15, bem como, anular as Decisões de indeferimento da Reclamação Graciosa (expresso) e do Recurso Hierárquico (tácito).

- c) Indeferir o pedido de suspensão da instância apresentado pela Requerida na Resposta (reenvio prejudicial).
- d) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o valor de imposto indevidamente pago por esta, dando, assim, cumprimento à decisão ora proferida.
- e) Condenar a Requerida a pagar à Requerente juros indemnizatórios à taxa legal, relativamente ao valor de imposto indevidamente pago, desde a data em que a Requerente efetuou o pagamento, até ao integral e efetivo pagamento do montante a restituir à Requerente.
- f) Condenar a Requerida a restabelecer a situação que existiria se os atos tributários impugnados e objeto desta Decisão Arbitral não tivessem sido praticados, adotando os atos e operações necessários para o efeito.
- g) Condenar a Requerida nas custas do processo, conforme ponto 7 (Custas) da presente Decisão Arbitral.

6. Valor do processo

A Requerente indicou como valor do processo o montante de € 27.276,17 (valor das liquidações de IVA e juros impugnadas), no entanto, da soma das liquidações impugnadas resulta o valor de € 27.277,15 (diferença de € 0,98), uma vez que, a liquidação de IVA do período 201709T foi identificada no Pedido de Pronúncia Arbitral com o valor de € 3.083,40,

quando o seu valor, constante da Demonstração de Liquidação de IVA (documento junto a estes Autos Arbitrais) é de € 3.084,38.

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em € **27.277,15**.

7. Custas

Entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 27.277,15, correspondente à importância cuja anulação a Requerente pretende.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **1.530,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

O montante das custas fixado em € **1.530,00**, fica **a cargo da Requerida**.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de Julho de 2020

Tribunal Arbitral Singular

O Árbitro,

(Alexandre Andrade)