

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 404/2020-T

Tema: IVA. Ginásios. Consultas de nutrição. Isenção. Prestações acessórias

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Nina Aguiar e Dra. Cristina Aragão Seia (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 29-10-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **Lda.**, pessoa coletiva n.º ..., com sede na Rua ..., ..., ..., Paço de Arcos, (adiante apenas Requerente), veio, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação das seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:

- Liquidação n.º 2020 ..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2015/01;
- Liquidação n.º 2020 ..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2015/02;
- Liquidação n.º 2020 ..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2015/03;
- Liquidação n.º 2020 ..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2015/04;
- Liquidação n.º 2020 ..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2015/05;

- Liquidação n.º 2020 ..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2015/06;
- Liquidação n.º 2020 ..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2015/07;
- Liquidação n.º 2020 ..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2015/08;
- Liquidação n.º 2020 ..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2015/09;
- Liquidação n.º 2020 ..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2015/10;
- Liquidação n.º 2020 ..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2015/11;
- Liquidação n.º 2020 ..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2015/12;
- Liquidação n.º 2020 ..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/01.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 12-08-2020.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 29-09-2020, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 29-10-2020.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo que deve ser suspensa a instância até decisão do pelo TJUE no processo reenvio prejudicial efectuado no processo arbitral n.º 504/2018-T, que deu entrada no TJUE em 31-07-2019 (processo C-581/19 - caso Frenetikexito), e que versa sobre matéria de facto análoga e deve ser julgado improcedente o pedido.

Por despacho de 11-12-2020 foi ordenada a junção ao processo da gravação da prova produzida no processo arbitral n.º 162/2019-T, em que se inclui a prova produzida nos processos 373/2018-T e 159/2019-T que naquele foi utilizada.

Em 28-01-2021, realizou-se uma reunião e que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

Em 24-03-2021 e 26-03-2021, a Requerente apresentou pareceres jurídicos.

Por despacho de 08-04-2021, foi deferido o requerimento da Autoridade Tributária e Aduaneira para junção de um acórdão do TJUE e sua rectificação, que são também citados pelo SP nos pareceres que juntou.

Foi fixado prazo para a Autoridade Tributária e Aduaneira se pronunciar sobre os pareceres jurídicos juntos pela Requerente, o que veio a fazer.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

A) A Requerente integra-se no Grupo ...;

- B)** A Requerente tem como actividade a criação, promoção e exploração de health clubs, gestão, formação e consultoria em desporto, manutenção física e bem-estar, serviço de nutrição e outras actividades de saúde pública, incluindo tratamentos de fisioterapia;
- C)** A Requerente desenvolvia a sua actividade em 2015 num Health Club do Grupo ... localizado em Lisboa, na ..., — ... Lisboa;
- D)** Para efeitos de IVA encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal;
- E)** A Requerente proporciona aos seus sócios não só a prática de ginásio similar aos seus concorrentes de mercado, mas vai bastante para além da mera prática de exercício físico, proporcionando ainda outros serviços;
- F)** As instalações da Requerente incluem ginásio, zona de treino funcional, 3 estúdios, uma piscina, saunas e banho turco, Zona de restauração, 2 Gabinetes dedicado a Fisioterapia e 2 Gabinetes para consultas de Nutrição;
- G)** A Requerente oferece um variado leque de aulas de grupo, treino personalizado, Serviços de estética, massagem, fisioterapia e nutrição;
- H)** Os serviços oferecidos inserem-se na mais ampla política do Grupo ... espelhada na máxima ... assente em três pilares "..., ... e ..." (... , ... , ...);
- I)** Foi realizada uma acção inspectiva à Requerente relativa ao ano de 2015, a coberto da Ordem de Serviço ...;
- J)** Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária (RIT) junto pela Requerente, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

*I DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES
MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL*

III.1-EM SEDE DE IVA

III. 1.1 - Do IVA não liquidado - (prestação de serviços dietéticos)

III.1.1.1 Dos Factos

O SP tem como principal objeto social o exercício de gestão e exploração de health clubs, atividade, essa, que desenvolve no ginásio que explora sob a

insígnia ..., sito na Lisboa. Atualmente, nesse estabelecimento, são colocadas à disposição dos sócios, não apenas as instalações desportivas necessárias à prática de atividade física, mas, também, uma série de outras valências, das quais os sócios podem usufruir caso estejam interessados. ou seja, para além da atividade principal (CAE). o SP desenvolve uma série de atividades secundárias a saber:

Quadro n.º 8: Códigos CAE do sujeito passivo

Tipo	Código	Designação	Data de Início
CAE Principal	93130	ACTIVIDADES DE GINÁSIO (FITNESS)	31-07-2014
CAE Secundário 1	85591	FORMAÇÃO PROFISSIONAL	31-07-2014
CAE Secundário 2	86906	OUTRAS ACTIVIDADES DE SAÚDE HUMANA, N.E.	31-07-2014
CAE Secundário 3	96040	ACTIVIDADES DE BEM-ESTAR FÍSICO	31-07-2014

Quem pretender ser cliente daquele ginásio e usufruir dos serviços nele disponibilizados, tem de se tornar sócio do ginásio explorado pelo sujeito passivo, mediante a assinatura de um contrato individual de adesão (Anexo 3), proceder ao pagamento de uma "taxa de inscrição" e ao pagamento antecipado de uma mensalidade cujo valor é variável de acordo com a frequência semanal e/ou serviços utilizados.*

Por outro lado, a partir de 2013, nos atos de inscrição como sócios, verificamos a existência de clientes que passaram a subscrever um "Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos" (embora também possa ser subscrito a posteriori).

(...)

III.1.1.2. Dos fundamentos das correções meramente aritméticas

III.1.1.2.1 Enquadramento fiscal

III.1.1.2.1.1 Direito comunitário

> A Diretiva do IVA estabelece, no n.º 1 do seu artigo 132º, a isenção de determinadas prestações de serviços na área da saúde.

> Beneficiam de isenção, nos termos da alínea b), "a hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente

relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos"

> Por seu turno, a alínea c) Isenta 'as prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado Membro em causa'.

> A este respeito, o TJUE (Tribunal de Justiça da União Europeia) declarou que o conceito de prestações de serviços de assistência médica que figura na alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da Sexta Diretiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro de 2006, visa as prestações que tenham por finalidade "diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde" (acórdão de 06-11-2006, Dornier, Processo C-45/01).

> A aceção de que a isenção prevista na alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 opera independentemente da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas, Isto é, tanto é aplicável às pessoas singulares como às pessoas coletivas, decorre necessariamente da interpretação desta disposição imposta pelo TJUE.

> No acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler, Colet. P. I-6833, n.º 26) é afirmado, a respeito dessa disposição comunitária, que a mesma tem um carácter objetivo, definindo as operações Isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem mencionar a forma jurídica do prestador, pelo que basta tratarem-se de prestações de serviços médicos ou paramédicos e que sejam fornecidas por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

> Segunda a jurisprudência do TJUE, nomeadamente o referido Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo c-141/00, referente ao caso Kugler, as alíneas b) e c), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, embora visem regular a totalidade

das Isenções aplicáveis às prestações médicas em sentido estrito, têm âmbitos muito distintos.

> Assim, a alínea b), do nº 1, do artigo 132 da Diretiva isenta todas as prestações efetuadas em meto hospitalar.

> Já a alínea c), do nº 1, do artigo 132º da Diretiva, destina-se a isentar as prestações médicas fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do doente, ou em qualquer outro lugar, ou seja, aplica-se a prestações efetuadas fora de organismos hospitalares e no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços, relação que normalmente tem lugar no consultório deste último.

III.1.1.2.1.2 Direito Interno

> Aquelas isenções previstas nas alíneas c) e b), do nº 1, do artigo 132º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, foram transpostas para o Direito Interno: o Para a alínea 11. do artigo S.º do CIVA (tendo por base a alínea c), do nº 1, do artigo 132º da Diretiva 2006/112/CB - FORA DE MEIO HOSPITALAR

o Para a alínea 2), do artigo 9.º do CIVA (tendo por base a alínea b), do nº 1, do artigo 132º da mesma Diretiva 2006/112/CE). - EM MEIO HOSPITALAR

> Na sequência dessa transposição, a alínea 11 do artigo 9.º do CIVA. isenta do imposto, "As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas."- FORA DE MEIO HOSPITALAR

> A alínea 2), do mesmo artigo prevê ainda estarem isentas de Imposto, "As prestações de serviços médicos a sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares".

> Daqui se retira que as isenções previstas nas alíneas 1) e 2), do artigo 9.º do CIVA, respeitam a "atividades que tenham por objeto diagnosticar, tratar e, se possível, curar as doenças ou anomalias de saúde".

-
- > *Ambas se aplicam independentemente de os serviços serem prestados por uma pessoa singular ou coletiva, assim como da finalidade lucrativa ou não do exercício dessas atividades.*
- > *A alínea 2), do artigo 9.º do CIVA, destina-se a Isentar os serviços de assistência efetuados no meio hospitalar.*
- > *A A..., Lda isenta as suas atividades de prestação de serviços dietéticos com base na alínea 1) do artigo 9º do CIVA (fora do meio hospitalar), conforme se pode verificar nas respetivas faturas (Anexo 3), pelo que nos vamos abster de dissecar aqui o conceito de estabelecimento hospitalar, dado não se aplicar a esta situação.*
- > *Assim sendo, passamos a analisar a isenção aplicada pelo sujeito passivo à prestação de serviços de nutrição, com base na alínea 1) do artigo 9º do CIVA.*
- > *Ora estabelece a alínea 1) do artigo 9º do CIVA que "estão /sentas as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões da médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas'.*
- > *Uma vez que não existe no CIVA um conceito que defina o que são atividades paramédicas, teremos que nos socorrer de legislação avulsa para proceder ao seu enquadramento:*
- *Decreto-lei 261/93, de 24 de julho, que, basicamente, define os requisitos académicos exigidos para o desempenho da função e*
 - *Decreto-lei 320/99, de 11 de agosto, mais especificamente o nº 1 do seu artigo 3º, que refere o conteúdo funcional que terá de, necessariamente, compreender a "realização das atividades constantes do anexo ao já referido decreto-lei 261/93, de 24 de julho, tendo como matriz a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação." (dessa lista consta, designadamente, a atividade de "dietista").*
- > *Ainda a propósito do conceito de prestação de serviços médicos, previsto na alínea ti do artigo 9º do CIVA. Importa relembrar que o Acórdão do TJUE, de 14 de setembro de 2000, Processo 384/98, considera como tais as que*

consistam em "prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer outra anomalia de saúde" (Processo nº 3251, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, em 2012-06-28).

> E continua: "Tal significa que as prestações de serviços que não tenham este objetivo terapêutico (diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde) ficam excluídas do âmbito de aplicação da isenção, sendo sujeitas a imposto e dele não isentas." (sublinhado nosso).

> Ora a isenção aqui aplicada à Prestação de Serviços Dietéticos, com base na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, não é lícita por não se tratar, efetivamente, de consultas de nutrição, procuradas pelo utente em razão de alguma necessidade que sinta nessa matéria, mas tão-só a "disponibilização" de um serviço com características de aconselhamento ao utente o qual apenas ocorre no caso de o utente "procurar" esse serviço. Caso não o procure, por dele não sentir necessidade, é-lhe igualmente faturado, nos termos em que Já analisámos.

> Tal significa que as prestações de serviços que não tenham tal objetivo terapêutico, mesmo que efetuadas por paramédicos devidamente habilitados para o efeito, encontram-se excluídas do âmbito de aplicação da isenção. Enquadram-se aqui as atividades de mera elaboração de dietas integradas em Planos alimentares. (Lembramos que o contrato prevê apenas "duas sessões presenciais" (e não consultas) e "dois acompanhamentos telefónicos anuais", os quais surgem designados por "aconselhamento dietético").

> De facto, se alguém necessitar de uma Intervenção terapêutica ao nível nutricional, procurará um profissional nessa área, não se inscreverá num ginásio, isto é, o propósito da frequência de um ginásio (ou health club) não será, certamente, o de ser consultado por um nutricionista.

> A prová-lo está o facto de esse serviço ser faturado mensalmente a todos os utentes, sem exceção. Independentemente de usufruírem ou não da referida consulta, significando isso que todos os utentes vêem uma parte da mensalidade que pagam pela frequência do ginásio estar sujeita a IVA à taxa normal e outra

parte dessa mensalidade estar isenta de IVA, quando a generalidade desses utentes, durante o mês a que essa fatura respeita, não tem qualquer contacto com o nutricionista (embora lhe tenha sido informado que existe um ao seu dispor).

> Assim, a faturação da prestação de serviços de nutrição não beneficia da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA, estando sujeita a tributação nos termos gerais do CIVA, uma vez que os serviços de aconselhamento nutricional, disponibilizados em complemento da atividade física, não se enquadram no conceito de prestações de serviços médicos nem visam a assistência médica, diagnóstico, tratamento de doenças ou quaisquer anomalias de saúde.

> Ora não sendo aplicável a isenção prevista na alínea 1) do art.º 9º do CIVA, daqui resulta que não pode ser separado na fatura a prestação de serviços de ginásio, da prestação de serviços de nutrição, uma vez que estes últimos fazem parte da prestação de serviços do ginásio, devendo-lhe ser aplicada a liquidação do imposto à taxa normal.

> Efetivamente, o serviço de nutrição é um serviço acessório da prestação de serviço principal que constitui o serviço de ginásio, nos termos a seguir desenvolvidos.

Prestação principal vs acessória

> Decorre do espírito da redação do artigo 2º, n.º 1, c) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, que cada prestação de serviços deve ser normalmente considerada distinta e independente e de que a prestação constituída por um único serviço, no plano económico, não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do IVA.

> Na esteira deste entendimento vem a jurisprudência comunitária confirmar que uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar de melhores condições do serviço Principal prestado. Assim, quando existem prestações de serviços que visam melhorar as finalidades prosseguidas

pelos ginásios, tomam-se suscetíveis de constituir operações "puramente acessórias" ou "estritamente conexas".

Este conceito resulta da Jurisprudência comunitária nos seguintes acórdãos:

- Acórdão de 12 de outubro de 1998 "T.P.Madgett, R.M. Baldwin e The Howden Court Hotel", Processos apensos C-308/96 e C-94/97, onde o Tribunal considerou que poderia haver prestações que, embora relacionadas com a prestação principal, "não constituem (...) um fim em si, mais um meio de beneficiar em melhores condições do serviço principal.", concluindo nesse contexto que se trata de "prestações (...) puramente acessórias relativamente às prestações [efetuadas a título principal].":
- Acórdão de 25 de fevereiro de 1999, "Card Protection Plan Ltd", Processo C-349/96, através do qual o TJCE firmou o entendimento de que "uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar em melhores condições do serviço principal do prestador".
- Acórdão de 27 de setembro de 2012, "Field Fisher Waterhouse LLP", processo C-392/11. o Tribunal de Justiça declarou que se está em presença de uma prestação única quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a outra ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias, a que se aplica o tratamento fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, em melhores condições, do serviço principal do prestador. Neste sentido vide os seguintes acórdãos: a) CPP - Processo n.º C-348/96, Colet., p. I-973, n.º 30, de 25 de fevereiro de 1999; b) Part Service, C-425/06, Colet., p. I-897, n.º 52 de 21 de fevereiro de 2008; c) Bog e outros, Processos n.ºs C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, Colet., p. I-1457, n.º 54, de 10 de março de 2011).
- Acórdão de 17 de Janeiro de 2013, "BGZ Leasing Sp_z o.o.", Processo C-224/11, onde se refere que está 'em cause uma operação única, nomeadamente,

quando do/s ou vários elementos ou serviços fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formem, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial e que "a operação constituída por uma única prestação no pleno económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA. Continua, ainda, referindo que "para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações Independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em cause", designadamente, "uma determinada conexão entre si".*

Ainda segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, designadamente no nº 30 deste acórdão que se vem referindo (processo C-224/11), "uma prestação é considerada acessória em relação a uma prestação principal, nomeadamente, quando não constitui para a clientela um fim em si, mas sim um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador". Este acórdão é particularmente relevante, na medida em que reforça a ideia de que, para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa.

III. 1.1.3 Da Análise dos factos

No âmbito das presentes Ordens de Serviço, e como já foi referido, verificou-se que, nas faturas emitidas pelo sujeito passivo aos seus clientes os quais efetuam contratos de adesão e acessoriamente, contratos de prestação de serviços dietéticos), para além da rubrica 'Utilização das instalações desportivas' (atividade sujeita), podem surgir outras rubricas, tais como "Personal Training" (atividade também sujeita), contudo, surge sempre associada a rubrica "Prestação de Serviços Dietéticos", a qual correspondem códigos tais como "...", "...1", consideradas pelo sujeito passivo como isentas de IVA nos termos da alínea 1), do artigo 9.º do CIVA. Surge, ainda, uma

terceira rubrica: "Desconto por subscrição de acompanhamento dietético" (sujeito a IVA à taxa normal - 23%).

Ainda tendo em conta o enquadramento fiscal dos serviços de dietética e nutrição (Ponto III.1.1.2.1. -Comunitário e Interno), é de salientar que a atividade de "Dietética", não obstante estar prevista no ponto 5 da lista anexa ao D.L. n.º 261/93 de 24.07, esse facto determina, tão só, que se trata de uma atividade paramédica cuja isenção está prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, desde que o seu exercício tenha como objetivo terapêutico diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar (génese da alínea c) do artigo 132º da diretiva do IVA que, por transposição, deu origem à alínea 1) de artigo 9º do CIVA, esta sim, determinante das condições de aplicabilidade de Isenção de IVA em matéria de prestação de serviços de saúde).*

Assim sendo, é determinante para a aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, que estejam em causa serviços que se consubstanciem na administração direta dos cuidados de saúde ao utente, pressupondo que os mesmos sejam efetivamente realizados. Caso os serviços não se insiram no conceito de prestações de serviços médicos definido na jurisprudência comunitária, 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 alínea 1) do artigo 9º do CIVA, configurando operações sujeitas a imposto e dele não isentas, passíveis de tributação à taxa normal prevista no artigo 18º do CI VA.

Ora, 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, demonstra que não estamos perante serviços prestados no âmbito da assistência médica.

Da análise a diversos "Contratos de Adesão" e "Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos" (Anexo 3) se retira, designadamente a partir das suas cláusulas primeira, terceira e quinta, que o acesso aos serviços dietéticos só é possível enquanto existir o contrato de adesão para a utilização das instalações desportivas. De facto, e não obstante a cláusula quinta estabelecer que a extinção do contrato de prestação de serviços dietéticos não implica a anulação do contrato de adesão para a utilização das instalações desportivas, nem qualquer alteração às condições subscritas pelo utente, já o inverso, ou seja, o fim do contrato de adesão referente à utilização de atividades desportivas implica automaticamente a cessação de contrato de prestação de serviços dietéticos, o que confere um carácter acessório à prestação de serviços em causa, uma vez que a mesma nunca está dissociada do contrato de adesão que tem em vista a utilização das instalações desportivas (ginásio).

Ora, uma prestação é considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua, para a clientela, um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador. Assim, considerando a análise efetuada à atividade efetivamente exercida pela entidade, nomeadamente por via da análise dos contratos, da faturação e face aos critérios enunciados no presente relatório sobre o enquadramento fiscal das operações praticadas, considera-se que as consultas de nutrição "avulso", faturadas diretamente ao utente, deverão ser consideradas isentas de IVA, nos termos da alínea 1) do artigo 9º do CIVA, enquanto os serviços dietéticos disponibilizadas aos utentes, faturados enquanto uma rubrica da fatura referente à mensalidade do ginásio não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, por se tratar de uma prestação de serviços acessória da prestação de serviços de ginásio, sendo de lhes aplicar o tratamento fiscal da prestação principal.*

Fica assim demonstrado o carácter acessório da "Prestação de serviços dietéticos" (identificada pelo sujeito passivo por diversos códigos "...") enquanto atividade de aconselhamento nutricional disponibilizada aos utentes

que subscrevem um contrato de adesão ao ginásio, em oposição às consultas de nutrição, efetivamente prestadas por profissionais especializados. Estas consultas são adquiridas pelos utentes, isoladamente ou em pacotes que podem ir até 6 consultas, sendo que, nestes casos, estamos perante situações que visam, claramente, "diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde" daqueles sócios do sujeito passivo que sentem fragilidades ou mesmo problemas ao nível físico que podem estar relacionados com questões nutricionais e de alimentação e que recorrem à compra deste serviço que lhes é faturado através do código "... " ou variantes do mesmo, conforme o número de consultas adquiridas.

Assim, o sujeito passivo deveria ter procedido à liquidação de IVA sobre a "Prestação de Serviços Dietéticos" (códigos "... "). uma vez que, relativamente às mesmas - e tão só a essas - não se mostram reunidas as condições para beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do art.º 9.º do CIVA.

III.1.1.4 Das propostas de correção (ao IVA não liquidado) - Ano 2015.

Como já referido ao longo deste relatório, a nossa análise baseou-se nos elementos e esclarecimentos que nos foram facultados.

Para determinação do valor a corrigir, em sede de IVA, resultante da não consideração da 'Prestação de serviços dietéticos' como atividade isenta nos termos da alínea 1) do artigo 9º do CIVA, foi trabalhado, o ficheiro (...), evidenciando-se os códigos dos artigos relativos àquela prestação de serviços (códigos "... "). Estes ficheiros incluem as mensalidades pagas pelos utentes pela utilização das instalações desportivas e serviços secundários relacionados. Assim, destes ficheiros, foram extraídas, por cada fatura, as linhas que indicam, cumulativamente:

Quadro n.º 9: Linhas faturas com código

Artigo	Descrição	Subfam.	Gr.Fact
...	Prestação de Serviços Dietéticos ⁴	...	Subs

Relembramos que, por vezes, ao invés do artigo "..." surge a designação "f... 1", ou outras, todas elas significando "Prestação de Serviços Dietéticos⁴".

Quadro n.º 10: Correção proposta ano 2015

Ano - 2015	Correção proposta	
Período IVA	Faturação - Artigos SDIET e SDIET1 - Prestação de Serviços Dietéticos ⁴ , GR. Fact. Subs; Subfam: NUTS (1)	Valor IVA (2)
201501	37.412,55 €	8.604,89 €
201502	38.756,17 €	8.913,92 €
201503	39.924,28 €	9.182,58 €
201504	39.937,09 €	9.185,53 €
201505 (1)	41.618,79 €	9.572,32 €
201506	41.493,62 €	9.543,53 €
201507	39.678,64 €	9.126,09 €
201508	38.101,18 €	8.763,27 €
201509	39.405,56 €	9.063,28 €
201510	43.744,16 €	10.061,16 €
201511	44.999,23 €	10.349,82 €
201512	46.451,89 €	10.683,93 €
Total Geral	491.523,16 €	113.050,32 €

(1) - valores fornecidos pelo sujeito passivo, sendo que o valor indicado na linha referente a maio de 2015, encontrava-se refletido na descrição da faturação como "prestação de serviços de nutrição", no respetivo ficheiro - PDN_IV f_Prest Serv_2015.

(2) Taxa de IVA de 23%, nos termos do art.º 18.º do CIVA

K) Na sequência da inspeção, aplicando as correções efectuadas, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios

- Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 8.209,45, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.652,68, referente ao período 2015/01;
- . Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 8.125,41, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.608,16, referente ao período 2015/02;
- Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 8.216,68, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.598,31, referente ao período 2015/03;
- Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 8.326,77, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.591,43, referente ao período 2015/04;

- . Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 8.705,16, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.636,09, referente ao período 2015/05;
 - Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 8.659,07, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.598,01, referente ao período 2015/06;
 - Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 3.039,34, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 552,39, referente ao período 2015/07;
 - Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 12.531,46, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 2.226,13, referente ao período 2015/08;
 - Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 10.206,16, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.780,61, referente ao período 2015/09;
 - Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 9.589,37, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.641,48, referente ao período 2015/10;
 - Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 9.598,82, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.609,448, referente ao período 2015/11;
 - Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 5.438,37, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 893,97, referente ao período 2015/12;
- L)** A Requerente contava em 2015, no seu quadro de pessoal, com dois funcionários com a categoria de nutricionista que prestam os serviços de nutrição/dietéticos em duas salas individualizadas e que foram adaptadas para esse efeito com máquinas, com medidores de gordura corporal – tanitas, com software próprio (depoimento da testemunha B...);

- M)** As expressões serviços de nutrição e serviços dietéticos são utilizadas indistintamente, estando todos os profissionais que realizam tais serviços inscritos na Ordem dos Nutricionistas;
- N)** A Requerente, como as outras empresas do grupo ..., tem programas de estágios remunerados com base num Protocolo com a Ordem dos Nutricionistas;
- O)** Em 2013 a Requerente passou a disponibilizar aos seus sócios serviços de nutrição, mediante a subscrição de contrato denominado “Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos”, situação a se mantinha em 2015;
- P)** Aos sócios que aceitaram este serviço foi oferecido um desconto na mensalidade do ginásio correspondente ao valor do novo serviço de nutrição, como forma de incentivo à adesão aos novos serviços da Requerente e por estratégia de marketing;
- Q)** O referido contrato era, em 2015, composto por duas consultas de nutrição presenciais e dois acompanhamentos telefónicos anuais nos quais se fazia apenas um follow up das consultas, podendo os sócios que pretendam mais do que duas consultas de nutrição por ano podem adquirir consultas de nutrição que são vendidas quer isoladamente, quer em pacote, e prestadas pelos mesmos profissionais de saúde, nos mesmos termos (depoimento da testemunha B...);
- R)** Os clientes podiam usufruir apenas da componente de ginásio, sem as consultas de nutrição ou estas sem o ginásio;
- S)** Os sócios que subscrevem os serviços de nutrição não têm de pagar qualquer valor adicional pelas consultas que utilizem até ao número previsto no contrato;
- T)** A Requerente detém um sistema informático interno, comum a todo o grupo ..., denominado ..., que permite registar e controlar todas as consultas de nutrição, quer as iniciais (designadas consultas base) quer as subsequentes (designadas consultas premium), sendo acessível apenas aos nutricionistas credenciados;
- U)** A Requerente, na facturação emitida, aplicou aos serviços de nutrição previstos nos Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos celebrados com os seus

- clientes, a isenção de IVA prevista na alínea 1), do artigo 9.º do Código do IVA;
- V)** Foram disponibilizadas consultas de nutricionismo aos sócios/cliente da Requerente conjuntamente com serviços de ginásio, mas apenas uma parte destas foi efectivamente realizada (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e depoimento da testemunha B...);
- W)** Por defeito, a componente de nutrição é incorporada nos pacotes apresentados aos clientes/sócios, simultaneamente com a componente de actividade física;
- X)** A maior parte dos clientes tem patologias associadas e o tratamento é feito segundo aos antecedentes clínicos (depoimento da testemunha B...);
- Y)** Por despacho de 19-08-2015, do Subdiretor-Geral do IVA, foi emitida a Informação Vinculativa n.º 9215, publicitada em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMA%C3%87%C3%83O.9215.pdf;
- Z)** Nessa Informação Vinculativa, relativa a «*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*», cujo teor se dá como reproduzido, conclui-se, além do mais, 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)*»;
- AA)** Para cada consulta é implementado um protocolo de nutrição clínica, em que são colocadas questões para fazer um diagnóstico correcto, e em todas as consultas de nutrição é feita uma análise clínica (depoimento da testemunha C...);

BB) As consultas de nutrição servem para diagnosticar problemas de saúde (depoimento da testemunha C...);

CC) Em 11-08-2020, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não se provou que a liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 4.620,82, e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no montante de € 876,49, relativas ao período 2016/01, tenha por fundamento o Relatório da Inspeção Tributária junto pela Requerente, relativo ao período de 2015.

Na verdade, o Relatório da Inspeção Tributária apenas se reporta ao ano de 2015 e nenhuma das correcções nele efectuadas corresponde ao valor da liquidação relativas ao exercício de 2016.

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nas gravações dos depoimentos prestados nos processos n.ºs 160/2019-T (em que se inclui a prova produzida nos processos 373/2018-T e 159/2019-T que naquele foi utilizada) e o depoimento prestado no presente processo, bem como nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo.

Provou-se que foram disponibilizadas consultas de nutricionismo aos sócios/clientes da Requerente, que foram facturadas, mas apenas uma parte destas foi efectivamente realizada.

Nos pontos indicados, a fixação da matéria de facto baseia-se no depoimento da testemunha B..., que aparentou depor com isenção e com conhecimento directo dos factos que relatou.

3. Matéria de direito

3.1. Questões que são objecto do processo

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele], pelo que os actos têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos, designadamente invocados no âmbito da impugnação contenciosa. ⁽¹⁾

A Requerente presta consultas de nutrição nas suas instalações em que também presta serviços de ginásio, além de outros serviços.

Parte das consultas de nutrição são contratadas isoladamente ou em «pacote» de consultas e facturadas autonomamente, a clientes/sócios da Requerente que as pretendem especificamente.

⁽¹⁾ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em Apêndice ao Diário da República de 12-4-2001, página 1207.
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em Apêndice ao Diário da República de 10-2-2004, página 4289.
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02.
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02;
- de 22-03-2018, processo n.º 0208/17.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é "irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto", e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que "não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa".
- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que "as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade".

Mas, a Requerente disponibiliza também consultas de nutrição a clientes/sócios que pretendem os serviços de ginásio, facturando-as em conjunto com os serviços de ginásio.

Dessas consultas incluídas em «pack» com os serviços de ginásio, apenas uma parte, não quantificada, é efectivamente prestada.

As consultas adquiridas isoladamente ou em «pack» são prestadas nos mesmos termos, pelos mesmos nutricionistas e nos mesmos locais a isso destinados.

A Requerente aplicou isenção de IVA a todas as consultas de nutrição, com base na da alínea 1) do art.º 9º do CIVA.

A Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou que as consultas de nutrição contratadas isoladamente beneficiavam da isenção referida, não efectuando qualquer correcção.

Mas, quanto às consultas disponibilizadas em «pack» e em parte efectivamente prestadas a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que não beneficiavam da referida isenção por deverem ser consideradas acessórias dos serviços de ginásio.

Foi essencialmente isto que a Autoridade Tributária e Aduaneira sintetizou no Relatório da Inspeção Tributária da seguinte forma:

*Assim, considerando a análise efetuada à atividade efetivamente exercida pela entidade, nomeadamente por via da análise dos contratos, da faturação e face aos critérios enunciados no presente relatório sobre o enquadramento fiscal das operações praticadas, considera-se **que as consultas de nutrição "avulso", faturadas diretamente ao utente, deverão ser consideradas isentas de IVA, nos termos da alínea 1) do artigo 9º do CIVA, enquanto os serviços dietéticos disponibilizadas aos utentes, faturados enquanto uma rubrica da fatura referente à mensalidade do ginásio não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, por se tratar de uma prestação de serviços acessória da prestação de serviços de ginásio, sendo de lhes aplicar o tratamento fiscal da prestação principal.***

Assim, é de concluir que

- a Administração Tributária entendeu que apenas parte das consultas de nutrição facturadas aos sócios/clientes da Requerente não podia beneficiar da isenção prevista

na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, designadamente as que foram facturadas conjuntamente com serviços de ginásio;

- a razão pela qual entendeu que essa parte das consultas não podia beneficiar da isenção não foi o hipotético entendimento de que elas não tenham finalidade terapêutica ou não terem sido parcialmente prestadas;
- a não aceitação da aplicação da isenção, foi justificada exclusivamente pelo entendimento de que são «*uma prestação de serviços acessória da prestação de serviços de ginásio*», o que entendeu impor a aplicação do regime fiscal dos serviços de ginásio.

Assim, por um lado, a Administração Tributária, no RIT, não questionou que os serviços prestados de nutricionismo, pela sua natureza, não sejam susceptíveis de beneficiarem da isenção prevista no artigo 9.º, n.º 1, do CIVA, designadamente não invocando que não tenham natureza terapêutica, nem afastando a isenção se as consultas foram facturadas fora do âmbito de pacotes em que se incluem serviços gímnicos.

De resto, está-se perante uma situação enquadrável na Informação Vinculativa n.º 9215, com despacho de 19-08-2015, do Senhor Director-Geral do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, em que se entendeu 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)*». (²)

Por outro lado, a Autoridade Tributária e Aduaneira também não baseou a correcção no facto de parte das consultas facturadas em conjunto com os serviços de ginásio terem sido disponibilizadas, mas não terem sido efectivamente realizadas.

Assim, a questão que se coloca neste meio contencioso que tem apenas por objecto «*a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos*» (artigo 2.º do RJAT) é apenas a de saber se está ou não em sintonia com a lei o entendimento da Autoridade Tributária e

² Publicitada em

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INF_ORMA%C3%87%C3%83O.9215.pdf

Aduaneira de que as consultas facturadas em conjunto com serviços de ginásio são prestações acessórias destes.

3.2. Questão da natureza acessória ou não das consultas de nutrição facturadas em «pack» com serviços de ginásio

Como se disse, não foi fundamento das correcções efectuadas a não utilização das consultas adquiridas por grande parte dos clientes /sócios da Requerente, mas apenas a invocada natureza acessória em relação aos serviços de ginásio.

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 essencialmente 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»*.

Este *«tratamento análogo»* justifica-se acentuadamente em situações como a presente em que presente em que as situações fácticas e o enquadramento jurídico são idênticos e as questões a apreciar são as mesmas.

Refere-se nesse acórdão o seguinte:

«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.

*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 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 2007³. (realce nosso)*

³ Sobre a matéria vejam-se ainda os seguintes Acórdãos do Tribunal de Justiça: Stock '94, C-208/15, de 8 de dezembro de 2016, RR Donnelley, C-155/12, de 27 de junho de 2013, CinemaxX, C-497/09, de 10 de março de

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 conexas, 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.

Retomando a análise concreta, 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. 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.

Com efeito, as prestações de serviços das diversas áreas são perfeitamente autonomizáveis e existem independentemente umas das outras. Os clientes mantêm a faculdade de escolha dos prestadores e das modalidades de utilização dos serviços em causa. O facto de a Requerente, por razões comerciais, ter estabelecido condições vantajosas que fomentam e promovem a adesão aos novos serviços de nutrição, tendo em vista o arranque dessa nova área de atividade e assegurar uma oferta mais vasta de serviços, com o intuito de fidelização dos clientes, não conduz à consideração destes como meramente acessórios à utilização do ginásio.

A prática de exercício físico é independente da adoção ou não determinado regime alimentar, pelo que devem ser consideradas prestações de serviços distintas.

Não se verifica, pois, a indissociabilidade das consultas de nutrição relativamente à prática de exercício físico e de utilização das instalações desportivas

2011, *Everything Everywhere*, C-276/09, de 2 de dezembro de 2010, *Don Bosco*, C-461/08, de 19 de novembro de 2009 e *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, de 11 de junho de 2009.

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.

As referidas consultas valem por si, têm objetivos próprios e o seu sentido não advém estritamente da melhoria dos serviços de ginásio. Aliás, existem sócios que não aderiram aos referidos serviços de nutrição e, por outro lado, a Requerente presta serviços de nutrição a não sócios, que não utilizam o ginásio. Refira-se que a esta conclusão chega, de igual modo, a Decisão Arbitral, de 2 de abril de 2018, proferida no processo do CAAD n.º 454/2017-T, que versa sobre situação análoga.

No que se refere à forma de faturação, a concessão de um desconto equivalente ao preço dos serviços de nutrição na mensalidade do ginásio é uma opção comercial que não pode ser sindicada pela AT, por se inserir na liberdade de gestão da Requerente, que pode determinar o preço dos seus serviços. De salientar que os referidos preços não são dirigidos a entidades relacionadas, sendo aplicados à generalidade dos seus clientes e ao público em geral.

Por outro lado, a diferente codificação “...” e “...” aplicável às consultas de nutrição abrangidas pelo Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos e às consultas de nutrição adquiridas avulso não afetam a natureza exatamente idêntica dos serviços prestados.

Trata-se de uma codificação que visa facilitar a análise/comparabilidade das consultas geradoras de receita incremental (up-selling), representando uma forma de tratamento da informação de gestão da Requerente que não patenteia ou indicia realidades diferenciadas, sendo inidónea a suportar uma re-caracterização das operações. Ficou demonstrado que as consultas, independentemente da forma como são remuneradas – na mensalidade ou de forma avulsa – são prestadas exatamente da mesma forma, com os mesmos objetivos, pelos mesmos profissionais e nas mesmas instalações.

À face do exposto, conclui-se pela não acessoriedade das consultas de nutrição prestadas pela Requerente relativamente aos serviços de utilização de instalações

desportivas e, em consequência pela aplicabilidade da isenção prevista no artigo 9.º, 1) do Código do IVA, enfermando os atos tributários impugnados de erro de direito, pelo que devem ser anulados».

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*». (4)

Neste contexto, a consideração separada nas facturas das prestações relativas à utilização das instalações gímnicas e à prestação de serviços dietéticos não pode constituir, em si mesma, uma decomposição artificial de uma operação económica única, suscetível de alterar a funcionalidade do sistema do IVA.

Por isso, o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que as consultas de nutrição facturadas em «*pack*» com os serviços de ginásio devem ser consideradas prestações acessórias é ilegal por contrariar o Direito da União Europeia.

3.3. O acórdão do TJUE invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira e a repartição nacional de competências entre Tribunais e Administração Tributária

A Autoridade Tributária e Aduaneira invoca nas suas alegações o acórdão do TJUE *Frenetikexito*, de 04-03-2021, processo n.º C-581/19, em que se decidiu que «*a Diretiva*

⁴ Como se refere no Parecer da Senhora Prof.ª Doutora Clotilde Celorico Palma junto pela Requerente.

2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, constitui uma prestação de serviços distinta e independente e não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva».

Como se vê esta decisão do TJUE, confirma a sua jurisprudência anterior e a verificação e conclusão a que se chegou no transcrito acórdão arbitral n.º 378/2018-T, sobre a natureza não acessória das consultas de nutrição em relação aos serviços de ginásio.

Por isso, este acórdão do TJUE confirma que as liquidações efetuadas **enfermam da ilegalidade que lhes foi imputada** por erro sobre os pressupostos de facto e de direito ao entender as referidas consultas deveriam ser consideradas acessórias dos serviços de ginásio.

É certo que, na parte em que se refere que o serviço referido «*não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva*» a doutrina do TJUE poderia justificar que, em vez das correções que fez, com os fundamentos que utilizou, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuasse diferentes correções, com distintos fundamentos.

Mas, como já se referiu, o processo arbitral é um meio contencioso de mera legalidade, em que aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD foram atribuídos meros poderes de declaração de ilegalidade e conseqüente anulação de actos dos tipos indicados no artigo 2.º do RJAT.

Estando os tribunais arbitrais sujeitos à lei e obrigados a decidir de acordo com o direito constituído (artigos 203.º da CRP e 2.º, n.º 2, do RJAT) não podem perante a constatação da ilegalidade de um acto liquidação deixar de a declarar, pela hipotética existência de um outro acto legal que poderia ter sido praticado, mas não o foi.

No nosso sistema de administração executiva é à Autoridade Tributária e Aduaneira e não aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que é conferida competência para a prossecução do interesse público da cobrança de impostos, tendo estes apenas competências de controle da legalidade dos actos que a Autoridade Tributária e Aduaneira praticar no exercício

dessa competência, nos termos limitados em que está prevista no RJAT.

Por isso, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD não podem, constatada a ilegalidade de um acto de liquidação, deixar de a declarar e substituírem-se à Administração Tributária substituindo o acto ilegal que ela praticou por um acto diferente com a fundamentação e conteúdo que ele próprio adoptaria se fosse a ele, Tribunal Arbitral, e não à Autoridade Tributária e Aduaneira que a lei atribuisse o poder de prosseguir o interesse público da cobrança de impostos.

Na verdade, com resulta do teor expresso do artigo 24.º, n.º 1 do RJAT, em sintonia com o artigo 100.º da LGT, é à Autoridade Tributária e Aduaneira e não ao tribunal arbitral que a lei impõe o dever de **«praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto objecto da decisão arbitral»**.

É uma opção legislativa que se justifica porque a admissão, na pendência do processo jurisdicional, de uma alteração *a posteriori* da fundamentação em que assentam os actos impugnados, afectaria o direito da Requerente à tutela judicial efectiva, constitucionalmente reconhecido nos artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP, pois prejudicaria a possibilidade de os contribuintes em relação à nova fundamentação utilizarem a globalidade dos meios de defesa administrativos e jurisdicionais previstos na lei para defesa dos seus direitos contra actos de liquidação (reclamação graciosa, recurso hierárquico, revisão do acto tributário e opção pela jurisdição arbitral ou por impugnação judicial perante os tribunais tributários).

Na verdade, se a fundamentação das liquidações tivesse sido a falta de prova da finalidade terapêutica das consultas de nutrição, em vez da acessoriedade em relação aos serviços de ginásio, a defesa da Requerente e a prova que a produzir poderiam ser diferentes.

Assim, a fundamentação *a posteriori*, não contemporânea do acto impugnado, só pode ser fundamento de um novo acto, eventualmente praticado em execução de decisão, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT e 100.º da LGT.

Como lapidarmente esclareceu o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 31-01-2018, processo n.º 01157/17, por força do princípio da separação de poderes enunciado nos artigo 2.º da CRP, não sendo o Tribunal um órgão com competências primárias para definir a tributação, **«não pode recorrer a outros filtros para aferir a legalidade do acto impugnado (já que os seu poderes de cognição não podem ir além dos fundamentos de que o acto**

explicitamente partiu), nem pode substituir-se à Administração na determinação de outra matéria tributável (sob pena de estar a invadir o núcleo essencial da função administrativa-tributária)».

Nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), a competência do TJUE em sede de reenvio prejudicial, limita-se à "*interpretação dos Tratados*", e à "*validade e a interpretação dos actos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União*", pelo que não se estende à interpretação das normas nacionais sobre o âmbito dos processos jurisdicionais e sobre a repartição de competências entre os Tribunais e a Administração, na densificação do princípio da separação de poderes.

É apenas quanto às matérias que se inserem nas competências do TJUE que as decisões proferidas em reenvio prejudicial podem ser consideradas obrigatórias (pelo menos, quando não são contraditórias).

De resto nem existe qualquer norma do direito da União Europeia sobre as competências dos tribunais arbitrais em matéria tributária e tipo de poderes que lhes são atribuídos, sendo matéria que se insere plenamente na discricionariedade do legislador nacional.

Por isso, não havendo qualquer competência do TJUE em matéria de repartição de competências entre Tribunais e Administração Tributária, nem tendo sido proferida qualquer decisão sobre a forma processual adequada à implementação do Direito da União em matéria de isenções de IVA, não há qualquer fundamento para colocar, nesta matéria de definição do âmbito do contencioso arbitral tributário, qualquer questão de violação do artigo 8.º, n.º 4, da CRP ou de consequente inconstitucionalidade.

Assim, como se disse, o eventual relevo do acórdão *Frenetikexito* para a decisão do presente processo é o de confirmar que as consultas de nutrição não deveriam ser consideradas prestações acessórias dos serviços de ginásio, como ilegalmente decidiu a Autoridade Tributária e Aduaneira, mas sim «*prestação de serviços distinta e independente*».

Isto é, o acórdão do TJUE confirma que a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária pela Autoridade Tributária e Aduaneira enferma de erro sobre os pressupostos de direito.

3.4. Liquidação relativas ao período de 2016/01

No que concerne à liquidação relativa ao período 2016/01, os elementos que constam do presente processo não permitem concluir qual é a sua fundamentação, designadamente se é ou não a mesma que sustenta as correcções relativas ao ano de 2015.

Na verdade, o Relatório da Inspeção Tributária junto pela Requerente limita-se ao apuramento de factos ocorridos no ano de 2015 e não se refere nesse ter sido efectuada qualquer correcção relativa a períodos de 2016, nem nenhuma das correcções que foram efectuadas corresponde ao valor da liquidação referente ao período 2016/01.

Por outro lado, a matéria de facto alegada e a prova produzida reportam-se apenas ao ano de 2015.

Nestes termos, tem de se concluir que nenhum vício se demonstra relativamente a esta liquidação relativa ao período 2016/01.

3.5. Conclusão

3.5.1. Relativamente ao requerimento de suspensão da instância por pendência do processo do TJUE C-581/19 - caso Frenetikexito, fica naturalmente prejudicada a sua apreciação pelo facto de o acórdão do TJUE já ter sido proferido nesse processo.

3.5.2. Pelo que se referiu, ao terem subjacente o entendimento de que **nenhuma** das consultas de nutrição facturadas no ano de 2015 em conjunto com os serviços de ginásio beneficia de isenção, por serem acessórias dos serviços de ginásio, as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que justifica a sua anulação, nos termos artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.6.3. As liquidações de juros compensatórios relativas às liquidações referentes ao ano de 2015 têm como pressupostos as respectivas liquidações de IVA pelo que enfermam dos mesmos vícios.

3.5.4. Resultando do exposto que as liquidações enfermam de vício de violação de lei que justifica a sua anulação, fica prejudicado, por ser inútil o conhecimento das restantes questões colocadas [artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

3.6.5. Relativamente à liquidação relativa ao ano de 2016, não se tendo demonstrado que enferme de qualquer vício, tem de improceder o pedido de pronúncia arbitral.

4. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

A. Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;

B. Anular as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:

- Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 8.209,45, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.652,68, referente ao período 2015/01;
- Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 8.125,41, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.608,16, referente ao período 2015/02;
- Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 8.216,68, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.598,31, referente ao período 2015/03;
- Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 8.326,77, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.591,43, referente ao período 2015/04;
- Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 8.705,16, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.636,09, referente ao período 2015/05;

- Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 8.659,07, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.598,01, referente ao período 2015/06;
 - Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 3.039,34, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 552,39, referente ao período 2015/07;
 - Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 12.531,46, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 2.226,13, referente ao período 2015/08;
 - Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 10.206,16, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.780,61, referente ao período 2015/09;
 - Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 9.589,37, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.641,48, referente ao período 2015/10;
 - Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 9.598,82, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 1.609,448, referente ao período 2015/11;
 - Liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 5.438,37, e respetiva liquidação de juros compensatórios no montante de € 893,97, referente ao período 2015/12;
- C.** Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à liquidação n.º 2020 ..., no montante de € 4.620,82, e respetiva liquidação de juros compensatórios, no montante de € 876,49, relativas ao período 2016/01 e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos respectivos pedidos.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **124.581,57**.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 4,41% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 95,59%.

Lisboa, 10-05-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Nina Aguiar)

(Cristina Aragão Seia)