

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º 870/2019-T**

**Tema: IVA - Ginásios – Consultas de nutrição**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

**1. A...**, Pessoa Coletiva n.º ..., com sede na ..., ..., ..., apresentou, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerimento de constituição de Tribunal Arbitral com vista à anulação dos atos tributários de liquidação de IVA, relativos aos exercícios de 2016 e 2017, bem como da liquidação de IRC relativa ao período de 2016.

1.1. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 20 de dezembro de 2019.

1.2. 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 o signatário como árbitro, nomeação aceite dentro do prazo legal.

1.3. Notificadas as partes dessa designação, não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, 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.

---

1.4. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído no dia 12 de março de 2020.

1.5. Prolatado o despacho determinado pelo artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, juntando o Processo Administrativo, tendo pugnado pela suspensão da instância até existir decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia do processo C-581/19, em sede de reenvio prejudicial promovido no processo n.º 504/2018-T do CAAD.

1.6. Notificada da Resposta, a Requerente pronunciou-se no sentido de se encontrarem preenchidos os pressupostos para a dispensa do reenvio prejudicial.

1.7. Não existindo exceções a discutir ou controvérsia sobre a matéria de facto, foi proferido despacho arbitral, no dia 4 de dezembro de 2020, dispensando a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, solicitando-se que a Requerida juntasse aos autos as liquidações impugnadas, por estas não constarem do Processo Administrativo.

1.7.

1.9. Não tendo sido possível proferir a decisão dentro de tal prazo, foi o mesmo novamente prorrogado, por despacho de 18 de janeiro de 2021, tendo-se designado o dia 1 de fevereiro de 2021, como data de prolação da decisão arbitral.

**2.** O tribunal arbitral foi regularmente constituído, *ex vi* o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.º 1, do RJAT.

**3.** As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, como determinado pelos 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, não enfermando o processo de quaisquer nulidades.

---

## II. Fundamentação

### 4. Matéria de facto

#### 4.1. Factos Provados

Com interesse para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

4.1.1. A Requerente desenvolve uma atividade de exploração de ginásios, comércio a retalho de produtos alimentares e vestuário para desporto e atividades relacionadas com saúde humana, na área da nutrição.

4.1.2. Os serviços prestados pela Requerente eram objeto de contratualização através de contrato de adesão que permitia aos “sócios” o acesso ao clube e a disponibilização dos serviços relacionados com a prática de atividades físicas e desportivas, bem como dos serviços de dietética e nutrição.

4.1.3. No que se refere especificamente aos serviços de dietética e nutrição e de acordo com o contrato referido no ponto anterior, estes seriam prestados sempre que solicitados pelos “sócios”, através de profissionais especializados e devidamente qualificados para o efeito, por meio de consultas presenciais, contactos telefónicos, e-mail, bem como por outros canais de comunicação.

4.1.4. Tanto os serviços de ginásio como os de nutrição e dietética eram faturados com base na sua disponibilização.

4.1.5. Os serviços de dietética e nutrição foram prestados até 29 de abril de 2016 por uma profissional inscrita na Ordem dos Nutricionistas como nutricionista estagiária e, a partir daquela data, por nutricionista inscrita na referida ordem profissional.

4.1.6. As consultas prestadas pela Requerente eram referenciadas através dos seguintes níveis: “Nível 1 – Na avaliação inicial é elaborada toda uma análise de parâmetros como: anamnese alimentar, gostos e preferências alimentares, situação clínica e registos clínicos, antecedentes familiares, dados antropométricos e outras questões relevantes para a avaliação inicial, de forma a que seja prescrito na base do

anteriormente falado um plano individualizado e adaptado aos objetivos de treino/pessoais; Nível 2 – Nas reavaliações seguintes, é feita uma reformulação do plano anteriormente descrito por motivos levantados pelos clientes, como p.e., não adaptação de determinado alimento; Nível 3 – Nestas reavaliações são passadas aos clientes receitas para inserção nos seus planos alimentares de forma a satisfazer/cumprir da melhor forma o plano em questão; Nível 4 – Nestas reavaliações são apenas realizados a pesagem do cliente de forma a verificar se a meta definida está a ser cumprida em tempo útil”.

4.1.7. Os serviços de ginásio e nutrição eram faturados separadamente, aplicando a Requerente a taxa de IVA de 23% à atividade de ginásio e a taxa de 6% à de nutrição.

4.1.8. A Requerente adquiriu à B... –, Lda., serviços faturados como “Marketing e Publicidade – Pacote promocional Portugal Continental e ilhas”, os quais se consubstanciaram em 600 *vouchers* de estadias em unidades hoteleiras oferecidos a novos clientes e a clientes que angariassem novos clientes para o ginásio.

4.1.9. Pelas Ordens de Serviço n.ºs OI2019... e OI2019..., foi determinada inspeção externa à Requerente, relativamente aos exercícios de 2016 e 2017, em sede de IVA e de IRC, sendo que os atos inspetivos tiveram início em 7 de fevereiro de 2019.

4.1.10. No relatório da inspeção, cujo teor se dá por reproduzido, considerou-se que o acompanhamento nutricional apenas beneficia da isenção de IVA quanto às consultas efetivamente realizadas, tendo-se apurado as seguintes correções à matéria tributável:

	2016			2017		
	BT declarada	BT Corrigida		BT declarada	BT Corrigida	
	6%	Com liquidação indevida de IVA 6%	23%	6%	Com liquidação indevida de IVA 6%	23%
	a	b	c=a-b	a	b	c=a-b
Janeiro	9.735,20	0,00	9.735,20	9.452,21	1.177,28	8.274,93
Fevereiro	9.655,96	0,00	9.655,96	9.723,89	1.545,18	8.178,71
Março	9.757,84	0,00	9.757,84	10.489,15	1.556,50	8.932,65
Abril	10.482,32	0,00	10.482,32	10.021,60	1.907,42	8.114,18
Maió	11.569,04	0,00	11.569,04	9.622,00	1.584,80	8.037,20
Junho	11.059,64	0,00	11.059,64	9.633,32	1.352,74	8.280,58
Julho	10.720,04	894,28	9.825,76	9.327,68	1.454,62	7.873,06
Agosto	10.414,40	1.404,36	9.010,04	9.056,00	1.211,24	7.844,76
Setembro	9.588,23	1.607,44	7.980,79	8.597,59	1.381,04	7.216,55
Outubro	9.474,86	1.573,48	7.901,38	8.214,55	0,00	8.214,55
Novembro	8.750,36	1.516,88	7.233,48	8.156,87	1.500,97	6.655,90
Dezembro	10.086,12	1.245,20	8.840,92	7.466,33	1.720,66	5.745,67
<b>Total</b>	<b>121.294,01</b>	<b>8.241,64</b>	<b>113.052,37</b>	<b>109.761,19</b>	<b>16.392,45</b>	<b>93.368,74</b>

4.1.11. Relativamente à fatura de aquisição de serviços de “Marketing e Publicidade”, o relatório da inspeção conclui que o IVA suportado na aquisição não podia ser deduzido por se tratar de despesa respeitante a alojamento e alimentação excluída do direito à dedução pelo disposto na alínea *d*) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, propondo correção no valor de € 828,00, relativa à declaração periódica de março de 2017.

4.1.12. Foi ainda proposta uma correção à matéria tributável de IRC de 2016, no valor de 3 940,00 €, resultante da desconsideração de gastos suportados com viagens que foram oferecidas a colaboradores.

4.1.13. Na sequência da inspeção, foram emitidas seguintes as liquidações de IVA adicionais de IVA relativas a 2016 e 2017, respetivamente e de IRC relativo ao ano de 2016.

*i*) IVA de 2016:

Liquidação n.º 20190..., no valor de 944,98 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 2 351,53 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 658,84 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 781,99 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 966,74 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 880,14 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 670,38 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 531,72 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 356,75 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 343,24 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 229,69 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 502,94 €;

*ii*) IVA de 2017:

Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 406,75 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1390,38 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 2 346,55 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 379,41 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 366,33 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 407,70 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 338,42 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 333,61 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 226,80 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 396,47 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 1 131,51 €;  
Liquidação n.º 20190..., no valor de 976,76€;

*iii*) Quanto ao IRC de 2016, foi emitida a liquidação n.º 2019..., no valor de 942,60.

4.1.14. A liquidação de IRC foi revogada pela administração após a apresentação do requerimento de pronúncia arbitral.

## **4.2. Factos não provados**

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

## **4.3. Motivação da matéria de facto**

Considerando o disposto nos artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4, ambos do Código de Processo Civil (por remissão do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT), incumbe ao Tribunal o dever de seleccionar a matéria de facto pertinente para a decisão judicativa, tomando em consideração a causa de pedir que sustenta a pretensão dos Requerentes.

No caso *sub judice*, a decisão sobre os factos provados e não provados radicou, segundo o princípio da livre apreciação da prova, no acervo documental trazido aos autos pela Requerente e pela Requerida.

Para além disso, a decisão da matéria de facto baseou-se no alegado pelos Requerentes que não foi questionado ou controvertido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, aqui Requerida, que, ademais, circunscreveu a questão controvertida ao plano da análise da matéria de direito.

## **5. Matéria de direito**

### **5.1. Enquadramento das questões decididas**

No caso *sub judicio*, está em causa a questão de saber se as consultas de nutrição faturadas aos clientes do ginásio da Requerente pela disponibilização desse serviço estão isentas de IVA e se é dedutível o IVA suportado na aquisição de 600 *vouchers* utilizados para angariação de novos clientes.

Tendo sido revogada a liquidação de IRC, encontramos-nos perante um caso em que ocorre, segundo Lebre de Freitas, João Redinha e Rui Pinto – Código de Processo Civil

---

Anotado, Vol. 1º, Coimbra Editora, 2ª ed., p. 555 –, “a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide”, pelo que “a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objeto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida” – cf., também, Alberto dos Reis, Comentário ao Código de Processo Civil Anotado, vol. III, pp. 367-373.

## 5.2. Fundamentos de direito

### 5.2.1. Quanto à isenção do IVA nas consultas de nutrição

Sobre a presente *quaestio decidendi*, existe uma extensa jurisprudência arbitral – cf., a título exemplificativo, os Processos n.ºs 454/2017 -T, de 2018-04-02; 373/2018-T, de 2019-04-24; 570/2018-T, de 2019-09-30; 159/2019-T de 2019-11-05; 161/2019-T, de 2019-10-30; 164/2019-T, 169/2019-T de 2019-11-06; 174/2019-T de 2020-01-21; 179/2020-T, de 2021-01-29; 181/2019-T de 2019-11-27; 196/2019-T, de 2020-11-12; 236/2020-T, de 2021-03-01; 544/2019-T, de 2020-04-23; 760/2019-T de 2020-08-31 – que, de forma reiterada vem concluindo no sentido de que as prestações de serviços de nutrição, disponibilizadas pela Requerente, através de profissionais habilitados para o efeito e em instalações próprias, aos seus clientes que usufruem também do serviço de ginásio, se encontram isentas de IVA nos termos do disposto no artigo 9.º, 1), do CIVA.

Sobre a mesma matéria, e na sequência de reenvio solicitado também em processo arbitral – Processo n.º 504/2018-T –, foi proferido Acórdão do TJUE, em 4 de março de 2021, cujo teor não pode deixar de ser aqui considerado, sendo que face à prolação do acórdão perde utilidade apreciar o requerimento de suspensão da instância por parte da Requerida.

Nesse reenvio, foram submetidas ao Tribunal de Justiça duas questões prejudiciais formuladas nos seguintes termos:

« (...)

*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, 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-lhes ser aplicável o tratamento fiscal previsto para cada uma dessas atividades?*

*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?».*

Em resposta, o TJUE considerou e declarou que “[a] Diretiva 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”.

Para chegar a tal conclusão, o Tribunal começou por verificar, a título preliminar, se o serviço de acompanhamento nutricional, era suscetível de ser abrangido pelo âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, ou seja, se estavam preenchidos os requisitos relativos à *finalidade* da prestação em causa e se a mesma ocorria no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas.

Na sua análise ao primeiro requisito, considerou o TJUE ser “pacífico que um serviço de acompanhamento nutricional prestado no âmbito de uma instituição desportiva

pode, a médio e a longo prazo ou considerado em termos amplos, ser um instrumento de prevenção de certas doenças, como a obesidade. Todavia, cumpre notar que o mesmo se aplica à própria prática desportiva, cujo papel é reconhecido, a título de exemplo, para limitar a ocorrência de doenças cardiovasculares. Tal serviço apresenta, portanto, em princípio, uma finalidade sanitária, mas não, ou não necessariamente, uma finalidade terapêutica”. Continua o tribunal: “[p]or conseguinte, na falta de indicação de que é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, e, portanto, com uma finalidade terapêutica, na aceção da jurisprudência referida nos n.ºs 24 e 26 do presente acórdão, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, um serviço de acompanhamento nutricional, como o prestado no processo principal, não preenche o critério da atividade de interesse geral comum a todas as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 e, por conseguinte, não é abrangido pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, de modo que está, em princípio, sujeito a IVA”. Para o TJUE, “[q]ualquer outra interpretação teria como consequência alargar o âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 para além da *ratio legis* que traduzem a redação desta disposição, bem como a epígrafe do capítulo 2 do título IX desta diretiva. Com efeito, qualquer serviço efetuado no âmbito do exercício de uma profissão médica ou paramédica, que tenha por efeito, mesmo de forma muito indireta ou longínqua, prevenir certas patologias, estaria abrangido pela isenção prevista nessa disposição, o que não corresponderia à intenção do legislador da União e à exigência de interpretação estrita dessa isenção (...). Como salientou a advogada-geral no n.º 61 das suas conclusões, uma ligação incerta com uma patologia, sem risco concreto de prejuízo para a saúde, não é suficiente a este respeito”.

Também nesse aresto se concluiu que as prestações de acompanhamento dietético não podem ser consideradas acessórias em relação às principais que são consideradas pelas prestações de manutenção e de bem-estar físico, militando no mesmo sentido a jurisprudência do CAAD *supra* mencionada e Clotilde Celorico Palma, «Enquadramento em IVA dos serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestados pelos ginásios», *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 10, n.ºs 3 e 4, pp. 13 e ss., esp.<sup>te</sup> 36-40. De acordo com esta Autora, “a prestação de serviços de nutricionismo é

um fim em si mesmo, existindo inclusive utentes que apenas frequentam consultas de nutricionismo”. Esta posição, que aqui se acolhe, parte do princípio de que nos encontramos perante atividades independentes e, quando muito, complementares. Como discorre o TJUE, “[m]esmo que tais prestações de acompanhamento dietético fossem realizadas ou suscetíveis de o ser nas mesmas instituições desportivas que as prestações de manutenção e bem-estar físico, não é menos verdade que a finalidade das primeiras não é de ordem desportiva, mas sanitária e estética, não obstante o facto de uma disciplina dietética poder ter por efeito contribuir para a *performance* atlética”, por isso, no caso concreto, quando os serviços de nutrição são também prestados a clientes que frequentam o ginásio, encontramos-nos perante duas prestações separadas, sendo que “o facto de o ginásio eventualmente incluir num pacote único ambas as prestações de serviços [ginásio e nutrição] em nada poderá alterar tal conclusão” – Clotilde Celorico Palma, «Enquadramento em IVA dos serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestados pelos ginásios», cit., p. 42.

Esta jurisprudência de conteúdo interpretativo determina a incorporação desse conteúdo na norma interpretanda, vinculando os tribunais nacionais à aplicação do disposto no artigo 9.º, 1), do CIVA, com o sentido e o alcance definido nesse aresto, assim se concretizando o parâmetro jurídico-normativo de referência. Assim se estabelece na jurisprudência europeia – como se clarifica no Acórdão de 12 de maio de 2012, tirado nos processos apensos C-338/11 a C-347/11, onde se refere que “segundo jurisprudência constante, a interpretação que o Tribunal de Justiça faz de uma norma de direito da União, no exercício da competência que lhe confere o artigo 267.º TFUE, esclarece e precisa o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido cumprida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Daqui se conclui que a norma assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz mesmo às relações jurídicas surgidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão que decida o pedido de interpretação, se também se encontrarem reunidas as condições que permitam submeter aos órgãos jurisdicionais competentes um litígio relativo à aplicação da referida norma (v., designadamente, acórdãos de 3 de outubro de 2002, Barreira Pérez, C-347/00, Colet., p. I-8191, n.º 44; de 17 de fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis, C-453/02 e C-462/02, Colet., p. I-1131, n.º 41; e de 6 de março de 2007, Meilicke e o., C-292/04, Colet., p.

---

I-1835, n.º 34)”, mais se acrescentando que “só a título excepcional é que o Tribunal de Justiça pode, em aplicação do princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica da União, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado invocar uma disposição por si interpretada para pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa fé. Para que se possa decidir por esta limitação, é necessário que se encontrem preenchidos dois critérios essenciais, ou seja, a boa fé dos meios interessados e o risco de perturbações graves (v., designadamente, acórdãos de 10 de janeiro de 2006, Skov e Bilka, C-402/03, Colet., p. I-199, n.º 51, e de 3 de junho de 2010, Kalinchev, C-2/09, Colet., p. I-4939, n.º 50)” – e na jurisprudência pátria, vejam-se os Acórdãos do STA, tirados nos processos n.ºs 25 128 (de 2000-10-25), 26 432 (de 2003-03-26), 26 404 (de 2003-03-26), 1090/03 (de 2005-11-09), 0587/08 (de 2008-12-03) e 0568/13 (de 2013-12-18), todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Importa, assim, apurar se a Requerente pode beneficiar da isenção de imposto prevista no artigo 9.º, alínea 1), do Código do IVA, à luz do critério firmado pela jurisprudência do TJUE. Como se referiu, nesse aresto, concretiza-se que a referida norma deve ser interpretada no sentido de que 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), da Diretiva 2006/112, que suporta a isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

O tribunal europeu coloca essa conclusão “*sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio*”, de modo a que este possa destringir entre os casos em que exista uma finalidade terapêutica daqueles outros em que exista um propósito meramente sanitário, tendo o tribunal recusado aquela qualificação mesmo reconhecendo que “um serviço de acompanhamento nutricional prestado no âmbito de uma instituição desportiva pode, a médio e a longo prazo ou considerado em termos amplos, ser um instrumento de prevenção de certas doenças, como a obesidade”, exigindo, em contrapartida indicação de que o acompanhamento nutricional seja “prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde”, sob pena de

---

não se ter por verificado o critério da atividade de interesse geral comum às isenções previstas no artigo 9.º do CIVA.

Essa verificação terá sempre como *ponto de partida* uma base factual, casuística, que aporte uma base de conhecimento suficientemente concretizada de modo a ver possibilitada a qualificação diferenciada dos fins *sanitários* ou *terapêuticos*, não bastando uma consideração genérica das vantagens do acompanhamento nutricional para a *saúde* de quem recorre a esses serviços.

Dos factos trazidos ao processo, não resulta que o serviço de nutrição prestado pela Requerente tivesse outra finalidade para além daquela que o TJUE designa de sanitária, ou seja, nada aponta para que estejam em causa “prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde”. Com efeito, o objetivo fundamental do acompanhamento nutricional residia na elaboração de “um plano individualizado e adaptado aos objetivos de treino/pessoais”, o que faz recair a situação verificada nos autos nos casos em que o TJUE nega a existência de uma isenção de IVA.

Para além disso, incumbindo o ónus da prova dos pressupostos da norma de isenção a quem dela aproveita, sempre competiria à Requerente fazer prova da finalidade terapêutica do acompanhamento nutricional, na aceção delimitada pelo Tribunal de Justiça, razão pela qual, na sua ausência, teremos que concluir, respeitando a jurisprudência europeia, que um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, ainda que no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, constitui uma prestação de serviços que não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 9.º, alínea 1), do CIVA.

### 5.2.2. Exclusão do direito à dedução

Para além das correções relativas à matéria tratada no ponto anterior, a AT não aceitou a dedutibilidade do IVA suportado na aquisição de serviços que foram faturados como “Marketing e Publicidade – Pacote promocional Portugal Continental e ilhas”, os quais se consubstanciaram em 600 *vouchers* de estadias em unidades hoteleiras, tendo como fundamento o disposto no artigo 21.º, n.º 1, alínea *d*), do CIVA, norma que exclui

---

o direito à dedução de “despesas respeitantes a alojamento, alimentação bebidas e tabacos e despesas de receção, incluindo as despesas relativas ao alojamento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais receções”.

Como é consabido, a racionalidade das exclusões do direito à dedução do IVA assenta genericamente numa presunção de que as despesas elencadas no artigo 21.º “não têm total ou parcialmente relação exclusiva com a atividade produtiva das empresas” (v., neste sentido o Acórdão do CAAD, de 4 de abril de 2014, tirado no processo n.º 238-T/2013), tendo o legislador estabelecido um regime de exclusão do direito à dedução do IVA em função da *natureza* de determinadas despesas, independentemente da sua acessoriedade perante outras.

Ora, essa natureza há-de ser determinada em função da concreta transmissão de bens ou prestação de serviço relativamente à qual se coloca a questão da dedução do IVA suportado e, assim, perante a relação que se estabelece entre a entidade prestadora do serviço e a sua adquirente, a Requerente, em simetria com a tipologia da operação considerada para a determinação do imposto aplicável a essa transação. Com base nesse critério, não pode afirmar-se que a aquisição dos vales consubstancie *diretamente* uma despesa de alojamento, sendo que, para além do exposto, subsiste *in casu* uma relação entre a atribuição do *voucher* e a atividade da empresa no âmbito de uma prática promocional destinada à subscrição dos serviços prestados pela Requerente.

Nesta parte, procederá o pedido de pronúncia arbitral.

## **6. Decisão**

Destarte, de harmonia com exposto, decide-se:

- a) Declarar a inutilidade superveniente da lide e conseqüente extinção da instância quando ao pedido de anulação da liquidação de IRC de 2016;
- b) Julgar parcialmente procedente o pedido de anulação de IVA liquidado por referência ao mês de março de 2017, na parte correspondente à quantia de 828,00 € (exclusão do direito à dedução); e, no demais,

- 
- c) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte correspondente à questão do IVA referente aos serviços de nutrição, absolvendo a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido na parte correspondente.

### **7. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no artigo 306.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 40 465,34 €.

### **8. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 2 142,00 €, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente e da Autoridade Tributária e Aduaneira nas proporções de 95,63% e 4,37%, respetivamente.

Lisboa, 5 de junho de 2021,

João Pedro Rodrigues

Notifique-se.