

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 137/2020-T

Tema: IVA – Prestações de Serviços de Nutrição – Isenção – Artigo 9.º, n.º 1) do CIVA. Im procedência do pedido de condenação em custas de parte

SUMÁRIO:

1. As prestações de serviços no âmbito do acompanhamento nutricional constituem prestações de serviços independentes na aceção da Diretiva IVA.
2. Relativamente ao facto de nem sempre esses serviços serem efetivamente utilizados pelos clientes, tal não significa a descaracterização dos mesmos e a consequente perda do regime de isenção, pois a partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e faturado, deve, como tal, de acordo com as regras do IVA, ser considerado como prestado, independentemente de o cliente não vir a frequentar alguma consulta (à semelhança do que se verifica, por exemplo, em relação aos serviços disponibilizados de ginásio/fitness).
3. Pretender a Recorrida que agora o Tribunal declare a ilegalidade de actos de liquidação socorrendo-se de uma decisão do TJUE, que embora forneça uma interpretação geral a dar à matéria da isenção de IVA na prestação de serviços de nutrição no âmbito de uma instituição desportiva, no âmbito das suas atribuições, não é contemporânea dos actos tributários praticados, quando esta em momento algum o fez e tendo até considerado como isenta a prestação (em relação a todas as consultas havidas) de serviços de nutrição prestados por profissionais credenciados, poria em causa os mais elementares princípios da segurança jurídica na actuação da Administração, da confiança dos administrados e das expectativas legítimas destes.
4. E implicaria, além do mais, a violação da proibição da fundamentação *a posteriori* dos actos tributários.
5. O Tribunal Arbitral não viola a solução de direito formulada pelo TJUE no processo C-581/2019, porquanto quem compete dirimir o litígio são os Tribunais nacionais. No caso concreto o Requerente nunca chegou a ter oportunidade de poder demonstrar (ou não) que as

consultas de nutrição utilizadas (e as não utilizadas) tinham uma finalidade terapêutica, como advoga o TJUE no seu aresto proferido no processo C-581/2019, pela simples razão de que tal não lhe foi questionado durante o procedimento inspectivo, cabendo o ônus de prova dos factos constitutivos do direito à liquidação adicional à AT - artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Dr. Henrique Nogueira Nunes, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 5 de Agosto de 2020, acorda no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. **A...**, **LDA**, pessoa coletiva número ..., com sede na ..., ..., ..., adiante designada por “Requerente”, vem, por pedido de 03 de Março de 2020, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos conjugados do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

1.2. O Requerente pretende a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação dos actos de liquidação de IRC referente ao exercício de 2016, com os números 2020 ... e demonstração de liquidação de juros com o n.º 2020 ..., no valor de € 6.529,97, correspondente a IRC; referente ao exercício de 2017, com o n.º 2020 ..., no valor de € 5.621,79; referente ao exercício de 2018, com o n.º 2020 ..., no valor de € 5.350,49.

1.3. Peticiona, igualmente, a anulação dos seguintes actos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e respetivos juros compensatórios:

Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR 2020 ... no valor total de EUR 1.591,19 (mil quinhentos e noventa e um euros e dezanove cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Janeiro a 31 de Março de 2016.

Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR 2020 ... no valor total EUR 3.561,53 (três mil quinhentos e sessenta e um euros e cinquenta e tres cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Abril a 30 de Junho de 2016.

Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR: 2020 ... no valor total EUR 4.122,17 (quatro mil cento e vinte e dois euros e dezassete cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Julho a 30 de Setembro de 2016

Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR: 2020 ... no valor total EUR 1.164,07 (mil cento e sessenta e quatro euros e sete cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Janeiro a 31 de Março de 2017.

Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR: 2020 ... no valor total EUR 2.735,71 (dois mil setecentos e trinta e cinco euros e setenta e um cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Abril a 30 de Junho de 2017.

Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR: 2020 ... no valor total EUR 3.871,73 (três mil oitocentos e setenta e um euros e setenta e três cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Julho a 30 de Setembro de 2017.

Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR: 2020 ... no valor total EUR 143,04 (cento e quarenta e três euros e quatro cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Janeiro a 31 de Março de 2018.

Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR: 2020 ... no valor total EUR 2.056,68 (dois mil e cinquenta e seis euros e sessenta e oito cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Abril a 30 de Junho de 2018.

Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR: 2020 ... no valor total EUR 3.444,53 (três mil quatrocentos e quarenta e quatro euros e cinquenta e três cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Julho a 30 de Setembro de 2018.

Liquidação de Juros compensatórios referentes ao 1º, 2º e 3º Trimestres, respetivamente do ano de 2016: no valor de EUR 1.219,03 (229,48 + 477,73 + 511,82) – correspondentes às notas de liquidação com os n.ºs 2020 ...; 2020 ...; 2020

Liquidação de Juros compensatórios referentes ao 1º, 2º e 3º Trimestres respetivamente do ano de 2017: no valor de EUR 691,50 (121,44 + 256,93 + 313,13) cfr- notas de liquidação NR nº 2020 ...; 2020 ...; 2020

Liquidação de Juros compensatórios referentes ao 2º e 3ºs Trimestres respetivamente do ano de 2018, no valor de € 263,46 (111,34 + 152,12) notas de liquidação NR nº 2020 ...; 2020

Tudo (IVA e IRC) no valor total de € 40.366,99.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

1.4. Como fundamento da sua pretensão o Requerente imputa vários vícios.

(i) Alega que não há dúvida que a prestação de serviços de acompanhamento nutricional encontra-se incluída no ramo da dietética, enquadrada no âmbito de actividade paramédica.

(ii) E que está demonstrado no processo administrativo que desde o dia 10 de outubro de 2013 se encontra inscrita na Entidade Reguladora da Saúde como prestador de cuidados de saúde.

(iii) E que os serviços são prestados em gabinete e com equipamentos próprios para o efeito e por pessoas que possuem as qualificações profissionais exigidas.

(iv) E que a facturação discrimina as diferentes actividades e indica o correspondente regime de IVA que lhes é aplicável.

(v) E que a sua actividade consiste na prestação de serviços de manutenção física, Nutrição, fisioterapia, hidroterapia, formação profissional e outras actividades de saúde humana.

(vi) E que presta um serviço completo e multidisciplinar na área do bem estar físico e saúde humana, em que quer a componente de manutenção física quer a componente de nutrição estão igualmente disponíveis para os seus clientes.

(vii) E que os serviços de ginásio são absolutamente independentes dos serviços de nutrição.

(viii) Tratando-se, em suma, sustenta, de prestações absolutamente autonomizáveis e não de uma mera componente de maior diversidade do ginásio.

(ix) E que está dotada quer de meios técnicos, quer humanos para a prestação de um serviço que prima por ser completo dentro da área do bem estar físico e saúde, e que disponibiliza quer os meios quer os recursos humanos especialistas para todos os seus clientes/sócios, cabendo a estes a decisão de os usar ou não.

(x) E que os seus clientes eram, e são, periodicamente contactados - há milhares de *sms* no processo administrativo que o atestam – invoca, no sentido de procederam ao respectivo agendamento.

(xi) E que a partir do momento em que o serviço é disponibilizado e facturado deve, como tal, de acordo com as regras do IVA, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir a frequentar alguma consulta e/ou avaliação nutricional, conforme sucede, aliás, por exemplo, com os serviços de ginásio, telecomunicações ou transporte aéreo.

(xii) E que segundo o Tribunal Europeu, o prestador de serviços cumpre com a sua prestação quando coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma, independentemente de o cliente optar ou não por usufruir do serviço contratado.

(xiii) Entende que encontram-se reunidos os requisitos indispensáveis e suficientes à aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 9.º, 1) do CIVA, que transpõe o artigo 132.º, n.º

1, alínea c) da Diretiva IVA, nos termos preconizados pela jurisprudência europeia e pelo Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (“TCA Sul”), de 23 de março de 2010, processo n.º 3816/10, pois que relativamente ao facto de nem sempre esses serviços serem efetivamente utilizados pelos clientes subscritores, tal não significa a descaracterização dos mesmos e a consequente perda do regime de isenção.

(xiv) Pelo que também não poderá haver correcção, em sede de IRC, relativa aos gastos não aceites fiscalmente.

(xv) E que a AT não logrou fundamentar suficientemente o Relatório de Inspeção, em violação do disposto nos artigos 77.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”) e 268.º, n.º 3 da Constituição (“CRP”), e, por outro lado, incorreu em erro nos pressupostos (errada interpretação da lei) por todos os serviços de nutrição prestados serem enquadráveis no disposto no artigo 9º, 1) do Código do IVA e, desta forma, isentos do imposto, e não apenas as consultas avulsas de nutrição faturadas.

(xvi) E assim, no seu entender, alega que a Requerida violou os princípios da justiça, da proporcionalidade fiscal e da prevalência da substância sobre a forma, e em consequência da posição, ora contestada da AT, invocando também que o pro rata está mal determinado pela AT, pois, diz, a não consideração da isenção das consultas alegadamente não realizadas implica que o pro rata considerado é menor e, naturalmente, diminui indevidamente o gasto considerado de regularização para efeitos de matéria coletável de IRC.

(xvii) Pugna, a final, pela procedência da impugnação, por fundamentada e provada, e em consequência pede anulação das liquidações adicionais de IVA e IRC relativas aos anos de 2016, 2017 e 2018, por errónea qualificação dos rendimentos, já que as liquidações adicionais de IVA não são devidas, face à isenção da actividade da nutrição como actividade paramédica, nos termos e ao abrigo do disposto no artº 9 do CIVA e no erróneo e ilegal conceito da necessidade da efetiva prestação do serviço ao invés da sua disponibilização e, bem assim, na alegada concepção do serviço como meio acessório e não principal, o que não se verifica, uma vez que, conforme amplamente demonstrado, sustenta, o serviço de nutrição em apreço é prestado a título principal, autónomo, distinto e complementar da actividade de ginásio.

(xviii) Concluí pedindo ao Tribunal que ordene que a Autoridade Tributária seja condenada a anular todas as liquidações de juros de mora e compensatórios constantes das notas de liquidação identificadas na petição arbitral; Anular todo e qualquer processo de contra-ordenação, juros e coimas associados; Restabelecer a situação que existiria se os actos tributários impugnados não tivessem sido praticados e ordenar o pagamento de todas as quantias suportadas a título de custas com o presente e demais referidos processos, incluindo as de parte.

1.5. A Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por “Requerida” ou “AT”, respondeu, em síntese, como segue:

(i) Vem defender-se por excepção e por impugnação.

(ii) Por excepção entende que o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar a legalidade de coimas aplicadas em processo de contra-ordenação.

(iii) E que a incompetência material configura uma incompetência absoluta que determina a absolvição da instância, ao abrigo do disposto na alínea a) do artigo 96.º e no n.º 1 do artigo 99.º do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

(iv) Invoca a excepção da incompetência material do Tribunal para apreciar o pedido constante do ponto 2 do PPA, com todas as consequências legais.

(v) Por impugnação, para além de referir que o direito aplicável é o constante da fundamentação de direito do RIT, que dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais, vem igualmente dizer que concluíram os SIT que, os serviços prestados a título de avaliações de nutrição, aqui em apreço, estão sujeitos a IVA e dele não isentos.

(vi) E, assim o considerou, pela simples razão de que de acordo com os elementos de prova disponibilizados pela Requerente, a efectiva prestação das consultas não ficou demonstrada.

(vii) Dúvidas não deverão restar, no seu entendimento, que atenta a factualidade descrita no RIT e assumida pelo Requerente nos termos acima evidenciados, apenas foi liquidado

imposto sobre serviços facturados e não prestados.

(viii) E que os serviços só poderão beneficiar da isenção se forem prestados e por profissionais habilitados.

(ix) Sendo o Requerente quem invoca o direito à isenção, nos termos do art.º 74.º da LGT, cabia-lhe fazer prova dos pressupostos da sua aplicação, no caso, do número de consultas efectivamente prestadas.

(x) E não sendo efectivamente prestado o serviço facturado, por maioria de razão se entenderá que não são efectuadas quaisquer práticas terapêuticas, não podendo por via disso, aplicar-se a isenção em apreço.

(xi) Sustenta que para a Comunidade Europeia tal como para a Requerida (remetendo para o RIT), a mera disponibilização de um serviço de aconselhamento nutricional, não lhe permite beneficiar da isenção em questão.

(xii) E que apenas as consultas efectivamente prestadas e que tenham o objetivo de prevenir ou tratar um problema de saúde, poderão beneficiar de tal isenção.

(xiii) E para que tal isenção fosse aplicada, sempre teria de ter o Requerente de ter alegado e provado, tal objectivo, por parte dos seus clientes, na contratação de tais serviços, bem como, que todas os serviços de nutrição facturados com aplicação da isenção, reflectiam consultas efectivamente prestadas.

(xiv) E que quanto à interpretação da isenção da al. 1) do art.º 9.º, não enfermam as liquidações adicionais de qualquer vício, devendo por via disso o PPA improceder por não provado com todas as consequências legais.

(xv) E que é ao TJUE que cabe interpretar a Directiva IVA e, tecendo aquele próprio Tribunal, o juízo (tácito) da pertinência questão em apreço, implícito na aceitação do reenvio, requer a suspensão da instância até à decisão do TJUE no processo Frenetikexito, ao abrigo do processo n.º 504/2018-T, e que diz versar sobre matéria análoga.

(xvi) Relativamente às correcções em sede de IRC, entende que as mesmas têm na base o aumento do imposto dedutível considerado pelos SIT e a respectiva regularização do mesmo a favor do sujeito passivo, com a conseqüente desconsideração do imposto agora deduzido, como custo fiscal em sede de IRC, pela simples razão de que a partir do momento em que o IVA foi deduzido, deixou de ser um custo.

(xvii) Pugna, a final, pela procedência da invocada excepção de incompetência material do Tribunal; pela suspensão da instância até à Decisão a proferir no Processo de reenvio do Processo Fenetikexito; e pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos.

1.6. No dia 22 de Maio de 2020 o Requerente apresentou um requerimento onde veio requerer a ampliação do pedido, dizendo que teve de aceder a um plano de pagamento em prestações com a AT relativamente ao imposto impugnado nos presentes autos, para ter acesso a uma certidão de não dívida, tendo, no âmbito do mesmo, pago no dia 5 de Maio de 2020 a quantia de € 15 093,54, conforme documento junto; no dia 2 de Setembro de 2020 veio juntar novo requerimento onde consta o pagamento da 1.^a e 2.^a prestação mensais acordadas com a AT; no dia 26 de Abril de 2021 veio juntar novo requerimento juntando prova do pagamento da 3.^a a 9.^a prestação acordada com a AT; e no dia 5 de Maio de 2021 veio juntar novo requerimento com prova do pagamento da 10.^a prestação mensal acordada com a AT.

1.7. Por requerimento apresentado a 9 de Outubro de 2020 veio o Requerente exercer o seu contraditório quanto à matéria de excepção invocada pela Requerida e quanto ao pedido de suspensão da instância.

1.8. Após sucessivos adiamentos justificados pela situação pandémica no país, foi finalmente, por despacho datado de 7 de Abril de 2021, agendada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT para o dia 28 de Abril de 2021, com inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente.

1.9. Ambas as partes foram igualmente notificadas para apresentar Alegações simultâneas, querendo, tendo ambas optado por fazê-lo confirmando/reforçando a sua argumentação.

Foi fixado prazo para o efeito de prolação da decisão arbitral até ao dia 06 de Junho de 2021, após uma prorrogação nos termos e para os efeitos previstos no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT e considerando igualmente que o processo esteve legalmente suspenso por vários meses por força do disposto na Lei n.º 4-B/2021.

* * *

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Não foram identificadas nulidades no processo.

2. MATÉRIA DE FACTO

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

A) O Requerente é uma sociedade por quotas, a qual tem por atividade principal, de acordo com as suas informações cadastrais, a seguinte: “Exploração de Ginásios”, com o CAE 96040 – Actividades de Bem Estar Físico - Cfr. RIT junto aos autos.

- B) O Requerente tem também como atividades a prestação de serviços de nutrição, fisioterapia, hidroterapia, formação profissional e outras actividades de saúde humana, com enquadramento nos CAE: 93130 e 86906 - Cfr. RIT junto aos autos e Doc.º 37 junto pela Requerente.
- C) O Requerente desde 10 de outubro de 2013 que se encontra inscrita na Entidade Reguladora da Saúde como prestador de cuidados de saúde. Cfr. RIT junto aos autos.
- D) O nutricionista do Requerente, B..., trabalhador dependente do Requerente desde Outubro de 2015, encontra-se inscrito na Ordem dos Nutricionistas e a nutricionista, C..., trabalhador dependente no Requerente desde Março de 2009, encontra-se inscrita na Ordem dos Nutricionistas - Cfr. RIT junto aos autos.
- E) O Requerente liquidou IVA à taxa normal pela mensalidade cobrada aos seus sócios e clientes pela disponibilização do espaço, utilização de equipamentos e frequência de aula, que denomina por “quota” e considera isenta de IVA os serviços de acompanhamento nutricional e de nutrição que disponibiliza e que chama de “avaliação nutricional” - Cfr. RIT junto aos autos.
- F) O Requerente isentou de IVA todas as avaliações nutricionais que disponibilizou aos seus sócios e clientes, mesmo as que não se vieram a realizar - Cfr. RIT junto aos autos.
- G) O Requerente oferecia aos seus sócios e clientes um contrato de adesão – plano de exercício físico e um contrato de prestação de serviços de avaliação e aconselhamento nutricional e dietético, podendo o cliente optar pela subscrição dos dois contratos – Cfr. RIT junto aos autos.
- H) Os serviços de nutrição são prestados em gabinete e com equipamentos próprios para o efeito – Cfr. Declarações do Requerente não contrariadas pela Requerida.
- I) Os clientes do Requerente eram periodicamente contactados por este no sentido de procederem ao respectivo agendamento da consulta de nutrição. Cfr. Declarações do Requerente não contrariadas pela Requerida.
- J) O Requerente foi objeto de uma inspeção tributária, de âmbito geral, aos exercícios de 2016, 2017 e 2018, com natureza externa, de acordo com a ordem de serviço n.ºs OI2019...,

OI2019... e OI2019.... - Cfr. RIT junto aos autos.

K) As prestações de serviços (avaliações nutricionais que não foram efetivamente realizadas) foram pela AT consideradas como estando sujeitas a IVA à taxa de 23% - Cfr. RIT junto aos autos.

L) No exercício da sua atividade, o Requerente proporcionava aos seus sócios e clientes a possibilidade de usufruírem serviços de nutrição, mas eram contratos independentes e a facturação era discriminada, sendo que os sócios e clientes eram notificados de forma periódica para o agendamento das consultas de nutrição - Cfr. Depoimento da testemunha D....

M) Os serviços de nutrição eram prestados em gabinete próprio e por profissional credenciado para o efeito, estando sempre disponível para os sócios e clientes do Requerente, sendo que a marcação era feita por agenda e havia “*reminders*” periódicos por *sms*, e que à data marcada o gabinete estava reservado para o sócio/cliente e que às vezes as pessoas não compareciam, embora tivessem direito a uma consulta de nutrição por mês - Cfr. Depoimento da testemunha B...

N) Do respetivo RIT junto aos autos pela Recorrida consta a descrição dos factos fiscalmente relevantes que alteraram os valores declarados pelo Requerente, meios de prova e a fundamentação de direito de suporte das correções efetuadas, entre os quais se destacam os seguintes pontos transcritos infra:

II.3.6. Enquadramento da ação inspetiva

A atividade principal da empresa é a exploração de ginásios, colocando à disposição dos seus clientes, conforme as modalidades a que estes aderem, equipamentos específicos, assim como aulas de grupo, com vista à prática de exercício físico, espaços popularmente conhecidos por “ginásio”, ou “health club”, onde e como é o caso, há salas para a prática de atividade física com o auxílio de equipamentos (máquinas, tapetes rolantes, bicicletas fixas, etc.) e salas para a prática de aulas de grupo (pilates, bobyump, power jump, cycling, zumba, localizada, step, etc e aulas de natação adultos e criança, hidrogenástica, hidrobike).

A empresa põe ainda à disposição dos clientes, o serviço de nutrição e fisioterapia, sendo que para tal se encontra registada como exercendo a atividade secundária de “Outras Atividades de Saúde Humana, N.E”.

A... Lda. – NIF

RELATÓRIO FINAL
Ordem de Serviço N.º OI2018 /OI2019

O serviço de nutrição disponibilizado consiste em consulta de nutrição para sócios e não sócios e avaliações nutricionais que os clientes que subscrevem esta modalidade têm a opção de efetuar. Pela análise que se seguirá, constata-se que a fisioterapia nos anos em análise é residual.

	2016	2017	2018
Avaliação Nutricional	20.620,69	12.874,51	11.212,01
Avaliação Nutricional	78.916,28	44.200,11	20.459,96
Avaliação Nutricional wk	10.035,48	57.591,27	65.159,06
	109.572,45	114.665,89	97.944,13
Consulta de nutrição	13.005,00	7.661,75	5.678,50
Consulta de nutrição wk	10.975,00	4.793,75	3.645,00
	23.980,00	12.455,50	9.323,50
Consulta fisioterapia	0,00	3.309,50	4.419,50
Consulta de Hidroterapia	0,00	2.261,81	604,37
Quotas mensais isentas	0,00	0,00	3.666,93
Vendas + P.S.	616.665,56	609.710,83	639.768,09

Nas prestações de serviços isentas do ano de 2018 estão incluídas quotas mensais pela utilização de equipamentos e frequência de aulas no montante de 3.666,93 €, situação que vai ser objeto de correção. A título informativo, o sujeito passivo dedica-se à venda de algum material desportivo sujeito à taxa de 23%.

A empresa liquida IVA à taxa normal, apenas em parte das prestações de serviço faturadas, uma vez que fraciona as faturas de prestação de serviços em duas componentes, uma conforme aquilo que considera a mensalidade pela disponibilização do espaço, utilização de equipamentos e frequência de aulas que denomina por "quota", outra pela possibilidade de o cliente usufruir de acompanhamento nutricional a que chama "avaliação nutricional".

A presente ação inspetiva insere-se no normal controlo declarativo dos sujeitos passivos, com especial enfoque no facto de se tratar de um sujeito passivo do regime normal, que inscreve no campo 8 das declarações periódicas de IVA (operações isentas com direito à dedução) valores com relevância.

Desta realidade, não se pode ignorar o tratamento fiscal diverso, que teve a atividade aqui em análise, em especial relacionada com as alterações à taxa de IVA.

Fazendo não mais do que uma resenha histórica, dizer que, com a publicação da Lei 67-A/2007 de 31 de dezembro (orçamento de estado para o ano de 2008), a prática de atividade física, passara a estar incluída na verba 2.13, constante da Lista I, que enumerava as transmissões sujeitas à taxa reduzida de IVA e que taxativamente indicava que, "Espetáculos, provas e manifestações desportivas, **prática de atividades físicas e desportivas** e outros divertimentos públicos", estariam sujeitas à taxa mais baixa, situação que viria a ser revertida, com a Lei 55-A/2011 de 1 de janeiro (orçamento do estado para o ano de 2011), que veio alterar a redação de tal verba da lista, dispondo concretamente que para a verba, agora 2.15, "Espetáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos", excluindo portanto a parte intermédia destacada acima, passando tal tipologia de prestação de serviço a ser sujeita, naturalmente à taxa normal de IVA, matéria que inclusivamente foi alvo de dissecação no ofício circulado 30122 de 2011-01-07 da direção de

A... , Lda. – NIF

RELATÓRIO FINAL
Ordem de Serviço N.º OI2019 /OI2019

serviços do IVA, que na última frase do seu ponto 10, refere que “Passa, assim, a ser tributada à taxa normal a prática de atividades físicas e desportivas.”

Dizer ainda que, a título de curiosidade, a verba viria a ser revogada na sua totalidade, com a Lei 64-b/2011 de 30 de dezembro (orçamento de estado de 2012).

Nos anos em análise, o S.P. A... , Lda. encontra-se enquadrado em sede de IVA no regime normal trimestral.

Possui como atividade principal, 96040 – Atividades de bem-estar físico e como atividades secundárias 93130 – Atividades de ginásio (fitness) e 86906 – Outras atividades de saúde humana, N.E.

Como se explanará, parte das prestações de serviços foram isentas de IVA, com a justificação que se trata de nutrição, fisioterapia e hidroterapia. O sujeito passivo aplicou o método de afetação, nos termos do artigo 23.º do CIVA (“pro-rata”). Sendo um sujeito passivo misto em sede de IVA, por praticar atividades sujeitas e isentas, parte desse IVA, não é dedutível.

		2016	2017	2018
1)	Total da conta 72	616.665,56	609.710,83	653.922,42
2)	Prestações serviços isentas	133.972,36	132.465,10	115.922,60
3)=2/1)	Prorata	22%	21,73%	17,79%
4)	Valor de OBS	49.738,39	47.013,79	47.251,89
5)=4*3)	Regularização do IVA	10.942,45	10.216,10	8.410,58

II.3.7. Procedimentos adotados na ação inspetiva

Agendado que foi o dia 2019-10-10 para a visita, onde o sócio e gerente E.. fez um enquadramento geral daquela que é a realidade da empresa e do meio em que exerce as suas operações. Estamos perante dois ginásios com características diferentes. Um ginásio mais pequeno,

F... Center, na , que se dedica essencialmente ao Kickboxing e um ginásio maior com outras vertentes, nomeadamente piscina, G Centers, na , que se dedica mais a aulas de grupo, ginásio e piscina, nomeadamente, pilates, bobyump, power jump, cycling, zumba, localizada, step, etc e aulas de natação adultos e criança, hidroginástica, hidrobike. É neste último que são efetuadas as consultas de nutrição e as avaliações nutricionais, assim como as consultas de hidroterapia e fisioterapia.

Conjuntamente optaram por proporcionar aos clientes que assim o desejem a possibilidade de usufruir de consultas de avaliação nutricional e consultas de nutrição. De referir que estamos perante ofertas diferenciadas. Assim, a avaliação nutricional está incluída em alguns dos contratos celebrados com alguns dos clientes. De referir que a maior parte dos clientes, 70% a 75%, não são contemplados por estas avaliações nutricionais, que se resume a uma consulta que ronda entre 15 a 20 minutos, onde é feito um exame de bioimpedância. Resumidamente, é o exame que mede a composição corporal de uma pessoa. Através dele, é possível identificar no corpo, por meio de uma corrente elétrica considerada leve, a quantidade de água, gordura e massa magra. As balanças de bioimpedância possuem muitas funções.

Além de medir as gorduras do corpo, o exame serve para verificar também: Peso corpóreo; Índice de Massa Corpórea – IMC; Massa muscular esquelética; Gordura corporal; Gordura Visceral; Água corporal total; Taxa de metabolismo basal; e relação entre medidas cintura-quadril.

As consultas de nutrição não estão incluídas em nenhuma mensalidade, e podem ser usufruídas por sócios e por não sócios. A Consulta de Nutrição tem como objetivo planejar a alimentação do indivíduo em função do motivo da consulta ou objetivo, das suas características (idade, peso, género), do seu estado de saúde e nutricional, do seu estilo de vida e das particularidades individuais como gostos, dificuldades que sente em manter hábitos alimentares adequados à promoção da saúde. O resultado mais esperado de uma Consulta de Nutrição é um plano alimentar totalmente personalizado que tem como objetivos promover um bom estado nutricional e de saúde mas também uma composição corporal (peso, massa gorda) saudável. Se o indivíduo que procura este serviço tem determinadas particularidades como, por exemplo, a prática de exercício físico, o plano deve igualmente ser ajustado em função das necessidades energéticas e nutricionais acrescidas e do planeamento do treino.

A fisioterapia e hidroterapia é a oferta de um serviço que o ginásio tem vindo a disponibilizar desde finais de 2017, tendo começado a atingir alguma relevância apenas em 2019.

II.3.7.1 Notificação para apresentação de elementos/esclarecimentos

Em resultado dos procedimentos adotados verificaram-se situações que suscitaram a necessidade de esclarecimentos adicionais os quais foram colocados junto da sócia gerente, através de notificação pessoal, efetuada a 14-10-2019 (**anexo n.º 2, fls 1**)

Nesta notificação foram solicitados os seguintes esclarecimentos, que aqui se transcrevem:

- Com base nos valores inscritos no campo 9 da declaração periódica do IVA, valores isentos, alegadamente por prestar serviços na área de nutrição, apresentar comprovativo de registo na Entidade Reguladora da Saúde, a que está obrigada, nos termos do Decreto-Lei n.º 126/2014, de 22 de agosto, artigos 3.º e 4.º do Regulamento n.º 66/2015, de 11 de novembro, da Entidade Reguladora da Saúde;
- Relativamente, às prestações de serviço de nutrição, apresentar listagem discriminada de consultas, que suporte a totalidade dos valores transacionados, associando a cada movimento o comprovativo que permita aferir que, o tipo de serviço prestado, na medida em que, nos termos do Decreto Lei 261/93, que regula a atividade paramédica, apenas o ramo dietética se enquadra no âmbito de atividade paramédica e nesses termos, apenas esse tipo de serviço é isento ao abrigo do n.º 1, do artigo 9.º do CIVA;
- Especificamente no que concerne às prestações de serviço de fisioterapia, consultas de fisioterapia, hidroterapia e pilates clínico, apresentar, o comprovativo de registo na Entidade Reguladora da Saúde, a listagem de prestações de serviço, de todas as consultas/tratamentos, acompanhados de

A... , Lda. – NIF

RELATÓRIO FINAL
Ordem de Serviço N.º OI2019 /OI2019

respetiva indicação médica, necessária para a qualificação da natureza paramédica de tais prestações de serviços;

- Identificação dos profissionais que exerceram a sua atividade de nutricionistas nos anos em análise, assim como dos fisioterapeutas.

A resposta à notificação foi efetuada em diversas fases, tendo o sujeito passivo enviado os documentos por email (anexo n.º 3, fls 1 a 13).

- Apresentou o comprovativo de registo na Entidade Reguladora da Saúde, a que está obrigada, nos termos do Decreto-Lei n.º 126/2014, de 22 de agosto, artigos 3.º e 4.º do Regulamento n.º 66/2015, de 11 de novembro, da Entidade Reguladora da Saúde;
- O nutricionista B... , com a cédula profissional com o n.º ... inscrito na ordem dos nutricionistas é trabalhador dependente na empresa A... , Lda. desde outubro de 2015, de acordo com o contrato e cédula que juntamos em anexo n.º 3.
- A nutricionista C... , com a cédula profissional com o n.º ... inscrito na ordem dos nutricionistas é trabalhador dependente na empresa A... , Lda. desde 1 de março de 2009, de acordo com o contrato e cédula que juntamos em anexo n.º 3.
- Como Técnico de Diagnóstico e Terapêutica constam como trabalhadoras dependentes as fisioterapeutas H... com a cédula profissional n.º C-... desde novembro de 2018, e I... com a cédula profissional n.º c – ... desde 10 outubro 2017 (anexo n.º 3).
- Em relação às listagens solicitadas o sujeito passivo apresentou listagens onde constam os clientes e o n.º de vezes que efetivamente usufruíram de avaliações nutricionais que anexamos neste projeto de relatório no ponto II.3.11. Estas listagens foram retiradas de um programa que a empresa tem onde o nutricionista insere todos os dados do cliente sempre que este faz uma avaliação nutricional. O número de avaliações efetivamente realizadas de acordo com os dados do sujeito passivo são 4.010, 4.389 e 3.854, respetivamente nos anos de 2016, 2017 e 2018. O n.º de avaliações nutricionais registadas no SAFT das vendas, são 7.778, 7.963 e 6.738 nos anos de 2016, 2017 e 2018, respetivamente.

Os valores apresentados relativos às avaliações nutricionais efetivamente realizadas e por nós conferidos de forma aleatória, correspondem a 49,33%, 55,80% e 58,19% das avaliações contabilizadas, respetivamente nos anos em análise. Esta situação vai ser objeto de correção em sede de IVA.

II.3.7.2 Autos de declarações dos clientes

De forma totalmente aleatória selecionamos alguns dos clientes que constavam na faturação como tendo usufruído de avaliações nutricionais nos anos em análise. Todos foram unânimes ao declarar que tinham conhecimento das avaliações nutricionais, mas a maior parte referiu que apenas foi uma vez quando ingressou no ginásio. Alguns dizem que posteriormente foram uma vez, ou outra, sem saberem precisar. Eram alertados normalmente por sms, não sendo uma rotina mensal.

Das declarações dos clientes é fácil depreender que tinham conhecimento da existência das avaliações nutricionais, mas que não as efetuavam. Também podemos aferir que todos referiram que o nutricionista era o C... Juntamos em **anexo n.º 4, fls 1 a 9**, os autos de declarações dos clientes.

Perante estes factos, tudo indica que as prestações de serviços de nutrição (avaliações nutricionais) não foram efetivamente prestados, apesar do sujeito passivo ter alegado que existem marcações nas agendas. Quando confrontado com esta situação o sócio gerente confirmou, que nem todas as avaliações nutricionais eram feitas porque os clientes ou não queriam ou marcavam e não apareciam.

II.3.8. Enquadramento e factos relevantes

Como referido anteriormente a empresa que é um comum ginásio, inscreve nas suas declarações periódicas de IVA dos anos em análise, valores isentos, justificando estarem relacionados com acompanhamento nutricional e valores irrisórios de fisioterapia em 2017 e 2018, de 22%, em 2016, 22% em 2017 e 18% em 2018, do total dos serviços prestados.

A empresa liquidou IVA à taxa normal, apenas em parte das prestações de serviço faturadas, uma vez que fraciona as faturas de prestação de serviços em duas componentes, uma conforme aquilo que considera a mensalidade pela disponibilização do espaço, utilização de equipamentos e frequência de aulas que denomina por "quota", outra pela possibilidade de o cliente usufruir de acompanhamento nutricional a que chama "avaliação nutricional".

Parte das prestações de serviços foram isentas de IVA, com a justificação que se trata de nutrição, sendo que, a montante, foi aplicado o método de afetação, nos termos do artigo 23.º do CIVA ("pro-rata").

É evidente que a avaliação nutricional poderá existir, mas numa escala inferior às prestações de serviços que a empresa isenta. O próprio sócio gerente, admitiu que sem qualquer intenção isentou todas as avaliações nutricionais mesmo as que não foram efetivamente efetuadas.

II.3.9. Contratação de planos

Nos anos em análise, a empresa, optou por efetuar dois contratos autónomos, sendo um contrato de adesão – plano de exercício físico e um contrato de prestação de serviços de avaliação e aconselhamento nutricional e dietético (**anexo n.º 5, fls 1 a 2**), ambos com vinculação ou sem vinculação de 12 meses. Quando o cliente

A... Lda. – NIF

RELATÓRIO FINAL
Ordem de Serviço N.º OI2019/.../OI2015

II.3.7.2 Autos de declarações dos clientes

De forma totalmente aleatória selecionamos alguns dos clientes que constavam na faturação como tendo usufruído de avaliações nutricionais nos anos em análise. Todos foram unânimes ao declarar que tinham conhecimento das avaliações nutricionais, mas a maior parte referiu que apenas foi uma vez quando ingressou no ginásio. Alguns dizem que posteriormente foram uma vez, ou outra, sem saberem precisar. Eram alertados normalmente por sms, não sendo uma rotina mensal.

Das declarações dos clientes é fácil depreender que tinham conhecimento da existência das avaliações nutricionais, mas que não as efetuavam. Também podemos aferir que todos referiram que o nutricionista era o B... nunca mencionaram a C.. Juntamos em **anexo n.º 4, fls 1 a 9**, os autos de declarações dos clientes.

Perante estes factos, tudo indica que as prestações de serviços de nutrição (avaliações nutricionais) não foram efetivamente prestados, apesar do sujeito passivo ter alegado que existem marcações nas agendas. Quando confrontado com esta situação o sócio gerente confirmou, que nem todas as avaliações nutricionais eram feitas porque os clientes ou não queriam ou marcavam e não apareciam.

II.3.8. Enquadramento e factos relevantes

Como referido anteriormente a empresa que é um comum ginásio, inscreve nas suas declarações periódicas de IVA dos anos em análise, valores isentos, justificando estarem relacionados com acompanhamento nutricional e valores irrisórios de fisioterapia em 2017 e 2018, de 22%, em 2016, 22% em 2017 e 18% em 2018, do total dos serviços prestados.

A empresa liquidou IVA à taxa normal, apenas em parte das prestações de serviço faturadas, uma vez que fraciona as faturas de prestação de serviços em duas componentes, uma conforme aquilo que considera a mensalidade pela disponibilização do espaço, utilização de equipamentos e frequência de aulas que denomina por "quota", outra pela possibilidade de o cliente usufruir de acompanhamento nutricional a que chama "avaliação nutricional".

Parte das prestações de serviços foram isentas de IVA, com a justificação que se trata de nutrição, sendo que, a montante, foi aplicado o método de afetação, nos termos do artigo 23.º do CIVA ("pro-rata").

É evidente que a avaliação nutricional poderá existir, mas numa escala inferior às prestações de serviços que a empresa isenta. O próprio sócio gerente, admitiu que sem qualquer intenção isentou todas as avaliações nutricionais mesmo as que não foram efetivamente efetuadas.

II.3.9. Contratação de planos

Nos anos em análise, a empresa, optou por efetuar dois contratos autónomos, sendo um contrato de adesão – plano de exercício físico e um contrato de prestação de serviços de avaliação e aconselhamento nutricional e dietético (**anexo n.º 5, fls 1 a 2**), ambos com vinculação ou sem vinculação de 12 meses. Quando o cliente

A... , Lda. – NIF |

RELATÓRIO FINAL
Ordem de Serviço N.º OI2019 /OI2019

opta pelos dois contratos, na faturação consta quota mensal à taxa de 23% e avaliação nutricional à taxa de 0%. Estes clientes têm vindo a diminuir ligeiramente. Representam cerca de 34%, 32% e 27% do total dos clientes, respetivamente em 2016, 2017 e 2018.

II.3.10. Relação desmesurada entre nutrição vs outros indicadores

Tendo em conta os valores de prestações de serviços isentas (avaliações nutricionais e consultas de nutrição) e comparando-os com os valores pagos aos nutricionistas (retirados da declaração mod. 10 de IRS), apresentam-se margens de lucro virtuais:

Avaliação Nutricional	109.572,45	114.665,89	96.831,03
Consulta de nutrição	23.980,00	12.455,50	9.323,50
Total dos proventos de nutrição	133.552,45	127.121,39	106.154,53
B e C	29.631,24	23.575,42	30.880,64
	11.367,65	10.591,94	9.775,24
Gastos com nutricionistas	40.998,89	34.167,36	40.655,68
Margem de lucro (1)	225,75%	272,06%	161,10%
Margem de lucro (2)	1074,85%	1100,17%	985,95%

Margem de lucro (1) – Considerando os dois nutricionista
Margem de lucro (2) – Considerando apenas o nutricionista Ivo Ferreira

Com base no declarado pelos vários clientes o único nutricionista que conhecem e que praticou alguma consulta de avaliação nutricional e/ou consulta de nutrição foi o B... . Alguns acrescentaram que às vezes viam a mulher do sócio gerente (C...) no ginásio mas não a exercer funções de nutricionista, pelo que as margens de lucro são completamente disparatadas, mesmo que considerássemos uma parte dos gastos comuns.

Com base nas listagens fornecidas pelo sujeito passivo pode-se verificar que apenas consta o nutricionista Ivo Ferreira como responsável de todas as consultas e avaliações nutricionais.

Ora, pelos valores que atribui às duas componentes, isento e tributado, pode constatar-se que a atividade de nutrição é altamente lucrativa.

Este cenário declarativo, não reflete, obviamente, a realidade operacional da empresa, muito menos a verdade material, ele visa apenas, por via de um mecanismo de formação de preço, a diminuição das bases tributáveis em imposto sobre o valor acrescentado, por via da transmissão isenta de prestações de serviço de nutrição, que conforme a seguir se verificará, não se coaduna em número com as consultas de nutrição efetivamente prestadas, aí sim com ajustamento aos gastos incorridos com nutricionistas.

II.3.11. Número de avaliações nutricionais efetivamente prestadas

O sujeito passivo disponibilizou-se para fornecer as listagens das avaliações nutricionais efetivamente efetuadas (anexo n.º 6, fls 1 a 37; anexo n.º 7, fls 1 a 43; anexo 8, fls 1 a 38) versus as avaliações nutricionais totais. De referir que, existem pequenas divergências entre os valores extraídos do SAFT das vendas e a listagem das avaliações nutricionais disponibilizadas pelo sujeito passivo, refletidas no quadro seguinte, pelo que vamos considerar as listagens obtidas através do SAFT das vendas.

A... , Lda. - NIF

RELATÓRIO FINAL
Ordem de Serviço N.º OI2019 /OI2019

	2016		2017		2018	
	Valor	Quantidade	Valor	Quantidade	Valor	Quantidade
SAFT Vendas (avaliações nutricionais)	109.572,45	7778	114.665,89	7963	97.944,13	6738
Listagem SP (avaliações nutricionais)	109.796,26	7805	114.638,39	7961	97.908,30	6736
Divergências	-223,81	-32	27,50	2	35,83	2

O sujeito passivo fatura as avaliações nutricionais mensalmente e as avaliações nutricionais wk quinzenalmente, pelo que é necessário no cálculo total do número de avaliações nutricionais, dividir as avaliações nutricionais wk por dois.

Ano 2016	Avaliações	NC Avaliações	Total
1º Trimestre	1790	106	1684
2º Trimestre	2130	88	2042
3º Trimestre	2066	168	1898
4º Trimestre	1636	150	1486
	7622	512	7110

Ano 2016	Avaliações	NC Avaliações	Total	Dividir 2
1º Trimestre	0	0	0	0
2º Trimestre	0	0	0	0
3º Trimestre	234	6	228	114
4º Trimestre	1140	32	1108	554
	1374	38	1336	668

Total das avaliações nutricionais ano 2016 = 7.778

Ano 2017	Avaliações	NC Avaliações	Total
1º Trimestre	1422	96	1326
2º Trimestre	1215	99	1116
3º Trimestre	929	49	880
4º Trimestre	796	26	770
	4362	270	4092

Ano 2017	Avaliações	NC Avaliações	Total	Dividir 2
1º Trimestre	1954	64	1890	945
2º Trimestre	2034	66	1968	984
3º Trimestre	2271	117	2154	1077
4º Trimestre	1789	59	1730	865
	8048	306	7742	3871

Total das avaliações nutricionais ano 2017 = 7.963

Ano 2018	Avaliações	NC Avaliações	Total
1º Trimestre	703	36	667
2º Trimestre	681	56	625
3º Trimestre	619	60	559
4º Trimestre	525	20	505
	2528	172	2356

Ano 2018	Avaliações	NC Avaliações	Total	Dividir 2
1º Trimestre	2166	122	2044	1022
2º Trimestre	2202	184	2018	1009

A... , Lda. – NIF

RELATÓRIO FINAL
Ordem de Serviço N.º OI2018 /OI2018

3º Trimestre	2416	166	2250	1125
4º Trimestre	2610	158	2452	1226
	9394	630	8764	4382

Total das avaliações nutricionais ano 2018 = 6.738

Da análise a esses elementos obtemos que 49,33%, 55,80% e 58,19% das avaliações nutricionais terão sido efetivamente efetuadas, nos anos de 2016, 2017 e 2018, respetivamente.

Os montantes faturados e o n.º de avaliações nutricionais contabilizadas que constam no SAFT das prestações de serviços de cada ano estão refletidos no quadro seguinte.

O preço médio por avaliação nutricional obtido é de 14,00 € o que está de acordo com os preços praticados. As avaliações nutricionais faturadas de 15 em 15 dias (WK) são normalmente faturadas a 7,50 € o que resulta uma mensalidade de 15,00 €. As mensalidades são na base dos 13,33 €, 15,00 € e 20,00 €, pelo que o preço médio obtido em cada ano está conforme, sendo a base para a obtenção do valor das avaliações nutricionais não efetuadas e respetivo apuramento do IVA em falta nos cofres do Estado.

	2016	2017	2018
Avaliações nutricionais (valor)	109.572,45	114.665,89	97.944,13
Avaliações nutricionais em quantidade	7.778	7.963	6.738
Média por avaliação nutricional	14,09	14,40	14,54
Avaliações nutricionais efetuadas	3.837	4.443	3.921
Avaliações nutricionais não efetuadas	3.941	3.520	2.817
% das avaliações nutricionais efetuadas	49,33%	55,80%	58,19%
Valor das faturas das consultas não efetuadas	55.528,69	50.688,00	40.959,18
Falta de liquidação de IVA	12.771,60	11.658,24	9.420,61

Assim, apenas uma parte dos clientes aproveita este serviço disponibilizado pelo ginásio não usufruindo de um acompanhamento mensal, como se pode aferir pelas listagens cedidas pelo sujeito passivo. Este serviço possivelmente não é mais que uma componente que proporciona uma natureza de maior qualidade/diversidade ao serviço prestado pelo ginásio, não tendo natureza de ramo independente, nem em caso algum possibilidade de ter reflexo tão exponenciado em termos declarativos.

II.3.12. Enquadramento legal vigente da isenção

Prosseguindo com o enquadramento legal, a AT, já se pronunciou acerca desta matéria, tendo emitido em 2015-08-19, a ficha doutrinária 9215, relativamente às prestações de serviço de nutrição e seu enquadramento na isenção do n.º 1, do artigo 9.º, da qual se transcrevem excertos aplicáveis:

"Nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) estão isentas de imposto as "prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas".

No que respeita às atividades paramédicas, dado que não existe no CIVA um conceito que as defina, há que recorrer ao Decreto-Lei n.º 261/93 de 24 de julho, bem como ao Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto

(ambos do Ministério da Saúde), uma vez que são estes dois diplomas que contêm em si os requisitos a observar para o exercício das respetivas atividades.

Em conformidade com o estabelecido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, ambos os diplomas visam prosseguir a proteção da saúde dos cidadãos, enquanto direito social constitucionalmente consagrado "(...) através de uma regulamentação das atividades técnicas de diagnóstico e terapêutica que condicione o seu exercício em geral, quer na defesa do direito à saúde, proporcionando a prestação de cuidados por quem detenha habilitação adequada, quer na defesa dos interesses dos profissionais que efetivamente possuam os conhecimentos e as atitudes próprias para o exercício da correspondente profissão".

Neste sentido determina o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, que as atividades paramédicas são as constantes da lista anexa ao citado diploma, do qual faz parte integrante, e compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção de saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou da reabilitação.

É ainda, condição essencial para o exercício destas atividades profissionais de saúde e determinante para a atribuição da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, a verificação de determinadas condições, nomeadamente a titularidade de curso, obtido nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto.

A referida lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, prevê no seu item 5, a atividade de Dietética. De acordo com a descrição aí prevista, esta atividade compreende a "Aplicação de conhecimentos de nutrição e dietética na saúde em geral e na educação de grupos e indivíduos, quer em situação de bem-estar quer na doença, designadamente no domínio da promoção e tratamento e da gestão de recursos alimentares".

A atividade de nutricionista enquadra-se na descrição prevista para o exercício da atividade de "dietética" prevista nos Decretos-Lei anteriormente citados, pelo que, tem sido entendimento da AT que as prestações de serviços efetuadas por nutricionistas podem ser abrangidas pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que estejam cumpridas as condições enumeradas nos referidos diplomas e se refiram a operações abrangidas pelo item 5 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93.

Nesse pressuposto, os serviços prestados por dietistas, bem como, por nutricionistas, quer sejam prestados diretamente ao utente quer sejam prestados a uma qualquer entidade com quem contratualizem os seus serviços, são abrangidos pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA"(...)

"(...) Deste modo, as prestações de serviços de nutrição que venham a ser realizadas pela requerente, sendo por esta faturados diretamente aos utentes, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que sejam asseguradas por profissionais (dietistas e nutricionistas) habilitados para o exercício dessa atividade, nos termos da legislação aplicável. Neste caso, nas faturas a emitir aos utentes deve constar a referência à citada isenção (...)"

"(...) Passando a exercer simultaneamente operações sujeitas que conferem direito a dedução do imposto suportado e operações isentas que não conferem tal direito a requerente passa a considerar-se, para efeitos

de IVA, um sujeito passivo misto, devendo esta condição ser assinalada na declaração de alterações a entregar.

Para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços, deve atender à disciplina do artigo 23.º do CIVA no que respeite aos bens e serviços que utilize simultaneamente nas atividades que exerce (tributadas e isentas), devendo indicar qual o método de dedução a utilizar: método de percentagem de dedução, denominado prorata, ou o método da afetação real."

Tal como destacado nos terceiros e quartos parágrafos imediatamente anteriores, seriam considerados, os valores refletidos aos clientes das efetivas prestações de serviço efetuadas aos mesmos.

Também a ficha doutrinária/informação vinculativa 2962 de 2012-04-18 aborda precisamente uma situação semelhante, mas noutra ótica.

Veja-se; uma nutricionista, que presta serviços de várias naturezas a uma entidade, (estudar alimentos, supervisionar a qualidade na aquisição, elaborar ementas, estar atenta às condições de higiene e segurança alimentar, prescrever dietas individuais, etc.) e solicitou esclarecimento sobre o enquadramento em sede de IVA. Repare-se que apenas o ramo dietética está abrangido pela isenção.

O entendimento daquela ficha doutrinária é de que "...a atividade de nutricionista pode beneficiar da isenção consignada no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, desde que o seu exercício se enquadre na descrição prevista no item 5 do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93, para a atividade de dietética", mas "...uma vez que não se pode individualizar as operações realizadas pela consulente no âmbito do contrato de prestação de serviços que celebrou com a instituição, deve proceder, por todos os serviços efetuados, à liquidação do imposto à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA (23%)".

Assim, mais uma vez, a interpretação subjacente à consideração ou não dos valores isentos está sempre assente na obrigatoriedade da individualização os serviços de dietética, únicos que poderão beneficiar de isenção. A falta de individualização dos valores faturados de forma genérica aos clientes, decorrente de "modus operandi" adotado pela empresa, obriga à liquidação do IVA à taxa normal.

A fronteira delimitante da isenção, é o exercício concreto e efetivo de determinadas profissões e nunca mais que isso. É de facto uma redação absolutamente objetiva e restritiva.

Exemplificando com um exemplo absurdo, mas que espelhará a real dimensão do que sempre se pretende aqui espelhar. Se o aqui sujeito passivo optasse, pela comercialização de um plano conjunto onde o preço da mensalidade fosse estipulado em €100,00 (acrescido de IVA), sendo que, optava por formar o preço, atribuindo 99% do preço a acompanhamento nutricional e 1% à frequência do ginásio, quer isto dizer que entregaria sobre esta mensalidade de €100,00, apenas €0,23 cêntimos de IVA, sendo que explora um ginásio e apenas uma parte reduzida de clientes iria a uma consulta de nutrição. Não faria sentido e a situação aqui em análise, em abstrato, é a mesma, apenas a percentagem isenta difere, daí a importância da fronteira delimitante da isenção ao exercício da profissão, tão profusamente referida no presente projeto de relatório.

A... , Lda. - NIF

RELATÓRIO FINAL
Ordem de Serviço N.º OI2019 HOI2019

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

III.1. EM SEDE DE IVA

III.1.1. Falta de liquidação do IVA – avaliações nutricionais

No que respeita às avaliações nutricionais, o sujeito passivo juntou listagens das avaliações nutricionais efetivamente realizadas, que permitem aferir que, o tipo de serviço prestado se enquadra no ramo dietética, podendo-se aplicar a isenção prevista no n.º 1, do artigo 9.º do CIVA relativamente a estas avaliações nutricionais.

No entanto, as prestações de serviços (avaliações nutricionais que não foram efetivamente realizadas), mas que foram declaradas como isentas estão sujeitas a IVA à taxa de 23%, pelo que os montantes de IVA em falta nos cofres do Estado de acordo com o artigo 19º do CIVA são de **12.771,60 €, 11.658,24 € e 9.420,61 € nos períodos de 2016, 2017 e 2018 respetivamente, distribuídos da seguinte forma:**

Ano 2016	Avaliações Contabilizadas	Avaliações Efetuadas	Avaliações não efetuadas	Preço médio	Base Tributável	IVA liquidado
1º Trimestre	1684	1193	491	14,09	6.918,19	1.591,18
2º Trimestre	2042	943	1099	14,09	15.484,91	3.561,53
3º Trimestre	2012	749	1272	14,09	17.922,48	4.122,17
4º Trimestre	2040	961	1079	14,09	15.203,11	3.496,72
	7778	3837	3941		55.528,69	12.771,60

Ano 2017	Avaliações Contabilizadas	Avaliações Efetuadas	Avaliações não efetuadas	Preço médio	Base Tributável	IVA liquidado
1º Trimestre	2271	1562	689	14,4	9.921,60	2.281,97
2º Trimestre	2100	1274	826	14,4	11.894,40	2.735,71
3º Trimestre	1957	788	1169	14,4	16.833,60	3.871,73
4º Trimestre	1835	799	836	14,4	12.036,40	2.768,83
	7963	4443	3520		60.688,00	11.658,24

Ano 2018	Avaliações Contabilizadas	Avaliações Efetuadas	Avaliações não efetuadas	Preço médio	Base Tributável	IVA liquidado
1º Trimestre	1689	1305	384	14,54	5.583,36	1.284,17
2º Trimestre	1634	1019	615	14,54	8.942,10	2.056,68
3º Trimestre	1684	654	1030	14,54	14.976,20	3.444,53
4º Trimestre	1731	943	788	14,54	11.457,52	2.635,23
	6738	3921	2817		40.959,18	9.420,61

III.1.2. Falta de liquidação do IVA – Quotas mensais isentas

No ano de 2018 o sujeito passivo emitiu faturação de quotas mensais pela utilização de equipamento e frequência de aulas no montante de 3.666,93 €, isentas de IVA, pelo que de acordo com o artigo 19º do CIVA, o IVA em falta é no montante de 843,40 €.

03-01-2018	FS 2018/972	Quot. 13	1	0	38,9	Quota Mensal	ISE
03-01-2018	FS 2018/779	Quot. 13	1	0	38,9	Quota Mensal	ISE
03-01-2018	FS 2018/786	Quot. 13	1	0	38,9	Quota Mensal	ISE
03-01-2018	FS 2018/683	Quot. 13	1	0	38,9	Quota Mensal	ISE
03-01-2018	FS 2018/889	Quot. 13	1	0	38,9	Quota Mensal	ISE
03-01-2018	FS 2018/1011	Quot. 13	1	0	38,9	Quota Mensal	ISE
03-01-2018	FS 2018/889	Quot. 13	1	0	38,9	Quota Mensal	ISE
03-01-2018	FS 2018/720	Quot. 13	1	0	38,9	Quota Mensal	ISE
18-01-2018	FS 2018/2324	Quot. 13	1	0	14,06	Quota Mensal	ISE
05-02-2018	FS 2018/3247	Quot. 13	1	0	38,9	Quota Mensal	ISE
05-02-2018	FS 2018/3115	Quot. 13	1	0	38,9	Quota Mensal	ISE
05-02-2018	FS 2018/3380	Quot. 13	1	0	38,9	Quota Mensal	ISE
05-02-2018	FS 2018/3291	Quot. 13	1	0	38,9	Quota Mensal	ISE
05-02-2018	FS 2018/3399	Quot. 13	1	0	38,9	Quota Mensal	ISE
05-02-2018	FS 2018/3244	Quot. 13	1	0	29,9	Quota Mensal	ISE

A... , Lda. - NIF

RELATÓRIO FINAL
Ordem de Serviço N.º OI2019 /OI2019

05-02-2018	FS 2018/3105	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
05-02-2018	FS 2018/3365	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
05-03-2018	FS 2018/3897	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
05-03-2018	FS 2018/4335	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
05-03-2018	FS 2018/4528	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
05-03-2018	FS 2018/4628	Quil. 13	1	0	29,9	Quarta Mensal	ISE
05-03-2018	FS 2018/4809	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
05-03-2018	FS 2018/5238	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
07-03-2018	FS 2018/5231	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
1º trimestre					912,65		
05-04-2018	FS 2018/7799	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
05-04-2018	FS 2018/7810	Quil. 13	1	0	29,9	Quarta Mensal	ISE
05-04-2018	FS 2018/7805	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
05-04-2018	FS 2018/7817	Quil. 13	1	0	29,9	Quarta Mensal	ISE
05-04-2018	FS 2018/7908	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
12-04-2018	FS 2018/8819	Quil. 12	1	0	19,00	Quarta Mensal	IGI
28-04-2018	FS 2018/9853	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
03-05-2018	FS 2018/10069	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
03-05-2018	FS 2018/10225	Quil. 13	1	0	29,9	Quarta Mensal	ISE
03-05-2018	FS 2018/10263	Quil. 13	1	0	29,9	Quarta Mensal	ISE
03-05-2018	FS 2018/10304	Quil. 13	1	0	29,9	Quarta Mensal	ISE
03-05-2018	FS 2018/10321	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
03-05-2018	FS 2018/10343	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
22-05-2018	FS 2018/12269	Quil. 13	1	0	3,06	Quarta Mensal	ISE
30-05-2018	FS 2018/13447	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-06-2018	FS 2018/15168	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-06-2018	FS 2018/15258	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-06-2018	FS 2018/15266	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-06-2018	FS 2018/15275	Quil. 13	1	0	29,9	Quarta Mensal	ISE
04-06-2018	FS 2018/15280	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-06-2018	FS 2018/15289	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-06-2018	FS 2018/15292	Quil. 13	1	0	29,9	Quarta Mensal	ISE
04-06-2018	FS 2018/15295	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-06-2018	FS 2018/15299	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-06-2018	FS 2018/15317	Quil. 13	1	0	17,06	Quarta Mensal	ISE
05-06-2018	FS 2018/16074	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
2º trimestre					885,71		
03-07-2018	FS 2018/18236	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
03-07-2018	FS 2018/18119	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
03-07-2018	FS 2018/18126	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
03-07-2018	FS 2018/18229	Quil. 12	1	0	38,9	Quarta Mensal	IGI
03-07-2018	FS 2018/18215	Quil. 13	1	0	29,9	Quarta Mensal	ISE
03-07-2018	FS 2018/18279	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-07-2018	FS 2018/18464	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-07-2018	FS 2018/18245	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
03-08-2018	FS 2018/18572	Quil. 13	1	0	29,9	Quarta Mensal	ISE
03-08-2018	FS 2018/18498	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
03-08-2018	FS 2018/18594	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
03-08-2018	FS 2018/18499	Quil. 12	1	0	38,9	Quarta Mensal	IGI
03-08-2018	FS 2018/18514	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
03-08-2018	FS 2018/18594	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
18-08-2018	FS 2018/18777	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
14-08-2018	FS 2018/18531	Quil. 12	1	0	3,07	Quarta Mensal	ISE
3-08-2018	FS 2018/20875	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-08-2018	FS 2018/20951	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-08-2018	FS 2018/20971	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-08-2018	FS 2018/21022	Quil. 13	1	0	0	Quarta Mensal	ISE
04-08-2018	FS 2018/21038	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	IGI
04-08-2018	FS 2018/21007	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-08-2018	FS 2018/20946	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-08-2018	FS 2018/21014	Quil. 13	1	0	29,9	Quarta Mensal	ISE
04-08-2018	FS 2018/21086	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-08-2018	FS 2018/21038	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
07-08-2018	FS 2018/21116	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
10-08-2018	FS 2018/21224	Quil. 12	1	0	34,31	Quarta Mensal	IGI
14-08-2018	FS 2018/22146	Quil. 13	1	0	21,45	Quarta Mensal	ISE
27-08-2018	FS 2018/23224	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
3º trimestre					1123,63		
02-10-2018	FS 2018/23307	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
02-10-2018	FS 2018/23481	Quil. 13	1	0	29,9	Quarta Mensal	ISE
02-10-2018	FS 2018/23668	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
02-10-2018	FS 2018/23667	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
02-10-2018	FS 2018/23432	Quil. 12	1	0	38,9	Quarta Mensal	IGI
02-10-2018	FS 2018/23269	Quil. 13	1	0	42,3	Quarta Mensal	ISE
02-10-2018	FS 2018/23668	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
08-10-2018	FS 2018/23726	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
17-10-2018	FS 2018/24860	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
18-10-2018	NC 28/9/1110	Quil. 13	1	0	0	Quarta Mensal	ISE
18-10-2018	NC 28/9/1111	Quil. 13	1	0	0	Quarta Mensal	ISE
18-10-2018	NC 28/9/1109	Quil. 13	1	0	0	Quarta Mensal	ISE
18-10-2018	NC 28/9/1108	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
08-11-2018	FS 2018/28428	Quil. 13	1	0	29,99	Quarta Mensal	ISE
08-11-2018	FS 2018/28306	Quil. 13	1	0	29,99	Quarta Mensal	ISE
08-11-2018	FS 2018/28305	Quil. 13	1	0	29,99	Quarta Mensal	ISE
08-11-2018	FS 2018/28290	Quil. 13	1	0	29,99	Quarta Mensal	ISE
08-11-2018	FS 2018/28278	Quil. 13	1	0	29,99	Quarta Mensal	ISE
08-11-2018	FS 2018/28252	Quil. 13	1	0	32,18	Quarta Mensal	ISE
08-11-2018	FS 2018/28251	Quil. 12	1	0	29,93	Quarta Mensal	IGI
08-11-2018	FS 2018/27519	Quil. 13	1	0	29,99	Quarta Mensal	ISE
08-11-2018	FS 2018/27605	Quil. 13	1	0	29,99	Quarta Mensal	ISE
12-11-2018	FS 2018/27978	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
22-11-2018	NC 28/9/1083	Quil. 13	1	29,93	0	Quarta Mensal	ISE
29-11-2018	FS 2018/28820	Quil. 13	1	0	29,9	Quarta Mensal	ISE
04-12-2018	FS 2018/28344	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-12-2018	FS 2018/28378	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-12-2018	FS 2018/28362	Quil. 12	1	0	38,9	Quarta Mensal	IGI
04-12-2018	FS 2018/28368	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
04-12-2018	FS 2018/28379	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
08-12-2018	FS 2018/28150	Quil. 13	1	0	38,9	Quarta Mensal	ISE
18-12-2018	FS 2018/21038	Quil. 13	1	0	21,45	Quarta Mensal	ISE
4º trimestre					226,4	974,37	
Total					3284,8	3996,38	

Ano 2018	Base Tributável	Iva Liquidado
1º trimestre	912,65	209,91
2º trimestre	885,71	203,71
3º trimestre	1123,63	258,44
4º trimestre	744,94	171,34
Total	3.666,93	843,40

A... , Lda. - NIF

RELATÓRIO FINAL
Ordem de Serviço N.º OI2019 /VOI2019

Total do IVA em falta de liquidação

Ano 2016	Base Tributável	IVA liquidado
1º Trimestre	6.918,19	1.591,18
2º Trimestre	15.484,91	3.561,53
3º Trimestre	17.922,48	4.122,17
4º Trimestre	15.203,11	3.496,72
	55.528,69	12.771,60

Ano 2017	Base Tributável	IVA liquidado
1º Trimestre	9.921,60	2.281,97
2º Trimestre	11.894,40	2.735,71
3º Trimestre	16.833,60	3.871,73
4º Trimestre	12.038,40	2.768,83
	50.688,00	11.658,24

Ano 2018	Base Tributável	Iva Liquidado
1º trimestre	6.496,01	1.494,08
2º trimestre	9.827,81	2.260,39
3º trimestre	16.099,83	3.702,97
4º trimestre	12.202,46	2.806,57
Total	44.626,11	10.264,01

III.1.3. Correção do IVA dedutível suportado

Em resultado da não aceitação da isenção de parte das prestações de serviços em sede de IVA, o prorata utilizado pelo sujeito passivo vai ser corrigido, tendo direito a uma dedução maior do IVA.

		2016	2017	2018
1)	Total da conta 72	616.665,56	609.710,83	653.922,42
2)	Prestações serviços isentas	133.972,36	132.465,10	115.922,60
3)=2)/1)	Prorata	22%	21,73%	17,79%
4)	Valor de OBS	49.738,39	47.013,79	47.251,89
5)=4)*3)	Regularização do IVA	10.942,45	10.216,10	8.410,58

		2016	2017	2018
1)	Total da conta 72	616.665,56	609.710,83	653.922,42
2)	PS consideradas isentas pelo SP	133.972,36	132.465,10	115.922,60
3)	PS corrigidas	55.518,77	50.687,42	40.948,15
4)	PS isentas corrigidas	78.453,59	81.777,68	74.974,45
5)=4)/1)	Prorata	13%	13%	11%
6)	Valor do IVA de OBS	49.738,39	47.013,79	47.251,89
7)=6)*5)	Regularização do IVA	6.327,83	6.305,74	5.417,59
8)=5)-7)	Valor dedutível aceite	4.614,62	3.910,36	2.992,99

Assim, os montantes do IVA suportados de 4.614,62 €, 3.910,36 € e 2.992,99 € considerados com gastos pelo sujeito passivo vão ser considerados na correção final do IVA, respetivamente nos períodos de 2016, 2017 e 2018.

O S.P. efetuou a regularização do prorata no 4º trimestre de cada ano, pelo que nos trimestres após a correção o sujeito passivo fica em situação de crédito de imposto.

A... , Lda. – NIF

RELATÓRIO FINAL
Ordem de Serviço N.º OI2019 IOI2019

Total das correções em sede de IVA

Nos quadros seguintes estão refletidos os valores das correções em sede de IVA, tendo em consideração os créditos de imposto e os valores de imposto a pagar:

Ano 2016	Base Tributável	IVA liquidado	IVA regularização	Valor de IVA a entregar	Crédito de imposto	Valor a pagar
1º Trimestre	6.918,19	1.591,18		1.591,18		1.591,18
2º Trimestre	15.484,91	3.561,53		3.561,53		3.561,53
3º Trimestre	17.922,48	4.122,17		4.122,17		4.122,17
4º Trimestre	15.203,11	3.496,72	4.614,62	-1.117,90	-1.117,90	0,00
	55.528,69	12.771,60		8.156,98		

Ano 2017	Base Tributável	IVA liquidado	IVA regularização	Valor de IVA a entregar	Crédito de imposto	Valor a pagar
1º Trimestre	9.921,60	2.281,97		2.281,97	-1.117,90	1.164,07
2º Trimestre	11.894,40	2.735,71		2.735,71		2.735,71
3º Trimestre	16.833,60	3.871,73		3.871,73		3.871,73
4º Trimestre	12.038,40	2.768,83	3.910,36	-1.141,53	-1.141,53	0,00
	50.688,00	11.658,24		7.747,88		

Ano 2018	Base Tributável	Iva Liquidado	IVA regularização	Valor de IVA a entregar	Crédito de imposto	Valor a pagar
1º trimestre	6.496,01	1.494,08		1.494,08	-1.141,53	352,55
2º trimestre	9.827,81	2.260,39		2.260,39		2.260,39
3º trimestre	16.099,83	3.702,97		3.702,97		3.702,97
4º trimestre	12.202,46	2.806,57	2.992,99	-186,42	-186,42	
Total	44.626,11	10.264,01		7.271,02		

X) Subsequentemente, a Requerente foi notificada dos seguintes actos tributários, no montante total de € 40.366,99, a seguir discriminados:

- Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR 2020 ... no valor total de EUR 1.591,19 (mil quinhentos e noventa e um euros e dezanove cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Janeiro a 31 de Março de 2016.

- Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR 2020 ... no valor total EUR 3.561,53 (três mil quinhentos e sessenta e um euros e cinquenta e três cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Abril a 30 de Junho de 2016

- Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR: 2020 ... no valor total EUR 4.122,17 (quatro mil cento e vinte e dois euros e dezassete cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Julho a 30 de Setembro de 2016.

- Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR: 2020 ... no valor total EUR 1.164,07 (mil cento e sessenta e quatro euros e sete cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Janeiro a 31 de Março de 2017

- Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR: 2020 ... no valor total EUR 2.735,71 (dois mil setecentos e trinta e cinco euros e setenta e um cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Abril a 30 de Junho de 2017.

- Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR: 2020 ... no valor total EUR 3.871,73 (três mil oitocentos e setenta e um euros e setenta e três cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Julho a 30 de Setembro de 2017.

- Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR: 2020 ... no valor total EUR 143,04 (cento e quarenta e três euros e quatro cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Janeiro a 31 de Março de 2018.

- Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR: 2020 ... no valor total EUR 2.056,68 (dois mil e cinquenta e seis euros e sessenta e oito cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Abril a 30 de Junho de 2018.

- Liquidação n.º 2020 ..., ID 2020 ... e NR: 2020 ... no valor total EUR 3.444,53 (três mil quatrocentos e quarenta e quatro euros e cinquenta e três cêntimos) de correção, referente ao capital do IVA do período de 1 de Julho a 30 de Setembro de 2018.

- Liquidação de Juros compensatórios referentes ao 1º, 2º e 3º Trimestres, respetivamente do ano de 2016: no valor de EUR 1.219,03 (229,48 + 477,73 + 511,82) – correspondentes às notas de liquidação com os n.ºs 2020 ...; 2020 ...; 2020

- Liquidação de Juros compensatórios referentes ao 1º, 2º e 3º Trimestres respetivamente do ano de 2017: no valor de EUR 691,50 (121,44 + 256,93 + 313,13) - notas de liquidação NR nº 2020 ...; 2020 ...; 2020

- Liquidação de Juros compensatórios referentes ao 2º e 3ºs Trimestres respetivamente do ano de 2018, no valor de € 263,46 (111,34 + 152,12) notas de liquidação NR nº 2020 ...; 2020

- Liquidação de IRC referente ao exercício de 2016, com os números 2020 ... e demonstração de liquidação de juros com o n.º 2020 ..., no valor de € 6.529,97, correspondente a IRC; Liquidação de IRC referente ao exercício de 2017, com o n.º 2020 ..., no valor de € 5.621,79; Liquidação de IRC referente ao exercício de 2018, com o n.º 2020 ..., no valor de € 5.350,49.

Cfr. Documentos juntos pelo Requerente com o seu pedido arbitral.

Y) Em discordância com as liquidações de IVA e de IRC identificadas *supra*, o Requerente apresentou junto do CAAD, em 3 de Março de 2020, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

3. FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem outros factos com relevo para a decisão de mérito dos autos que não se tenham provado.

4. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

De referir que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pela Requerente enquanto autor (cfr. artºs.596º, nº.1 e 607º, nºs. 2 a 4, do C.P.Civil, na redacção que

lhe foi dada pela Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.artº.123.º, nº.2, do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artº. 607º, nº.5, do C.P.Civil, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na Lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr.artº.371º, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, nº 2 do CPPT, 596.º, nº 1 e 607.º, nº 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT.

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal fundou-se, essencialmente, na análise crítica da prova documental junta aos autos e, sempre que aplicável, nos depoimentos das testemunhas inquiridas.

Os depoimentos foram consensuais no sentido da confirmação da criação de uma área de negócio autónoma, de nutrição, a somar a já existente de ginásio, bem como da utilização de profissional inscrito na Ordem dos Nutricionistas para poder exercer essa actividade. As testemunhas descreveram em que é consistia a actividade de nutrição e como esta ocorria e que foi intenção do Requerente oferecer um serviço de nutrição aos seus sócios e clientes.

5. DO DIREITO

Da matéria de Excepção: Da Incompetência do Tribunal Arbitral

De acordo com o disposto no artigo 608.º, n.º 1 do CPC, aplicável por força do disposto no artigo 29º do RJAT, “(...) a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância (...)”, devendo o juiz “resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”.

Apreciemos, então, a matéria de excepção invocada pela Requerida, apreciando em primeiro lugar a incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar o 2.º pedido formulado no PPA, conforme invocado por esta.

Nesse referido pedido vem o ora Requerente peticionar a anulação de “*todo e qualquer processo de contraordenação, juros e coimas associados*”, identificando na sua petição três processos de contraordenação.

A Requerida entende que o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar a legalidade de coimas aplicadas em processo de contraordenação, invocando a excepção da incompetência material do Tribunal para apreciar o pedido constante do ponto 3 da petição arbitral, no que se crê ter ficado a dever a um lapso de escrita, pois trata-se do ponto 2 e não do 3.

O Requerente, em resposta à excepção invocada, por requerimento apresentado em 09/10/2020, veio se opor dizendo que, in casu, o Tribunal é materialmente competente para apreciar todos os pedidos formulados.

Quanto a este pedido efectuado pelo Requerente cumpre referir que os procedimentos de contraordenação não fazem parte (nem podem fazer) dos autos arbitrais, pelo que não pode o Tribunal tomar conhecimento dos mesmos e cumprir com o peticionado nos exactos termos em que o foi pelo Requerente na sua petição arbitral.

A competência dos Tribunais Arbitrais Tributários que funcionam no CAAD restringe-se, para o que aqui interessa, à declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta (cfr. art.º 2.º, n.º 1 do RJAT). O

contencioso tributário (onde se insere o arbitral) é um contencioso de mera anulação visando a apreciação, sequencialmente, dos vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado (aqui as liquidações adicionais de imposto) e dos vícios arguidos que conduzam à sua anulação – art.º 124, n.º 1 do CPPT, ou seja, a impugnação judicial (e nesta sede a arbitral) visa a anulação de actos, é este o seu objecto, até por razões de optimização da tutela jurisdicional dos administrados.

Pelo que concluí que assiste qualquer razão à Requerida ao alegar a incompetência do Tribunal Arbitral quanto a este ponto específico do PPA, até se considerando que esta invoca a incompetência absoluta apenas e tão só quanto a um dos pedidos formulados pelo Requerente indicado em (2) do PPA.

Efectivamente a procedência da excepção invocada quanto ao 2.º pedido não dita a incompetência do Tribunal Arbitral de apreciar e decidir os restantes pedidos.

Neste sentido entende o Tribunal que de facto se verifica a excepção invocada pela Requerida da sua incompetência material quanto ao 2.º pedido formulado no PPA, mas que tal não impossibilita o Tribunal de apreciar e decidir quanto aos restantes pedidos.

Como bem decidiu o STA, no processo proferido sob o n.º 0242/09, de 08-07-2009, e citando-o:

“No que se refere à impossibilidade de cumulação de pedidos de anulação das liquidações de imposto com pedido de anulação do acto de reversão, cumpre dizer que, se fosse esse o caso, dever-se-ia determinar não o indeferimento liminar da petição mas o prosseguimento do processo para conhecimento da ilegalidade da liquidação, por ser esse pedido compatível com a forma de processo utilizada [cfr. o artigo 193.º, n.º 4 do CPC; neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e Comentado, vol. II, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 116 (nota 17 ao art. 165.º do CPPT) e o Acórdão deste Tribunal de 11 de Fevereiro de 2008 (rec. 875/08)].”

Com efeito, nestes casos, em que há uma cumulação ilegal de pedidos não derivada de incompatibilidade substancial, tem vindo a entender-se uniformemente que o processo deverá prosseguir apenas em relação ao pedido para que a forma processual é adequada ou o tribunal é competente.

Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

— da SCT do STA:

— de 11-2-2009, processo n.º 875/08; de 8-7-2009, processo n.º 242/09; de 24-3-2010, processo n.º 956/09. — da SCA do STA:

No mesmo sentido, podem ver-se também:

- ALBERTO DOS REIS, Comentário ao Código de Processo Civil, volume E, páginas 390-391;

- LOPES CARDOSO, Código de Processo Civil Anotado, página 160; e

- ABÍLIO NETO, Código de Processo Civil Anotado, 10.º edição, página 356, citando CASTRO MENDES e PAULO CUNHA.

Convocando o disposto no n.º 8 do artigo 4.º do CPTA, de aplicação subsidiária ao RJAT ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea c):

“8 - Quando algum dos pedidos cumulados não pertença ao âmbito da competência dos tribunais administrativos, há lugar à absolvição da instância relativamente a esse pedido.”

Assim, pelo exposto, procede a excepção dilatória invocada pela Requerida quanto ao 2.º pedido formulado pelo Requerente, prosseguindo, todavia, o processo para a apreciação dos restantes pedidos.

Antes de se entrar na apreciação da questão central em causa nos autos, cumpre igualmente apreciar o pedido formulado pela Requerida de suspensão da instância em face do pedido de reenvio prejudicial relativo ao processo n.º 504/2018-T, que tramitou no CAAD, e que deu entrada no TJUE em 2019-07-31 (processo C-581/19 - caso Frenetikexito).

Ora sucede que à data da prolação desta decisão arbitral já é conhecida a decisão do TJUE proferida nesse processo.

Efectivamente, o TJUE emitiu um acórdão em 4 de março de 2021¹ em que veio a responder a tal pedido de reenvio prejudicial.

Assim, como é bom de se ver, resulta prejudicado por inutilidade superveniente a apreciação desse pedido de suspensão.

Apreciando agora o dissídio central.

Começemos por analisar o Acórdão do TJUE proferido nesse processo C-581/19, pois não se ignora a supremacia do Direito da União sobre o Direito Nacional e, bem assim, que nos termos do previsto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objecto questões de Direito da União Europeia.

Não se ignorando, ainda, a produção de efeitos ex tunc dos acórdãos do TJUE.

Na origem do processo de reenvio prejudicial em apreço está o litígio que opôs a sociedade comercial Frenetikexito — Unipessoal Lda. (doravante, “Frenetikexito”) à Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa, a respeito da aplicação de IVA sobre serviços de acompanhamento e aconselhamento nutricional. A Frenetikexito é uma sociedade comercial

¹ Que pode ser consultado em:

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=E4D6DAA0628CF94C85FF72F6FEC882BE?text=&docid=238466&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=10220070>

que gere e explora instituições desportivas, dedicadas a atividades de manutenção e bem-estar físico (ginásio), bem como atividades de promoção e apoio à saúde humana, tais como o acompanhamento e o aconselhamento nutricional ou a avaliação física.

Para esse efeito, a Frenetikexito encontra-se registada junto da Entidade Reguladora da Saúde portuguesa, tendo contratado uma nutricionista habilitada e certificada que se encontra disponível para consultas de nutrição uma vez por semana.

Neste âmbito a Frenetikexito disponibilizava aos seus clientes pacotes de serviços que incluíam quer as atividades desportivas, quer o acompanhamento nutricional. Estes serviços de acompanhamento nutricional podiam também ser adquiridos separadamente, com preços variáveis, conforme o cliente fosse ou não sócio da Frenetikexito.

Nas faturas correspondentes, a disponibilização dos serviços de acompanhamento nutricional era discriminada, pese embora fosse pago o mesmo montante fixo quer as consultas tivessem sido efetivamente realizadas ou não.

Sobre estes serviços de acompanhamento nutricional, a Frenetikexito não aplicava IVA, enquadrando a operação no âmbito da isenção de IVA prevista no artigo 9.º, n.º 1 do Código do IVA.

A Frenetikexito recorreu da decisão para o órgão jurisdicional de reenvio, a funcionar sob a égide do CAAD, o qual, confrontado com a questão de saber se o Direito da União considera que a prestação de serviços de acompanhamento nutricional no contexto descrito pode configurar uma prestação autónoma e ainda, de saber se o Direito da União permite isentar de IVA as prestações de serviços de disponibilização de acompanhamento nutricional, ainda que nem sempre se realizem as consultas, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) entre outras questões, a seguinte:

“A aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, [alínea] c), da Diretiva [2006/112] 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?”

Quanto a esta questão, isto é, sobre a aplicação da isenção de IVA prevista no âmbito do artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA (ao qual corresponde o artigo 9.º, n.º 1 do Código do IVA), constatando que o órgão jurisdicional de reenvio enquadra, desde logo, os serviços de acompanhamento nutricional no âmbito da referida isenção, apenas questionando se a aplicação dessa isenção está dependente da concreta realização dos serviços ou se a mera disponibilização desses serviços é suficiente para beneficiar da isenção, veio o TJUE identificar dois princípios que devem ser atendidos no âmbito da análise do potencial enquadramento dos serviços descritos na isenção de IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, al. c) da Diretiva IVA, nomeadamente, (i) a interpretação restritiva das isenções previstas no referido artigo, porquanto estas constituem derrogações à regra geral de sujeição a imposto de todas as prestações de serviços realizadas a título oneroso por sujeitos passivos, e por outro lado, (ii) o princípio da neutralidade fiscal, o qual prevê a aplicação do mesmo tratamento de IVA a prestações de serviços por forma a não prejudicar o livre desenvolvimento do mercado concorrencial.

Neste contexto, o TJUE, invocando jurisprudência estabelecida, observa que as prestações de serviços abrangidas pela alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA são aquelas que se realizam *“tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar”* e que visam *“diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde”*. Concluindo, assim, que as prestações de serviços de assistência, tal como descritas na norma em análise, devem ter uma finalidade terapêutica e, neste contexto, *“as prestações de natureza médica ou paramédica efetuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas podem beneficiar da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA”*.

Da análise do TJUE resultam dois requisitos para que determinada prestação de serviços possa beneficiar da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, al. c) da Diretiva IVA, a saber: (i) que a finalidade da prestação de serviços consista em proteger, manter ou reestabelecer a saúde

das pessoas, e (ii) que essa prestação ocorra no âmbito do exercício das profissões médicas ou paramédicas.

Nesse dissídio, conforme referido, verifica-se que as prestações de serviços de acompanhamento nutricional eram prestadas por uma profissional habilitada e certificada, enquadrando-se, dessa forma, no âmbito das atividades paramédicas sancionadas pelo Estado português. Assim, o TJUE procurou estabelecer a finalidade da prestação de serviços, concluindo que, para derrogar o princípio geral segundo o qual IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços realizada a título oneroso por um sujeito passivo, essa prestação de serviços deve cumprir uma finalidade de interesse geral, inerente a todas as isenções estabelecidas no capítulo 2 da Diretiva IVA, onde se enquadra o artigo 132.º.

Confrontando o caso concreto, o TJUE considera que na ausência de indicação expressa de que a prestação de serviços visa fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, e, portanto, tem uma finalidade terapêutica, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, este serviço de acompanhamento nutricional não preenche o critério da atividade de interesse geral, requisito 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), encontrando-se, em princípio, sujeito a IVA.

Por considerar que os serviços de acompanhamento nutricional, conforme descritos pelo órgão jurisdicional de reenvio, podem não visar necessariamente uma finalidade terapêutica, na aceção da jurisprudência do TJUE, entendeu que estes não podem ser equiparados a serviços de acompanhamento nutricional com essa finalidade terapêutica, ou seja que não são sucedâneos e, por isso, não entram em concorrência com os serviços de acompanhamento nutricional que visam fins terapêuticos.

Nesse sentido, a aplicação de IVA à prestação de serviços descrita pelo órgão jurisdicional de reenvio, não viola o princípio da neutralidade fiscal, o qual determina a aplicação do mesmo tratamento, em sede de IVA, a prestações de serviços ou bens sucedâneos, isto é, que satisfaçam as mesmas necessidades do ponto de vista do consumidor.

Por outro lado, o TJUE considera que permitir a aplicação da isenção de IVA aos serviços descritos constituiria um alargamento do âmbito de aplicação da referida isenção para além da própria *ratio legis* da norma que a prevê. Afastando, por esta via, a aplicabilidade da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, al. c) da Diretiva IVA às prestações de serviços de acompanhamento nutricional descritas, **o TJUE não chega a responder, em concreto, à segunda questão prejudicial colocada², determinando que aquela isenção pode nem sequer ser aplicável ao tipo de serviços prestados, o que compete ao órgão de reenvio determinar em face das circunstâncias do caso concreto, pois só ele tem competência para dirimir o litígio pois não esqueçamos que o TJUE não goza de hierarquia sobre os tribunais nacionais.**

Por outro lado, quanto à acessoriedade da prestação de acompanhamento nutricional, outra das questões colocadas ao TJUE neste processo, este veio observar que estas prestações representam 40% do valor da fatura, não podendo esse valor ser considerado marginal, essas prestações não devem ser consideradas acessórias da prestação de manutenção de bem-estar físico.

Da análise do Tribunal resulta, por um lado, que as prestações de acompanhamento nutricional devem ser consideradas independentes e autónomas e, conseqüentemente deve ser-lhes aplicado o regime de IVA próprio.

O Tribunal não ignora que esta decisão do TJUE, com a interpretação aí perfilhada, no que se refere ao âmbito de aplicação da norma prevista no artigo 9.º, n.º 1 do Código do IVA, implica, tudo o indica, que doravante se verifique uma mudança de paradigma com que esta questão vinha sendo analisada e enquadrada pela AT nos diversos dissídios que este CAAD tem vindo a apreciar, mas importa dizer que em momento algum a AT veio dizer que as consultas de nutrição, de per si consideradas, não podem beneficiar da isenção de IVA a não

² A de se determinar se a aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, [alínea] c), da Diretiva [2006/112] 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.

ser que se prove terem finalidades terapêuticas, e no caso sub judice tal também assim foi como se verá.

É entendimento deste Tribunal que o TJUE, intervindo em sede de reenvio prejudicial, não pode ser entendido como uma instância internacional de recurso para efeito da legislação processual portuguesa, constituindo antes um mecanismo de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e europeus para garantir a uniformidade dos efeitos jurídicos das normas de direito europeu (Luísa Lourenço, “O reenvio prejudicial para o TJUE e os pareceres consultivos do tribunal EFTA”, in *Revista Julgar* n.º 35, página 189).

Mesmo o Tribunal de Justiça tem entendido que o artigo 234.º CE (actual artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia) (TFUE) não constitui uma via de recurso para as partes num litígio pendente num tribunal nacional e que não basta, portanto, que uma das partes alegue que o litígio suscita uma questão de validade do direito comunitário para que o tribunal em questão seja obrigado a considerar que se suscita uma questão nos termos do artigo 234.º (acórdão do TJUE de 10-01-2006, processo n.º C-344/04, parágrafo 28).

Com efeito, o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça na sequência da questão prejudicial formulada pela jurisdição nacional não vai resolver o litígio que decorre perante o tribunal nacional. O sentido da resposta dada pelo Tribunal de Justiça é o de fornecer elementos para a interpretação ou a apreciação da validade de uma norma de direito europeu, que foi suscitada no âmbito desse dissídio, sendo que o esse tribunal não interfere directa e imediatamente na solução do caso concreto (Miguel Gorjão Henriques, *Direito Comunitário*, 4.ª edição, Coimbra, pág. 367).

Implicações no caso sub judice

Importa recordar que é de todo irrelevante para cumprimento do imperativo legal de fundamentação do acto administrativo a fundamentação a posteriori, pois a fundamentação do acto tributário deve ser sempre contextual, isto é, contemporânea do acto, que, como tal, é

destituída de valor seja como complemento da fundamentação do acto ou como apta a destruir ou contrariar esta última.

Por outro lado, apesar do enorme esforço que a Recorrida agora faz para tentar fundamentar o itinerário cognoscitivo levado a cabo pela AT aquando da realização da acção de inspecção tributária, o certo é que convoca uma fundamentação (e sobretudo tece conclusões) que não existiram aquando da realização desta.

Ou seja, quando a Recorrida vem dizer na sua Resposta e citando: *“Ora, para os SIT, numa conclusão que parece à Requerida acertada, o facto de os serviços, não serem efectivamente prestados, evidencia, que os serviços em questão, não têm um fim terapêutico.”*.

E que *“ não sendo efectivamente prestado o serviço facturado, por maioria de razão se entenderá que não são efectuadas quaisquer práticas terapêuticas, não podendo por via disso, aplicar-se a isenção em apreço”* parece estar a pretender fundamentar as correcções operadas recorrendo às conclusões formuladas pelo TJUE no referido processo C-581/19.

Sublinhado do Tribunal

E, in casu, como já se disse, a fundamentação do acto tributário deu-se aquando da realização da acção de inspecção tributária, com a emissão do RIT, pois foi aí que ficou estribada a fundamentação do acto tributário que levou às liquidações de IVA e IRC impugnadas nos autos.

Percorrendo a fundamentação dos SIT verificamos que estes consideraram então que não seria possível isentar de IVA os serviços de nutrição prestados pelo Requerente, não porque estes não tivessem necessariamente uma componente terapêutica, mas porque os mesmos não tinham sido efectivamente utilizados. Ou seja, a AT não diz que as consultas de nutrição não utilizadas não tinham uma finalidade terapêutica, desconsiderou a isenção de IVA com o argumento único de que como estas não se chegaram a realizar então não podiam beneficiar da isenção de IVA.

Aliás, de acordo com o próprio entendimento histórico da AT, embora a actividade de nutricionista não se encontre prevista na Lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de Julho, pode, ainda assim, ser equiparada à actividade de "dietética", que se encontra elencada na citada Lista.

Como se elucida na Ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 9215, por despacho de 2015-08-19, do SDG do IVA, por delegação do Senhor Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira – AT, que consta, de resto, do enquadramento legal proposto pelos SIT no caso sub judice:

“ 9.Nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) estão isentas de imposto as "prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas".

10. No que respeita às atividades paramédicas, dado que não existe no CIVA um conceito que as defina, há que recorrer ao Decreto-Lei n.º 261/93 de 24 de julho, bem como ao Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto (ambos do Ministério da Saúde), uma vez que são estes dois diplomas que contêm em si os requisitos a observar para o exercício das respetivas atividades.

11.Em conformidade com o estabelecido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, ambos os diplomas visam prosseguir a proteção da saúde dos cidadãos, enquanto direito social constitucionalmente consagrado "(...) através de uma regulamentação das atividades técnicas de diagnóstico e terapêutica que condicione o seu exercício em geral, quer na defesa do direito à saúde, proporcionando a prestação de cuidados por quem detenha habilitação adequada, quer na defesa dos interesses dos profissionais que efetivamente possuam os conhecimentos e as atitudes próprias para o exercício da correspondente profissão".

12.Neste sentido determina o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, que as atividades paramédicas são as constantes da lista anexa ao citado diploma, do qual faz parte integrante, e compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins

de promoção de saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou da reabilitação. 13.É, ainda, condição essencial para o exercício destas atividades profissionais de saúde e determinante para a atribuição da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, a verificação de determinadas condições, nomeadamente a titularidade de curso, obtido nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto. 14.A referida lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, prevê no seu item 5, a atividade de Dietética. De acordo com a descrição aí prevista.

(...)

15.A atividade de nutricionista enquadra-se na descrição prevista para o exercício da atividade de "dietética" prevista nos Decretos-Lei anteriormente citados, pelo que, tem sido entendimento da AT que as prestações de serviços efetuadas por nutricionistas podem ser abrangidas pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que estejam cumpridas as condições enumeradas nos referidos diplomas e se refiram a operações abrangidas pelo item 5 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93.

16. Nesse pressuposto, os serviços prestados por dietistas, bem como, por nutricionistas, quer sejam prestados diretamente ao utente quer sejam prestados a uma qualquer entidade com quem contratualizem os seus serviços, são abrangidos pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

17. Esta isenção refere-se ao exercício objetivo das atividades e não à forma jurídica que o caracteriza, encontrando-se, assim, as atividades descritas, isentas ainda que desenvolvidas no âmbito das sociedades. Tal entendimento decorre da interpretação desta disposição legal pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nomeadamente no Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no âmbito do processo C-141/00 (caso Kugler, Colect. P. I6833, n.º 26), que resume o caráter objetivo da isenção no preenchimento de duas condições: se trate de serviços médicos ou paramédicos e que estes sejam fornecidos por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

CONCLUSÃO

23.Face a todo o exposto, conclui-se que os serviços prestados no âmbito do aconselhamento de nutrição, faturados pela requerente aos seus clientes, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que sejam assegurados por profissionais habilitados para o seu exercício nos termos da legislação aplicável (Decretos-Lei n.ºs 261/93 de 24 de julho e 320/99, de 11 de agosto).”.

Assim, não restavam dúvidas que, então, para a AT os serviços *prestados no âmbito do aconselhamento de nutrição* eram isentos nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA.

A AT tem vindo a litigar no seio deste CAAD, fundamentalmente com o argumento da acessoriedade (embora não no caso sub judice) e com o argumento de que não havendo prestação efectiva dos serviços de nutrição, estes não podem beneficiar da isenção de IVA abrangida pelo artigo 9.º do CIVA (o que corresponde ao caso sub judice), mas nunca questionando a aplicabilidade da isenção de per si às consultas/aconselhamento prestadas pelos nutricionistas nos ginásios, com o argumento de ter de se provar casuisticamente o seu fim terapêutico, e de igual modo tal não é questionado pelos SIT no caso em apreço.

Antes reconhecendo tal isenção, mas dizendo que a mesma não se aplica a serviços que não foram prestados/utilizados.

Ora sobre isso, já vieram os tribunais que funcionam sob a égide do CAAD se pronunciar, no que não é contrariado pelo Acórdão do TJUE proferido no processo C-581/2019, concordando este Tribunal com a solução de direito proferida no Tribunal Arbitral Coletivo no processo 373-2018-T, em tudo aplicável ao caso concreto, cujo teor se passa a transpor por facilidade de referência e de economia processual:

“2.3. A ISENÇÃO DE IVA APLICÁVEL AOS SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO - ENQUADRAMENTO

(...)

“Relativamente ao facto de nem sempre esses serviços serem efetivamente utilizados pelos clientes subscritores, tal não significa a descaracterização dos mesmos e a consequente perda do regime de isenção. Conforme assinalado por CLOTILDE CELORICO PALMA no parecer

supra citado “[a] partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e faturado, deve, como tal, de acordo com as regras do IVA, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir a frequentar alguma consulta (à semelhança do que se verifica, por exemplo, em relação aos serviços de prática de atividades físicas).”

Aliás, a questão que se poderia colocar a este propósito não seria a de tais serviços passarem a ser tributados em IVA, por não terem sido utilizados, mas, ao invés, a de não serem sequer sujeitos a imposto, porque precisamente não foram prestados (com a eventual restituição da remuneração paga pelos clientes). Em qualquer caso, esta última hipótese não procede, porque o serviço em causa consiste na disponibilização das consultas, pelo que se considera prestado com essa disponibilização, tal como sucede, entre outros, com os serviços de ginásio, telecomunicações ou de transporte aéreo.

Neste sentido, se pronunciou o Tribunal de Justiça, designadamente nos casos Air France-KLM, C-250/14, de 23 de dezembro de 2015, e MEO, C-295/17, de 22 de novembro de 2018. Segundo o tribunal europeu, com a assinatura do contrato de prestação de serviços o cliente adquire o direito de beneficiar do “cumprimento das obrigações decorrentes do contrato, independentemente de o cliente exercer esse direito. Assim, o prestador de serviços efetua essa prestação quando coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma, pelo que a existência do supramencionado nexa direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito”.

Conclui-se, desta forma, que o facto de os clientes por vezes não usufruírem dos serviços contratados não implica que se considere que a prestação de serviços não foi realizada pelo prestador e/ou que a qualificação desses serviços e respetivo regime de IVA sofram modificações.”

É igualmente entendimento do Tribunal que face à fundamentação legal de suporte das correções efetuadas pela AT, contemporânea dos actos tributários praticados, não merece censura a actuação do Requerente, face à fundamentação de direito empregue pela AT no caso concreto, devendo, por isso mesmo, os serviços de nutrição prestados/disponibilizados pelo

Requerente aproveitar a aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 9.º, 1) do CIVA, que transpõe o artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA.

Isto porque o Requerente nunca foi confrontado com um pedido (em sede de inspecção) para que comprovasse a finalidade terapêutica das consultas de nutrição em causa, aliás, se assim fosse, então teria a AT que ter questionado tal finalidade em relação às consultas havidas e que entendeu isentar por inteiro no RIT, como resultou provado.

Ou seja, o Requerente nunca teve a oportunidade de demonstrar se tais consultas de nutrição tinham ou não uma finalidade terapêutica, pois na realidade tal não foi questionado pelos SIT, cabendo à AT o ônus de prova dos factos constitutivos do direito à liquidação adicional nos termos do disposto no artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, em termos de lhe competir fazer o enquadramento da situação tributária por forma a tornar claro aos contribuintes a ilegalidade que entende que o(s) acto(s) tributário(s) padece(m), com uma determinada fundamentação, competindo depois ao Requerente contrariá-la em face da fundamentação apontada, tendo o ónus de demonstrar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito que se arroga a Administração.

Pretender a Recorrida que agora o Tribunal declare a ilegalidade de actos de liquidação socorrendo-se de uma decisão do TJUE, que embora forneça uma interpretação geral a dar à matéria da isenção de IVA na prestação de serviços de nutrição no âmbito de uma instituição desportiva, no âmbito das suas atribuições, não é contemporânea dos actos tributários praticados, quando esta em momento algum o fez e tendo até considerado como isenta a prestação (em relação a todas as consultas havidas) de serviços de nutrição prestados por profissionais credenciados, poria em causa os mais elementares princípios da segurança jurídica na actuação da Administração, da confiança dos administrados e das expectativas legítimas destes.

E além do mais implicaria a violação da proibição da fundamentação *a posteriori* dos actos tributários.

E mais, não se diga que com esta decisão o Tribunal Arbitral viola a solução de direito formulada pelo TJUE no processo C 581/2019, porque não o faz. Quem compete dirimir o litígio são os Tribunais nacionais, e não o TJUE, como se disse. No caso concreto o Requerente nunca chegou a ter oportunidade de poder demonstrar (ou não) que as consultas de nutrição realizadas (e as não utilizadas) tinham uma finalidade terapêutica, como agora advoga o TJUE no seu aresto, pela simples razão de que tal não lhe foi questionado, e não foi questionado porque não era um tema de dúvida para a própria AT, podendo até dizer-se que esta decisão do TJUE a todos terá apanhado de surpresa pelo seu carácter inovador.

Ou seja, por outras palavras, não existe no processo elementos que permitam concluir que os serviços de nutrição prestados pelo Requerente não tinham (todos ou alguns) uma finalidade terapêutica.

Outra poderia ser a conclusão caso a AT tivesse pugnado, ab initio, pela não aplicação da isenção de IVA com o fundamento de que os serviços de nutrição prestados pelo Requerente teriam necessariamente de ter efeitos terapêuticos para poder aproveitar da isenção de IVA, percorrendo o seu itinerário cognoscitivo nesse sentido, cabendo então tal prova ao Requerente, que teria a possibilidade de se defender e de exercer o seu contraditório sobre este ponto, e no âmbito do procedimento administrativo de inspecção, mas não o fez porque não era esse o seu entendimento, como vimos.

Se assim tivesse sido naturalmente que o Tribunal não deixaria de tirar consequências, analisando a prova produzida e decidindo o dissídio com base nessa fundamentação, considerando a orientação definida pelo TJUE.

No que se refere às liquidações de IRC na medida em que considera o Tribunal que não está em causa a isenção indevida de IVA ao valor dos serviços que a Requerente faturou a título de serviços de nutrição, decai a correcção efectuada pela AT quanto à desconsideração do gasto do IVA suportado na aquisição de bens e serviços, considerando que estas aquisições estavam afetas ao setor isento de IVA — nutrição.

Aqui chegados importa dizer que tal não impede, naturalmente, a AT, enquanto órgão administrativo a quem compete a fiscalização e cobrança de impostos, de rever as suas orientações administrativas e a sua actuação para, eventualmente, as conformar com o entendimento do TJUE no processo C-581/19, nada a impedindo de fazer se assim o entender e como entender, mas necessariamente no quadro de um novo procedimento administrativo.

Quanto ao pedido de custas de parte formulado pelo Requerente, não se prevendo o pagamento de custas de parte na jurisdição arbitral, ao admitir-se a possibilidade de ser pedida, pelos contribuintes, compensação pelos encargos com mandatário, estar-se-ia a discriminar negativamente a AT, na medida em que, nas causas que vença, não se verá compensada pelas correspondentes custas de parte, nem poderá obter a correspondente compensação.

Em todo o caso entende-se não caber na competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária, a apreciação da pretensão indemnizatória em causa, sendo, assim, um pedido que não cabe ao Tribunal decidir, o que conduz à absolvição da Requerida do pedido nesta parte.

Em suma e nos termos melhor fundamentados no segmento decisório, os atos tributários de liquidação de IVA e de IRC e de juros em crise nestes autos, são anuláveis por vício de violação de lei pois não se provou o facto constitutivo do direito à AT de tributar nos termos constantes da fundamentação usada, como impõe o artigo 74.º, n.º 1 da LGT e o princípio da legalidade e o próprio n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, que impõe que qualquer dúvida seja resolvida conta a AT, e igualmente em conformidade com o disposto no artigo 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT.

6. DECISÃO

Em face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral Singular em:

- Julgar procedente a excepção dilatória invocada pela Requerida quanto ao pedido arbitral constante do ponto 2. do PPA, absolvendo-a da instância.

- Indeferir o pedido de suspensão da instância apresentado pela Requerida (pedido de reenvio prejudicial no processo Frenetikexito) por inutilidade superveniente.
- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral na parte referente à anulação dos actos tributários de liquidação de IVA e de IRC e de juros *supra* identificados, com as legais consequências, devendo a AT reembolsar a Requerente das quantias pagas e que constam dos autos.
- Julgar improcedente o pedido do Requerente de condenação em custas de parte da Requerida.

* * *

Fixa-se ao processo o **valor de € 40.366,99**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Custas no montante de **€ 2.142,00**, a cargo da Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 06 de Junho de 2021.

O árbitro,

Dr. Henrique Nogueira Nunes

A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.