

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 244/2020-T

**Tema:** IVA – Prestações de Serviços de Nutrição e de fisioterapia; finalidade terapêutica; artigo 132.º, n.º 1, alínea, c), Diretiva IVA: Ac. TJUE, de 4.03.20121, Proc. C-581/19.

## DECISÃO ARBITRAL

### I – Relatório

1. No dia 28.04.2020, a Requerente, A..., Lda., pessoa coletiva número..., com sede na Rua ... n.º..., Porto, requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação das seguintes liquidações de IVA e de juros compensatórios, no valor global de EUR 58 040,96:

Liquidação	Período	Natureza	Prazo para Pagamento	Valor
2020 ...	janeiro 17	IVA	28/04/2020	4 985,40 €
2020 ...	janeiro 17	JC	28/04/2020	549,07 €
2020 ...	fevereiro 17	IVA	28/04/2020	4 273,98 €
2020 ...	fevereiro 17	JC	28/04/2020	456,20 €
2020 ...	março 17	IVA	28/04/2020	4 464,43 €
2020 ...	março 17	JC	28/04/2020	461,85 €
2020 ...	abril 17	IVA	28/04/2020	4 415,41 €
2020 ...	abril 17	JC	28/04/2020	440,84 €

2020 ...	maio 17	IVA	28/04/2020	4 404,71 €
2020 ...	maio 17	JC	28/04/2020	426,20 €
2020 ...	junho 17	IVA	28/04/2020	3 929,71 €
2020 ...	junho 17	JC	28/04/2020	366,91 €
2020 ...	julho 17	IVA	28/04/2020	3 350,69 €
2020 ...	julho 17	JC	28/04/2020	301,10 €
2020 ...	agosto 17	IVA	28/04/2020	2 454,33 €
2020 ...	agosto 17	JC	28/04/2020	212,75 €
2020 ...	setembro 17	IVA	28/04/2020	5 184,10 €
2020 ...	setembro 17	JC	28/04/2020	431,77 €
2020 ...	outubro 17	IVA	28/04/2020	5 049,46 €
2020 ...	outubro 17	JC	28/04/2020	403,40 €
2020 ...	novembro 17	IVA	28/04/2020	5 944,37 €
2020 ...	novembro 17	JC	28/04/2020	452,09 €
2020 ...	dezembro 17	IVA	28/04/2020	4 736,50 €
2020 ...	dezembro 17	JC	28/04/2020	345,69 €
			<b>TOTAL</b>	<b>58 040,96 €</b>

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do artigo 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 6.08.2020.

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, os seguintes:

- a. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que «exerce a «atividade de prestação de serviços de ginástica, hidrogenástica, musculação, hidroterapia, fisioterapia, recuperação funcional e todas as atividades comerciais conexas. Prestações de cuidados médicos em toda a sua vertente, avaliação, prevenção e reabilitação médico desportiva. Comércio de produtos alimentares e bebidas. Comércio de produtos desportivos em geral».
- b. Para efeitos de IVA, a Requerente está enquadrada como sujeito passivo misto, sendo uma parte da sua atividade isenta de IVA (em particular, serviços de nutrição e fisioterapia).
- c. A Requerente proporciona aos sócios a utilização de ginásio com ou sem professor, em contexto individual ou em contexto de aula, mas, também, outros serviços, em especial, serviços de nutrição e fisioterapia.
- d. Os sócios da Requerente adquirem esta condição através da assinatura de um contrato de Adesão.
- e. Os sócios da Requerente têm direito, nos termos do Ponto 13 das Condições Gerais do Contrato de Adesão *«ao acompanhamento de fisioterapia e nutrição mediante os horários em que estão presentes os fisioterapeutas e nutricionistas nas instalações e segundo as possibilidades de interação permitidas pelo material disponibilizado pelo clube»*.
- f. A Requerente disponibiliza, assim, serviços de nutrição e de fisioterapia aos seus sócios.
- g. Os serviços de integrados no objeto do contrato de adesão eram no período em causa (como são atualmente) faturados de acordo com a periodicidade acordada (avulsa, mensal, trimestral ou anual), independentemente de o sócio ter efetivamente usufruído do serviço.
- h. A faturação referente a nutrição e fisioterapia sempre foi segregada da faturação referente a *fitness*.
- i. Conforme resulta de jurisprudência constante dos Tribunais Administrativos e Fiscais e dos Tribunais Arbitrais a funcionar junto do Centro de Arbitragem Administrativa, a fundamentação do ato de liquidação delimita o âmbito objetivo da instância.

- j. Num contencioso anulatório, cabe ao Tribunal syndicar se, à luz dos fundamentos apresentados pela entidade administrativa que praticou o ato, tal ato se pode manter na ordem jurídica.
- k. No presente caso, os fundamentos apresentados pela DFP são dois:
  - As prestações de serviços de fisioterapia e nutrição são meramente acessórias dos serviços de ginásio, pelo que o regime de IVA a aplicar será o regime da prestação principal (sujeição sem isenção);
  - Em qualquer caso, a faturação dos serviços isentos deverá corresponder a serviços efetivamente utilizados.
- l. Assim, e em face dos concretos fundamentos apresentados, entende a Requerente que as Liquidações são ilegais por vício de violação de lei uma vez que (i) se tratam de prestações combinadas ou complementares e não acessórias; e (ii) a disponibilização do serviço é requisito bastante para se beneficiar da isenção prevista no artigo 9.º, n.º 1 do Código do IVA.

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por impugnação, em síntese, com os fundamentos seguintes:

- a. Entenderam os SIT, pelas razões feitas constar do RIT, serem os serviços de nutrição/fisioterapia, acessórios dos serviços de ginásio, devendo por via disso, ter o mesmo enquadramento em sede de IVA, que o serviço principal (ginásio), ou seja, sujeitos e não isentos de IVA, à taxa normal de imposto.
- b. Tendo em conta que se tratam de serviços prestados, ou melhor dizendo, disponibilizados conjuntamente e, concluindo como concluíram os SIT, tratar-se de uma operação complexa única, cuja decomposição, pelos motivos ali melhor descritos, constitui uma decomposição artificial, a faturação dos serviços de nutrição/fisioterapia em separado dos de ginásio e aplicando àqueles a isenção do art.º 9.º do CIVA e, também, por via disso, uma errada aplicação da isenção.

Acresce que,

- 
- c. Relativamente à aplicação da isenção quando não se demonstre terem sido efetivamente prestadas as consultas desde logo, a norma de isenção prevê *os serviços prestados*” e não os serviços disponibilizados.
- d. Isto porque, é manifestamente incompatível com o espírito daquela isenção, a mera disponibilização de cuidados de saúde.
- e. Ora, para os SIT, numa conclusão que parece à Requerida acertada, o facto de os destinatários dos serviços não os procurarem e, na esmagadora maioria dos casos, não serem os serviços efetivamente prestados, evidencia que não têm um fim terapêutico.
- f. E não sendo efetivamente prestado o serviço, por maioria de razão se entenderá que não são efetuadas quaisquer práticas terapêuticas, não podendo por via disso, aplicar-se a isenção em apreço.
- g. Facto que, como bem assinalaram os SIT no RIT, resulta desde logo, do contexto em que tais serviços, quando o eram, seriam prestados, que era, durante a prática de exercício físico por parte dos destinatários dos serviços e, em pleno ginásio.
- Por outro lado,
- h. Afigura-se que deve ser tida em conta no processo em apreço a pendência do pedido de reenvio prejudicial relativo ao processo n.º 504/2018-T, que deu entrada no TJUE em 2019-07-31 (processo C-581/19 - caso Frenetikexito), e que versa sobre matéria de facto análoga, que deveria assim servir de justificação para uma suspensão da presente instância até à decisão que se venha a tomar no TJUE, o que desde já se Requer.
- i. Neste momento, porém, já foram juntas àqueles autos as observações escritas dos vários Estados Membros e da Comunidade Europeia e para esta, tal como para a Requerida (veja-se o RIT), a mera disponibilização de um serviço de aconselhamento nutricional, não permite beneficiar da isenção em questão.
- j. Pelo 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.

5. Por despacho de 24.11.2020, foi relegada para momento posterior a decisão sobre a questão da suspensão da a instância até à decisão a proferir pelo TJUE no processo C-581/19, dispensou-

se a reunião prevista no artigo 18º, nº 1, do RJAT e, a fim de aferir da pertinência da produção de prova testemunhal e por declarações de parte e, se fosse caso disso, prognosticar o tempo necessário a cada depoimento, tendo em vista o agendamento, determinou-se a notificação da Requerente para, no prazo de 10 dias, indicar, por referência aos artigos da petição inicial, a matéria de facto objeto do depoimento de cada testemunha e do gerente da Requerente.

A Requerente procedeu a tal indicação relativamente às testemunhas e prescindiu da prova por declarações de parte.

No dia 15-04-2020, pelas 14h15m, teve lugar reunião arbitral destinada à inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente.

6. Por despacho de 4.01.2021, nos termos e para os efeitos do art.º 21.º/2, do RJAT, foi prorrogado por dois meses o prazo a que se refere o n.º 1, do mesmo artigo, para emissão e notificação da decisão arbitral, voltando a ser determinado prorrogação por igual prazo por despacho de 7.06.2021, ao abrigo da mesma disposição legal.

7. As partes notificadas para o efeito, apresentaram alegações escritas nas quais procederam à apreciação da prova testemunhal produzida e concluíram mantendo, no essencial, as posições já vertidas nos articulados, no que respeita ao sentido da decisão sobre o pedido formulado.

Porém, nesta peça, a Requerente alegou, ainda, o seguinte:

*“A fundamentação do ato de liquidação, destinando-se a permitir ao particular o conhecimento das razões que conduziram à emissão da decisão que o afeta, bem como a garantir a necessária transparência e escrutínio da atuação da Administração, deve ser exaustiva, ou seja, expressa, clara, congruente e suficiente. Não pode, pois, tratar-se de uma fundamentação obscura ou oculta. Este imperativo encontra-se, aliás, dotado de dignidade constitucional (cf. artigo 268.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa). Ora, no caso em apreço, não foi manifestamente isto que se verificou. O RIT denota, na verdade, um inequívoco alheamento, por parte do órgão instrutor, dos direitos legal e constitucionalmente garantidos ao contribuinte. De facto, o recurso a meros indícios, suspeições e juízos de valor, sem o devido enquadramento numa concreta previsão normativa que permita desconsiderar ou*

*descaracterizar a operação efetuada (como parece pretender a Requerida), não corresponde a uma adequada fundamentação do ato de liquidação.*

*Verifica-se, pois, a ilegalidade das Liquidações por falta de fundamentação de facto e de direito por obscuridade e contradição ou, ainda que se aceitasse não ser oculta a fundamentação, por erro quanto à fundamentação de facto e de direito.”*

É de observar, porém, no que respeita ao alegado vício de ilegalidade da fundamentação, que o mesmo não foi invocado na petição inicial.<sup>1</sup>

Ora, como explica o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, cujo entendimento se acompanha<sup>2</sup>:

“A indicação do pedido ou pedidos e dos factos em que se fundamentam, deve ser feita na petição, não podendo posteriormente, em regra, formular-se novos pedidos ou invocados novos factos ou imputados outros vícios, designadamente nas alegações previstas no art. 120º deste Código.

Este entendimento, que tem vindo a ser adoptado quase generalizadamente pelo STA, baseia-se no princípio da estabilidade da instância (art. 268º do CPC), e no ónus imposto ao impugnante de expor na petição de impugnação os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido (nº 1 deste art. 108º).

Por outro lado, os vícios geradores de mera anulabilidade, só podem ser arguido no prazo previsto na lei (art. 136º, nº 2, do CPA), pelo que se não forem imputados ao acto nesse prazo, o interessado perderá o direito de os arguir.

<sup>1</sup> Nesta, diferentemente, a impugnante refere, nos arts. 34º e 35º que:

*“34. Num contencioso anulatório, cabe ao Tribunal sindicarse, à luz dos fundamentos apresentados pela entidade administrativa que praticou o ato, tal ato se pode manter na ordem jurídica.*

*35. No presente caso, os fundamentos apresentados pela DFP são dois:*

- *As prestações de serviços de fisioterapia e nutrição são meramente acessórias dos serviços de ginásio, pelo que o regime de IVA a aplicar será o regime da prestação principal (sujeição sem isenção);”*
- *Em qualquer caso, a faturação dos serviços isentos deverá corresponder a serviços efetivamente utilizados.”*

<sup>2</sup> CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO ANOTADO E COMENTADO, Áreas Editora, anotado e comentado, Vol. I, pag. 783.

---

Assim, só em casos excepcionais, quando se esteja perante questões de conhecimento oficioso ou quando factos subjectivamente supervenientes para o impugnante lhe proporcionem a tomada de conhecimento de vícios de que não poderia ter conhecimento no momento da apresentação da petição, será permitido ao impugnante invocar novos factos ou imputar novos vícios ao acto impugnado, o que está em sintonia com o preceituado no art. 506 do CPC, sobre a admissibilidade de articulados supervenientes, que deve ser subsidiariamente aplicável, com as necessárias adaptações, ao processo de impugnação judicial, por força do disposto na alínea e) do art. 2º do CPPT.”<sup>3 4</sup>

O vício de falta fundamentação do ato, sendo gerador de mera anulabilidade<sup>5</sup>, deveria, pois, face ao exposto, ter sido alegado em sede de petição inicial, sendo extemporânea a sua invocação em sede de alegações pelo que, em consequência, se decide não conhecer do mesmo.

8. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

9. Cumpre solucionar a questão da ilegalidade das liquidações por vício de violação de lei.

## II – A matéria de facto relevante

---

<sup>3</sup> Nesta linha vão os acórdãos do STA, proferidos nos seguintes processos:

- De 10.07.2002, proferido no proc. 026680
- De 27.03.2003, proferido no processo 0979/02.
- De 17.02.2004, proferido no proc. 01204/03.
- De 1.07.2004, proferido no proc. 0047/04.
- De 11.09.2007, proferido no processo 0898/06.

<sup>4</sup> Os arts. 268º e 506º do revogado CPC correspondem, respetivamente, aos arts. 260º e 588º do atual CPC.

<sup>5</sup> Cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, in LEI GERAL TRIBUTÁRIA ANOTADA E COMENTADA, 2012, 4ª Ed., Encontros da Escrita, pag. 687.



10. Consideram-se provados os seguintes factos:

1.A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que proporciona aos sócios a utilização de ginásio com ou sem professor, em contexto individual ou em contexto de aula, mas, também outros serviços, em especial, serviços de nutrição e fisioterapia.

2.Os sócios da Requerente adquirem esta condição através da assinatura de um contrato de Adesão.

3.Os sócios da Requerente têm direito, nos termos do Ponto 13 das Condições Gerais do Contrato de Adesão *«ao acompanhamento de fisioterapia e nutrição mediante os horários em que estão presentes os fisioterapeutas e nutricionistas nas instalações e segundo as possibilidades de interação permitidas pelo material disponibilizado pelo clube»*.

4.Os serviços de integrados no objeto do contrato de adesão eram no período em causa faturados de acordo com a periodicidade acordada (avulsa, mensal, trimestral ou anual), independentemente de o sócio ter efetivamente usufruído do serviço.

5.Na declaração de início de atividade entregue nos termos do artigo 31.º do CIVA, a Requerente declarou tratar-se de um sujeito passivo misto.

6. Do relatório final do procedimento inspetivo, que se dá por integralmente reproduzido, consta, além do mais, o seguinte:

***“III – DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES  
MERAMENTE ARITMÉTICAS***

**III.1. Correções em sede de IVA**

**III.1.1 Serviços de aconselhamento nutricional e de Fisioterapia**

**- Aplicação indevida de isenção de IVA**

### III.1.1.1 Operações Ativas

Através das declarações cadastrais que entregou junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, a entidade inspecionada assumiu que, a título principal, desenvolve a atividade de ginásio (*fitness*), ou seja, em sede de IVA e no que diz respeito a operações ativas, presta, primordialmente, serviços sujeitos a imposto, não beneficiando tais serviços de qualquer isenção. A taxa aplicável é a normal (23%).

Secundariamente presta também serviços de aconselhamento de nutrição e de fisioterapia. Estes serviços, quando prestados em *health clubs*, clubes de *fitness* e ginásios, faturados aos seus clientes, desde que sejam assegurados por profissionais habilitados para o seu exercício nos termos da legislação aplicável, beneficiam da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA). Esta isenção tanto opera no caso de os serviços serem prestados diretamente ao utente, como no caso destes mesmos serviços serem prestados “*a uma qualquer entidade com quem contratualizem os seus serviços*”.

Recorrendo aos valores inscritos nas declarações periódicas de IVA, é possível formar uma ideia acerca da importância das atividades desenvolvidas pelo A..., conforme se resume no quadro seguinte.

**Quadro 7**

	Valor	%
<b>Operações não isentas (campos 1, 3 e 5)</b>	277.853,87	54,19%
<b>Operações isentas (campo 9)</b>	234.865,00	45,81%
<b>Totais:</b>	<b>512.718,87</b>	<b>100,00%</b>

**Nota:** Ao valor das operações não isentas foi subtraído o valor inserido no Quadro 06 – Serviços de construção civil, no montante total de € 1.325,00.

Através da consulta à informação constante do ficheiro SAF-T(PT) de faturação, verificamos que as operações ativas sujeitas a IVA e não isentas incluem os serviços prestados pela A... a seguir identificados:

**Quadro 8**

<b>Operações Sujeitas e não Isentas de IVA</b> <b>Descrição</b>	<b>Valor SEM IVA</b>
Acupuntura	195,12
Artigos Desportivos	129,98
Bebidas	1.107,37
Cedência de Espaço	8.125,16
Cursos	9.813,67
Inscrição	8.818,45
Massagem	40,65
<b>Mensalidades (Diversas)</b>	<b>237.396,08</b>
Natação/Piscina	6.201,79
Packs/Avulso	2.660,79
Toalha	3.339,39
<b>Total Geral</b>	<b>277.828,45</b>

Por sua vez, e, recorrendo à mesma fonte de informação, constatamos que foram consideradas isentas de IVA - por aplicação do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA - as seguintes operações ativas:

**Quadro 9**

<b>Operações Isentas de IVA</b> <b>Descrição</b>	<b>Valor</b>
AVALIAÇÃO NUTRICIONAL	30,00
CONSULTA DE NUTRIÇÃO	1.140,00

FISIOTERAPIA	1.475,00
<b>FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO - MENSALIDADE</b>	<b>100.350,56</b>
PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MÉDICO DESPORTIVA - AVULSO	332,55
<b>PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MÉDICO DESPORTIVA - MENSALIDADE</b>	<b>131.562,30</b>
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>234.890,41</b>

Em função dos valores declarados, é possível concluir que a entidade inspecionada se dedica primordialmente às atividades de ginásio. No entanto, a importância das operações isentas é de montante considerável, visto que os cuidados de saúde humana alegadamente prestados pela entidade inspecionada representam uma significativa fatia do seu volume de negócios (**45,81%**) sendo a sua esmagadora maioria inserida na mensalidade, de facto, o valor total de serviços considerados pelo contribuinte isentos e inseridos na mensalidade corresponde a 98,73% do total das operações consideradas isentas pelo contribuinte.

Nos pontos que se seguem apresentam-se os fundamentos de direito e de facto em que se firmará a conclusão de que o contribuinte aplicou, no tocante aos serviços de acompanhamento nutricional e de fisioterapia, indevidamente, a isenção a que se refere o artigo 9.º, n.º 1 do CIVA.

### **III.1.1.2 Da isenção de IVA nos serviços de saúde. Enquadramento Tributário.**

O IVA dá cumprimento ao compromisso, assumido no artigo 93º do Tratado que institui a Comunidade Europeia, de harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos.

A Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa a harmonização das legislações sobre os Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de

---

negócios criou o **Sistema comum sobre o valor acrescentado**. Objeto de varias revisões, encontra-se atualmente em vigor o texto publicado através da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006.

Incluído no capítulo 2 – designado de “*Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral*” da Diretiva 2006/112/CE, o artigo 132º prevê-se a isenção de determinadas operações elencadas nas alíneas a) a q) do n.º 1.

**No que respeita a serviços de saúde são duas as isenções previstas.**

Na alínea b) do n.º 1 do artigo 132º prevê-se as designadas **isenções em meio hospitalar** nos seguintes termos “*A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos*”.

Quanto à alínea c) do n.º 1 do artigo 132º prevê-se as designadas **isenções fora do meio hospitalar** nos seguintes termos “*As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa*”.

As isenções previstas no artigo 132º são de interpretação estrita, dado que constituem exceções ao princípio geral de tributação em IVA, não visam isentar de IVA qualquer atividade de interesse geral, mas unicamente as que aí são enumeradas e descritas de maneira muito detalhada.<sup>6</sup>

---

No caso presente, é notória a não aplicação da alínea b) do n.º 1 do artigo 132º, pelo que nos limitaremos a analisar a norma prevista a alínea c) do n.º 1 do artigo 132º da Diretiva 2006/112/CE.

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

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

Resulta da diversa jurisprudência emanada pelo TJUE que “*as prestações de serviços de assistência*”, previstas na alínea c) do n.º 1 do artigo 132º da Diretiva 2006/112/CE, tenham como finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias da saúde, ou seja, terem finalidade terapêutica (acórdão de 06 de novembro de 2003, Dornier, Processo C-45/01, n.º 48).

Tal princípio de necessidade de finalidade terapêutica foi também expresso no acórdão de 14 de setembro de 2000, D., C-384/98, n.º 18 e n.º 22, em que se colocava a questão de saber se os serviços prestados por um médico na determinação da afinidade genética para efeitos de um processo de averiguação de paternidade, estavam isentas de IVA. A resposta dada por este acórdão foi inequívoca, no sentido da não isenção. No n.º 18 do referido acórdão declara-se que **“conceito de «*prestações de serviços de assistência*» não se presta a uma interpretação que inclua as intervenções médicas conduzidas com um objetivo que não o de diagnosticar, tratar**

---

*e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde.”* Concluindo no n.º 22 que a norma da alínea c) do n.º 1 do artigo 132º “*deve ser interpretado no sentido de que não caem sob a alçada de tal disposição as prestações médicas que não consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer outra anomalia de saúde ...*”

No direito interno as normas previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 132º encontram-se transpostas nos n.ºs 1) e n.º 2) do artigo 9º do CIVA.

As isenções em meio hospitalar no n.º 2 do artigo 9º do CIVA nos seguintes termos “*as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares*”.

As isenções fora do meio hospitalar no n.º 1 do artigo 9º do CIVA nos seguintes termos “*as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas*”.

A doutrina administrativa nacional no que se refere às operações previstas no n.º 1 do artigo 9º do CIVA, tal com a jurisprudência do TJUE, condiciona a isenção ao fim terapêutico da prestação de serviço, veja-se a informação vinculativa, processo n.º 3251, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, em 2012-06-28, cuja fundamentação segue a linha de ideias invocadas no acórdão de 14 de setembro de 2000, D., C-384/98, já aqui mencionado.

Ou seja, a isenção antes referida, como outras, tem implícito que os serviços em questão sejam prestados de forma autónoma em relação aos demais, ou, dito de outra forma, **tais serviços têm de se constituir num fim em si mesmo.**

Importa também referir quer, de acordo com o afirmado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) em vários arestos esta isenção opera independentemente da natureza jurídica do prestador dos serviços, nomeadamente do facto de se tratar de uma pessoa singular ou coletiva.

## **Quanto 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, uma vez que são estes dois diplomas que contêm em si os requisitos a observar para o exercício das respetivas atividades.

Assim, no âmbito das atividades paramédicas, só os profissionais de saúde devidamente habilitados para o seu exercício nos termos dos Decretos-Lei anteriormente citados, podem beneficiar de enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

Acresce, ainda, que nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 320/99, as profissões de diagnóstico e terapêutica devem compreender a realização das atividades constantes do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93, tendo como matriz a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação. Senão vejamos:

- **SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO**

O ponto 5 do anexo deste diploma inclui a atividade de dietética e defini-a como sendo 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.”*

O artigo 2º do referido diploma estabelece as condições necessárias para o exercício das atividades paramédicas, a titularidade de curso reconhecido nos termos legais e titularidade de carteira profissional. Para o caso da dietética, o respetivo curso ministrado em estabelecimento do ensino oficial ou particular ou cooperativo, bem como a inscrição na ordem dos nutricionistas.



O n.º 4 do artigo 4º do CIVA estabelece que *“quando a prestação de serviços for efetuada por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço”*.

Decorre daqui que sendo a entidade inspecionada prestadora de serviços de nutrição, terá forçosamente de ser adquirente desses serviços junto de profissionais inscritos na ordem dos nutricionistas.

Por último referir que, de acordo com o previsto no Decreto-Lei n.º 126/2014, de 22-08, no que concerne à adaptação dos estatutos da Entidade Reguladora da Saúde (ERS) ao regime estabelecido na lei-quadro das entidades reguladoras, aprovada em anexo à Lei n.º 67/2013, de 28 de agosto, a inscrição/registo válido na ERS constitui condição obrigatória de abertura e funcionamento do estabelecimento prestador de cuidados de saúde.

De acordo os documentos apresentados pelo sujeito passivo, nomeadamente o comprovativo de inscrição/Pagamento de Taxa de Registo na Entidade Reguladora de Saúde, a sua inscrição na ERS ocorreu em 25 de julho de 2019.

- **SERVIÇOS DE FISIOTERAPIA**

No item 7 do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93 encontra-se prevista a atividade de Fisioterapia. De acordo com as descrições previstas para esta atividade, a mesma *“centra-se na análise e avaliação do movimento e da postura, baseadas na estrutura e função do corpo, utilizando modalidades educativas e terapêuticas específicas, com base, essencialmente, no movimento, nas terapias manipulativas e em meios físicos e naturais, com a finalidade de promoção da saúde e prevenção da doença, da deficiência, de incapacidade e da inadaptação e de tratar, habilitar ou reabilitar indivíduos com disfunções de natureza física, mental, de desenvolvimento ou outras, incluindo a dor, com o objetivo de os ajudar a atingir a máxima funcionalidade e qualidade de vida”*.

### **III.1.1.3 Da atividade exercida**

#### **III.1.1.3.1 Instalações e equipamentos**

Para o exercício das suas atividades em 2017 o A... dispunha de instalações arrendadas, pelas quais pagou uma renda mensal de € 15.657,27.

De acordo com o contrato de arrendamento celebrado em 04.07.2008 e dos diversos aditamentos a que tivemos acesso, as instalações arrendadas correspondem ao prédio urbano sito na Rua ... n.ºs..., ... e ..., freguesia da ..., concelho do Porto, descrita na ... Conservatória do registo Predial do Porto e inscrita na respetiva matriz urbana sob o artigo ..., fração DQ.

A referida fração apenas pode ser utilizada como Health Club, não lhe podendo ser dado outro destino, ou exercida qualquer outra atividade sem o consentimento do senhorio (ponto um da clausula 3.<sup>a</sup> do referido contrato).

Na notificação presencial e pessoal efetuada ao contribuinte, em 11.09.2019, foi solicitado, no seu ponto 8 que, para além da cópia do contrato de arrendamento indicasse as áreas aproximadas afetas a cada um dos tipos de serviços prestados. Não tendo o contribuinte na resposta à referida notificação efetuado tal discriminação foi, na notificação efetuada em 22.10.2019, novamente solicitada essa informação (ponto 2) tendo o contribuinte prestado o seguinte esclarecimento:

*“Em resposta ao esclarecimento solicitado, informa-se que a área afeta a fisioterapia e nutrição corresponde a duas salas aproximadamente de 6m2 cada uma.”*

Efetivamente, da visita efetuada às instalações da entidade inspecionada aquando do início da presente ação inspetiva verificou-se que apenas uma ínfima parte do espaço físico total onde a A... exerce a sua atividade principal se encontra afeta à prestação de serviços de nutrição. Tratam-se de duas pequenas salas com uma secretaria, marquesa e uma balança, uma integralmente afeta à nutrição e uma outra onde se realizam as avaliações físicas e, eventualmente, acompanhamento nutricional. Sendo que, a realização dos serviços de

---

fisioterapia não tem a si adstrito qualquer gabinete específico dado, na explicação apresentada pelo representante da sociedade, tratar-se de serviços prestados por fisioterapeutas nas diversas atividades físicas realizadas, como sejam, ginásio, piscina e aulas de grupo.

Segundo a informação constante na certidão matrerial ao artigo urbano ... - fração DQ corresponde a área bruta privada de 552 m<sup>2</sup>, relativa a dois pisos (Cave e Rés do Chão), com 7 divisões, onde se localizam os vários serviços/atividades do A..., designadamente, receção, bar, piscina, salas de aulas, ginásio, balneários e zona de SPA (sauna, banho turco e jacuzzi) e ainda salas de pequena dimensão, nomeadamente, as referidas salas para nutrição e avaliação física. Assim, considerando a resposta do contribuinte aos pontos 8 e 2 das notificações pessoais anteriormente referenciadas, concluímos que, de um total de 552 m<sup>2</sup>, apenas 12 m<sup>2</sup> estão afetos às atividades de saúde humana, que correspondem a aproximadamente 2,2 % da área total.

No tocante ao ativo fixo tangível verifica-se que, em 31.12.2017, o contribuinte identifica no seu Balanço ativos fixos tangíveis no montante total de € 66.854,55 tendo, nesse período, reconhecido gastos com depreciações de ativos fixos tangíveis no montante de € 12.326,16.

Da análise ao mapa modelo 32 – “Mapa de Depreciações e Amortizações”, infere-se que a esmagadora maioria dos elementos que compõem o Ativo Fixo Tangível se encontram associados à atividade de ginásio/fitness, nomeadamente, máquinas de uso específico e obras realizadas que, tendo em consideração a percentagem do espaço físico atribuído aos serviços de saúde humana terão de ser, na sua quase totalidade, associadas à atividade principal exercida pelo contribuinte.

Tendo em consideração o referido sobre as instalações afetas às atividades de saúde humana - uma parte muito pouco significativa quando comparada com as instalações afetas ao treino e prática de exercício físico – resulta claro que o ativo fixo tangível e os respetivos gastos associados se encontram na quase totalidade afetos às atividades de ginásio, treino e prática de exercício físico.

---

**Em conclusão, a utilização das instalações, dada a cada uma das atividades - ginásio e nutrição/fisioterapia – pelo A..., não reflete, de todo, o peso significativo que as atividades de nutrição e fisioterapia representam na faturação total declarada em 2017.**

### **III.1.1.3.2 Pessoal ao serviço do A... e comparação dos respetivos gastos com os réditos declarados**

Uma das formas de contextualizar a considerável importância do aconselhamento nutricional e de fisioterapia passa pela avaliação dos meios afetos à realização dos principais tipos de prestação de serviços (*fitness* e aconselhamento nutricional/Fisioterapia).

Ora, um dos meios mais ajustado para a verificação de tal realidade, consiste na análise do pessoal alocado à concretização de cada um desses tipos de serviços prestados.

Nesse contexto, no ponto 8 da notificação efetuada em 22.08.2019, foi solicitada à entidade inspecionada a identificação das funções exercidas quer, pelos trabalhadores dependentes quer, pelos trabalhadores independentes, constantes nas Declarações Mensais de Rendimentos (DMR) e na Modelo 10, respetivamente. Foram, também, solicitadas cópias dos contratos celebrados e dos recibos de vencimento relativamente aos trabalhadores adstritos à Nutrição e à Fisioterapia.

Com base na resposta do contribuinte bem como na informação recolhida, procedemos à elaboração dos seguintes quadros resumo:

- **TRABALHADORES DEPENDENTES - CATEGORIA A**

No ano de 2017, integraram o seu quadro de pessoal os seguintes colaboradores:

#### **Quadro 10**

Nome	NIF	Função Exercida	Rendimentos Brutos (Anuais)
B...	...	Chefe de Receção	7.237,59
C...	...	Chefe de Receção	873,49
D...	...	Empregada	1.874,49
E...	...	Empregada de Limpeza	2.698,43
F...	...	Empregada de Limpeza	538,73
G...	...	Empregada Limpeza	8.429,97
H...	...	Escrituraria	7.750,89
I...	...	Manutenção	9.315,56
J...	...	Gerente	23.948,88
K...	...	Gerente	23.948,88
<b>L...</b>	<b>...</b>	<b>Professor</b>	<b>12.833,26</b>
<b>M...</b>	<b>...</b>	<b>Professor</b>	<b>13.288,95</b>
<b>N...</b>	<b>...</b>	<b>Professor</b>	<b>2.961,19</b>
<b>O...</b>	<b>...</b>	<b>Professor</b>	<b>2.069,70</b>
<b>P...</b>	<b>...</b>	<b>Professor</b>	<b>305,17</b>
<b>Q...</b>	<b>...</b>	<b>Professor</b>	<b>3.424,72</b>
<b>R...</b>	<b>...</b>	<b>Professora</b>	<b>1.311,36</b>
S...	...	Rececionista	5.576,04
T...	...	Rececionista	4.114,86
U...	...	Rececionista	935,64
V...	...	Rececionista	7.589,68
W...	...	Rececionista	1.604,28
X...	...	Rececionista	2.503,48

Y...	...	Rececionista	4.307,06
Z...	...	Rececionista	2.081,16
AA...	...	Rececionista	2.564,48
BB...	...	Rececionista	3.575,19
CC...	...	Rececionista	3.063,77
DD...	...	Rececionista	2.939,85
EE...	...	Rececionista	3.192,22
FF...	...	Serviço de Limpeza	2.613,26
		<b>TOTAL:</b>	<b>169.472,23</b>

No ano de 2017 o A... incorreu em gastos com pessoal no montante de € **228.259,44**.

- **TRABALHADORES INDEPENDENTES - CATEGORIA B**

Para além do pessoal que integra os seus quadros, atrás identificados, o A... recorreu, para desenvolver a sua atividade de ginásio, treino, prática de exercício físico e, eventualmente, aconselhamento nutricional e de fisioterapia à contratação de prestadores de serviços, profissionais independentes, os quais se identificam no quadro seguinte:

**Quadro 11**

Nome	NIF	Função Exercida	Rendimentos Brutos (Anuais)
HH...	...	Fisioterapeuta	<b>4.871,00</b>
II...	...	Fisioterapeuta	<b>1.570,09</b>
JJ...	...	Nutricionista	<b>1.268,75</b>
KK...	...	Nutricionista	<b>2.496,04</b>
LL...	...	Outros	3.054,12
MM...	...	Outros	660,00
NN...	...	Professor	2.496,04

OO...	...	Professor	1.564,00
PP...	...	Professor	657,50
QQ...	...	Professor	5.067,65
RR...	...	Professor	5.557,30
N...	...	Professor	9.830,44
SS...	...	Professor	340,00
TT...	...	Professor	1.464,50
UU...	...	Professor	1.432,50
VV...	...	Professor	440,00
Q...	...	Professor	695,75
WW...	...	Professor	340,00
XX...	...	Professor	8.269,75
YY...	...	Professor	4.280,00
ZZ...	...	Professor	3.034,59
AAA...	...	Professor	691,69
BBB...	...	Professor	4.674,00
CCC...	...	Professor	4.214,00
DDD...	...	Professor	1.214,00
EEE...	...	Professor	656,00
FFF...	...	Professor Natação	7.001,00
GGG...	...	Professora	724,40
HHH...	...	Professora	1.012,00
III...	...	Professora	416,00
JJJ...	...	Professora	1.502,80
KKK...	...	Professora	380,00
R...	...	Professora	1.327,50
LLL...	...	Professora Natação	6.324,60
<b>TOTAL</b>			<b>89.528,01</b>

Da informação constante dos anteriores quadros 10 e 11, conclui-se que, no exercício de 2017, para a realização dos serviços prestados, o A... dispôs de 65 trabalhadores, sendo que, 31 destes pertencem ao quadro da empresa e 34 são colaboradores independentes.

Desse modo, de um total de **65 trabalhadores** apenas **quatro colaboradores**, prestaram serviços na área da saúde humana (nutrição e fisioterapia).

De seguida identificam-se os quatro colaboradores, os meses do ano em causa na presente ação inspetiva em que colaboraram com a sociedade e os respetivos rendimentos auferidos:

- **KK...**, **Nutricionista**, Inscrito na ordem dos Nutricionistas com a Cédula:..., colaborou, na qualidade de nutricionista, como trabalhador independente em **janeiro e fevereiro**, auferindo um rendimento bruto total de € **941,92**.
- **JJ...**, **Nutricionista**, Inscrita na ordem dos Nutricionistas com a Cédula: ...N, colaborou com a sociedade como trabalhadora independente de **março a dezembro**, auferindo um rendimento bruto total de € **1.268,75**.
- **HH...**, **Fisioterapeuta**, cédula profissional n.º C-..., colaborou com a sociedade como trabalhadora independente de **janeiro e dezembro**, auferindo um rendimento bruto total de € **4.871,00**.
- **II...**, **Fisioterapeuta**, colaborou com a sociedade como trabalhador independente de **outubro a dezembro**, auferindo um rendimento bruto total de € **1.378,51**.

Discriminando estes colaboradores, dependentes e independentes, entre aquisição de serviços de treino e prática de exercício físico e aquisição de serviços de aconselhamento nutricional e de fisioterapia, informação constante do quadro a seguir, concluímos que, dos gastos com pessoal (com exceção dos referentes aos gerentes, pessoal administrativo, limpeza e



indiferenciados) **92,34%** respeitam a professores/monitores para o ginásio e apenas **7,66%** está afeto à nutrição e fisioterapia:

**Quadro 12**

TIPO DE SERVIÇOS ADQUIRIDOS	Gastos reconhecidos			Profissionais contratados	
	T. Dependente Valor (a) (Nota 1)	T. Independente Valor (b)	% (a+b)/Total(a+b)	N.º (c)	% (c)/Total (c)
<b>Professores / Instrutores ginásio</b>	47.450,54	75.608,01	<b>92,34%</b>	35	89,74%
<b>Nutrição/Fisioterapia</b>	0,00	10.205,88	<b>7,66%</b>	4	10,26%
<b>TOTAL</b>	<b>47.450,54</b>	<b>85.813,89</b>	<b>100,00%</b>	<b>39</b>	<b>100,00%</b>

(NOTA 1): Valor apurado através da informação constante das Declarações Mensais de Remuneração (DMR) apresentadas pelo sujeito passivo inspecionado e tendo em consideração as contribuições para a Segurança Social a cargo da entidade patronal calculadas à taxa de 23,75% sobre o rendimento bruto mensal e subsídios de férias e natal.

De seguida, propõe-se uma avaliação da coerência da atividade declarada pelo sujeito passivo inspecionado, levando a cabo um exercício de comparação entre os gastos diretos incorridos pelo sujeito passivo inspecionado com professores/monitores do ginásio e com nutricionistas e fisioterapeutas (trabalhadores dependentes e independentes) e os rendimentos declarados derivados. No primeiro caso, resultantes da prestação de serviços de ginásio, treino e prática de exercício físico e, no segundo caso, derivados dos alegados serviços de aconselhamento nutricional e de fisioterapia:

**Quadro 13**

<b>ATIVIDADE</b>	<b>GASTOS COM PESSOAL</b> (Inclui os gastos com Trab. Dependentes e Independentes)	<b>RENDIMENTOS DECLARADOS</b> (Nota)	<b>PESO DOS GASTOS COM PESSOAL NOS RESPETIVOS RENDIMENTOS (%)</b>
<b>GINÁSIO</b>	123.058,55	273.463,99	45,00%
<b>NUTRIÇÃO/FISIOTERAPIA</b>	10.205,88	227.865,00	4,48%

**Nota:** Ao valor total dos rendimentos declarados subtraímos os valores relativos a “Outros rendimentos e ganhos” (conta 78), registados nas contas 781 – “Rendimentos suplementares” (rendimentos sujeitos) e na conta 787 – “Rendimentos e ganhos” (rendimentos isentos), nos montantes de € 4.389,88 e € 7.000,00, respetivamente.

Atentos na informação constante do quadro anterior, salienta-se desde logo a discrepância clara e significativa entre o peso dos gastos com pessoal afeto ao ginásio nos rendimentos relacionados com o ginásio e o peso dos gastos com pessoal afeto aos serviços de aconselhamento nutricional e de fisioterapia nos rendimentos alegadamente destes serviços, resultando, no primeiro caso, essa discrepância, muito relevante, e, no segundo, muito diminuta.

Dito de outro modo, concluímos que o valor dos rendimentos obtidos, declarados como derivados das atividades de ginásio, treino e exercício físico ascendem a pouco do dobro (2,22 vezes) do valor dos gastos diretos incorridos com o pessoal afeto ao mesmo, enquanto que os rendimentos obtidos declarados resultantes de serviços prestados de aconselhamento nutricional e fisioterapêutico correspondem a mais de 22 vezes (22,33 vezes) o valor dos gastos diretos com o pessoal afeto à nutrição e à fisioterapia.

Considera a Inspeção Tributária estar perante uma evidência clara e muito expressiva de que a atividade efetivamente exercida pelo A..., em 2017, não resulta coerente com a atividade por si

---

declarada. Isto, ao nível da relação de forças, avaliada em valor, entre os rendimentos derivados da atividade do ginásio e os resultantes dos serviços de aconselhamento nutricional e de fisioterapia alegadamente prestados.

### **III.1.1.3.3 Outros gastos incorridos com as atividades de nutrição e de fisioterapia**

Para podermos caracterizar as operações realizadas pelo contribuinte inspecionado, importa ainda perceber, para além das instalações e equipamentos, mão-de-obra direta, quais os demais inputs/gastos incorridos relacionados com a atividade que o contribuinte enquadrou como isenta de IVA.

Apesar de em algumas vertentes, como os gastos com energia/eletricidade, comunicação, publicidade e divulgação dos serviços, limpeza dos espaços, entre outros, ser difícil atribuir valores específicos à atividade de ginásio e de aconselhamento nutricional e de fisioterapia, tal divisão, ainda que difícil, deveria, ainda assim, ter sido efetuada.

Na verdade, nos termos do artigo 23.º do CIVA, caso se estivesse perante a efetiva prestação de cuidados de saúde na aceção do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, o que, como se concluirá a final, não será a tese da Inspeção Tributária, então estar-se-ia perante um sujeito passivo misto, e nessas e apenas nessas circunstâncias, o contribuinte estaria obrigado a fazer essa afetação para efeitos de apuramento do IVA a deduzir utilizando as regras daquele artigo 23.º.

Acontece que o contribuinte, apesar de ter declarado, na declaração de início de atividade entregue pelo próprio nos termos do artigo 31.º do CIVA, tratar-se de um sujeito passivo misto com afetação real, constata-se que, no decurso do ano de 2017, essa afetação real entre as aquisições relacionadas com a atividade sujeita não isenta e as relacionadas com a atividade isenta não se verificou dado o sujeito passivo ter deduzido todo o IVA suportado.

---

Este *modus operandi* – dedução integral do IVA suportado, vai aliás ao encontro, como veremos, da tese da Inspeção Tributária de que o A... apenas pratica operações sujeitas e não isentas de IVA, e, a existir, a atividade que poderia eventualmente considerar-se isenta de IVA é tão residual e acessória que não justifica, da parte do próprio sujeito passivo, a repartição dos gastos suportados em atividades sujeitas e não sujeitas a IVA.

Assim, tanto pela utilização dada às instalações, como pela mão-de-obra que o sujeito passivo tinha ao seu dispor e ainda, como se revelou neste ponto, pela (não) repartição dos gastos incorridos pelo sujeito passivo, demonstra-se que a estrutura existente tem como objetivo principal a oferta de serviços de ginásio, proporcionando aos seus clientes condições para a prática desportiva acompanhada de monitor ou não.

#### **III.1.1.3.4 Capacidade para realização das consultas de aconselhamento nutricional e de fisioterapia. Impossibilidade da efetiva realização da quantidade de serviços de nutrição e de fisioterapia faturados.**

O contrato tipo e a faturação emitida pelo A... serão objeto de análise pormenorizada, no entanto, desde já se refere que no contrato de adesão do A... apenas é indicado o valor total a pagar pelo cliente não fazendo pois, qualquer discriminação entre os serviços de ginásio/prática de desporto e os serviços de prestação de saúde humana. Apenas referindo nas condições gerais do contrato (pontos 11 e 13), que o sócio tem direito a uma consulta de avaliação nutricional aquando da inscrição (ponto 11) e a acompanhamento de fisioterapia e nutrição mediante os horários em que estão presentes os fisioterapeutas e nutricionistas nas instalações (ponto 13). Trata-se, portanto, de um direito que qualquer sócio do A... adquire nessa mesma qualidade, através da sua inscrição e do pagamento das respetivas mensalidades e não de um serviço contratualizado e/ou da sua efetiva realização.

Apesar de o contrato de adesão nada aludir relativamente aos serviços de nutrição e fisioterapia, com exceção das referidas clausulas gerais em que estes serviços são indicados como um direito

---

do sócio, na faturação emitida é efetuada uma divisão entre a componente de ginásio (parte sujeita e não isenta de IVA) e a componente de serviços de saúde humana (parte isenta de IVA), sendo esta última denominada como “FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO” ou “PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MEDICO DESPORTIVA” (PRMD) seguida do tipologia de prestação escolhida pelo sócio (Anual/Semestral/Trimestral/Mensal).

Segundo o conceito apresentado pelos responsáveis, aquando da visita efetuada às instalações, o A..., para além de prestar serviços de aconselhamento nutricional e de acompanhamento de fisioterapia de forma individualizada, o que apenas acontece residualmente (Cf. quadro 9), incorpora nos diversos tipos de modalidades/prestações por si praticadas a prestação de tais serviços – nutrição e fisioterapia. Tal facto, está, na opinião dos responsáveis, associado ao conceito implementado no estabelecimento, que denominam - “Chave na mão”, que corresponde ao acompanhamento integral e integrado do treino dos associados, durante todo o tempo em que frequentam o ginásio, com o objetivo de cumprir as três vertentes fundamentais associadas à prática do desporto – Treino, Nutrição e Descanso/Recuperação. Assim, tendo em vista a prossecução destas vertentes o A... tem ao dispor dos sócios, designadamente, na sala de musculação e cardio e em aulas específicas realizadas na piscina como é o caso da hidroterapia, fisioterapeutas que acompanham, aconselham e monitorizam a execução dos exercícios por parte dos associados.

De acordo com o conceito apresentado pelos responsáveis da sociedade estes serviços foram, maioritariamente, prestados no decurso da execução da atividade física por parte dos sócios o que torna de difícil mensuração o tempo adstrito a cada um e/ou a cada eventual e real “consulta”. Ainda assim, para efeitos de análise/comprovação torna-se necessário associar à faturação emitida pelo contribuinte e que incorpora estes serviços, um tempo médio de consulta/aconselhamento de nutrição/fisioterapia pelo que, será considerado que os colaboradores do A... despenderam com cada sócio do clube, por mês, apenas 30 minutos, registo este muito favorável ao contribuinte, dado que, este tempo médio significa que um cliente que pode frequentar o ginásio de 3 a 7 vezes por semana, por tempo ilimitado e que na sua fatura paga, praticamente, tanto pelo acesso ao ginásio como por estes serviços iria, neste

cenário, apenas usufruir mensalmente de 30 minutos de acompanhamento de fisioterapia e/ou nutrição.

**Realçar ainda que, apesar desse entendimento ser contrário ao enquadramento legal exigido para a concessão da isenção dos serviços de acompanhamento nutricional e de fisioterapeuta, amplamente explanado no capítulo III.1.1.2 do presente relatório, far-se-á, ainda assim, a análise da capacidade do A... para a realização destes serviços tendo como base os valores e o número de ocorrências relativas a estes serviços e por si faturados bem como, o número de horas em que estão presentes colaboradores credenciados para a prestação de tais serviços.**

Assim e dado que o contribuinte na faturação emitida integra estes serviços (nutrição/fisioterapia), para efeitos de análise da capacidade do A... para a realização dos mesmos serão agregados os itens relativos à nutrição e fisioterapia, bem como, o número de horas de serviço prestado pelos colaboradores das referidas áreas.

Posto isto, da análise ao ficheiro SAF-T(PT) de faturação, em 2017, extrai-se que foram faturados **8.624** serviços de nutrição e/ou de fisioterapia.

Assim e com base no número de ocorrências de aconselhamento nutricional/acompanhamento de fisioterapia registadas no SAF-T de faturação do SP (8.624), foi determinado, mediante a análise de cada um dos tipos de prestação faturada (mensal, trimestral, semestral ou anual) o número total efetivo de serviços de nutrição/fisioterapia que no ano de 2017 o A... se comprometeu a realizar, conforme se expressa no quadro seguinte:

**Quadro 14**

<b>Código</b>	<b>Descrição</b>	<b>N.º de Fatura</b>	<b>N.º de Notas Crédito</b>	<b>Total Geral Faturado</b>	<b>Consultas/mês</b>	<b>N.º de Consultas</b>

<b>M140</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO					
<b>3</b>	(ANUAL) 03	1	0	<b>1</b>	12	<b>12</b>
<b>M150</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO					
<b>3</b>	(MENSAL) 03	1.011	15	<b>996</b>	1	<b>996</b>
<b>M160</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO					
<b>3</b>	(TRIMESTRAL) 03	35	2	<b>33</b>	3	<b>99</b>
<b>M170</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO					
<b>3</b>	(SEMESTRAL) 03	47	3	<b>44</b>	6	<b>264</b>
<b>M177</b>	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MED.DESP. MENSAL	1.119	13	<b>1.106</b>	1	<b>1.106</b>
<b>M178</b>	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MED.DESP. TRIMEST	136	2	<b>134</b>	3	<b>402</b>
<b>M179</b>	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MED.DESP. ANUAL	107	2	<b>105</b>	12	<b>1.260</b>
<b>M180</b>	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MED.DESP. TRF	2.691	33	<b>2.658</b>	1	<b>2.658</b>
<b>M310</b>	PACKS DE TRATAMENTO DE FISIOTERAPIA	1	0	<b>1</b>	1	<b>1</b>
<b>M430</b>	...FIT FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (MENSAL)	23	0	<b>23</b>	1	<b>23</b>
<b>M440</b>	F FIT FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (TRIMESTRE)	1	0	<b>1</b>	3	<b>3</b>
<b>M510</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (SEMESTRE)	8	1	<b>7</b>	6	<b>42</b>

	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MÉDICO DESPORTIVA	1	0	1	1	1
<b>M701</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (ANUAL)	50	0	50	12	600
<b>M801</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (MENSAL)	2.520	37	2.483	1	2.483
<b>M901</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (TRIMESTRAL)	87	1	86	3	258
<b>S106</b>	ACERTOS DE TRIMESTRALIDADES P.R.M.D.	1	0	1	1	1
<b>S108</b>	ACERTOS DE MENSALIDADES P.R.M.D.	19	1	18	1	18
<b>S109</b>	A... DIA AVULSO P.R.M.D.	31	1	30	1	30
<b>S110</b>	A... SEMANA A VULSO P.R.M.D.	3	0	3	1	3
<b>S112</b>	INSCRIÇÃO P.R.M.D.	593	12	581	1	581
<b>S114</b>	REATIVAÇÃO P.R.M.D.	18	1	17	1	17
<b>S142</b>	AVALIAÇÃO NUTRICIONAL	1	0	1	1	1
<b>S1803</b>	FISIOTERAPIA DE REABILITAÇÃO 2	2	0	2	1	2
<b>S238</b>	PACKS TRATAMENTO DE FISOTERAPIA	2	0	2	1	2
<b>S2401</b>	... FIT INSCRIÇÃO P.R.M.D.	166	1	165	1	165
<b>S2501</b>	... FIT REATIVAÇÃO P.R.M.D.	35	3	32	1	32
<b>S503</b>	FIT INSCRIÇÃO P.R.M.D.	0	1	-1	1	-1
<b>S51</b>	Consulta de Nutrição	38	0	38	1	38
<b>S62</b>	A... MÊS AVULSO P.R.M.D.	2	0	2	1	2



ACERTOS DE ANUIDADES						
<b>S78</b>	P.R.M.D.	4	0	4	1	4
<b>Total Geral</b>		<b>8.753</b>	<b>129</b>	<b>8.624</b>		<b>11.103</b>

Conforme resulta do quanto anterior, de acordo com a faturação emitida pelo sujeito passivo em 2017, o contribuinte inspecionado teria realizado, nesse ano, um total de **11.103** consultas/serviços de nutrição e de fisioterapia.

Através da mesma fonte, contabilizamos o número de ocorrências destes serviços faturado mensalmente, apresentando-se de seguida os resultados obtidos:

**Quadro 15**

<b>Mês</b>	<b>N.º de ocorrências Faturadas de Nutrição/Fisioterapia</b>
<b>JAN</b>	978
<b>FEV</b>	819
<b>MAR</b>	885
<b>ABR</b>	906
<b>MAI</b>	902
<b>JUN</b>	794
<b>JUL</b>	643
<b>AGO</b>	470
<b>SET</b>	1.169
<b>OUT</b>	1.122
<b>NOV</b>	1.343
<b>DEZ</b>	1.072
<b>TOTAL ANUAL</b>	<b>11.103</b>

No anterior ponto III.1.3.2, constatamos que, em 2017, o A... teve ao seu dispor dois Nutricionistas e dois Fisioterapeutas:

- KK..., Nutricionista, colaborou com a sociedade em janeiro e fevereiro;
- JJ..., Nutricionista, colaborou com a sociedade de março a dezembro;
- HH..., Fisioterapeuta, colaborou com a sociedade de janeiro a dezembro;
- II..., Fisioterapeuta, de outubro a dezembro.

Nos pontos 10 e 11, da notificação pessoal e por escrito efetuada em 11.09.2019, foi solicitado ao contribuinte a identificação dos funcionários afetos às áreas de nutrição e de fisioterapia que colaboraram com o A... no ano de 2017 bem como, cópia de todos os recibos de vencimento, cópia dos contratos de prestação de serviços celebrados entre as partes e, no caso de inexistência de contrato escrito, que informasse o valor pago a cada um dos colaboradores e bem assim, o número de horas realizadas por cada um dos colaboradores.

O contribuinte respondeu, via email, identificando os recibos dos colaboradores e acrescentando a seguinte informação:

*“Os horários regulares praticados pela Nutrição eram os seguintes: Segundas e Quartas das 15.30 às 19.30 e Quintas das 9.30 às 13.30. Os horários praticados pela Fisioterapia eram os seguintes: Segundas, Quartas e Sextas das 12.30 às 15.30 e Terças e Quintas das 15.30 às 19.30. Em acréscimo, os sócios podiam solicitar a realização dos serviços em horário a combinar previamente.”*

Nos quadros seguintes resume-se a informação veiculada pelo sujeito passivo relativamente ao horário da prestação de serviços de saúde humana no A... acrescentando-se, para efeitos de contextualização, que o estabelecimento pratica o seguinte horário de funcionamento (ponto 1.1. do Regulamento interno do A...):

- De 2ª feira a 6ª feira das 6:30 às 22:00 horas;
- Sábados das 8:30 às 21:00 horas; e
- Domingos e Feriados das 9:00 às 21:00 horas.

Assim, o A... encontra-se aberto aos sócios 104 horas por semana o que corresponde, aproximadamente, a 450 horas por mês e tem ao seu dispor um nutricionista por um período de 52 horas/mês e fisioterapeuta por um período de 74 horas/mês o que condiz, respetivamente, a 11,55% e 16,44% do tempo total mensal de funcionamento do ginásio. Sendo o valor agregado de nutricionistas e fisioterapeutas de 126 horas/mês, ou seja, ainda assim, apenas em 28% do tempo total de funcionamento do A... encontram-se, nas instalações da sociedade, funcionários adstritos às referidas áreas, conforme quadros seguintes:

<b>Quadro 16 - Nutrição - HORARIO</b>		
<b>Dia</b>	<b>Horário</b>	<b>N.º Horas</b>
<b>2.<sup>a</sup> f</b>	15:30-19:30	4
<b>3.<sup>a</sup> f</b>		0
<b>4.<sup>a</sup> f</b>	15:30-19:30	4
<b>5.<sup>a</sup> f</b>	09:30-13:30	4
<b>6.<sup>a</sup> f</b>		0
<b>Sáb.</b>		0
<b>Dom</b>		0
<b>Total Horas - Semana</b>		<b>12</b>
<b>Total Horas - Mês</b>		<b>52</b>

<b>Quadro 17 - Fisioterapia - HORARIO</b>		
<b>Dia</b>	<b>Horário</b>	<b>N.º Horas</b>
<b>2.<sup>a</sup> f</b>	12:30-15:30	3
<b>3.<sup>a</sup> f</b>	15:30-19:30	4
<b>4.<sup>a</sup> f</b>	12:30-15:30	3
<b>5.<sup>a</sup> f</b>	15:30-19:30	4
<b>6.<sup>a</sup> f</b>	12:30-15:30	3
<b>Sáb.</b>		0
<b>Dom</b>		0
<b>Total Horas - Semana</b>		<b>17</b>
<b>Total Horas - Mês</b>		<b>74</b>

No quadro seguinte discriminam-se as faturas-recibo emitidas pelos referidos colaboradores relativos aos serviços prestados, no ano de 2017, ao A...:

#### **Quadro 18 – Faturas-Recibos dos colaboradores**

<b>Nutricionist as</b>	<b>Augusto Rodrigues</b>			<b>Fisioterapeut as</b>	<b>Sandrina Martins</b>		
	<b>Data</b>	<b>Nº Recibo</b>	<b>Total</b>		<b>Data</b>	<b>Nº Recibo</b>	<b>Total</b>

	04-01- 2017	172	287,04		09-01- 2017	76	451,00
	17-01- 2017	174	264,80		03-02- 2017	77	552,00
	17-01- 2017	176	66,24		02-03- 2017	79	437,00
	23-02- 2017	180	323,84		27-04- 2017	81	501,00
	<b>Total Final: 941,92</b>				18-05- 2017	82	237,00
	<b>JJ...</b>				06-06- 2017	83	515,00
	<b>Data</b>	<b>Nº Recibo</b>	<b>Tota</b>		20-07- 2017	86	480,00
	09-03- 2017	60	100,00		01-09- 2017	90	416,00
	04-04- 2017	61	140,00		25-09- 2017	91	174,00
	04-05- 2017	63	120,00		18-10- 2017	92	392,00
	13-06- 2017	65	100,00		20-11- 2017	94	359,00
	03-07- 2017	68	60,00		20-12- 2017	95	357,00
	31-07- 2017	69	80,00		<b>Total 4.871,0</b>		
	31-08- 2017	72	40,00		<b>Final: 0</b>		
					<b>II...</b>		

	02-10-2017	73	40,00		<b>Data</b>	<b>Nº Recibo</b>	<b>Total</b>
	03-10-2017	76	42,50		17-10-2017	75	385,75
	31-10-2017	77	146,25		19-11-2017	78	418,00
	30-11-2017	79	160,00		15-12-2017	80	574,76
	27-12-2017	82	240,00		<b>Total</b>		<b>1.378,5</b>
					<b>Final:</b>		<b>1</b>
	<b>Total</b>		<b>1.268,7</b>				
	<b>Final:</b>		<b>5</b>				

Para efeitos de análise, vamos dar como válido o número de horas apresentadas pelo contribuinte apesar de, como se vislumbra no anterior quadro, os rendimentos auferidos pelos referidos colaboradores variarem mensalmente, entre os € 40,00 e os € 323,84, no caso dos nutricionistas, e entre os € 174,00 e os € 574,76, no caso dos fisioterapeutas o que, claramente, indicia que o horário apresentado refere-se ao horário disponibilizado aos clientes e não ao efetivo número de horas que os colaboradores prestaram, se assim não fosse, os valores auferidos pelos colaboradores não apresentariam tão acentuada disparidade de mês para mês. Em face do exposto, e no pressuposto de que todas as horas de serviço dos nutricionistas e fisioterapeutas foram aproveitadas, sem qualquer desperdício, a dar consultas e/ou prestar serviços de acompanhamento/aconselhamento e que estas tinham uma duração média mensal, por cliente, de 30 minutos, concluímos, de acordo com os cálculos apresentados no quadro seguinte que, em 2017, os nutricionistas e fisioterapeutas ao serviço do A... teriam capacidade para realizar apenas **3.468** dessas ocorrências:

### Quadro 19

Mês	N.º horas Nutricionista	N.º horas Fisioterapeuta	Total Horas Mensal Nutrição/Fisioterapia	N.º consultas (30 minutos)/ mês	N.º de ocorrências Faturadas de Nutrição/Fisioterapia	Diferença
<b>JAN</b>	52	74	<b>126</b>	<b>252</b>	<b>978</b>	-726
<b>FEB</b>	52	74	<b>126</b>	<b>252</b>	<b>819</b>	-567
<b>MAR</b>	52	74	<b>126</b>	<b>252</b>	<b>885</b>	-633
<b>ABR</b>	52	74	<b>126</b>	<b>252</b>	<b>906</b>	-654
<b>MAI</b>	52	74	<b>126</b>	<b>252</b>	<b>902</b>	-650
<b>JUN</b>	52	74	<b>126</b>	<b>252</b>	<b>794</b>	-542
<b>JUL</b>	52	74	<b>126</b>	<b>252</b>	<b>643</b>	-391
<b>AGO</b>	52	74	<b>126</b>	<b>252</b>	<b>470</b>	-218
<b>SET</b>	52	74	<b>126</b>	<b>252</b>	<b>1.169</b>	-917
<b>OUT</b>	52	148	<b>200</b>	<b>400</b>	<b>1.122</b>	-722
<b>NOV</b>	52	148	<b>200</b>	<b>400</b>	<b>1.343</b>	-943
<b>DEZ</b>	52	148	<b>200</b>	<b>400</b>	<b>1.072</b>	-672
				<b>3.468</b>	<b>11.103</b>	<b>-7.635</b>

---

**Nota (1):** O número de horas relativas a fisioterapia foi duplicado nos meses de outubro, novembro e dezembro dado o A... ter tido, nesse período temporal, dois fisioterapeutas.

Resulta então que, no pressuposto, muito pouco provável, de inexistência de qualquer desperdício de tempo dos nutricionistas e dos fisioterapeutas e também que as alegadas consultas/acompanhamento não durassem, por cliente, mensalmente, mais de 30 minutos (cenário muito favorável para contribuinte), ainda assim, o A... **não tinha capacidade para realizar aproximadamente 68,77%** (7.635 ocorrências) dos serviços de prestação de serviços saúde humana que faturou.

No mínimo, pode a Inspeção Tributária afirmar que o contribuinte faturou serviços de nutrição e fisioterapia que garantidamente não foram realizadas, ou, pelo menos, não o foram por profissionais credenciados para o efeito.

Assim é possível concluir estarmos perante operações cuja natureza foi simulada para efeitos de enquadramento tributário, pelo menos parcialmente, não correspondendo tais faturas a operações que tenham tido efetivamente lugar, pelo menos nos termos que decorrem das mesmas faturas.

Na verdade, o sujeito passivo não faturou serviços de nutrição e/ou fisioterapia efetivamente prestados. A referência nas faturas a “Nutrição/Fisioterapia” corresponde na realidade a uma disponibilização do direito de usufruir desses serviços e não a uma consulta realizada.

**Esta mera disponibilidade do direito de usufruir de uma consulta de nutrição e/ou de usufruir durante a prática do exercício físico de acompanhamento por parte de fisioterapeutas não cabe no conceito de prestação de cuidados de saúde a que corresponde a isenção de IVA vertida para o n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, pois tais serviços não tiveram em vista a assistência a pessoas, a elaboração de diagnósticos e o tratamento de doenças ou outra qualquer anomalia de saúde, inexistindo qualquer finalidade terapêutica.**

**A demonstração de que foram faturadas prestações de serviços de aconselhamento nutricional e de fisioterapia que não poderiam ter existido por inexistência ou insuficiência de profissionais habilitados, tem como consequência a inutilidade das faturas como documento comprovativo dos requisitos para o exercício do direito à isenção de IVA.**

### **III.1.1.3.5 Análise aos Contratos**

Os contratos que tutelaram os serviços prestados pelo A... no exercício objeto de exame são do tipo que vulgarmente se designa por “contratos de adesão”, ou seja, *“aqueles contratos em que um dos contraentes (cliente ou consumidor) não tendo a menor participação na preparação e redação das respetivas cláusulas, se limita a aceitar o texto que o outro contraente oferece em massa ao público interessado”*.

Não havendo discussão do clausulado, é por demais evidente que, para a generalidade dos aderentes, o que importa, para além da contraprestação pecuniária, é o serviço que lhes é oferecido, independentemente da forma como o mesmo é designado nesse contrato. Quer isto dizer que qualquer aderente que não tenha o interesse de ler o contrato com a demora e o detalhe necessários, numa sintética apresentação que lhe seja feita, fica a saber que, por um determinado preço, pode frequentar o ginásio na modalidade que escolher (as modalidades referem-se ao horário de frequência do ginásio).

Da análise ao Contrato de Adesão, verifica-se que o mesmo é composto por uma folha, sendo a parte da frente, denominada por “Ficha de Inscrição” e o seu verso constituído pelas denominadas “Condições Gerais de Adesão” (CGA).

No tocante à “Ficha de Inscrição” esta apenas contem (para preenchimento) os dados do sócio, a forma de pagamento, a opção pelo número de vezes que o sócio se inscreve (3x ou 7x), fazendo ainda referência ao seguro e à autorização de débito bancário, ou seja, na ficha de inscrição (ou renovação), em momento algum, é mencionada a nutrição e a fisioterapia e consequentemente, qualquer valor é associado a estes serviços.



No tocante às “Condições Gerais”, a nutrição e a fisioterapia são referidas nos seguintes moldes:

- Ponto 11 das CGA - *“O associado do A... tem direito a uma consulta de avaliação nutricional aquando da inscrição e que deverá ser regularizada ao longo do período de inscrição.”* ; e
- Ponto 13 da CGA - *“O associado do A... tem direito ao acompanhamento de fisioterapia e nutrição mediante os horários em que estão presentes os fisioterapeutas e nutricionistas nas instalações e segundo as possibilidades de interação permitidas pelo material disponibilizado pelo clube”.*

Referir ainda que, nas referidas “Condições Gerais de Adesão” se esclarece que as avaliações físicas estão a cargo não do nutricionista ou fisioterapeuta, mas sim, do professor de musculação, conforme ponto 12:

*“12. O associado do A... tem direito a avaliações físicas periódicas efetuadas pelo professor de musculação, ao abrigo do sistema ...Trainer.”*

Estas condições estão igualmente expressas no “Regulamento Interno do A...” fornecido pelo contribuinte em resposta à solicitação efetuada na já mencionada notificação efetuada em 22.08.2019 e que de seguida se transcrevem:

***“14. Serviços oferecidos ao associado:***

***14.1 O associado do A... tem direito a uma avaliação física que deverá ser marcada aquando da sua inscrição, e que deverá ser regularizada ao longo do período de inscrição. É de inteira responsabilidade do associado a não realização desta avaliação.***

***14.2 O associado do A... tem direito a avaliações físicas periódicas (de 2 em 2 meses) efetuadas pelo professor de musculação, ao abrigo do sistema My Coach mas é da sua inteira responsabilidade a não realização das mesmas.***

---

*14.3 O associado do A... tem direito ao acompanhamento de fisioterapia, mediante os horários em que está presente a fisioterapeuta nas instalações e segundo as possibilidades de interação permitidas pelo material disponibilizado pelo clube. O A... não se responsabiliza pelos tratamentos de fisioterapia que não consiga realizar nas instalações do ginásio.”*

Ou seja, ao subscreverem este contrato, e no que aos serviços de saúde humana alegadamente prestados pelo A... diz respeito, os aderentes ficavam com **o direito** a uma consulta de avaliação nutricional (aquando da inscrição e que deverá ser regularizada ao longo do período de inscrição) e ao acompanhamento de fisioterapia (mediante os horários em que está presente a fisioterapeuta nas instalações) sendo, estas últimas, prestadas no decurso das normais atividades físicas dos sócios, nomeadamente, musculação, cardio, aulas de grupo e aulas na piscina.

De tudo o referido resulta que as importâncias faturadas pelo A... aos seus clientes, a título de nutrição e fisioterapia, não correspondem, **necessariamente**, a efetivas prestações de serviços, antes sim, ao direito a que esses serviços fossem executados.

Já antes se deixou escrito que é *“determinante para a aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, que estejam em causa serviços que se consubstanciem na **administração direta** dos cuidados de saúde ao utente, pressupondo que os mesmos sejam **efetivamente realizados**.”*

Dito de outra forma, se as prestações de serviços *“... não tiverem em vista a assistência a pessoas, a elaboração de diagnósticos e o tratamento das doenças ou de qualquer anomalia de saúde, **mas apenas a disponibilização do direito de usufruir de um conjunto de serviços** (nos quais se podem inserir os serviços médicos ou paramédicos), os mesmos ficam afastados do campo de aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, configurando operações sujeitas a imposto e dele não isentas, passíveis de tributação à taxa normal prevista no artigo 18.º do CIVA.*

Quer isto dizer que os valores faturados pela entidade inspecionada a título de aconselhamento nutricional e acompanhamento de fisioterapia, montantes que esta considerou isentos de IVA, não podem ser assim considerados, uma vez que, não há a garantia que tais serviços efetivamente tenham sido prestados.

É jurisprudência assente que “*As normas que regulam a isenção de imposto, na medida em que contrariam os princípios da generalidade e da igualdade da tributação, são insuscetíveis de aplicação a casos que não tenham sido expressamente contemplados no benefício concedido, devendo ser objeto de interpretação estrita ou declarativa*” (ver acórdão do STA, de 2017-11-08, Processo 0174/17).

Assim sendo, referindo-se à isenção prevista na alínea *I*) do artigo 9.º do Código do IVA às “*prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de ...*”, tal isenção não abarca figuras conexas, como seja o direito à eventual realização dessas prestações de serviços.

Aliás é o próprio Código do IVA que dispõe, no n.º 8 do seu preâmbulo, que “*Num imposto geral como o IVA as isenções hão-de conter-se em limites bastantes estreitos*”.

É também sabido que uma boa parte das isenções previstas no artigo 9.º do Código do IVA foram estabelecidas para atividades consideradas de interesse geral ou social. A saúde, enquanto bem primordial da humanidade, é o fundamento da isenção referida na alínea *I*) do citado artigo.

A nós parece-nos evidente que não se reveste do mesmo interesse geral ou social a efetiva prestação de cuidados de saúde ou a sua disponibilização, ou melhor, a sua disponibilização desacompanhada da respetiva execução.

Mas mesmo que se considere a possibilidade da disponibilização desacompanhada da execução poder ser enquadrada na alínea *I*) do artigo 9.º, parece-nos a nós que, ainda assim, ter-se-ia de ter em conta que existem diferentes níveis de disponibilização.

---

Finalmente, e ainda a propósito dos serviços de aconselhamento nutricional e acompanhamento de fisioterapia, afigura-se importante deixar umas breves notas, sobre o entendimento de quem *“exerce funções de regulação, de supervisão e de promoção e defesa da concorrência respeitantes às atividades económicas na área da saúde nos setores privado, público, cooperativo e social”*, concretamente a Entidade Reguladora da Saúde:

*“38. A relação que se estabelece entre prestadores de cuidados de saúde e os seus utentes deve pautar-se pela verdade, completude e transparência em todos os aspetos e momentos da mesma, incluindo nos momentos que antecedem a própria prestação de cuidados de saúde.*

*39. Nesse sentido, o direito à informação - e o concomitante dever de informar - surge aqui com especial relevância e é dotado de uma importância estrutural e estruturante da própria relação criada entre utente e prestador.*

*40. Com efeito, a oferta de cuidados de saúde pode encontrar-se em situação que conduza à própria determinação, total ou parcial, da procura, pelo que se deverá considerar, desde logo, que o direito fundamental dos utentes de cuidados de saúde à informação, bem como os princípios da verdade e transparência relevarão, fundamentalmente, em três momentos distintos:*

*a) antes da escolha do prestador (garantindo-se, nomeadamente, pela via da informação e transparência, o exercício da liberdade de escolha nas unidades de saúde privadas, que à ERS cumpre garantir);*

*b) durante a prestação do concreto cuidado de saúde (veja-se o que prevê a alínea e) do n.º 1 da Base XIV da Lei n.º 48/90, de 24 de agosto, para efeitos de consentimento informado e esclarecimento quanto a alternativas de tratamento e evolução do estado clínico); e*

*c) depois de cessada a relação contratual com o prestador (quando tal seja necessário para o exercício de direitos ou interesses legítimos de ambas as partes).*

(...)

43. Com efeito, a informação em saúde deve ser prestada com verdade, com antecedência (para não colocar o doente numa situação de pressão quanto à decisão de dar ou recusar o seu consentimento), de forma clara, adaptada à sua capacidade de compreensão, contendo toda a informação necessária à tomada de decisão do utente, que deverá obviamente incluir a informação sobre os concretos atos que lhe venham a ser prestados e **o preço a pagar** pelos mesmos, e tendo em conta ainda a sua personalidade, o grau de instrução e as condições clínicas e psíquicas do utente.

44. E assim sendo, a informação sobre os **custos dos cuidados de saúde** é, também ela, essencial para que o utente, além de conformar **a sua escolha quanto ao prestador** em causa, decida se consente ou recusa os cuidados que lhe são propostos face à sua situação clínica.

45. Só assim se logrando obter a referida transparência na relação entre prestadores de cuidados de saúde e utentes.

46. A contrario, a veiculação de uma qualquer informação errónea, a falta de informação ou a omissão de um dever de informar são suficientes para comprometer a exigida transparência da relação entre o prestador de cuidados de saúde e o seu utente e, nesse sentido, para distorcer o exercício da própria liberdade de escolha dos utentes e o consentimento para a prestação de cuidados de saúde;

47. Para além de facilitarem - ou mesmo criarem - situações de lesão de direitos e interesses financeiros dos utentes.

48. É óbvio que esta liberdade - de escolha e de prestação de consentimento, portanto, de autodeterminação - só pode ser exercida no momento anterior à efetiva prestação de cuidados

de saúde, pelo que, a informação referida deve ser atempadamente transmitida ao utente, para que tenha utilidade e sirva os seus propósitos.” (nosso sublinhado)

### III.1.1.3.6 Análise das Tabelas de Preços e respetiva Faturação

Solicitada a tabela de preços em vigor no ano de 2017, foi disponibilizada uma cópia cujo teor, resumidamente, se passa a transcrever:

**Quadro 20 – TABELA DE PREÇOS**

A... Prime					
MODALIDADES DE FREQUÊNCIA	Débito Mensal c/ fidelização de 6 meses	Débito Mensal s/ fidelização	Trimestral Balcão s/ fidelização	Semestral Balcão s/ fidelização	
CARTÃO LIVRE 3X	49,95	59,95	173,85	299,70	
CARTÃO LIVRE 7X	52,95	62,95	182,85	317,70	
OFF-PEAK 7X	39,95	49,95	143,85	239,70	
MENORES DE 25 ANOS 7X	45,95	55,95	161,85	275,70	
KIDS - A... Prime					
MODALIDADES DE FREQUÊNCIA	Débito Mensal c/ fidelização de 6 meses	Trimestral Balcão s/ fidelização	MODALIDADES DE FREQUÊNCIA	Débito Mensal s/ fidelização	Trimestral Balcão s/ fidelização
NATAÇÃO BEBÉS	38,95	116,85	PT NATAÇÃO 1X *	30,95	92,85
NATAÇÃO / KARATÉ 1X	35,95	107,85	PT NATAÇÃO 2X *	35,95	107,85
NATAÇÃO / KARATÉ 2X	39,95	119,85	PT NATAÇÃO 3X *	39,95	119,85
NATAÇÃO / KARATÉ 3X	44,95	134,85	* Valor a pagar pela frequência do ginásio (vl das aulas a combinar c/ professor)		

Conforme ficou evidenciado nos quadros 8 e 9, constantes do capítulo III.1.1.1 - Operações Ativas, a esmagadora maioria dos serviços oferecidos/faturados pelo A... provem das mensalidades que incluem parte sujeita e não isenta de IVA e parte, considerada pelo contribuinte, isenta de IVA, sendo que, o valor total das mensalidades representa 93,88% do volume de negócios total do contribuinte conforme se expressa no quadro seguinte:

### Quadro 21 – Percentagem das Mensalidades no Volume de Negócios

Rubricas		Valor sem IVA
Operações Sujeitas e não Isentas de IVA	GINASIO - MENSALIDADES DIVERSAS (a)	237.396,08
	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO - MENSALIDADE (b)	100.350,56
Operações Isentas de IVA	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MÉDICO DESPORTIVA - MENSALIDADE (c)	131.562,30
	<b>TOTAL DAS MENSALIDADES (d = a+b+c)</b>	<b>469.308,94</b>
<b>TOTAL DOS RENDIMENTOS (e)</b>		<b>499.904,17</b>
% DO VALOR DAS MENSALIDADES NO VOLUME TOTAL DE NEGOCIOS [ d / e ]		<b>93,88%</b>

Os quadros seguintes representam a faturação típica emitida pela entidade inspeccionada com referências às referidas modalidades/mensalidades:

### Quadro 22 - Faturação Exemplificativa das Mensalidades

MODALIDADE	N.º Doc Venda	Cliente NIF	Tipo Doc	Data	Linha N.º	Cod Prod	Descrição Produto	Q	Preco Unitario	Tx	Total Imposto	Valor Total do Documento	%
A... 3X TRF C/FIDELIZAÇÃO	FR 1701010101/370		FR	10-02-2017	1	M180	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MED.DESP. TRF	1	22,47	0%	0,00	22,47	45%
	FR 1701010101/370		FR	10-02-2017	2	M606	A... 3X TRF C/FIDELIZAÇÃO	1	22,34	23%	5,14	27,48	55%
<b>Total do Documento:</b>												<b>49,95</b>	
A... 7X TRF C/FIDELIZAÇÃO	FR 1701010102/4175		FR	13-12-2017	2	M801	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (MENSAL)	1	23,83	0%	4,46	23,83	45%
	FR 1701010102/4175		FR	13-12-2017	1	M605	A... 7X TRF C/FIDELIZAÇÃO	1	23,67	23%	5,45	29,12	55%
<b>Total do Documento:</b>												<b>52,95</b>	
FREE OFF-PEAK TRF C/ FID	FR 1701010101/2887		FR	04-12-2017	1	M801	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (MENSAL)	1	17,98	0%	0,00	17,98	45%
	FR 1701010101/2887		FR	04-12-2017	2	M7202	A... FREE OFF-PEAK TRF C/ FID	1	17,86	23%	4,11	21,97	55%
<b>Total do Documento:</b>												<b>39,95</b>	
F25/ESTUDANTE ALL TIME 7X MENSAL	FR 1701010101/2843		FR	02-12-2017	2	M801	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (MENSAL)	1	20,68	0%	3,87	20,68	45%
	FR 1701010101/2843		FR	02-12-2017	1	M254	A... 25/ESTUDANTE ALL TIME 7X MENSAL	1	20,54	23%	4,73	25,27	55%
<b>Total do Documento:</b>												<b>45,95</b>	

Conforme se materializa na ultima coluna do anterior quadro, o A... decidiu aplicar uma percentagem de 45% ao valor total de cada uma das mensalidades praticadas, percentagem esta, que associou a nutrição e/ou Fisioterapia ou seja, valor esse que considerou o justo para ser associado a uma atividade isenta de IVA.

O contribuinte sustenta esta aplicação como o conceito, anteriormente referido e denominado de - “Chave na mão”, em que o sócio, desde o momento da entrada nas instalações ate ao momento da sua saída tem, ao seu dispor, um conjunto de serviços integrados não sendo possível fazer destrição entre eles, ou seja, entre a parte de ginásio propriamente dito que compreende, a musculação, a parte de cardio, as diversas aulas de grupo e a parte correspondente ao acompanhamento nutricional e à fisioterapia que, no caso especifico do A..., não sendo aplicada numa sala, com o fim natural a que se destina (diagnosticar e tratar) traduz-se, isso sim, na presença de técnicos qualificados – fisioterapeutas, no acompanhamento dos sócios durante a pratica da atividade desportiva propriamente dita.

Ora, como anteriormente já se referiu, não é esse o entendimento da Autoridade Tributária dado não ter sido também esse o entendimento do legislador aquando da transposição para o direito interno na Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006, que deu origem ao Sistema Comum de Valor Acrescentado, mais precisamente, das alíneas a) e b) do seu artigo 132.º que consagram a isenção à obediência a um conjunto de requisitos e pressupostos e não ao livre arbítrio de quem dela pretenda usufruir.

Ainda assim, importa acompanhar a forma de atuar do contribuinte e até que ponto o mesmo associa o conceito por si criado à aplicação da isenção dos serviços de saúde humana alegadamente prestados. Para tal, vejamos a forma como são faturadas as modalidades onde estão inseridas as atividades de natação para bebés, natação e/ou karaté para crianças e cujo número poderá variar entre uma e três vezes por semana.

Não deixando ainda de ser pertinente verificar que, no caso das aulas de natação com *Personal Trainer* (PT), ou seja, aulas com professor, o valor cobrado se refere, conforme o indicado na



tabela de preços apresentada pelo contribuinte, apenas ao valor a pagar pela frequência do ginásio sendo, também conforme informação constante da tabela de preços, o valor das aulas a combinar com o professor.

Ora, se a divisão efetuada pelo contribuinte entre os serviços de ginásio – sujeitos e não isentos de IVA e os serviços de saúde humana que decidiu isentar e aos quais aplicou, aleatoriamente, uma taxa de 45% ao valor total definido para cada mensalidade, não poderá, a argumentação do contribuinte, deixar de causar estranheza quando, para a simples entrada no ginásio e frequência, de uma a três vezes por semana da piscina, a divisão ser efetuada, exatamente, da mesma forma, conforme se comprova no quadro seguinte:

### Quadro 23 – Faturação Exemplificativa das Mensalidades – Bebés e Kids

MODALIDADE	N.º Doc Venda	Cliente NIF	Tipo Doc	Data	Linha N.º	Cod Prod	Descrição Produto	Q	Preço Unitário	Tx	Total Imposto	Valor Total do Documento	%
NATAÇÃO BÉBÉS MENSAL TRF	FR 1701010102/233		FR	03-01-2017	1	M180	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MED.DESP. TRF	1	17,50	0%	0,00	17,50	45%
	FR 1701010102/233		FR	03-01-2017	2	M635	A... NATAÇÃO BÉBÉS MENSAL TRF	1	17,40	23%	4,00	21,40	55%
												38,90	
KIDS 1X TRF	FR 1701010101/287		FR	03-02-2017	1	M180	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MED.DESP. TRF	1	16,18	0%	0,00	16,18	45%
	FR 1701010101/287		FR	03-02-2017	2	M551	A... KIDS 1X TRF	1	16,07	23%	3,70	19,77	55%
												35,95	
KIDS 2X TRF	FR 1701010101/278		FR	02-02-2017	1	M180	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MED.DESP. TRF	1	17,98	0%	0,00	17,98	45%
	FR 1701010101/278		FR	02-02-2017	2	M533	A... KIDS 2X MENSAL TRF	1	17,86	23%	4,11	21,97	55%
												39,95	
KIDS 3X TRF	FR 1701010101/1132		FR	12-05-2017	1	M177	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MED.DESP. MENSAL	1	22,48	0%	0,00	22,48	45%
	FR 1701010101/1132		FR	12-05-2017	2	M410	KIDS 3X MENSAL	1	22,33	23%	5,14	27,47	55%
												49,95	
NATAÇÃO JUNIOR PT 1X MENSAL	FR 1701010101/2099		FR	18-09-2017	1	M222	A... NATAÇÃO JUNIOR PT 1X MENSAL	1	13,84	23%	3,18	17,02	55%
	FR 1701010101/2099		FR	18-09-2017	2	M801	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (MENSAL)	1	13,93	0%	0,00	13,93	45%
												30,95	
NATAÇÃO JUNIOR PT 2X MENSAL	FR 1701010101/2205		FR	28-09-2017	1	M232	A... NATAÇÃO JUNIOR PT 2X MENSAL	1	16,07	23%	3,70	19,77	55%
	FR 1701010101/2205		FR	28-09-2017	2	M801	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (MENSAL)	1	16,18	0%	3,03	16,18	45%
												35,95	
NATAÇÃO JUNIOR PT 3X MENSAL	FR 1701010102/1361		FR	04-04-2017	1	M180	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MED.DESP. TRF	1	17,95	0%	0,00	17,95	45%
	FR 1701010102/1361		FR	04-04-2017	2	M665	A... NATAÇÃO JUNIOR PT 3X TRF	1	17,85	23%	4,10	21,95	55%
												39,90	

Em suma, quer se trate de bebés, crianças ou adultos e independentemente do número de vezes que a mensalidade escolhida permita a frequência do ginásio, a todos é cobrado, na respetiva mensalidade, os serviços de nutrição e de fisioterapia, num percentual de 45% do valor total da mensalidade. Sendo ainda de referir que, tal raciocínio é também aplicado pelo A... aos valores da inscrição e do reingresso.

Assim e apesar de nos quadros em análise, os preços dos serviços do A..., de ginásio, aconselhamento nutricional e de fisioterapia, serem apresentados separadamente tal, não significa que estejamos perante prestações de serviços distintas ou separáveis. Na verdade, trata-se de um preço único não tendo o cliente, realisticamente, qualquer possibilidade de pagar apenas a parte do preço referente ao ginásio (com exceção da referida natação com PT).

Ou seja, o A..., mesmo que tivesse escassos recursos físicos e humanos para prestar tais serviços nunca deixa de os associar ao preço de cada uma das modalidades praticadas e isto, sabendo de antemão não possuir esses recursos e, portanto, que não os poderia prestar, mas apenas, cobrar aos seus clientes que olham apenas para o preço final e não à forma como o valor da mensalidade é atingido.

Esse desiderato é apenas e só do A... que assim consegue oferecer preços mais competitivos através da divisão dos valores das mensalidades em parte “Física/Ginásio” e parte “Nutricional/Fisioterapia”, ou seja, em parte sujeita a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e em parte isenta deste imposto.

Ora, a questão da repartição dos valores faturados pelas atividades desenvolvidas é não só relevante como decisiva, uma vez que coloca em causa o princípio da neutralidade a que se subordina o IVA.

A propósito do Princípio da neutralidade do IVA, passa-se a citar alguns excertos da apresentação de Clotilde Celorico Palma «O IVA e a jurisprudência comunitária - Análise de Acórdãos do TJUE»

*“• O princípio da neutralidade encontra a sua justificação noutros princípios que regem o IVA, tais como os princípios da igualdade de tratamento, da proibição de duplas tributações ou da ausência de tributação.*

- *Neutralidade - A neutralidade do imposto verifica-se quer a nível interno quer externo, em particular quer relativamente à produção (production neutrality) quer ao consumo (consumption neutrality), como expressão da neutralidade económica.*
- *O IVA realiza a neutralidade concorrencial dentro e fora da zona integrada, atendendo ao facto de a carga tributária se manter igual independentemente do sistema de produção e de comércio.*
- *Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspetiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo.*

(...)”

Mostra-se assim evidente que não assiste à entidade inspecionada o direito de, arbitrariamente e sem um racional económico que decorra das características da atividade desenvolvida, fixar a repartição dos seus rendimentos entre prestações de serviços isentas e não isentas, pela via da manipulação dos respetivos preços.

Para além da flagrante violação do princípio da neutralidade, esta mesma arbitrariedade colide também com o conceito de prestação de serviços efetuada a título oneroso, conforme ela é entendida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (as operações tributáveis reportam-se a uma relação jurídica entre o prestador e o destinatário da mesma no âmbito da qual sejam trocadas prestações recíprocas, em que exista um nexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido, constituindo os montantes pagos uma contrapartida efetiva de um serviço passível de ser individualizado (proc. 102/86, caso Apple and Pear Development Council).

### **III.1.1.3.7 CONCLUSÕES E APURAMENTO DO IVA EM FALTA**

Os factos carreados para os pontos anteriores, que se resumem de seguida:

1. A entidade A... declarou, para efeitos de IVA, que cerca de 45% da sua atividade total se encontrava isenta ao abrigo do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, por, alegadamente, se tratar da prestação de cuidados de saúde;
2. De acordo com o TJUE, considera-se estar perante prestação de cuidados de saúde na aceção da isenção em questão quando os serviços visam a assistência a pessoas, a elaboração de diagnósticos e o tratamento de doenças ou outra qualquer anomalia de saúde;
3. Da análise efetuada à atividade efetivamente exercida, aferida nomeadamente com base na afetação dos gastos incorridos, concluiu-se, nomeadamente, pela utilização dada às instalações e pela mão-de-obra que o sujeito passivo tem ao seu dispor, que a estrutura existente tem como principal objetivo a oferta de serviços de ginásio, proporcionando aos seus clientes condições para a prática desportiva monitorizada ou não;
4. Com efeito, ficou sobejamente evidenciado na exposição desenvolvida nos pontos III.1.3.1 a III.1.3.3, que a estrutura de gastos do A... tem subjacente, maioritariamente, a prestação a jusante de serviços de ginásio e, residualmente a prestação de serviços de aconselhamento nutricional e de fisioterapia;
5. Ficou ainda demonstrado que o contribuinte não dispunha em 2017 de recursos suficientes, designadamente, profissionais de nutrição e de fisioterapia devidamente credenciados para o efeito, para realizar o número de sessões de aconselhamento nutricional e de fisioterapia faturadas. Assim sendo, a referência nas faturas a “Nutrição/Fisioterapia” corresponde, quando muito, à disponibilização do direito de usufruir de uma consulta de aconselhamento nutricional inicial (no ato da inscrição), e não a uma efetiva consulta realizada sendo, de igual modo, a referência à fisioterapia corresponde, quanto muito, a serviço que se traduz no normal

acompanhamento da prática de exercício realizada pelos sócios no ginásio e não, a qualquer serviço de fisioterapia efetivamente realizado;

6. Através da análise aos preços cobrados efetuada com base no Ficheiro SAF-T(PT) de faturação, verificou-se que os clientes adquiram um “pacote” que inclui a atividade de ginásio, aconselhamento nutricional e/ou fisioterapia o que se confere pela quase total inexistência de clientes com adesão a apenas serviços de ginásio;
7. Os serviços de nutrição e de fisioterapia, ou, melhor, a disponibilização do direito de aceder a esses serviços, é um benefício potencial atribuído aos clientes do serviço principal;
8. A situação descrita permite ao sujeito passivo camuflar a isenção atribuída a uma parte significativa da mensalidade contratualizada com os clientes, retirando vantagem através da diminuição do IVA a entregar ao Estado;
9. A formação do preço dos serviços prestados pelo A... é destituída de qualquer racionalidade económica. Os serviços que mais recursos consomem (serviços de ginásio) são vendidos a preços que não permitem sequer cobrir os gastos com os recursos que lhe são afetos. Tal, só pode encontrar justificação numa discriminação artificial do preço, neste caso, com o objetivo de obter a vantagem fiscal;
10. É de referir ainda que, nem na tabela de preços, nem nos respetivos contratos celebrados, é feita qualquer menção do valor atribuído aos serviços de nutrição e de fisioterapia, estes apenas são referidos nas cláusulas gerais do contrato, onde é firmado, que tais serviços são um direito dos sócios. Na verdade, trata-se de um preço único – o preço do ginásio, na medida em que o preço fixado para o serviço de ginásio confere aos associados o direito a usufruir de tais serviços;
11. O A... só se encontra registado na ERS como prestador de cuidados de saúde desde 25 de julho de 2019,

permitem à Inspeção Tributária afirmar:

- i. Que o contribuinte está a utilizar os serviços de aconselhamento nutricional e de fisioterapia - que, na realidade, serão apenas residualmente e sempre a título acessório, utilizado pelos clientes - para, de forma artificial, discriminar as suas receitas, que mais não são do que derivadas da atividade que exerce a título principal, a atividade de ginásio;
- ii. Dito de outra forma, que os serviços de aconselhamento nutricional e de fisioterapia eventualmente realizados pelo A..., nunca constituíram para os seus clientes um fim em si mesmo, mas antes, e, eventualmente, um meio de beneficiar, nas melhores condições de preço, do serviço principal prestado por aquele e, nessa exata medida, devem ter, em sede de IVA, o mesmo tratamento da prestação de serviços principal;
- iii. Que o serviço contratado pelo cliente do A... é um serviço global, com um valor único e fixo, que engloba a prática desportiva e a possibilidade de beneficiar de serviço de aconselhamento nutricional e de fisioterapia. A prática do sujeito passivo de faturar o valor contratado em duas verbas, de serviço de ginásio e de serviço de aconselhamento nutricional e/ou e de fisioterapia, constitui uma divisão artificial da operação contratada, estando consequentemente sujeita e não isenta de IVA pelo seu valor total à taxa de normal de IVA;
- iv. Por outro lado, tendo ficado demonstrada a falta de capacidade para a realização de todos os serviços de aconselhamento nutricional e de fisioterapia faturados, conclui-se a final, que a mera disponibilização de um serviço, quando não ocorra a efetiva realização, por falta de finalidade terapêutica e até de prevenção, não constitui um serviço isento nos termos da legislação invocada pelo contribuinte;

- v. Além disso, e em jeito de conclusão, questiona-se se, ainda que todos os serviços de aconselhamento nutricional e de fisioterapia tivessem sido realizados, poder-se-á considerar que a oferta desses serviços, composto por uma sessão inicial com um profissional de nutrição e a presença, num horário restrito, de um fisioterapeuta no ginásio poderiam, ainda assim, ser consideradas prestações de cuidados de saúde na aceção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA?

Pelo plasmado ao longo do presente relatório, concluímos que as operações faturadas pelo A... a título de aconselhamento nutricional e de fisioterapia não reúnem as condições para beneficiar da isenção de IVA constante do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA. Consequentemente está em falta a liquidação, declaração e entrega de imposto, a liquidar à taxa de 23% prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

Com base na fundamentação exposta, propõe-se a liquidação adicional do imposto em falta, nos termos previstos no artigo 87.º do CIVA, em valor correspondente aos cálculos evidenciados nos quadros seguintes:

**Quadro 24 – FATURAÇÃO ANUAL DOS SERVIÇOS CONSIDERADOS ISENTOS  
DE IVA**

<b>Cód Produto</b>	<b>Rótulos de Linha</b>	<b>Faturas</b>	<b>Nota de Crédito</b>	<b>Total Faturado</b>
<b>M1403</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (ANUAL) 03	215,73	0,00	<b>215,73</b>
<b>M1503</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (MENSAL) 03	16.364,66	249,51	<b>16.115,15</b>
<b>M1603</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (TRIMESTRAL) 03	2.124,22	129,46	<b>1.994,76</b>
<b>M1703</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (SEMESTRAL) 03	4.886,68	331,07	<b>4.555,61</b>

<b>M177</b>	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MED.DESP. MENSAL	25.611,85	288,49	<b>25.323,36</b>
<b>M178</b>	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MED.DESP. TRIMEST	9.504,40	141,67	<b>9.362,73</b>
<b>M179</b>	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MED.DESP. ANUAL	27.640,27	535,50	<b>27.104,77</b>
<b>M180</b>	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MED.DESP. TRF	60.355,46	742,65	<b>59.612,81</b>
<b>M310</b>	PACKS DE TRATAMENTO DE FISIOTERAPIA	595,00	0,00	<b>595,00</b>
<b>M4301</b>	...FIT FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (MENSAL)	368,54	0,00	<b>368,54</b>
<b>M4401</b>	F FIT FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (TRIMESTRE)	64,73	0,00	<b>64,73</b>
<b>M5102</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (SEMESTRE)	1.045,57	118,55	<b>927,02</b>
<b>M584</b>	PREVENÇÃO RECUPERAÇÃO MÉDICO DESPORTIVA	261,00	0,00	<b>261,00</b>
<b>M701</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (ANUAL)	12.502,62	0,00	<b>12.502,62</b>
<b>M801</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (MENSAL)	56.540,93	838,51	<b>55.702,42</b>
<b>M901</b>	FISIOTERAPIA, NUTRIÇÃO (TRIMESTRAL)	6.236,88	78,23	<b>6.158,65</b>
<b>S106</b>	ACERTOS DE TRIMESTRALIDADES P.R.M.D.	13,50	0,00	<b>13,50</b>
<b>S108</b>	ACERTOS DE MENSALIDADES P.R.M.D.	188,34	2,25	<b>186,09</b>
<b>S109</b>	A... DIA AVULSO P.R.M.D.	252,82	6,75	<b>246,07</b>



<b>S110</b>	A... SEMANA A VULSO P.R.M.D.	31,50	0,00	<b>31,50</b>
<b>S112</b>	INSCRIÇÃO P.R.M.D.	5.801,96	107,55	<b>5.694,41</b>
<b>S114</b>	REATIVAÇÃO P.R.M.D.	216,06	10,00	<b>206,06</b>
<b>S142</b>	AVALIAÇÃO NUTRICIONAL	30,00	0,00	<b>30,00</b>
<b>S1803</b>	FISIOTERAPIA DE REABILITAÇÃO 2	70,00	0,00	<b>70,00</b>
<b>S238</b>	PACKS TRATAMENTO DE FISOTERAPIA	810,00	0,00	<b>810,00</b>
<b>S2401</b>	...FIT INSCRIÇÃO P.R.M.D.	1.687,00	4,50	<b>1.682,50</b>
<b>S2501</b>	...FIT REATIVAÇÃO P.R.M.D.	256,00	20,25	<b>235,75</b>
<b>S503</b>	FIT INSCRIÇÃO P.R.M.D.	0,00	11,25	<b>-11,25</b>
<b>S51</b>	Consulta de Nutrição	1.140,00	0,00	<b>1.140,00</b>
<b>S62</b>	A... MÊS AVULSO P.R.M.D.	48,23	0,00	<b>48,23</b>
<b>S78</b>	ACERTOS DE ANUIDADES P.R.M.D.	26,46	0,00	<b>26,46</b>
<b>Total Geral</b>		<b>234.890,41</b>	<b>3.616,19</b>	<b>231.274,22</b>

#### Quadro 25 – IVA em Falta

<b>PERÍODO DE IMPOSTO</b>	<b>Operações indevidamente consideradas isentas BASE TRIBUTÁVEL (a)</b>	<b>Taxa Normal (b)</b>	<b>IMPOSTO NÃO LIQUIDADO (c) = (a)*(b)</b>
2017 01	21.675,65	23%	4.985,40
2017 02	18.582,50	23%	4.273,98
2017 03	19.410,56	23%	4.464,43
2017 04	19.198,73	23%	4.415,71
2017 05	19.149,62	23%	4.404,41

2017 06	17.085,70	23%	3.929,71
2017 07	14.568,20	23%	3.350,69
2017 08	10.671,00	23%	2.454,33
2017 09	22.539,55	23%	5.184,10
2017 10	21.954,16	23%	5.049,46
2017 11	25.845,08	23%	5.944,37
2017 12	20593,47	23%	4.736,50
<b>Total Anual</b>	<b>231.274,22</b>		<b>53.193,09</b>

**IV - MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRETOS**

Não aplicável.

**V - CRITÉRIOS DE CÁLCULOS DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRETOS**

Não aplicável.

**VI - REGULARIZAÇÕES EFETUADAS PELO SUJEITO PASSIVO NO DECURSO DO PROCEDIMENTO INSPETIVO**

Não aplicável.

## VII - INFRAÇÕES VERIFICADAS

Relativamente à falta de liquidação de imposto e subsequente falta de declaração e entrega do mesmo nos cofres do Estado, nos períodos e montantes que constam dos quadros insertos no final do anterior capítulo III, serão elaborados os seguintes autos:

<b>Infrações</b>	<b>Normas infringidas</b>	<b>Normas punitivas</b>
Erros e omissões praticadas nas declarações periódicas de IVA relativas aos períodos de 2017 01 a 2017 12.	Art.º 27º nº 1 e art.º 41.º do CIVA	Art.º 114º do RGIT

## VIII – OUTRAS INFORMAÇÕES RELEVANTES

Não aplicável.

## IX – DIREITO DE AUDIÇÃO

Em cumprimento do disposto nos artigos 60.º da Lei Geral Tributária e 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, foi remetido por via postal o Projeto de Relatório de Inspeção Tributária (ofício n.º 2019... de 21.11.2019), convocando a sociedade A... LDA para, no prazo de quinze dias, exercer o seu direito de audição, caso o pretendesse

fazer. Esgotado o prazo fixado, verifica-se que a entidade inspecionada não exerceu o seu direito de audição.

(...)"

7.A Requerente dispunha ao tempo dos factos tributários nas suas instalações de uma sala destinada a fisioterapia e outra destinado a acompanhamento nutricional, com áreas aproximadas de seis metros quadrados cada uma.

Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados.

11.A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nas posições das partes, nos documentos constantes do processo e nos depoimentos das testemunhas inquiridas.

Cumprir notar relativamente à matéria dada como provada a inexistência de discordância entre as partes, com exceção da matéria referente à afetação duma sala destinada à atividade de fisioterapia (facto 7º, parte), matéria que não se coaduna com o constante no ponto III.1.1.3.1 do relatório de inspeção tributária. No entanto, este facto resultou provado do depoimento da testemunha Sandrina Pelota da Silva Martins.

No que respeita à demais matéria sobre que foram inquiridas, quer esta testemunha, quer a testemunha Nuno Miguel Gomes, depuseram, no essencial, no sentido da ocorrência dos factos dados como provados e sem qualquer afirmação contrária às asserções constantes do relatório inspetivo.

As testemunhas aparentaram depor com isenção, imparcialidade e razão de ciência relativamente aos factos sobre que foram inquiridas.

Assim, a decisão da matéria de facto resulta das posições das partes, dos documentos constantes do processo, designadamente do teor relatório inspetivo na parte não contestada pela impugnante, e do depoimento das testemunhas, nos termos acima referidos.

-III- O Direito aplicável

12. Sustenta a Requerente no pedido de pronúncia arbitral que:

*“No presente caso, os fundamentos apresentados pela DFP são dois:*

*As prestações de serviços de fisioterapia e nutrição são meramente acessórias dos serviços de ginásio, pelo que o regime de IVA a aplicar será o regime da prestação principal (sujeição sem isenção);*

*Em qualquer caso, a faturação dos serviços isentos deverá corresponder a serviços efetivamente utilizados.*

*Lamentos, perplexidades, cogitações e interrogações que, ora aqui, ora ali, vão surgindo no RIT mas que não resultam num sólido e claro enquadramento normativo não são fundamento das Liquidações em crise, pelo que não podem ser aqui tratados, por estarem manifestamente fora do objeto da presente ação.*

*Assim, e em face dos concretos fundamentos apresentados, entende a Requerente que as Liquidações são ilegais por vício de violação de lei uma vez que (i) se tratam de prestações combinadas ou complementares e não acessórias; e (ii) a disponibilização do serviço é requisito bastante para se beneficiar da isenção prevista no artigo 9.º, n.º 1 do Código do IVA.”*

Vejamos.

É pertinente salientar, porém, que consta do relatório inspetivo, além do mais, o seguinte:

(...)

---

*Na verdade, o sujeito passivo não faturou serviços de nutrição e/ou fisioterapia efetivamente prestados. A referência nas faturas a “Nutrição/Fisioterapia” corresponde na realidade a uma disponibilização do direito de usufruir desses serviços e não a uma consulta realizada.*

*Esta mera disponibilização do direito de usufruir de uma consulta de nutrição e/ou de usufruir durante a prática do exercício físico de acompanhamento por parte de fisioterapeutas não cabe no conceito de prestação de cuidados de saúde a que corresponde a isenção de IVA vertida para o n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, pois tais serviços não tiveram em vista a assistência a pessoas, a elaboração de diagnósticos e o tratamento de doenças ou outra qualquer anomalia de saúde, inexistindo qualquer finalidade terapêutica.”*

Pode ler-se no ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção), de 4 de março de 2021 , processo C-581/19, o seguinte:

“19 Com as suas questões, que importa tratar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se as disposições conjugadas do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 devem ser interpretadas no sentido de que um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, constitui uma prestação de serviços independente. Pergunta igualmente ao Tribunal de Justiça se o direito à isenção de IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva pressupõe a prestação efetiva do serviço, neste caso, um serviço de acompanhamento nutricional correspondente ao definido pelo órgão jurisdicional de reenvio, ou se a disponibilização desse serviço é suficiente para esse efeito.

20 Antes de mais, há que observar que o órgão jurisdicional de reenvio, ao colocar as suas questões, parece ter partido da premissa de que um dos tipos de serviços prestados no processo principal, a saber, o serviço de acompanhamento nutricional, era suscetível de ser abrangido pelo âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112.

- 
- 21 Importa, portanto, a título preliminar, verificar a exatidão desta premissa, defendida pela recorrente no processo principal, mas contestada pelo Governo português e atenuada pela Comissão Europeia.
- 22 Segundo jurisprudência constante, os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados restritamente. Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos por essas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA. Assim, esta regra de interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (Acórdão de 8 de outubro de 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, n.º 28 e jurisprudência referida).
- 23 No caso em apreço, a disposição em causa deve ser interpretada à luz do contexto em que se inscreve, das finalidades e da economia da Diretiva 2006/112, tendo especialmente em conta a *ratio legis* da isenção que prevê (v., neste sentido, Acórdão de 13 de março de 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, n.º 61 e jurisprudência referida). Assim, os termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, a saber, «[a]s prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa», não visam as prestações efetuadas no meio hospitalar, em centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza, isentas em aplicação do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva, mas as prestações médicas e paramédicas fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar (v., neste sentido, Acórdãos de 10 de setembro de 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 36, e de 10 de junho de 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, n.º 36).
- 24 Além disso, há que salientar que o conceito de «assistência médica», que consta do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, e de «prestações de serviços de assistência»,

que consta do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, visam prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde (Acórdãos de 10 de junho de 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, n.ºs 37 e 38, e de 18 de setembro de 2019, *Peters* C-700/17, EU:C:2019:753, n.º 20 e jurisprudência referida).

- 25 Por conseguinte, as «prestações de serviços de assistência», na aceção desta disposição, devem imperativamente ter uma finalidade terapêutica, uma vez que é esta que determina se uma prestação médica ou paramédica deve ser isenta de IVA [v., neste sentido, Acórdão de 5 de março de 2020, X (*Isenção de IVA para as consultas telefónicas*), C-48/19, EU:C:2020:169, n.º 27 e jurisprudência referida], ainda que daí não decorra necessariamente que esta finalidade deva ser compreendida numa aceção particularmente restrita (Acórdãos de 10 de junho de 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, n.º 40 e jurisprudência referida, e de 21 de março de 2013, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, n.º 26).
- 26 Assim, 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 2006/112 [Acórdão de 5 de março de 2020, X (*Isenção de IVA para as consultas telefónicas*), C-48/19, EU:C:2020:169, n.º 29 e jurisprudência referida].
- 27 A isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 pressupõe, portanto, que estejam preenchidos dois requisitos, o primeiro, relativo à finalidade da prestação em causa, conforme recordada nos n.ºs 24 a 26 do presente acórdão, e, o segundo, relativo ao facto de essa prestação ocorrer no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa.
- 28 Quanto a este segundo requisito, importa determinar, como salientam o Governo português e a Comissão, se um serviço de acompanhamento nutricional, como o que está em causa no processo principal, prestado por um profissional certificado e habilitado para



esse efeito em instituições desportivas e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, é definido, pelo direito do Estado-Membro em causa (Acórdão de 27 de junho de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e o., C-597/17, EU:C:2019:544, n.º 23 e jurisprudência referida), como sendo prestado no exercício de uma profissão médica ou paramédica. Resulta dos elementos constantes da decisão de reenvio, esclarecidos pelas observações do Governo português, que o serviço em questão era prestado por uma pessoa dotada de uma qualificação profissional que a habilita a efetuar atividades paramédicas como definidas pelo Estado-Membro em causa, o que caberá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

- 29 Admitindo que seja esse o caso, **há que atender à finalidade de uma prestação como a que está em causa no processo principal, o que corresponde ao primeiro requisito estabelecido no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112. A este respeito, importa ter em consideração, para examinar essa finalidade, que as isenções previstas no artigo 132.º desta diretiva se inserem no capítulo 2, sob a epígrafe «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», do título IX da referida diretiva. Assim, uma atividade não pode ser isenta, por derrogação ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo** (Acórdãos de 21 de março de 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, n.º 23, e de 21 de setembro de 2017, Comissão/Alemanha, C-616/15, EU:C:2017:721, n.º 49), **se não cumprir a finalidade de interesse geral, comum ao conjunto das isenções previstas nesse artigo 132.º**
- 30 **A este respeito, é pacífico que um serviço de acompanhamento nutricional prestado no âmbito de uma instituição desportiva pode, a médio e a longo prazo ou considerado em termos amplos, ser um instrumento de prevenção de certas doenças, como a obesidade. Todavia, cumpre notar que o mesmo se aplica à própria prática desportiva, cujo papel é reconhecido, a título de exemplo, para limitar a ocorrência de doenças cardiovasculares. Tal serviço apresenta, portanto, em princípio, uma finalidade sanitária, mas não, ou não necessariamente, uma finalidade terapêutica.**

- 31 Por conseguinte, na falta de indicação de que é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, e, portanto, com uma finalidade terapêutica, na aceção da jurisprudência referida nos n.ºs 24 e 26 do presente acórdão, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, um serviço de acompanhamento nutricional, como o prestado no processo principal, não preenche o critério da atividade de interesse geral comum a todas as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 e, por conseguinte, não é abrangido pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, de modo que está, em princípio, sujeito a IVA.
- 32 Esta interpretação não viola o princípio da neutralidade fiscal, que se opõe em especial a que duas entregas de bens ou duas prestações de serviços iguais ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e que satisfazem as mesmas necessidades deste, e que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 17 de dezembro de 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, n.º 48 e jurisprudência referida), uma vez que, à luz do objetivo prosseguido pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, serviços de acompanhamento nutricional prestados com uma finalidade terapêutica e serviços de acompanhamento nutricional desprovidos de tal finalidade não podem ser considerados iguais ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e não satisfazem as mesmas necessidades deste último.
- 33 [Conforme retificado por Despacho de 23 de março de 2021] Qualquer outra interpretação teria como consequência alargar o âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 para além da *ratio legis* que traduzem a redação desta disposição, bem como a epígrafe do capítulo 2 do título IX desta diretiva. Com efeito, qualquer serviço efetuado no âmbito do exercício de uma profissão médica ou paramédica, que tenha por efeito, mesmo de forma muito indireta ou longínqua, prevenir certas patologias, estaria abrangido pela isenção prevista nessa disposição, o que não corresponderia à intenção do

**legislador da União e à exigência de interpretação estrita dessa isenção, recordada no n.º 22 do presente acórdão. Como salientou a advogada-geral no n.º 61 das suas conclusões, uma ligação incerta com uma patologia, sem risco concreto de prejuízo para a saúde, não é suficiente a este respeito.**

- 34 Tendo em conta o que precede, há que concluir que, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, um serviço de acompanhamento nutricional prestado em condições como as que estão em causa no processo principal não é suscetível de entrar no âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112. Consequentemente, não há que responder à segunda questão.
- 35 Quanto à primeira questão, não se pode excluir que, à luz da natureza tributável desse serviço, o órgão jurisdicional de reenvio considere que a questão de saber se este é ou não independente dos serviços de manutenção e bem-estar físico tem interesse para determinar o tratamento fiscal respetivo desses serviços.
- 36 Importa recordar, para esse efeito, que, embora, no âmbito de um processo nos termos do artigo 267.º TFUE, baseado numa nítida separação de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, caiba aos referidos órgãos jurisdicionais, que são os únicos competentes, nomeadamente, para verificar e apreciar os factos, determinar, em particular, se um serviço de acompanhamento nutricional prestado em condições como as que estão em causa no processo principal constitui ou não uma prestação de serviços independente dos serviços de manutenção e bem-estar físico e fazer todas as apreciações de facto definitivas quanto a isso (Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, n.º 35 e jurisprudência referida), o Tribunal de Justiça pode fornecer a esses órgãos jurisdicionais todos os elementos de interpretação do direito da União que podem ser úteis para a decisão do processo que lhes foi submetido (Acórdão de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 33). Nesta perspetiva, há que fazer as seguintes considerações.

- 37 Resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que, quando uma operação económica é constituída por um conjunto de elementos e de atos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão para determinar se dela resulta uma ou mais prestações (v., neste sentido, Acórdão de 25 de fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, n.º 28 e jurisprudência referida), especificando-se que, regra geral, cada prestação deve ser considerada uma prestação distinta e independente, como decorre do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 [Acórdão de 2 de julho de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, n.º 23 e jurisprudência referida].
- 38 Todavia, a título de exceção a esta regra geral, em primeiro lugar, a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA. É por isso que existe uma prestação única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria carácter artificial [Acórdão de 2 de julho de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, n.º 23 e jurisprudência referida].
- 39 Para este efeito, como salientou a advogada-geral nos n.ºs 22 a 33 das suas conclusões, há que identificar os elementos característicos da operação em causa (Acórdãos de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, n.º 22, e de 18 de janeiro de 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, n.º 30), da perspetiva do consumidor médio (Acórdão de 19 de julho de 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, n.º 21 e jurisprudência referida). O conjunto de indícios a que se recorre para esse objetivo inclui diferentes elementos, os primeiros, de ordem intelectual e de importância decisiva, destinados a demonstrar a indissociabilidade ou não dos elementos da operação em causa (Acórdão de 28 de fevereiro de 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, n.º 30) e o seu objetivo económico, único ou não [Acórdão de 2 de julho de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, n.º 34], os segundos, de ordem material e sem importância decisiva (v., neste sentido, Acórdão de

25 de fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, n.º 31), que eventualmente vêm em apoio da análise dos primeiros elementos, como a acessibilidade separada (Acórdão de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 43) ou conjunta (Acórdão de 8 de dezembro de 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, n.º 33) das prestações em causa ou a existência de uma faturação única (Despacho de 19 de janeiro de 2012, Purple Parking e Airparks Services, C-117/11, não publicado, EU:C:2012:29, n.º 34 e jurisprudência referida) ou distinta (Acórdão de 18 de janeiro de 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, n.º 27).

- 40 Em segundo lugar, uma operação económica constitui uma prestação única quando um ou mais elementos devem ser considerados como prestação principal, ao passo que, pelo contrário, outros elementos devem ser considerados uma prestação ou prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal [Acórdão de 2 de julho de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, n.º 29 e jurisprudência referida].
- 41 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o primeiro critério a tomar em consideração a este respeito é a inexistência de finalidade autónoma da prestação do ponto de vista do consumidor médio. Assim, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesma, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador [Acórdão de 2 de julho de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, n.º 29 e jurisprudência referida].
- 42 O segundo critério, que constitui, na realidade, um indício do primeiro, tem que ver com a tomada em consideração do valor respetivo de cada uma das prestações que compõem a operação económica, uma revelando-se mínima, ou mesmo marginal, relativamente à outra (v., neste sentido, Acórdão de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496, n.º 24).

- 
- 43 Em terceiro lugar, como salientou a advogada-geral no n.º 44 das suas conclusões, por força da Diretiva 2006/112, as «operações [...] estreitamente relacionadas» com uma prestação isenta beneficiam da sua isenção, a fim de permitir que essa isenção goze de plena eficácia. Todavia, à luz das considerações que figuram nos n.ºs 30 e 31 do presente acórdão, este terceiro tipo de exceção à regra geral que consiste em considerar cada prestação como uma prestação distinta e independente não é aplicável no caso de um serviço de acompanhamento nutricional como o prestado no processo principal. Por conseguinte, há que dispensar a análise deste tipo de exceção.
- 44 Quanto à aplicabilidade a prestações como as que estão em causa no processo principal do primeiro tipo de exceção, referido no n.º 38 do presente acórdão, importa constatar, pela leitura da decisão de reenvio, que a recorrente no processo principal se dedica, entre outras, às atividades de gestão e exploração de instituições desportivas, bem como de manutenção e bem-estar físico, e que prestou, por intermédio de um profissional devidamente habilitado e certificado para esse efeito, serviços de acompanhamento nutricional nas suas instalações.
- 45 Além disso, resulta dos elementos indicados pelo órgão jurisdicional de reenvio que esses diferentes serviços prestados pela recorrente no processo principal eram objeto de faturação separada e que era possível usufruir de uns sem recorrer aos outros.
- 46 Assim, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, afigura-se que os serviços de manutenção e bem-estar físico, por um lado, e de acompanhamento nutricional, por outro, como prestados pela recorrente no processo principal, não estão indissociavelmente ligados na aceção da jurisprudência recordada nos n.ºs 38 e 39 do presente acórdão.
- 47 Por conseguinte, em princípio, há que considerar que prestações como as que estão em causa no processo principal não constituem uma prestação única de carácter complexo.

- 48 Quanto à aplicabilidade do segundo tipo de exceção, referido nos n.ºs 40 a 42 do presente acórdão, a prestações como as que estão em causa no processo principal, importa, no caso em apreço, salientar, por um lado, a finalidade autónoma da prestação de acompanhamento dietético do ponto de vista do consumidor médio. Mesmo que tais prestações de acompanhamento dietético fossem realizadas ou suscetíveis de o ser nas mesmas instituições desportivas que as prestações de manutenção e bem-estar físico, não é menos verdade que a finalidade das primeiras não é de ordem desportiva, mas sanitária e estética, não obstante o facto de uma disciplina dietética poder ter por efeito contribuir para a *performance* atlética. Por outro lado, como salientou a advogada-geral no n.º 56 das suas conclusões, no processo principal, de acordo com a faturação da recorrente, 40 % do valor global mensal a pagar pelo cliente era imputado ao aconselhamento nutricional, percentagem que, manifestamente, não pode ser qualificada de mínima ou, *a fortiori*, de marginal. Prestações de acompanhamento dietético como as que estão em causa no processo principal não podem, portanto, ser consideradas acessórias em relação às prestações principais que são constituídas pelas prestações de manutenção e bem-estar físico.
- 49 Daqui decorre que, sem prejuízo de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, há que considerar que prestações como as que estão em causa no processo principal são distintas e independentes umas das outras para efeitos da aplicação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112.
- 50 Tendo em conta estas considerações, há que responder às questões submetidas que a Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico,

constitui uma prestação de serviços distinta e independente e não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva.”<sup>7</sup>

Previamente, há que referir que apesar deste acórdão se debruçar sobre um processo em que estavam em causa serviços de nutrição, a doutrina emanada do mesmo é manifestamente aplicável a serviços de fisioterapia, por serem situações semelhantes à luz dos aspetos considerados relevantes na decisão do TJUE.

Na linha do acórdão, no caso em apreciação no presente processo e, de igual modo, quer relativamente aos serviços de nutrição, quer aos serviços de fisioterapia, entendemos que os mesmos não preenchem o critério de atividade de interesse geral comum a todas as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 e, por conseguinte, não são abrangido pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva e no art. 9º, 1), do CIVA.

Na verdade, para além de ser pacífico que um serviço de acompanhamento nutricional ou de fisioterapia, prestado no âmbito da atividade da Requerente poder, “*a médio e a longo prazo ou considerado em termos amplos, ser um instrumento de prevenção de doenças*”<sup>8</sup>, dos autos não emerge indicação ou sinal de que, no caso concreto, os serviços em causa tivessem “*fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, e, portanto, com uma finalidade terapêutica*”, na aceção do acórdão e da jurisprudência nele referida. Em direção diferente, dos factos constantes do relatório inspetivo e que não foram contestados pela impugnante resulta, objetivamente, uma assimetria notória entre os serviços faturados a título de disponibilização daqueles serviços e a capacidade da impugnante para os prestar, o que indica que não era esperado pela impugnante que a realização efetiva dos serviços fosse solicitada em grau considerável pelos utentes/sócios do ginásio.

Numa perspetiva de racionalidade económica é compreensível que não sendo exetável uma procura dos serviços disponibilizados em quantidade que se pudesse aproximar do nível de

---

<sup>7</sup> Destaques nossos.

<sup>8</sup> Notando o acórdão que “*o mesmo se aplica à própria prática desportiva*”



serviços contratualmente disponibilizados e objeto de faturação, a impugnante apenas dispusesse de recursos para os prestar efetivamente em linha com a procura prevista. Todavia, neste contexto, esta previsão do concreto resultado prático da disponibilização sintoniza-se mais facilmente com a consideração do serviço disponibilizado como um instrumento de prevenção de doenças, tal como a própria prática desportiva, do que com finalidade terapêutica, na aceção do acórdão e da jurisprudência nele referida.

Também a configuração contratual do direito dos sócios da Requerente como «(...) *acompanhamento de fisioterapia e nutrição (...)segundo as possibilidades de interação permitidas pelo material disponibilizado pelo clube*» se sintoniza mais adequadamente com um serviço disponibilizado como um instrumento de prevenção de doenças, do que com finalidade terapêutica, na aceção referida, pela expressa previsão de limitação do acompanhamento às possibilidades de interação permitidas pelo material disponibilizado pelo clube.

Assim, na ausência de factos que apontem para a finalidade terapêutica assinalada pelo acórdão do TJUE, não pode deixar de se concluir que os disponibilizados serviços de acompanhamento nutricional e de fisioterapia não preenchem o critério de atividade de interesse geral comum a todas as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 e, por conseguinte, não são abrangidos pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta Diretiva, e no art. 9º, 1), do CIVA, pelo que não estão isentos de IVA.

Deste modo, prejudicada fica a questão de saber se tais serviços são meramente acessórios dos serviços de ginásio, uma vez que, da conclusão anterior, decorre necessariamente a improcedência da pretensão anulatória.

#### -IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral julgar improcedente o pedido de pronuncia arbitral, com a consequente manutenção das liquidações ajuizadas na ordem jurídica.

Valor da ação: € 58 040,96 (cinquenta e oito mil e quarenta euros e noventa e seis cêntimos), nos termos do disposto no art. 306º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pela impugnante no valor de 2 142.00 €, nos termos do n.º 4, do art. 22º, do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 19.07.2021

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro