

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 571/2020-T

Tema: IVA – Ginásios; serviços/consultas de nutrição; isenção. Artigo 9.º, 1), do Código do IVA.

SUMÁRIO:

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, por isso, é suscetível de ser abrangido pela isenção prevista no artigo 9.º, 1), do Código do IVA.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dra. Maria Fernanda Maças (árbitro presidente), Dr. Rui Miguel Zeferino Ferreira e Dr. Ricardo Rodrigues Pereira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 23 de outubro de 2020, a **A...., S.A.**, NIPC, com sede na Rua, Paço de Arcos (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à declaração de ilegalidade e anulação:

(ii) das liquidações adicionais de IVA n.º 2020, referente ao período de 2016/02, n.º 2020, referente ao período de 2016/03, n.º 2020, referente ao período de

2016/04, n.º 2020, referente ao período de 2016/05, n.º 2020, referente ao período de 2016/06, n.º 2020, referente ao período de 2016/07, n.º 2020, referente ao período de 2016/08, n.º 2020, referente ao período de 2017/01, n.º 2020, referente ao período de 2017/02, n.º 2020, referente ao período de 2017/03, n.º 2020, referente ao período de 2017/04 e n.º 2020, referente ao período de 2017/05, das quais resultou o montante total a pagar de € 98.747,73; e

(ii) das liquidações de juros compensatórios n.º 2020, referente ao período de 2016/02, n.º 2020, referente ao período de 2016/03, n.º 2020, referente ao período de 2016/04, n.º 2020, referente ao período de 2016/05, n.º 2020, referente ao período de 2016/06, n.º 2020, referente ao período de 2016/07, n.º 2020, referente ao período de 2016/08, n.º 2020, referente ao período de 2017/01, n.º 2020, referente ao período de 2017/02, n.º 2020, referente ao período de 2017/03, n.º 2020, referente ao período de 2017/04 e n.º 2020, referente ao período de 2017/05, das quais resultou o montante total a pagar de € 14.037,84.

A Requerente juntou 15 (quinze) documentos, arrolou 4 (quatro) testemunhas e requereu, ainda, o aproveitamento da prova testemunhal produzida no âmbito do processo n.º 170/2019-T.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. Como resulta do pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*), a Requerente alega, nuclearmente, o seguinte que passamos a citar:

«- (...), os referidos atos de liquidação de IVA padecem de vício de ilegalidade, porquanto todos os serviços de nutrição prestados pela Requerente se subsumem no artigo 9.º, alínea 1) do Código do IVA e, por conseguinte, estão isentos de IVA.

- Entende a AT que apenas as consultas de nutrição faturadas pela Requerente estão isentas de IVA, enquanto as consultas anuais que são faturadas mensalmente não estão, no entendimento da AT, isentas de IVA.

- (...), todas as consultas de nutrição disponibilizadas pela Requerente são prestadas pelos mesmos técnicos especializados (nutricionistas) e nas mesmas instalações, pelo que a forma de faturação ou a designação que lhe é dada não pode influenciar o seu enquadramento para efeitos de IVA.

- Pelo exposto, as notas de liquidação de IVA e respetivas liquidações de juros são ilegais por violação do artigo 99.º alínea a) do CPPT, por erro na qualificação dos rendimentos na interpretação do artigo 9.º, alínea 1) do Código do IVA.

- A AT violou, por errada interpretação e aplicação da lei, os princípios da justiça, da proporcionalidade fiscal e da prevalência da substância sob a forma, ao emitir estes atos de liquidação, fazendo uma interpretação extensiva da lei, o que justifica a declaração da sua ilegalidade e respetiva anulação, (...).

- De facto, as prestações de serviços em causa, por serem prestadas por nutricionistas, têm sempre fins terapêuticos e são prestações de serviços autónomas da prestação de serviços de ginásio, pelo que estão isentas de IVA.

- Todos os serviços de nutrição praticados pela Requerente: são prestados por profissionais qualificados com fins terapêuticos e de prevenção, pelo que se enquadram na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA; são efetivos; são autónomos do serviço principal ginásio.

- (...) a nutrição é isenta de IVA de acordo com a própria Diretiva do IVA e legislação nacional, não podendo nem devendo a AT, enquanto entidade pública, subverter as regras do IVA (...).

- Todos os serviços prestados pela Requerente na área da nutrição são prestados da mesma forma pelos mesmos profissionais, através de consultas de nutrição, quer sejam vendidas aos sócios através dos Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos (2 consultas presenciais) quer sejam vendidas isoladamente ou em packs de várias consultas, mudando apenas a forma de faturação das mesmas.

- O modo como é faturado não pode influenciar a natureza do serviço, tal como o facto de ser faturado por uma sociedade e não pelo próprio nutricionista também não lhe retira essa natureza (...). Ou seja, a AT aceita que os serviços de nutricionismo gozam da isenção prevista no n.º 1) do artigo 9.º quando são faturados separadamente dos serviços de ginásio.

- (...) todos os serviços de nutrição prestados pela Requerente são efetivos e mesmo que não fossem não seriam desqualificados para efeitos de aplicação da isenção da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA.

- (...) as duas atividades são autónomas (ginásio vs nutrição) ainda que dirigidas para o mesmo público alvo – os sócios do ginásio. É possível frequentar apenas consultas de nutrição sem frequentar o ginásio, e vice-versa, (...). A prestação de serviços de nutrição não é indispensável para a prática de exercício físico. Ou seja, são prestações de serviços complementares e não acessórias, não perdendo as respetivas utilidades e substâncias próprias quando prestadas e adquiridas separadamente. (...)

- É possível frequentar as consultas de nutrição sem frequentar o ginásio, (...). A diferença face aos sócios que frequentam o ginásio, é que as consultas base são pagas em 12 prestações mensais e com um preço mais reduzido do que as consultas que são adquiridas por não sócios que apenas frequentam consultas de nutrição e não o ginásio.

- (...), no entender da Requerente, a isenção contemplada na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA pretende que tais operações sejam prestadas a consumidores finais, como tal o valor cobrado pela Requerente aos utentes, no período em análise, constitui o preço final.

- Com a alteração do enquadramento proposto pelos Serviços de Inspeção Tributária, entende a Requerente que o valor global recebido como contrapartida da prestação dos serviços dietéticos, considerados pela Requerente como isentos de IVA ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA, deverá ser considerado com inclusão do IVA.

- Ao considerar o valor global recebido como contrapartida da prestação dos serviços dietéticos com inclusão do IVA, o preço final não sofrerá qualquer alteração junto do consumidor final, possibilitando, à Requerente, sujeitar a imposto o montante recebido, retirando por dentro o respetivo valor do IVA.»

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 2 de novembro de 2020.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 17 de dezembro de 2020, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 19 de janeiro de 2021.

5. No dia 5 de maio de 2021, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual arguiu as exceções de incompetência material do Tribunal Arbitral e de erro na forma de processo e impugnou os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

A Requerida não juntou documentos, nem requereu a produção de quaisquer outras provas, tendo apenas procedido à junção aos autos do respetivo processo administrativo (doravante, PA).

A Requerida alicerçou a sua Resposta, essencialmente, na argumentação que passamos a citar:

« (...) os SIT entenderam que, por um lado, nos serviços como os em apreço, não se verifica a finalidade terapêutica e como tal, não beneficiam da isenção constante da al. 1) do artigo 9.º do CIVA,

- E, por outro lado, consideraram os SIT, os serviços de nutrição em apreço, acessórios dos serviços de ginásio e, assim, com o mesmo enquadramento destes, em sede de IVA.

- Ao que acresce que, sendo os serviços facturados, independentemente da sua efectiva prestação, por maioria de razão, não se pode ter por verificado qualquer fim terapêutico quando não é efectivamente prestado.

- (...), ainda que a eventual anulação das Liquidações em apreço, determinasse a reposição da situação que existiria se não tivessem sido efectuadas e, assim, tivessem a susceptibilidade de influenciar os referidos Processos Executivo e contra ordenacional, o Tribunal, não tem competência para apreciar o Pedido, na parte relativa ao Processo Executivo e às contraordenações.

- A Portaria que fixa a competência do Tribunal, não prevê aqueles processos e, assim, encontram-se excluídos da competência do Tribunal, devendo este, nos termos legalmente previstos e, quanto a esta parte do Pedido, declarar-se incompetente, com todas as consequências legais.

- Por outro lado, o presente Processo de impugnação, não é o Processo adequado ao pedido de anulação quer dos Processos de Execução, quer dos Processos de Contra-ordenação, pelo que, também se deve dar por verificado o Erro na Forma do Processo.

- Relativamente à aplicação da isenção em casos como o em apreço, nomeadamente, quando: Se tratam de serviços de nutrição, prestados num conjunto de serviços, entre os quais se incluem também os de ginásio; E, os serviços sejam facturados independentemente de serem terem sido prestados e, até, quando não se demonstre terem sido efectivamente prestados, Já se pronunciou o TJUE, no Processo C-581/19.

- (...) o motivo das liquidações adicionais promovidas naqueles autos e nos presentes, é o mesmo, acrescentando que, nos presentes autos, os SIT concluíram também que, a forma de disponibilização dos serviços, evidencia não se ter por verificada a finalidade terapêutica dos mesmos, sendo que no demais, estão em causa as mesmas prestações de serviços e a aplicação da mesma isenção (consequentemente, das mesmas normas do direito da UE e do Código do IVA).

- (...), o TJUE conclui que, em princípio e, sem prejuízo de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, as duas prestações – os serviços de manutenção e bem estar físico, por um lado, e de acompanhamento nutricional, por outro – devem ser consideradas distintas e independentes entre si, entendendo por verificada a finalidade autónoma da prestação de acompanhamento dietético do ponto de vista do consumidor médio e, que o peso do valor da nutrição no total dos serviços (cerca de 40%), não poderia de todo ser considerada marginal.

- No entanto, não se pode deixar de notar que nos presentes autos, se por um lado, quanto ao objectivo, como refere a Requerente, o move well (ginásio) e o eat well (nutrição), conduzem a um fim comum (o feel well) e, bem assim, o facto de os destinatários dos serviços, na esmagadora maioria, não utilizarem os serviços de nutrição,

evidencia que esse não terá (certamente) sido o propósito da contratação do pack de serviços que inclui os de nutrição e,

- por outro lado, na óptica do destinatário dos serviços a que o TJUE manda atender, o peso ponderado do valor dos serviços de nutrição no valor global dos serviços, é de zero euros, porque, tendo em conta o desconto concedido, os serviços de ginásio, com ou sem serviços de nutrição, custa ao cliente o mesmo montante.

- (...), deve concluir-se que, tal como observaram os SIT, os serviços de nutrição em apreço, não constituem um fim em si para os destinatários dos mesmos, mas antes uma forma de beneficiar nas melhores condições, da prestação principal (o ginásio).

- (...), na interpretação que o TJUE faz da Directiva, o fim terapêutico, apenas se verifica quando o serviço seja prestado para fins de prevenção, diagnóstico, ou tratamento de uma doença e regeneração da saúde.

- Afirmando explicitamente que, na falta de indicação de que o serviço é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, não se verifica a finalidade terapêutica.

- O TJUE, afirma explicitamente que, serviços de nutrição como os em apreço nos presentes autos, “apresenta, portanto, em princípio, uma finalidade sanitária, mas não, ou não necessariamente, uma finalidade terapêutica.”

- (...) por maioria de razão, tal como bem assinalam os SIT, num regime de mera disponibilização, no qual, os serviços são facturados independentemente de serem ou não prestados, não se pode concluir que os serviços facturados tenham, sempre e necessariamente, finalidade terapêutica.

- Ora, no caso concreto, não alega a Requerente e por consequência não prova, em qual ou quais de entre os milhares de facturas em apreço se verificou concretamente tal finalidade e porquê.

- (...), ainda que as consultas de nutrição tivessem a virtualidade de alcançar sempre, tal fim terapêutico, daí não decorre que efectivamente seja esse o fim perseguido na aquisição dos serviços.

- (...), se do lado da sujeição, a disponibilização do serviço, comporta em si um serviço (de disponibilização), oneroso, prestado por um sujeito passivo de imposto e, assim, uma prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos previstos nos artigos 1.º, 2.º e 4.º do CIVA,

- Do lado da isenção, o facto de o serviço ser meramente disponibilizado e não efectivamente prestado (na maioria dos casos), como bem assinalam os SIT, evidenciam a inexistência de fins terapêuticos dos serviços e, assim, obstam à aplicação da isenção.

- (...) não se acatar o afirmado pelo TJUE, significaria para além de tudo mais, uma violação do Princípio da Neutralidade (princípio basilar do imposto),

- Para além da Inconstitucionalidade resultante do desrespeito do n.º 4 do art.º 8.º da CRP, na medida em que o entendimento ora propagado pelo TJUE relativamente à aplicabilidade da isenção num caso com contornos exactamente iguais aos dos presentes autos e em sentido oposto ao entendimento da Requerente, (...), tem efeito «EX-TUNC» (e não «EX-NUNC»), pelo que a interpretação veiculada é obrigatoriamente aplicável com efeitos retroativos, isto é, desde que a(s) norma(s) interpretada(s) vigora(m) no ordenamento jurídico.

- Assim, adoptar o entendimento da Requerente, violaria o Primado do Direito da União, e, nessa medida, seria inconstitucional, inconstitucionalidade essa que desde já se argui para todos os efeitos legais.»

6. Notificada para o efeito, a Requerente nada veio dizer relativamente às exceções deduzidas pela Requerida.

7. Para além dos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, a Requerente juntou ainda aos autos os seguintes documentos: um parecer jurídico, subscrito pela Prof.ª Doutora Clotilde Celorico Palma; um documento denominado «*Posicionamento da Ordem dos Nutricionistas relativo à consulta de nutrição em estabelecimentos destinados à prática de exercício físico e desporto*», subscrito pela Bastonária da Ordem dos Nutricionistas; cópias das decisões arbitrais prolatadas nos processos n.ºs 740/2019-T, 395/2020-T, 399/2020-T, 404/2020-T e 408/2020-T; uma informação vinculativa prestada pela AT; demonstrações de acerto de contas referentes a IVA e juros respeitantes aos períodos de tributação de 201701, 201702, 201703, 201704 e 201705; a liquidação adicional de IVA respeitante ao período de tributação de 201612; e, um documento denominado «*Contrato de Constituição de Penhor*».

8. Em 7 de junho de 2021, foi proferido despacho arbitral a admitir o aproveitamento da prova testemunhal produzida no processo arbitral n.º 170/2019-T, tendo a Requerente prescindido da inquirição das testemunhas arroladas no pedido de pronúncia arbitral.

9. Em 8 de junho de 2021, a Requerente apresentou um requerimento em que, além do mais, peticionou a ampliação do pedido nos termos que aqui se dão por inteiramente reproduzidos.

Notificada para o efeito, a Requerida veio pronunciar-se relativamente à pretendida ampliação do pedido, pugnando pela sua improcedência parcial, nos termos que aqui se dão por inteiramente reproduzidos.

10. Em 20 de junho de 2021, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, a conceder prazo para a apresentação de alegações escritas e a designar o dia 19 de setembro de 2021 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral.

11. Ambas as partes apresentaram alegações escritas, que aqui se dão por inteiramente reproduzidas, nas quais essencialmente reiteraram as posições anteriormente assumidas nos respetivos articulados.

II. SANEAMENTO

12. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea *a*), do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

Admite-se a cumulação de pedidos – estão em causa diversos atos tributários atinentes a IVA e juros compensatórios –, em virtude de se verificar que a procedência dos pedidos formulados pela Requerente depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (cf. artigo 3.º, n.º 1, do RJAT).

§1. DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL E DO ERRO NA FORMA DE PROCESSO

13. A Requerente conclui o PPA com a formulação do seguinte pedido:

«Nestes termos, requer-se a V. Exa. se digne declarar a ilegalidade dos atos de liquidação de IVA supra identificados e respetivos juros compensatórios, com a sua conseqüente anulação, tudo com as necessárias conseqüências legais, bem como a anulação dos respetivos Processos de Execução Fiscal e respetivo Processo de Contra-Ordenação (Processo n.º 3.....).»

Relativamente ao segmento do pedido em que é peticionada a anulação dos processos de execução fiscal e de contra-ordenação tributária, a Requerida, na sua Resposta, advoga que a *«Portaria que fixa a competência do Tribunal não prevê aqueles processos e, assim, encontram-se excluídos da competência do Tribunal, devendo este, nos termos legalmente previstos e, quanto a esta parte do Pedido, declarar-se incompetente, com todas as consequências legais»*; mais propugna a Requerida que *«o presente processo de impugnação não é o processo adequado ao pedido de anulação quer dos processos de execução, quer dos processos de contra-ordenação, pelo que também se deve dar por verificado o erro na forma do processo»*.

Cumprе apreciar e decidir.

O âmbito de competência material do tribunal é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (cf. artigo 13.º do CPTA aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT), sendo que a infração das regras de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do tribunal, que é de conhecimento oficioso (cf. artigo 16.º do CPPT e artigos 96.º, alínea a) e 97.º, n.º 1, do CPC aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

O artigo 2.º do RJAT delimita o âmbito material da arbitragem tributária fixando, nas duas alíneas do n.º 1, o conjunto de questões que podem ser submetidas a apreciação nos tribunais arbitrais: *“a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”* (alínea a) e *“a declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”* (alínea b)).

O artigo 4.º do mesmo diploma legal determina, por seu turno, que *“[a] vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.”*

Ao abrigo desta disposição legal, foi aprovada a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, que regulamenta a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD e cujo artigo 2.º, epigraфado *“Objecto da vinculação”*, estatui o seguinte:

“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de antoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*
- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.*
- e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.”*

O elemento literal das citadas normas legais permite-nos concluir, por si só e, portanto, sem necessidade de acrescidas considerações, que o âmbito da competência material dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD não abarca a pretensão anulatória deduzida pela Requerente quanto aos processos de execução fiscal e de contra-ordenação tributária que lhe hajam sido instaurados em virtude da concreta situação fáctica em causa neste processo.

Nesta conformidade, o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para conhecer do pedido de anulação dos aludidos processos de execução fiscal e de contra-ordenação tributária, o que importa a absolvição da instância, nessa parte, da Requerida (cf. artigo 99.º, n.º 1, do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT); não fica, pois, prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas pela Requerente.

14. Atento o decidido quanto à incompetência material do Tribunal, fica prejudicado, por inútil, o conhecimento do alegado erro na forma de processo (cf. artigo 130.º do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

§2. DA AMPLIAÇÃO DO PEDIDO

15. A Requerente veio requerer a ampliação do pedido nos seguintes termos que aqui respigamos, invocando o artigo 265.º, n.º 2, do CPC:

«Deverão ainda as notas de liquidação em crise ser consideradas ilegais uma vez que contrariam a informação vinculativa prestada à empresa B..... SA, empresa holding do Grupo no qual a requerente é participada em 22 de março de 2013 (informação número 1573) (...), por a AT proceder a correções e liquidações adicionais de forma contrária ao especificamente pronunciado em sede de resposta a pedido de informação vinculativa; e por violação, pelo mesmo motivo, dos princípios da boa-fé e da proteção da confiança, ínsitos nos artigos 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP) e do princípio da colaboração, constante do artigo 59.º, n.ºs 2 e 3, alínea e), da LGT, e, por consequência, do seu artigo 68.º (...).

Mais deverá ser a AT condenada ao pagamento de indemnização referente ao pagamento de garantia indevida nos termos do previsto no artigo 53.º da LGT, (...) (cfr. ainda art. 171.º do CPPT).

Nos presentes autos a requerente apresentou garantia, conforme contrato de penhor (...) cujo teor considera-se integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.»

A Requerida pronunciou-se sobre esta pretensão da Requerente, afirmando, além do mais, o seguinte:

«(...), nos presentes autos, pretende a Requerente a anulação das liquidações em apreço (de IVA e juros), com todas as consequências legais, com fundamento em erro acerca dos pressupostos de facto e de direito, nomeadamente, no que entende ter sido uma errada interpretação da isenção do artigo 9.º do CIVA em relação aos serviços de nutrição prestados nos termos melhor descritos nos autos.

(...)

Para o STA, sendo as pretensões materialmente distintas, porquanto inseridas em quadros normativos diferentes e relativos a distintos âmbitos de tutela, não será de admitir a ampliação do pedido ao abrigo do artigo 265.º n.º 2 do CPC.

(...)

O PEDIDO DE AMPLIAÇÃO DO PEDIDO NA PARTE RELATIVA AOS PRINCÍPIOS DA BOA-FÉ E DA PROTEÇÃO DA CONFLANÇA

(...), neste aspecto, a pretensão da Requerente não configura uma ampliação do pedido, mas antes um autêntico novo pedido com uma também nova causa de pedir.

(...)

Isto porque, por um lado, os factos que refere (no pedido) não constam do PPA e são os factos essenciais da causa de pedir e, por outro lado, se refere a uma diferente pretensão materialmente distinta, porquanto inserida num quadro normativo diferente e relativo a distinto âmbito de tutela.

Nenhum dos factos alegados no “novo pedido” constam do PPA ou dele decorrem.

(...)

(...), a requerida ampliação do Pedido, sem uma ampliação da causa de pedir (que a Requerente não requer), sempre determinaria a ineptidão do PPA nessa parte, por manifesta falta de causa de pedir.

(...) ainda que a Requerente tivesse requerido a ampliação da causa de pedir (que não requereu), ao abrigo do n.º 2 do artigo 265.º do CPC, sempre se mostraria a mesma inadmissível, (...).

(...), a ampliação requerida não é o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo.

Assim, deve, nesta parte, a requerida ampliação ser indeferida por não ser o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo e por manifesta falta de causa de pedir, o que desde já se requer.

(...)

DA PARTE RELATIVA AO PAGAMENTO DE INDEMNIZAÇÃO REFERENTE AO PAGAMENTO DE GARANTIA INDEVIDA

Este segmento do requerimento de ampliação do pedido, embora respeite a regime jurídico distinto do dos juros que a Requerente peticionou no PPA, refere-se ainda assim à tutela dos mesmos interesses jurídicos, que no caso são o pagamento à Requerente dos prejuízos causados com a necessidade de apresentação da impugnação e tem por base os mesmos factos essenciais, ou seja, o entendimento da Requerente de que a Requerida errou acerca dos pressupostos de facto e de direito na interpretação da norma de isenção, as liquidações daí decorrentes, etc., acrescentando apenas o facto de a Requerente ter prestado garantia para sustentar os processos de execução fiscal cuja extinção a Requerente inicialmente peticionara.

Pelo que, nesta parte, admite a Requerida que (...) poderá ser deferido.»

Cumprе apreciar e decidir.

O artigo 265.º, n.º 2, do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, estatui que “[o] autor pode, em qualquer altura, reduzir o pedido e pode ampliá-lo até ao encerramento da discussão em 1.ª instância se a ampliação for o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo.”

No tangente à ampliação do pedido consubstanciada na arguição de vícios invalidantes dos atos tributários controvertidos, consubstanciados na violação do artigo 68.º da LGT, por as liquidações impugnadas contrariarem a Informação Vinculativa n.º 1573 e na violação, pela mesma razão, dos princípios da boa-fé e da proteção da confiança, consignados nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e do princípio da colaboração, consignado no artigo 59.º, n.ºs 2 e 3, alínea e), da LGT, afigura-se-nos que não estamos perante um desenvolvimento ou uma mera consequência do pedido primitivo, mas sim perante novos pedidos estribados em novas causas de pedir, ou seja, em novos vícios. Porquanto, importa ter presente que a causa de pedir “nas ações constitutivas e de anulação é o

facto concreto ou a nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido” (artigo 581.º, n.º 4, do CPC aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Como foi entendido nos processos n.ºs 519/2020-T e 599/2020-T, nos quais foi suscitada igual questão à que aqui enfrentamos, *«havendo, em processo de impugnação judicial, tantos pedidos de anulação quantas as causas de pedir invocadas, a formulação de um mesmo pedido de anulação baseado em diferentes causas de pedir reconduz-se a formulação de novos pedidos, com novas causas de pedir (novos vícios ou fundamentos de anulação).*

Assim, a qualificação do requerimento do Sujeito passivo não é de mera ampliação do pedido, mas de formulação de novos pedidos de anulação, cada um deles baseado em cada um dos novos vícios invocados (...).

Por isso, não se está perante o desenvolvimento do pedido inicial mas formulação de novos pedidos adicionais, que não têm cobertura no artigo 265.º, n.º 2, do CPC.

Para além disso, a alteração ou ampliação da causa de pedir que a invocação de novos vícios consubstancia, apenas é permitida pelo artigo 265.º, n.º 1, do CPC, “em consequência de confissão feita pelo réu e aceita pelo autor, devendo a alteração ou ampliação ser feita no prazo de 10 dias a contar da aceitação”, o que não sucedeu neste caso.»

Nesta conformidade, é indeferido o requerimento de ampliação do pedido com fundamento em novos vícios.

Isto posto. No respeitante à ampliação do pedido na parte referente à condenação da AT ao pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, afigura-se-nos que estamos perante uma consequência do pedido primitivo e, por isso, é a mesma admitida pelo artigo 265.º, n.º 2, do CPC, como passamos a explicitar.

O artigo 53.º da LGT atribui ao devedor tributário que, para suspender a execução, tenha oferecido garantia bancária ou equivalente, o direito a ser indemnizado, total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação; esse direito à indemnização é em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenha como objeto a dívida garantida. A propósito desta norma legal, é dito o seguinte no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15.09.2016, proferido no processo n.º 08092/14: *«Como decorrência da anulação judicial do acto tributário ilícito e do desaparecimento de todos os seus efeitos “ex tunc”, surge-nos a norma que consagra a possibilidade de pagamento de uma indemnização quando se conclua que o sujeito passivo prestou uma garantia no âmbito de processo de execução fiscal, visando a sua suspensão, sendo esta indevidamente prestada (...).»* (sublinhado nosso)

Como afirma Jorge Lopes de Sousa (*Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010, p.156), «a razão que justifica a atribuição do direito a indemnização é a existência de um prejuízo para o particular provocado por uma actuação ilegal da administração tributária, ao efectuar erradamente uma liquidação, e, por isso, a atribuição de tal direito justifica-se em todos os casos em que for detectado um erro imputável aos serviços, independentemente do meio processual administrativo ou contencioso em que essa determinação é feita.»

O artigo 171.º do CPPT estabelece no seu n.º 1 que “[a] indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda” e no seu n.º 2 que “[a] indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência”. O processo de impugnação judicial abrange, assim, a possibilidade de condenação no pagamento de indemnização por garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação. Nessa conformidade, o pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a “legalidade da dívida exequenda”, pelo que, como resulta do teor expresso do n.º 1 do artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

Nestes termos, por configurar uma consequência do pedido primitivo, é admitida a ampliação do pedido quanto à condenação da AT ao pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida.

*

16. Não existem quaisquer outras exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

17. Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

a) O Grupo B....., no qual a Requerente se insere, existe atualmente em oito países e reúne mais de 275.000 sócios, tendo iniciado a sua atividade na Península Ibérica há 20 anos e no

exercício de 2012 passou a integrar um grupo empresarial hoje denominado “C.....Portugal” que é constituído por 16 empresas.

b) Uma dessas empresas é a Requerente, que tem como atividade a criação, promoção e exploração de *health clubs*, gestão, formação e consultoria em desporto, manutenção física e bem-estar, prestação de serviços de nutrição e outras atividades de saúde pública, incluindo tratamentos de fisioterapia.

c) As atividades desenvolvidas pela Requerente enquadram-se no CAE 93192 – Ginásios, como atividade principal, e nos seguintes CAE secundários: CAE 96022 – Institutos de beleza e CAE 86906 – Outras atividades de saúde humana, NE.

d) Para efeitos de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal.

e) Em 2016, e atualmente, a Requerente desenvolvia a sua atividade num *health club* do Grupo B....., localizado em ..., na Rua

f) O aludido *health club* tem 3.238 m² e conta com ginásio, zona de treino funcional, 3 (três) estúdios, uma piscina, saunas e banho turco, zona de restauração, 2 (dois) gabinetes dedicados a fisioterapia e 2 gabinetes de nutrição.

g) A Requerente proporciona aos seus sócios não só a prática de ginásio similar aos seus concorrentes de mercado, mas vai bastante mais para além da mera prática de exercício físico, proporcionando ainda outros serviços, como um variado leque de aulas de grupo, treino personalizado, serviços de estética, massagem, fisioterapia e nutrição.

h) Aqueles serviços inserem-se na mais ampla política do Grupo B..... espelhada na máxima “*Live well*” assente em três pilares “*move well, eat well e feel well*” (exercício, nutrição, repouso); assim, dando corpo à implementação em território nacional da nova política comercial internacional, o Grupo B..... levou a cabo uma remodelação nos seus serviços, imagem, instalações e contratação de pessoal de modo a relevar a vertente da nutrição, publicitando-a como novo *target* da marca B.....

i) Foi com base naquela máxima que, na vertente de “eat well”, em 2013, e até hoje, a Requerente passou a proporcionar aos seus sócios serviços de nutrição, mediante a subscrição de um contrato denominado “Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos” que consiste exatamente no mesmo serviço que os denominados serviços de nutrição. [cf. depoimentos das testemunhas]

j) As expressões e licenciaturas de “dietética” e “nutrição” são equivalentes desde a constituição da Ordem dos Nutricionistas, em 1 de janeiro de 2011. [cf. depoimentos das testemunhas D..... e E.....]

k) Aos sócios que aceitaram este novo serviço de nutrição foi oferecido um desconto na mensalidade do ginásio correspondente ao valor do serviço de nutrição.

l) Os serviços de nutrição/dietéticos são prestados em gabinetes individualizados, próprios para o efeito, resultado dos investimentos e alterações introduzidas nos vários edifícios B....., nos quais apenas são prestadas consultas de nutrição, não servindo para qualquer outro fim. [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA e depoimentos das testemunhas]

m) No caso da Requerente, existem duas salas onde só se prestam serviços de nutrição e que foram adaptadas para esse efeito com máquinas, com medidores de gordura corporal (tanitas) e com *software* próprio, denominado “SANUT”.

n) No *site* da Internet do B..... consta o seguinte:

«Eat Well: a quem se destina?»

Engana-se quem pensa que o eat well se destina apenas a quem tem peso a mais. Na verdade, o novo programa de nutrição do B..... foi criado não só a pensar naqueles que têm excesso de peso, mas também naqueles que, apesar de não acusarem quilos a mais na balança, têm hábitos alimentares incorretos e sofrem as consequências disso, seja por terem falta de energia e de produtividade, seja porque já manifestam problemas de saúde.»

o) Para fazer face a esta nova filosofia, a Requerente mantém, desde 2013, nutricionistas no seu Quadro de Pessoal, sendo que atualmente o Grupo B..... já conta com um total de 49 (quarenta e nove) nutricionistas que desenvolvem a sua atividade nos 21 ginásios geridos pelo Grupo B..... em Portugal. [cf. depoimentos das testemunhas F....., G....., D..... e H.....]

p) No ano de 2016, a Requerente tinha ao seu serviço os seguintes nutricionistas: o Dr. I....., contratado a tempo parcial, a Dra. J....., contratada a tempo parcial, e a Dra. K....., contratada a tempo inteiro. [cf. documento n.º 5 anexo ao PPA]

q) O sobredito “Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos” era, à data dos factos, composto por duas consultas de nutrição presenciais e dois acompanhamentos telefónicos anuais, nos quais se fazia apenas um *follow up* das consultas; contudo, sempre que os sócios pretendiam mais do que duas consultas de nutrição por ano, podiam sempre adquirir consultas de nutrição vendidas quer isoladamente, quer em packs, sendo estas consultas prestadas pelos mesmos

profissionais que prestam as consultas iniciais, com a mesma duração e os mesmos serviços. [cf. PA e depoimentos das testemunhas]

r) Os clientes podiam e podem frequentar apenas o ginásio, sem usufruir das consultas de nutrição, assim como usufruir apenas das consultas de nutrição, sem frequentar o ginásio. [cf. documento n.º 13 anexo ao PPA e depoimentos das testemunhas F....., G....., D..... e H.....]

s) A diferença face aos sócios que frequentam o ginásio é que as consultas base são pagas em 12 (doze) prestações mensais e com um preço mais reduzido do que as consultas que são adquiridas por não sócios que apenas frequentam consultas de nutrição e não o ginásio. [cf. depoimentos das testemunhas F....., G....., D..... e H.....]

t) No ano de 2016, foram prestadas 2.627 consultas de nutrição no clube da Requerente – 1.190 “Base Presencial”, 1.070 “Base SEND MAIL”, 13 “Premium Nutrione”, 7 “Premium NutriBoost” e 347 “Premium NutriPlan” –, sendo que foi o seguinte o respetivo número de sócios neste ano [cf. documento n.º 6 anexo ao PPA]:

2016	2016	2016	2016	2016	2016	2016	2016	2016	2016	2016	2016
Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
2.852	2.861	2.813	2.695	2.598	2.563	2.376	2.080	2.324	2.408	2.388	2.331

u) As consultas são efetuadas nas instalações da Requerente, pelos nutricionistas que pertencem aos quadros da Requerente e em instalações próprias para o efeito e específicas para aquele fim, com *software* próprio e específico para serviços de nutrição, denominado “SANUT”. [cf. depoimentos das testemunhas F....., G....., D..... e H.....]

v) A Requerente detém um sistema informático interno, comum a todo o Grupo B....., denominado “SANUT”, que permite registar e controlar todas as consultas de nutrição, quer as iniciais (denominadas consultas base) quer as subseqüentes (denominadas consultas *premium*), sendo que a parte clínica só é acessível aos nutricionistas credenciados. [cf. depoimentos das testemunhas F....., G....., D..... e H.....]

w) Todas as consultas (quer as iniciais quer as *premium*) são dadas nos mesmos gabinetes, nas mesmas condições e pelos mesmos profissionais, não divergindo quer na duração quer na qualidade, sendo os serviços prestados exatamente os mesmos. [cf. depoimentos das testemunhas F....., G....., D..... e H.....]

x) A Requerente, bem como todo o Grupo C..... em Portugal, têm programas de estágios remunerados com base num Protocolo com a Ordem dos Nutricionistas, sendo recebidos

estagiários nos clubes do B..... que aí completam a sua formação profissional, tendo a Requerente recebido, desde 2013, 2 (duas) estagiárias. [cf. documento n.º 7 anexo ao PPA e depoimento da testemunha D.....]

y) O Grupo B....., antes de iniciar a prestação de serviços de nutrição, solicitou uma informação vinculativa à Administração Tributária, quanto ao enquadramento em IVA – designadamente na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA – dos serviços de aconselhamento de nutrição, prestados em *health club*, clubes de *fitness* e ginásios, faturados aos respetivos clientes e desde que assegurados por profissionais habilitados para o seu exercício nos termos da legislação aplicável, tendo sido prestada a informação que consta do documento n.º 1 anexo ao requerimento de 08.06.2021 da Requerente e que aqui se dá por inteiramente reproduzida.

z) Os Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos e as consultas de nutrição vendidas em separado têm códigos de faturação diferentes (SDIET e NUT), sendo que tratam-se de meros códigos de faturação que foram sendo criados para distinguir as diversas consultas por uma questão de controlo na implementação da estratégia de marketing. [cf. depoimento da testemunha F.....]

aa) A descrição do serviço que consta das faturas é igual quer para as consultas base quer para as consultas *premium*, ou seja, independentemente de constar o código SDIET (consultas base) ou NUT (consultas *premium*), na descrição aparece sempre «prestação de serviços de nutrição». [cf. documento n.º 11 anexo ao PPA]

bb) A coberto da Ordem de Serviço n.º OI2017....., a Requerente foi sujeita a um procedimento inspetivo externo respeitante ao ano de 2016 e de âmbito parcial, com incidência sobre o IVA, o qual foi realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa e que culminou com a elaboração do respetivo Relatório de Inspeção Tributária (doravante, *RIT*) que aqui se dá por inteiramente reproduzido, do qual importa destacar os seguintes segmentos [cf. PA]:

«(...)

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III.1 – EM SEDE DE IVA

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

III.1.1.1 Dos Factos

O SP tem como objeto social a criação, promoção e exploração de health clubs, gestão, formação e consultoria em desporto, manutenção física e bem estar, serviço de nutrição e outras atividades de saúde pública, incluindo tratamentos de fisioterapia, cedência de espaços em imóveis próprios ou alheios e serviços conexos; arrendamento, compra e venda de propriedades, incluindo prédios e revenda dos adquiridos para esse fim, bem como a gestão, exploração e manutenção de imóveis; e ainda o comércio a retalho de produtos médicos e ortopédicos, em estabelecimentos especializados, atividades, estas, que desenvolve no ginásio que explora sob a insígnia B..... em ..., na Rua

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

(...)

Quem pretender ser cliente daquele ginásio e usufruir dos serviços nele disponibilizados, tem de se tornar sócio do ginásio explorado pelo SP mediante a assinatura de um contrato individual de adesão (...) proceder ao pagamento de uma “taxa de inscrição” e ao pagamento antecipado de uma mensalidade cujo valor é variável de acordo com o número de frequências semanais e/ou serviços utilizados.

Por outro lado, (operação iniciada no exercício de 2013), nos atos de inscrição como sócios, verificamos a existência de clientes que passaram a subscrever um “Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos” (embora também possa ser subscrito à posteriori).

Esta possibilidade é, contudo, extensível aos sócios que já se encontravam, àquela data, com contratos em vigor.

(...) solicitámos algumas das faturas referentes às mensalidades (...) e verificamos que as faturas emitidas aos clientes que subscreveram o contrato de prestação de serviços dietéticos, para além da rubrica “Utilização das instalações desportivas” (atividade sujeita e não isenta), podem surgir outras rubricas, tais como “Personal Training” (também atividade sujeita e não isenta). Contudo, a esta ou estas, surge sempre associada a rubrica “Prestação de Serviços Dietéticos ou Nutrição”, à qual correspondem códigos tais como “SDIET” consideradas pelo sujeito passivo como isentas de IVA nos termos da alínea 1), do artigo 9.º do CIVA.

Acontece que nas referidas faturas (as das mensalidades de quem subscreveu o contrato de prestação de serviços dietéticos), para além das duas rubricas - a referente à utilização das instalações desportivas e a referente à prestação de serviços dietéticos - surge, ainda, uma terceira rubrica. Trata-se de um desconto por subscrição deste serviço, ou seja:

- “Utilização das instalações desportivas” (sujeita a IVA à taxa normal – 23%);
- “Prestação de serviços dietéticos ou nutrição” (isenta de IVA nos termos da alínea 1) do art. 9.º do CIVA)

Uma terceira rúbrica:

- Desconto por subscrição de acompanhamento dietético ou serviço de nutrição (sujeito a IVA à taxa normal – 23%)

Note-se que o SP sujeita o desconto à taxa normal, quando o faz depender da subscrição de um serviço que considera isento e quando ambos os valores são exatamente iguais o que, na prática, transforma este serviço num serviço gratuito.

Ora, como se constata, o valor da prestação de serviços dietéticos, incluído na faturação, é considerado isento pelo sujeito passivo, nos termos da alínea 1) do art. 9º do CIVA, enquanto o desconto, de montante igual ao do serviço dietético, é objeto de regularização de IVA a favor do sujeito passivo à taxa de 23%, donde decorre que o valor de imposto a ser entregue ao Estado, proveniente da faturação ao cliente da atividade principal desenvolvida (utilização de instalações desportivas), sofre uma diminuição por via da regularização na fatura a favor do SP, no valor de 23% aplicado ao montante faturado com isenção: “Prestação de serviços dietéticos”.

Através da respetiva faturação, constata-se que o SP entende que todos os serviços que presta na área da nutrição se encontram isentos de IVA. Não é esse, contudo, o entendimento da AT. Efetivamente, na área da nutrição, o sujeito passivo desenvolve a sua atividade em duas vertentes:

- Prestação de Serviços Dietéticos ou Nutrição (SDIET);
- Consultas de Nutrição, isoladas, ou em packs que podem ir até 6 consultas (vários códigos NUT).

Verificamos na contabilidade do SP a evidência dos dois serviços (SDIET e NUT), não existindo dúvidas que os mesmos dois códigos se referem efetivamente a conteúdos diferentes, e, de facto, de toda a análise efetuada, apurámos que o código NUT se refere a consultas de nutrição, enquanto o código SDIET se refere, unicamente a “Prestação de Serviços Dietéticos ou Nutrição”. Esta “Prestação de Serviços Dietéticos” surge sempre associada à “Utilização das instalações desportivas”, constituindo, assim, uma atividade acessória a esta.

Aprová-lo, estão os “Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos” (...) de cujas cláusulas, respetivamente, primeira e terceira, se retira o carácter “acessório” desta vertente dos serviços dietéticos, relativamente ao ginásio, já que o acesso à mesma só é “permitido” enquanto durar o “Contrato de Adesão” (contrato para “Utilização das instalações desportivas” – Ginásio) (...):

Cláusulas 1ª e 3ª:

Caráter acessório:

“Pelo presente a primeira obriga-se a prestar serviços de aconselhamento dietético e nutricional, composto por duas sessões presenciais e dois acompanhamentos telefónicos anuais (...) – (in Cláusula 1ª);

“O término do contrato de adesão referente à utilização de atividades desportivas implica automaticamente a cessação do presente contrato” (...) – (in Cláusula 3ª ponto 3.3).

Note-se que é, exatamente, no caráter acessório destas prestações de serviços que focamos a nossa posição e não na falta de cumprimento dos requisitos para a respetiva prática, uma vez que, nessa matéria, solicitamos elementos e pudemos assim comprovar a conformidade com os requisitos exigidos no Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho.

Assim, é sobre a demonstração deste caráter acessório da “prestação de serviços dietéticos” (por contraponto com as consultas de nutrição) e sobre os respetivos enquadramentos em sede de IVA, que nos iremos debruçar no ponto que se segue.

III.1.1.2. Dos fundamentos das correções meramente aritméticas

III.1.1.2.1 Enquadramento fiscal

III.1.1.2.1.1 Direito comunitário

- *A Diretiva do IVA estabelece, no n.º 1 do seu artigo 132º, a isenção de determinadas prestações de serviços na área da saúde.*
- *Beneficiam de isenção, nos termos da alínea b), “a hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos”.*
- *Por seu turno, a alínea c) isenta “as prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado Membro em causa”.*
- *A este respeito, o TJUE (Tribunal de Justiça da União Europeia) declarou que o conceito de prestações de serviços de assistência médica que figura na alínea c), do n.º 1, do artigo 132º da Sexta Diretiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro de 2006, visa as prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde (acórdão de 06-11-2006, Dornier, Processo C-45/01).*

- *A aceção de que a isenção prevista na alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 opera independentemente da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas, isto é, tanto é aplicável às pessoas singulares como às pessoas coletivas, decorre necessariamente da interpretação desta disposição imposta pelo TJUE.*
- *No acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler, Colet. P. I-6833, n.º 26) é afirmado, a respeito dessa disposição comunitária, que a mesma tem um carácter objetivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem mencionar a forma jurídica do prestador, pelo que basta tratarem-se de prestações de serviços médicos ou paramédicos e que sejam fornecidas por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.*
- *Segundo a jurisprudência do TJUE, nomeadamente o referido Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo c-141/00, referente ao caso Kugler, as alíneas b) e c), do n.º 1, do artigo 132.º, da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, embora visem regular a totalidade das isenções aplicáveis às prestações médicas em sentido estrito, têm âmbitos muito distintos.*
- *Assim, a alínea b), do n.º 1, do artigo 132 da Diretiva isenta todas as prestações efetuadas em meio hospitalar.*
- *Já a alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva, destina-se a isentar as prestações médicas fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do doente, ou em qualquer outro lugar, ou seja, aplica-se a prestações efetuadas fora de organismos hospitalares e no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços, relação que normalmente tem lugar no consultório deste último.*

III.1.1.2.1.2 Direito interno

- *Aquelas isenções previstas nas alíneas c) e b), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, foram transpostas para o Direito interno:*
 - *Para a alínea 1), do artigo 9.º do CIV A (tendo por base a alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE) – FORA DE MEIO HOSPITALAR*
 - *Para a alínea 2), do artigo 9.º do CIV A (tendo por base a alínea b), do n.º 1, do artigo 132.º da mesma Diretiva 2006/112/CE). – EM MEIO HOSPITALAR*

- *Na sequência dessa transposição, a alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, isenta do imposto, “As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas.” – FORA DE MEIO HOSPITALAR*
- *A alínea 2), do mesmo artigo prevê ainda estarem isentas de imposto, “As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares”.*
- *Daqui se retira que as isenções previstas nas alíneas 1) e 2), do artigo 9.º do CIVA, respeitam a “atividades que tenham por objeto diagnosticar, tratar e, se possível, curar as doenças ou anomalias de saúde”.*
- *Ambas se aplicam independentemente de os serviços serem prestados por uma pessoa singular ou coletiva, assim como da finalidade lucrativa ou não do exercício dessas atividades.*
- *A alínea 2), do artigo 9.º do CIVA, destina-se a isentar os serviços de assistência efetuados no meio hospitalar.*
- *O SP isenta as suas atividades de prestação de serviços dietéticos com base na alínea 1) do artigo 9º do CIVA (fora do meio hospitalar), conforme se pode verificar pela inscrição em rodapé nas respetivas faturas (...), pelo que nos vamos abster de dissecar aqui o conceito de estabelecimento hospitalar, dado não se aplicar a esta situação.*
- *Assim sendo, passamos a analisar a isenção aplicada pelo SP à prestação de serviços de nutrição, com base na alínea 1) do artigo 9º do CIVA.*
- *Ora estabelece a alínea 1) do artigo 9.º do CIVA que “estão isentas as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”.*
- *Uma vez que não existe no CIVA um conceito que defina o que são atividades paramédicas, teremos que nos socorrer de legislação avulsa para proceder ao seu enquadramento:*
 - *Decreto-lei 261/93, de 24 de julho, que, basicamente, define os requisitos académicos exigidos para o desempenho da função, e;*
 - *Decreto-lei 320/99, de 11 de agosto, mais especificamente o nº 1 do seu artigo 3º, que refere o conteúdo funcional que terá de, necessariamente, compreender a “realização das atividades constantes do anexo ao já referido decreto-lei 261/93, de 24 de julho, tendo como matriz a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação (dessa lista consta, designadamente, a atividade de “dietista”).*

- *Ainda a propósito do conceito de prestação de serviços médicos, previsto na alínea 1) do artigo 9º do CIV A, importa lembrar que o Acórdão do TJUE, de 14 de setembro de 2000, Processo 384/98, considera como tais as que consistam em “prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer outra anomalia de saúde” (Processo nº 3251, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, em 2012-06-28).*
- *E continua: “Tal significa que as prestações de serviços que não tenham este objetivo terapêutico (diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde) ficam excluídas do âmbito de aplicação da isenção, sendo sujeitas a imposto e dele não isentas” (...).*
- *Ora a isenção aqui aplicada à Prestação de Serviços Dietéticos, com base na alínea 1) do artigo 9º do CIV A, não é lícita por não se tratar, efetivamente, de consultas de nutrição, procuradas pelo utente em razão de alguma necessidade que sinta nessa matéria, mas tão-só a “disponibilização” de um serviço com características de aconselhamento ao utente o qual apenas ocorre no caso de o utente “procurar” esse serviço. Caso não o procure, por dele não sentir necessidade, é-lhe igualmente faturado, nos termos em que já analisámos.*
- *Tal significa que as prestações de serviços que não tenham objetivo terapêutico, mesmo que efetuadas por paramédicos devidamente habilitados para o efeito, encontram-se excluídas do âmbito de aplicação da isenção. Enquadram-se aqui as atividades de mera elaboração de dietas integradas em planos alimentares. (Lembramos que o contrato prevê apenas “duas sessões presenciais” (e não consultas) e “dois acompanhamentos telefónicos anuais”, os quais surgem designados por “aconselhamento dietético”).*
- *De facto, se alguém necessitar de uma intervenção terapêutica ao nível nutricional, procurará um profissional nessa área, não se inscreverá num ginásio, isto é, o propósito da frequência de um ginásio (ou health club) não será, certamente, o de ser consultado por um nutricionista.*
- *A prová-lo está o facto de esse serviço ser faturado mensalmente a todos os utentes, sem exceção, independentemente de usufruírem ou não da referida consulta, significando isso que todos os utentes veem uma parte da mensalidade que pagam pela frequência do ginásio estar sujeita a IVA à taxa normal e outra parte dessa mensalidade estar isenta de IVA, quando a generalidade desses utentes, durante o mês a que essa fatura respeita, não tem qualquer contacto com o nutricionista (embora lhe tenha sido informado que existe um ao seu dispor).*
- *Assim, a faturação da prestação de serviços de nutrição não beneficia da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA, estando sujeita a tributação nos termos gerais do CIV A, uma vez que os*

serviços de aconselhamento nutricional, disponibilizados em complemento da atividade física, não se enquadram no conceito de prestações de serviços médicos nem visam a assistência médica, diagnóstico, tratamento de doenças ou quaisquer anomalias de saúde.

- *Ora não sendo aplicável a isenção prevista na alínea 1) do art.º 9º do CIVA, daqui resulta que não pode ser separado na fatura a prestação de serviços de ginásio, da prestação de serviços de nutrição, uma vez que estes últimos fazem parte da prestação de serviços do ginásio, devendo-lhe ser aplicada a liquidação do imposto à taxa normal.*
- *Efetivamente, o serviço de nutrição é um serviço acessório da prestação de serviço principal que constitui o serviço de ginásio, nos termos a seguir desenvolvidos.*

Prestação principal vs acessória

- *Decorre do espírito da redação do artigo 2º, n.º 1, c) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, que cada prestação de serviços deve ser normalmente considerada distinta e independente e de que a prestação constituída por um único serviço, no plano económico, não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do IVA.*
- *Na esteira deste entendimento vem a jurisprudência comunitária confirmar que uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar de melhores condições do serviço principal prestado. Assim, quando existem prestações de serviços que visam melhorar as finalidades prosseguidas pelos ginásios, tornam-se suscetíveis de constituir operações "puramente acessórias" ou "estritamente conexas".*

Este conceito resulta da jurisprudência comunitária nos seguintes acórdãos:

- *Acórdão de 22 de outubro de 1998 "T. P. Madgett, R. M. Baldwin e The Howden Court Hotel", Processos apensos C-308/96 e C-94/97, onde o Tribunal considerou que poderia haver prestações que, embora relacionadas com a prestação principal, "não constituem (...) um fim em si, mais um meio de beneficiar das melhores condições do serviço principal.", concluindo nesse contexto que se trata de "prestações (...) puramente acessórias relativamente às prestações [efetuadas a título principal.]".*
- *Acórdão de 25 de fevereiro de 1999, "Card Protection Plan Ltd", Processo C-349/96, através do qual o TJCE firmou o entendimento de que "uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador".*

- *Acórdão de 27 de setembro de 2012, “Field Fisher Waterhouse LLP”, processo C-392/11, o Tribunal de Justiça declarou que se está em presença de uma prestação única quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a outra ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias, a que se aplica o tratamento fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador. Neste sentido vide os seguintes acórdãos: a) CPP - Processo n.º C-349/96, Colet., p. I-973, n.º 30, de 25 de fevereiro de 1999; b) Part Service, C-425/06, Colet., p. I-897, n.º 52 de 21 de fevereiro de 2008; c) Bog e outros, Processos n.ºs C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, Colet., p. I-1457, n.º 54, de 10 de março de 2011).*
- *Acórdão de 17 de Janeiro de 2013, BGZ Leasing Sp. z o. o.”, Processo C-224/11, onde se refere que está “em causa uma operação única, nomeadamente, quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria uma carácter artificial” e que “a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA”. Continua, ainda, referindo que “para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa”, designadamente, “uma determinada conexão entre si”.*

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

III.1.1.3 Da Análise dos Factos

No âmbito da presente Ordem de Serviço, e como já foi referido, verificou-se que as faturas emitidas pelo sujeito passivo aos seus clientes (os quais efetuam contratos de adesão e, acessoriamente, contratos de prestação de serviços dietéticos), para além da rubrica “Utilização das instalações desportivas” (atividade sujeita), podem surgir outras rubricas, tais como “Personal Training” (atividade também sujeita), contudo, surge sempre associada a rubrica “Prestação de Serviços Dietéticos”, à qual correspondem códigos tais como “SDIET”, consideradas pelo sujeito passivo como isentas de IVA nos termos da alínea 1), do artigo 9.º do CIVA. Surge, ainda, uma terceira rubrica: “Desconto por subscrição de acompanhamento dietético” (sujeito a IVA à taxa normal – 23%) (...).

Ainda tendo em conta o enquadramento fiscal dos serviços de dietética e nutrição (Ponto III.1.1.2.1/2. – Comunitário e Interno), é de salientar que a atividade de “Dietética”, não obstante estar prevista no ponto 5 da lista anexa ao D.L. n.º 261/93 de 24.07, esse facto determina, tão só, que se trata de uma atividade paramédica cuja isenção está prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, desde que o seu exercício tenha como objetivo terapêutico diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar (génese da alínea c) do artigo 132º da diretiva do IVA que, por transposição, deu origem à alínea 1) do artigo 9º do CIVA, esta sim, determinante das condições de aplicabilidade de isenção de IVA em matéria de prestação de serviços de saúde).

Assim sendo, é determinante para a aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, que estejam em causa serviços que se consubstanciem na administração direta dos cuidados de saúde ao utente, pressupondo que os mesmos sejam efetivamente realizados. Caso os serviços não se insiram no conceito de prestações de serviços médicos definido na jurisprudência comunitária, ou seja, se tais serviços não tiverem em vista a assistência a pessoas, a elaboração de diagnósticos e o tratamento das doenças ou de qualquer anomalia de saúde, mas apenas a disponibilização do direito de usufruir de um conjunto de serviços (nos quais se podem inserir os serviços médicos ou paramédicos), os mesmos ficam afastados do campo de aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, configurando operações sujeitas a imposto e dele não isentas, passíveis de tributação à taxa normal prevista no artigo 18º do CIVA.

Ora, de facto, a referência, na fatura, à prestação de serviços médicos ou paramédicos como fazendo parte do valor de uma mensalidade previamente contratualizada, independentemente de os mesmos serem prestados, ou não, demonstra que não estamos perante serviços prestados no âmbito da assistência médica.

Da análise a diversos “Contratos de Adesão” e “Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos” (...) se retira, designadamente a partir das suas cláusulas primeira, terceira e quinta, que o acesso aos serviços dietéticos só é possível enquanto existir o contrato de adesão para a utilização das instalações desportivas. De facto, e não obstante a cláusula quinta estabelecer que a extinção do contrato de prestação de serviços dietéticos não implica a anulação do contrato de adesão para a utilização das instalações desportivas, nem qualquer alteração às condições subscritas pelo

utente, já o inverso, ou seja, o fim do contrato de adesão referente à utilização de atividades desportivas implica automaticamente a cessação de contrato de prestação de serviços dietéticos, o que confere um carácter acessório à prestação de serviços em causa, uma vez que a mesma nunca está dissociada do contrato de adesão que tem em vista a utilização das instalações desportivas (ginásio).

Ora, uma prestação é considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua, para a clientela, um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador.

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

Fica assim demonstrado o carácter acessório da “Prestação de serviços dietéticos” (identificada pelo sujeito passivo por diversos códigos como: “SDIET”) enquanto atividade de aconselhamento nutricional disponibilizada aos utentes que subscrevem um contrato de adesão ao ginásio, em oposição às consultas de nutrição, efetivamente prestadas por profissionais especializados. Estas consultas são adquiridas pelos utentes, isoladamente ou em pacotes que podem ir até 6 consultas, sendo que, nestes casos, estamos perante situações que visam, claramente, “diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde” daqueles sócios do SP que sentem fragilidades ou mesmo problemas ao nível físico que podem estar relacionados com questões nutricionais e de alimentação e que recorrem à compra deste serviço que lhes é faturado através do código “NUT” ou variantes do mesmo, conforme o número de consultas adquiridas.

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

III.1.1.4 Das propostas de correção (ao IVA não liquidado) – Ano 2016

(...)

De tudo o exposto, elaboramos o quadro que se segue, o qual serve de base às correções propostas para o ano de 2016:

Quadro n.º 9: Correção proposta ano 2016

Ano - 2016	Correção proposta	
	Faturação - Artigos SDIET e SDIET1 - Prestação de Serviços Dietéticos; GR. Fact: Subs; Subfam: NUTS (1)	Valor IVA (2)
201601	44.712,00 €	10.283,76 €
201602	46.232,00 €	10.633,36 €
201603	44.616,00 €	10.261,68 €
201604	43.675,00 €	10.045,25 €
201605	42.374,00 €	9.746,02 €
201606	41.304,17 €	9.499,96 €
201607	39.481,60 €	9.080,77 €
201608	33.014,17 €	7.593,26 €
201609	36.552,00 €	8.406,96 €
201610	36.147,50 €	8.313,93 €
201611	37.670,00 €	8.664,10 €
201612	37.977,50 €	8.734,83 €
Total geral	483.755,94 €	111.263,88 €

(1) Valores fornecidos pelo sujeito passivo no ficheiro - *COI_Vf_Prest Serv_2016*.

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

(...)

cc) Na sequência dessa ação inspetiva, a AT elaborou e emitiu as seguintes liquidações [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA]:

(i) Relativas ao ano de 2016:

- liquidações adicionais de IVA n.º 2020, referente ao período de 2016/02, n.º 2020, referente ao período de 2016/03, n.º 2020, referente ao período de 2016/04, n.º 2020, referente ao período de 2016/05, n.º 2020, referente ao período de 2016/06, n.º 2020, referente ao período de 2016/07 e n.º 2020, referente ao período de 2016/08, das quais resultou o montante total a pagar de € 68.791,17 (sessenta e oito mil setecentos e noventa e um euros e dezassete cêntimos), com data limite de pagamento em 21.10.2020; e
- liquidações de juros compensatórios n.º 2020, referente ao período de 2016/02, n.º 2020, referente ao período de 2016/03, n.º 2020, referente ao período de 2016/04, n.º 2020, referente ao período de 2016/05, n.º 2020, referente ao período de 2016/06, n.º 2020, referente ao período de 2016/07 e n.º 2020, referente ao período de 2016/08, das quais resultou o montante total a pagar de € 9.190,51 (nove mil cento

e noventa euros e cinquenta e um cêntimos), com data limite de pagamento em 21.10.2020.

(ii) Relativas ao ano de 2017 (consubstanciam acertos de contas decorrentes do ano de 2016, em virtude de ter havido reembolso de imposto de igual montante; não resultam, pois, de quaisquer correções de IVA referentes ao ano de 2017):

- liquidações adicionais de IVA n.º 2020, referente ao período de 2017/01, n.º 2020, referente ao período de 2017/02, n.º 2020, referente ao período de 2017/03, n.º 2020, referente ao período de 2017/04 e n.º 2020, referente ao período de 2017/05, das quais resultou o montante total a pagar de € 29.953,56 (vinte e nove mil novecentos e cinquenta e três euros e cinquenta e seis cêntimos), com data-limite de pagamento em 21.10.2020; e
- liquidações de juros compensatórios n.º 2020, referente ao período de 2017/01, n.º 2020, referente ao período de 2017/02, n.º 2020, referente ao período de 2017/03, n.º 2020, referente ao período de 2017/04 e n.º 2020, referente ao período de 2017/05, das quais resultou o montante total a pagar de € 4.847,33 (quatro mil oitocentos e quarenta e sete euros e trinta e três cêntimos), com data-limite de pagamento em 21.10.2020.

dd) No dia 23 de outubro de 2020, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

ee) A Requerente não efetuou o pagamento voluntário dos montantes de imposto e de juros compensatórios resultantes dos atos de liquidação elencados no facto provado cc), motivo pelo qual lhe foi instaurado um processo de execução fiscal, visando a respetiva cobrança coerciva.

ff) A fim de suspender o referido processo de execução fiscal, a Requerente prestou garantia sob a forma de penhor – tendo, para tal, outorgado um denominado “Contrato de Constituição de Penhor”, datado de 4 de dezembro de 2020 e que aqui se dá por inteiramente reproduzido –, pelo qual foi liquidado e pago Imposto do Selo, no valor de € 1.770,00 (mil setecentos e setenta euros). [cf. documento n.º 3 anexo ao requerimento de 08.06.2021 da Requerente]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

18. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham por provados.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

19. O Tribunal não se pronunciou sobre o demais vertido nos articulados das partes por constituírem afirmações conclusivas e/ou juízos de direito – e que, por isso, não podem ser objeto de uma pronúncia em termos de “provado” ou “não provado” – ou por se tratar de factualidade irrelevante à boa decisão da causa.

Com efeito, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja adesão à realidade não foi posta em causa e no acervo probatório carreado para os autos, incluindo o processo administrativo, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

Relativamente à prova testemunhal – produzida nos processos n.º 170/2019-T e n.º 373/2019-T, cujo aproveitamento foi peticionado pela Requerente e deferido pelo Tribunal Arbitral, tendo as respetivas gravações áudio sido oportunamente juntas a estes autos –, importa dizer que as testemunhas aparentaram depor de forma objetiva, isenta e revelando conhecimento direto dos factos sobre os quais foram inquiridas, pelo que os seus depoimentos nos mereceram credibilidade; fazendo uma súmula dos mesmos, temos que:

- a) F....., diretor financeiro do Grupo C..... em Portugal, descreveu o processo de introdução da atividade de nutrição, em janeiro de 2013, nos clubes existentes no nosso país, tendo aludido aos investimentos feitos na criação de espaços físicos dedicados (gabinetes de nutrição que são utilizados exclusivamente para esta atividade), na aquisição de equipamentos específicos dessa atividade e na contratação de nutricionistas; ainda a este propósito, fez menção ao *software* específico que é utilizado na atividade de nutrição, designado “SANUT”, ao qual apenas as nutricionistas têm acesso no respeitante à área clínica. Aludiu, também, à forma como são disponibilizados

e contratados/adquiridos os serviços de nutrição nos diversos clubes do Grupo B.... – serviços base e serviços *premium* –, os quais são distinguidos por códigos nas faturas emitidas, sendo uns faturados conjuntamente com as mensalidades de ginásio (serviços base) e outros faturados como serviços adicionais (serviços *premium*); neste conspecto explicou, ainda, que é possível contratar os serviços de nutrição de três formas distintas: o serviço base, conjuntamente com o serviço de *fitness*/ginásio; consultas avulsas; e, pacotes de consultas. Mais disse que é possível aceder apenas aos serviços de nutrição, isto é, sem contratar simultaneamente quaisquer outros serviços, designadamente os serviços de *fitness*/ginásio; neste caso, os respetivos clientes não são sócios dos clubes B..... e pagam um preço superior aos sócios daqueles clubes, pela prestação dos serviços de nutrição. Questionado sobre a razão pela qual, quando a aquisição dos serviços de nutrição é conjunta com os serviços de *fitness*/ginásio, o desconto mensal é feito não no preço da atividade de nutrição, mas sim no preço da atividade de *fitness*/ginásio, aludiu tão somente a difusas razões de marketing.

- b) G....., diretor de produto do Grupo C..... em Portugal, aludiu à introdução da atividade de nutrição nos clubes existentes no nosso país, em moldes similares aos da anterior testemunha, tendo acrescentado que o principal objetivo visado foi a captação de mais sócios o que, segundo ele, foi conseguido. Também fez alusão à existência de serviços base de nutrição consistentes em duas consultas presenciais e dois acompanhamentos telefónicos de *follow up*, por ano, adquiridos conjuntamente com os serviços de *fitness*/ginásio, e a serviços *premium* de nutrição, consistentes na aquisição de consultas avulsas ou pacotes de consultas de nutrição. Mais disse que os quatro contactos anuais com os sócios dos clubes, no âmbito dos serviços base de nutrição, têm uma forte componente comercial, visando levar aquelas pessoas a comprarem consultas de nutrição avulsas ou pacotes de consultas (o que é designado por “*up selling*”); a persecução deste objetivo fica a cargo das nutricionistas, a quem o mesmo é expressamente transmitido e que, aliás, nisso têm total interesse pois são pagas por níveis de faturação, isto é, recebem comissão sobre as vendas de consultas que fazem e, por isso, quanto mais consultas fizerem, mais ganham.
- c) D....., nutricionista no Grupo B..... e coordenadora dos serviços de nutrição dos clubes do Norte e Centro do nosso país, começou por esclarecer que

“dietética” e “nutrição” são uma e a mesma coisa, ficando essas diferentes designações a dever-se à nomenclatura que existia ao nível dos cursos universitários desta área de ensino, mas que foram unificadas como “nutrição” após a criação da Ordem dos Nutricionistas. Referiu que, atualmente, o Grupo B..... conta com cerca de 45 nutricionistas nos seus quadros de pessoal e que existe um protocolo entre a Ordem dos Nutricionistas e o Grupo B....., por via do qual este recebe estagiários (denominados “estagiários à Ordem”) para a realização de estágios profissionais necessários à inscrição naquela ordem profissional e ao desempenho da profissão, os quais são remunerados. Aludiu à introdução dos serviços de nutrição nos clubes B..... em Portugal, nos mesmos termos das anteriores testemunhas, tendo descrito os equipamentos específicos existentes nos respetivos gabinetes de nutrição e acrescentado que, inicialmente, as consultas de nutrição eram apenas prestadas aos novos sócios dos clubes. Tal como as anteriores testemunhas, também referiu a existência de serviços base e de serviços *premium* de nutrição, tendo dito que os quatro contactos anuais, no âmbito dos serviços base, passaram, há cerca de um ano e meio, a ser totalmente presenciais, pois concluíram que os contactos telefónicos não permitiam manter a qualidade de serviço que era pretendida; mais disse, a este respeito, que cerca de 90% a 95% dos sócios dos clubes usufruem das consultas de nutrição (incluídas nos serviços base), sendo que, destes, 5% a 10% adquirem serviços *premium*, ou seja, compram consultas avulsas ou pacotes de consultas, tendo dito que o “up selling” é um objetivo visado pelas nutricionistas. Afirmou, ainda, que a remuneração das nutricionistas é composta por uma componente base, ligada à prestação dos serviços base de nutrição, e por uma componente variável que consiste numa comissão sobre as consultas de nutrição que venderem; neste âmbito, disse ainda que está estabelecido um *target* mínimo de 75 a 100 consultas mensais por nutricionista, ajustado a uma média de 60 consultas mensais. Mais afirmou que os serviços de nutrição são importantes no auxílio à resolução de diversos problemas de saúde (hipertensão, diabetes, colesterol, etc.), não existindo qualquer protocolo que diga quantas vezes é que uma pessoa deve ter consultas de nutrição em virtude de uma determinada patologia, pois cada caso é um caso e, por isso, duas pessoas com o mesmo problema de saúde podem ter respostas diferentes às terapêuticas.

- d) E....., nutricionista no clube L..... da Boavista, começou por dizer que “dietética” e “nutrição” são a mesma coisa e, em seguida, descreveu a forma padronizada como é desenvolvida a prestação de serviços de nutrição, o que fez em termos similares às anteriores testemunhas. O mais que referiu são especificidades do clube onde trabalha e, portanto, sem qualquer interesse para a apreciação da situação fática em apreço nestes autos.
- e) M....., cliente do Grupo B..... em Portugal, desde 2010, tendo acesso a todos os clubes existentes no nosso país, relatou a sua experiência pessoal, referindo que já usufruiu dos serviços base e dos serviços *premium* de nutrição, mas sem que tenha feito qualquer menção concreta ao clube A..... em causa nestes autos, pelo que o seu depoimento não assume relevância para a apreciação do caso concreto.

III.2. DE DIREITO

§1. DELIMITAÇÃO DO OBJETO DO PROCESSO

20. Como ficou consignado na decisão arbitral proferida no processo n.º 395/2020-T, “[o] processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por atos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele], pelo que os actos têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos, designadamente invocados no âmbito da impugnação contenciosa. (¹)”

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

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

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é “irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não escarados no acto”, e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que “não

No caso dos autos, como resulta dos factos dados como provados, a Requerente presta consultas de nutrição nas suas instalações, em que também presta serviços de ginásio, além de outros serviços, designadamente serviços de nutrição.

A Requerente disponibiliza consultas de nutrição que são contratadas isoladamente ou em «pacote» de consultas e faturadas autonomamente, a clientes/sócios que procuram especificamente estes serviços. Paralelamente a Requerente proporciona aos sócios serviços de nutrição, mediante a subscrição de um contrato denominado “Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos”, pelos sócios que pretendem os serviços de ginásio, sendo tais consultas faturadas em conjunto com estes serviços.

Como resultou provado, “[t]odas as consultas (quer as iniciais quer as premium) são dadas nos mesmos gabinetes, nas mesmas condições e pelos mesmos profissionais, não divergindo quer na duração quer na qualidade, sendo os serviços prestados exatamente os mesmos” (cf. facto provado w)). Resulta igualmente dos factos dados como provados, que “[o]s clientes podiam e podem frequentar apenas o ginásio, sem usufruir das consultas de nutrição, assim como usufruir apenas das consultas de nutrição, sem frequentar o ginásio” (cf. facto provado r)).

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

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

Mas, quanto aos serviços de nutrição disponibilizados conjuntamente com os serviços de ginásio, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que não beneficiavam da referida isenção por deverem ser considerados acessórios dos serviços de ginásio.

Do Relatório da Inspeção Tributária, depois de longa dissertação sobre o sentido e alcance das normas envolvidas, conclui-se, no essencial, o seguinte:

«Assim, considerando a análise efetuada à atividade efetivamente exercida pela entidade, nomeadamente por via da análise dos contratos, da faturação e face aos critérios enunciados no presente relatório sobre o

pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa”.

- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que “as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade”.

enquadramento fiscal das operações praticadas, considera-se que as consultas de nutrição “avulso”, faturadas diretamente ao utente, deverão ser consideradas isentas de IVA, nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, enquanto os serviços dietéticos disponibilizadas aos utentes, faturados enquanto uma rubrica da fatura referente à mensalidade do ginásio não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, por se tratar de uma prestação de serviços acessória da prestação de serviços de ginásio, sendo de lhes aplicar o tratamento fiscal da prestação principal.

Fica assim demonstrado o carácter acessório da “Prestação de serviços dietéticos” (identificada pelo sujeito passivo por diversos códigos como: “SDIET”) enquanto atividade de aconselhamento nutricional disponibilizada aos utentes que subscrevem um contrato de adesão ao ginásio, em oposição às consultas de nutrição, efetivamente prestadas por profissionais especializados. Estas consultas são adquiridas pelos utentes, isoladamente ou em pacotes que podem ir até 6 consultas, sendo que, nestes casos, estamos perante situações que visam, claramente, “diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde” daqueles sócios do SP que sentem fragilidades ou mesmo problemas ao nível físico que podem estar relacionados com questões nutricionais e de alimentação e que recorrem à compra deste serviço que lhes é faturado através do código “NUT” ou variantes do mesmo, conforme o número de consultas adquiridas.

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

21. Isto posto, é de concluir que a razão pela qual a Requerida entendeu que as consultas de nutrição faturadas aos sócios/clientes da Requerente conjuntamente com os serviços de ginásio não podia beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, não foi nem o entendimento de que elas não tenham finalidade terapêutica, nem por não terem sido parcialmente prestadas. A não aceitação da aplicação da isenção, nesta situação, foi justificada exclusivamente pelo entendimento de que os ditos serviços de nutrição consubstanciam «uma prestação de serviços acessória da prestação de serviços de ginásio», pelo que a AT entendeu impor a aplicação do regime fiscal dos serviços de ginásio.

Assim sendo, por um lado, a AT, no RIT, não questionou que os serviços prestados de nutricionismo, pela sua natureza, não sejam suscetíveis de beneficiarem da isenção prevista no artigo 9.º, n.º 1, do CIVA, nem afastando a isenção se as consultas foram faturadas fora do âmbito de pacotes em que se incluem serviços gímnicos.

Nesse sentido vai, aliás, conforme consignado na decisão arbitral proferida no processo n.º 395/2020-T, a situação enquadrável na Informação Vinculativa n.º 9215, com despacho de 19-08-2015, do Senhor Director-Geral do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, em que se entendeu que «os serviços prestados no âmbito do aconselhamento de nutrição, faturados pela requerente aos seus clientes, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIV A, desde que sejam assegurados por profissionais habilitados para o seu exercício nos termos da legislação aplicável (Decretos-Lei n.ºs 261/93 de 24 de julho e 320/99, de 11 de agosto)»².

Por outro lado, a Autoridade Tributária e Aduaneira também não baseou as correções em apreço no facto de parte das consultas faturadas em conjunto com os serviços de ginásio terem sido disponibilizadas, mas não terem sido efetivamente realizadas.

Nesta sequência, a questão que se coloca neste meio contencioso que tem apenas por objeto “a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos” (artigo 2.º do RJAT) é apenas e tão só a de saber se está ou não em sintonia com a lei o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que as consultas faturadas em conjunto com serviços de ginásio são prestações acessórias destes.

Vejamos.

§2. DA ILEGALIDADE DAS LIQUIDAÇÕES

§2.1. QUESTÃO DA NATUREZA ACESSÓRIA OU NÃO DOS SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO FATURADOS COM SERVIÇOS DE GINÁSIO

22. Uma vez recortada a questão jurídico-tributária a dilucidar neste processo, verifica-se que a mesma se encontra proficientemente tratada no acórdão arbitral proferido no processo n.º 395/2020-T, o qual por sua vez, seguiu a decisão arbitral proferida no processo n.º 373/2018-T, que tem subjacente uma situação fáctica essencialmente idêntica, pelo que se reitera aqui o entendimento aí adotado.

Refere-se nesse acórdão o seguinte:

«O princípio geral que constitui o ponto de partida é o de que cada prestação de serviços deve ser normalmente considerada distinta e independente, como, a título de exemplo, assinalam os Acórdãos *Levob Verzekerings*, C-41/04, de 27 de outubro de 2005, e CPP, C-349/96, de 25 de fevereiro de 1999.

² Publicitada em

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

O regime-regra pode, porém, ser afastado e uma prestação ser considerada acessória em relação a uma prestação principal e partilhar do regime (de IVA) desta, “quando não constitua para a clientela um fim em si, mas **um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador**” – Acórdãos CPP, C-349/96, e Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, de 22 de outubro de 1998. Em determinadas circunstâncias, “várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, **devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes**” – Acórdão Part Service, C-425/06, de 21 de fevereiro de 2008. (realce nosso)

Para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa.

Contudo, não existe uma regra absoluta para determinar o alcance de uma prestação para efeitos de IVA, sendo, para tal, necessário tomar em consideração todas as circunstâncias em que a operação em questão se desenrola – Acórdãos BGŻ Leasing, C-224/11, de 17 de janeiro de 2013, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, de 27 de setembro de 2012, e demais jurisprudência acima citada.

O Tribunal de Justiça apela ao padrão do “consumidor médio” como ponto de vista a partir do qual se pode concluir estarmos perante uma prestação única.

Segundo este Tribunal atenta a “dupla circunstância de que, por um lado, do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva [artigo 2.º, n.º 1, alínea a) da Diretiva IVA] decorre que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e que, por outro, a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, importa assim, em primeiro lugar, procurar encontrar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor, entendido como um consumidor médio, diversas prestações principais distintas ou uma prestação única [...]. O mesmo se passa quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor, entendido como consumidor médio, estão tão estreitamente conexos que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial – Levob Verzekeringen, C-41/94. No mesmo sentido, veja-se o caso Aktiebolaget NN, C-111/05, de 29 de março de 2007³. (realce nosso)

³ Sobre a matéria vejam-se ainda os seguintes Acórdãos do Tribunal de Justiça: Stock '94, C-208/15, de 8 de dezembro de 2016, RR Donnelley, C-155/12, de 27 de junho de 2013, CinemaxX, C-497/09, de 10 de março de 2011, Everything Everywhere, C-276/09, de 2 de dezembro de 2010, Don Bosco, C-461/08, de 19 de novembro de 2009 e RLRE Tellmer Property, C-572/07, de 11 de junho de 2009.

A realização, a título oneroso, de uma prestação que não é indispensável para atingir o objetivo visado pela prestação “principal”, se bem que possa ser considerada muito útil para essa prestação, não será considerada uma prestação estreitamente conexa, conforme preconiza o Tribunal de Justiça no caso Ygeia, C-394/04, de 1 de dezembro de 2005.

Acresce que se o cliente tiver a faculdade de escolher os seus prestadores e/ou as modalidades de utilização dos bens ou serviços em causa, as prestações relacionadas com estes bens ou serviços podem, em princípio, ser consideradas distintas da operação dita “principal” – Acórdão Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, C-42/14, de 16 de abril de 2015.

Retomando a análise concreta, a Requerente presta nas suas instalações múltiplos serviços, todos relacionados com a manutenção de um estilo de vida saudável e bem-estar, como a atividade física, a estética, a nutrição ou o SPA. Apesar de todos estes serviços se orientarem a um denominador comum, numa abordagem multidisciplinar, a conjugação dos diversos serviços apresenta-se complementar e não acessória.

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

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

Não se verifica, pois, a indissociabilidade das consultas de nutrição relativamente à prática de exercício físico e de utilização das instalações desportivas da Requerente, nem aquelas consultas são condição indispensável para atingir o objetivo visado pela utilização do ginásio, pelo que não devem ser consideradas estreitamente conexas, sem prejuízo de poderem, em ambos os casos, potenciar uma melhor condição física.

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

No que se refere à forma de faturação, a concessão de um desconto equivalente ao preço dos serviços de nutrição na mensalidade do ginásio é uma opção comercial que não pode ser sindicada pela AT, por se inserir na

liberdade de gestão da Requerente, que pode determinar o preço dos seus serviços. De salientar que os referidos preços não são dirigidos a entidades relacionadas, sendo aplicados à generalidade dos seus clientes e ao público em geral.

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

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

À face do exposto, conclui-se pela não acessoriedade das consultas de nutrição prestadas pela Requerente relativamente aos serviços de utilização de instalações desportivas e, em consequência pela aplicabilidade da isenção prevista no artigo 9.º, 1) do Código do IVA, enfermando os atos tributários impugnados de erro de direito, pelo que devem ser anulados».

Na mesma linha, é de salientar ainda, que para efeitos da regra de que “cada prestação deve normalmente ser considerada distinta e independente”, quanto às prestações de serviços de nutricionismo há «fortes indícios a favor da sua individualidade e conseqüente tratamento distinto em sede de IVA (aplicação da taxa normal às prestações de serviços de actividades físicas e da isenção às prestações de serviços de nutricionismo): (i) A contratação de nutricionistas inscritos na respectiva Ordem legalmente habilitados a exercer tal profissão; (ii) A existência de instalações adequadas à prática da actividade de nutricionismo, nomeadamente de gabinetes devidamente apetrechados para as consultas; (iii) A prática de facturação separada, individualizando especificamente as prestações de serviços de nutricionismo das prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas»⁴.

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

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

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

Considerando que a situação factual e jurídica é idêntica à deste processo, as citadas fundamentação jurídica e respetivas conclusões são perfeitamente transponíveis para o caso *sub judice*, pelo que também aqui se considera que o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que as consultas de nutrição faturadas conjuntamente com os serviços de ginásio devem ser consideradas prestações acessórias é ilegal por contrariar o Direito da União Europeia.

§2.2. A JURISPRUDÊNCIA DO ACÓRDÃO DO TJUE INVOCADO PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

23. A Autoridade Tributária e Aduaneira invoca nas suas alegações, como fundamento da ilegalidade das liquidações, o acórdão do TJUE *Frenetikexito*, de 04-03-2021, processo n.º C-581/19, em que se decidiu que *«a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, constitui uma prestação de serviços distinta e independente e não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva»*.

Realce-se, em primeiro lugar, que este acórdão do TJUE confirma, afinal, que as liquidações efetuadas enfermam da ilegalidade que lhes foi imputada por erro sobre os pressupostos de facto e de direito ao entender que as referidas consultas deveriam ser consideradas acessórias dos serviços de ginásio.

No caso em apreço, o facto de haver sócios/clientes da Requerente que apenas utilizam os serviços de nutrição, demonstra bem que estes devem ser considerados como uma prestação distinta e independente dos serviços de ginásio, não sendo uma forma de aqueles usufruírem melhor destes serviços. Por isso, no que releva para a presente decisão, a jurisprudência do TJUE confirma o erro de que enferma a posição assumida no RIT pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao entender que as consultas de nutrição deveriam ser consideradas prestações acessórias dos serviços de ginásio e não *«prestação de serviços distinta e independente»*, como ficou demonstrado.

24. Mas a Requerida vai mais longe e transpõe para o caso dos autos outra fundamentação constante do referido acórdão designadamente, na parte em que se refere que o serviço referido *«não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva»*, porque na

«(...)», na interpretação que o TJUE faz da Directiva, o fim terapêutico, apenas se verifica quando o serviço seja prestado para fins de prevenção, diagnóstico, ou tratamento de uma doença e regeneração da saúde.

- Afirmando explicitamente que, na falta de indicação de que o serviço é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, não se verifica a finalidade terapêutica.

- O TJUE, afirma explicitamente que, serviços de nutrição como os em apreço nos presentes autos, “apresenta, portanto, em princípio, uma finalidade sanitária, mas não, ou não necessariamente, uma finalidade terapêutica.»

Acontece que esta doutrina do TJUE poderia justificar a sua aplicação ao caso dos autos se a Requerida em vez das correções efetuadas, com os fundamentos que utilizou, tivesse efetuado as mesmas correções, mas com distintos fundamentos, concretamente em consonância com os constantes do mencionado acórdão.

A invocação inovadora da jurisprudência do TJUE, no momento e nos termos em que a Requerida o fez, não é admissível como passamos a demonstrar.

Em primeiro lugar, a supremacia da jurisprudência do TJUE não pode ser entendida no sentido de colocar em causa o sistema de contencioso de mera anulação adotado, que não é, como sabemos, um contencioso de plena jurisdição. Com efeito, o processo arbitral é um meio contencioso de mera legalidade, em que aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD foram atribuídos meros poderes de declaração de ilegalidade e consequente anulação de atos dos tipos indicados no artigo 2.º do RJAT.

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

Como ficou consignado na decisão arbitral proferida no processo n.º 395/2020-T, «[n]o nosso sistema de administração executiva é à Autoridade Tributária e Aduaneira e não aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que é conferida competência para a prossecução do interesse público da cobrança de impostos, tendo estes apenas competências de controle da legalidade dos actos que a Autoridade Tributária e Aduaneira praticar no exercício dessa competência, nos termos limitados em que está prevista no RJAT.

Por isso, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD não podem, constatada a ilegalidade de um acto de liquidação, deixar de a declarar e substituírem-se à Administração Tributária substituindo o acto ilegal que ela praticou por um acto diferente com a fundamentação e conteúdo que ele próprio adoptaria se fosse a ele, Tribunal

Arbitral, e não à Autoridade Tributária e Aduaneira que a lei atribuiu o poder de prosseguir o interesse público da cobrança de impostos.

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

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

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

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

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

Em segundo lugar, enquanto corolário do contencioso de mera legalidade, constitui jurisprudência assente que é em face da fundamentação que acompanha os atos tributários consubstanciados nas notas de liquidação adicionais impugnadas que se há de apreciar a legalidade daqueles atos, o que torna irrelevante, para este efeito, a fundamentação *a posteriori* que a Autoridade Tributária e Aduaneira veio aduzir já em sede de processo arbitral.

E nem se argumente em contrário, como faz a Requerida, que assim é com base na alegada eficácia ou efeito *ex tunc* (e não *ex nunc*) das decisões do TJUE em sede de reenvio, «(...) pelo que a interpretação veiculada é obrigatoriamente aplicável com efeitos retroativos, isto é, desde que a(s) norma(s) interpretada(s) vigora(m) no ordenamento jurídico.

Assim, adoptar o entendimento da Requerente, violaria o Primado do Direito da União, e, nessa medida, seria inconstitucional, inconstitucionalidade essa que desde já se argui para todos os efeitos legais.»

Também aqui não assiste qualquer razão à Requerida, porquanto as decisões do TJUE proferidas em sede de reenvio, não têm eficácia retroativa. Realce-se, aliás, que a Requerida limita-se a invocar aquele efeito, mas sem adiantar qualquer norma onde o mesmo se possa ancorar, porque pura e simplesmente não existe.

A Requerida confunde força vinculativa superior do Direito da União, que encontra guarida constitucional no artigo 8.º, n.º 4, da CRP, com a eficácia (*ex tunc*) das decisões proferidas pelo TJUE. A força vinculativa é comum a todas as decisões do TJUE, por se tratar de um tribunal. Agora, quanto à extensão dos efeitos, ou seja, quanto à questão de saber em que medida as decisões do TJUE podem ter eficácia retroativa, a resposta não pode deixar de ser diferente, uma vez que a produção de efeitos retroativos (*ex tunc*) estão associados a uma decisão anulatória ou mesmo condenatória.

Ora, não se põe em causa que o TJUE tenha competência para proferir decisões anulatórias e condenatórias com eficácia retroativa, mas não é o caso das suas decisões proferidas em sede de reenvio prejudicial.

A natureza das decisões proferidas pelo TJUE em sede de reenvio foi analisada, entre outras, na decisão arbitral proferida no processo n.º 170/2019-T, na qual se pode ler, entre o mais, que «[o] TJUE nos processos de reenvio prejudicial não é uma instância de recurso, pois, desde logo, a sua decisão é anterior à decisão final do processo nacional e nenhuma das partes no processo tem a possibilidade de apelar para o TJUE. Por outro lado, o reenvio prejudicial é facultativo e depende de decisão do órgão julgador português.

Nos termos do artigo 104.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a interpretação das decisões prejudiciais refere-se que não cabe ao TJUE interpretar as decisões que profere neste particular do reenvio prejudicial (n.º 1) e que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais apreciar se estão suficientemente esclarecidos por uma decisão prejudicial, ou se entendem que é necessário dirigirem-se de novo ao Tribunal (n.º 2).

Finalmente, é o próprio acórdão junto pela recorrente que, ao afirmar a sua interpretação, declara que a mesma é "sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio", pois, além de ter de ser no caso considerada a factualidade relevante, os Estados membros podem isentar nas leis nacionais outras atividades não previstas nos regulamentos europeus.

Este entendimento, para além de ser evidente, é pacífico, na doutrina e na jurisprudência, que as intervenções do TJUE em processo de reenvio não são assumidas na veste de instância de recurso, mas sim de colaboração entre juízes, como tem afirmado, inclusivamente, o próprio TJUE, e ficou consignado na decisão arbitral de indeferimento proferida no processo n.º 159/2019-T:

- “(…)
- *Com efeito, o reenvio prejudicial assenta num diálogo de juiz a juiz, cujo início depende inteiramente da apreciação que o órgão jurisdicional nacional faça da pertinência e da necessidade do referido reenvio* (⁵);
 - *“The relationship between national courts and the CJEU is reference-based. It is not an appeal system. No individual has a right of appeal to the CJEU. It is for the national court to make the decision to refer. The CJEU will rule on the issues referred to it, and the case will then be sent back to the national courts, which will apply the Union law to the case at hand”* (⁶);
 - *«De acordo com o número 3 do artigo 4.º do mesmo Tratado, cabe aos Estados-Membros assegurar a execução das obrigações decorrentes dos Tratados e facilitar o cumprimento da missão da União Europeia. Desta dicotomia resulta uma necessidade de diálogo entre os órgãos jurisdicionais nacionais e europeus, razão pela qual se viria a prever o instituto jurídico do reenvio prejudicial, não como uma via de recurso, mas sim como um processo especial de cooperação direta, capaz de garantir a uniformidade dos efeitos jurídicos das normas de direito da UE através de todo o seu território»* (⁷);
 - *«Importa começar por referir que um pedido de reenvio prejudicial não serve para impugnar uma decisão judicial e que a decisão a proferir pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no âmbito de tal pedido não tem por finalidade revogar decisões judiciais proferidas por Tribunais nacionais.*
Na sua arquitectura específica, não é também destinada a afrontar qualquer interpretação de normas internas alegadamente errónea ou aferir da violação de preceitos constitucionais dos diversos Estados-Membros.
Uma questão prejudicial antes corresponde a uma pergunta/pedido de resposta que um órgão jurisdicional nacional de um Estado da União repute necessária para estear a solução de um litígio que lhe cumpra avaliar.

⁵ *Acórdãos do TJUE Kempter, de 12-02-2008, processo C-2/06, n.º 41; Cartesio, C-210/06, n.º 90; VB Pénzügyi Lízing Zrt., de 09-11-2010, processo C-137/08, n.º 29; Jozef Križan et alii, de 15-02-2013, processo C-416/10, n.º 66.*

⁶ *Paul Craig e Gráinne de Búrca, EU Law, Text, Cases and Material, 6th ed., Oxford: Oxford University Press, 2011, p. 464.*

⁷ *Lúisa Lourenço, em O REENVIO PREJUDICIAL PARA O TJUE E OS PARECERES CONSULTIVOS DO TRIBUNAL EFTA, publicado em revista Julgar n.º 35, página 189. No mesmo sentido, cfr. Fausto Quadros, DIREITO DA UNLÃO EUROPELA, 3ª. Ed., Almedina, Coimbra, 2013, pp. 582-583 e Maria Guerra Martins, MANUAL DE DIREITO DA UNLÃO EUROPELA, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 540-541.*

O seu objecto exclusivo é o Direito da União e o esforço de avaliação solicitado ao Tribunal de Justiça da União Europeia corresponde ao de interpretação ou formulação de juízo de validade incidente sobre esse Direito»⁽⁸⁾».

Nesta sequência, se a decisão a proferir pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, no âmbito de um pedido de reenvio prejudicial, não tem por finalidade sequer revogar decisões judiciais proferidas por Tribunais nacionais, uma vez que «o reenvio prejudicial assenta num diálogo de juiz a juiz, cujo início depende inteiramente da apreciação que o órgão jurisdicional nacional faça da pertinência e da necessidade do referido reenvio (...)», tais decisões não podem ter eficácia retroativa. São dotadas de força vinculativa, como quaisquer decisões do TJUE, mas com eficácia *ex nunc*, ou seja, para o futuro.

É o que decorre da própria natureza e características do pedido de reenvio prejudicial.

Da articulação desta eficácia *ex nunc* com a natureza do nosso contencioso tributário, do qual decorre, como vimos, a proibição da fundamentação *a posteriori*, não assiste qualquer razão à Requerida.

A interpretação ora sufragada é a que resulta de uma interpretação conforme ao Tratado da União Europeia e às normas Constitucionais, permitindo a articulação entre si de forma teleológica e racional, de preceitos aparentemente em contradição, tais como o artigo 8.º, n.º 4, 203.º, 20.º, n.º 1, 268.º, n.º 4, todos da CRP e, bem assim do artigo 4.º, n.º 3, do Tratado.

Nesta conformidade, ao terem subjacente o entendimento de que nenhuma das consultas de nutrição faturadas em conjunto com os serviços de ginásio beneficia da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do Código do IVA, por serem acessórias dos serviços de ginásio, as liquidações adicionais de IVA controvertidas enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que justifica a sua anulação, nos termos do disposto no artigo 163.º, n.º 1, do CPA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT.

25. O artigo 35.º, n.º 1, da LGT estatui que “*são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária*”.

⁸ Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 04-07-2019, processo n.º 18321/16.9T8LSB.L2-6.

Na situação *sub judice*, concluímos que as liquidações adicionais de IVA controvertidas são inválidas por vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, gerador de anulabilidade. Tendo sido aquelas o pressuposto subjacente às liquidações de juros compensatórios controvertidas, estas enfermam de idêntico vício invalidante e, por consequência, devem ser anuladas.

26. Atenta a procedência da peticionada declaração de ilegalidade dos atos tributários controvertidos, por vício que impede a renovação desses mesmos atos, nos termos em que foram praticados, fica prejudicado, por inútil o conhecimento dos restantes vícios invocados pela Requerente (cf. artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

§3. DA LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ DA REQUERIDA

27. A Requerente propugna que deve «a AT ser condenada como litigante de má fé ao vir nos presentes autos e já na pendência dos mesmos invocar fatos novos que não foram sequer objeto de contraditório tentando à revelia de todos os princípios norteadores de um Estado de direito tributar o sujeito passivo, quando o próprio sujeito passivo solicitou parecer vinculativo sobre a questão da isenção de IVA tudo nos termos do artigo 104.º da LGT (...) para além de fazer do processo um uso reprovável ao vir alegar fatos contrários aos constantes do RI e que serviram de base às notas de liquidação ora impugnadas.»

Apreciando e decidindo.

28. O n.º 1 do artigo 104.º da LGT estatui que “a administração tributária pode ser condenada numa sanção pecuniária a quantificar de acordo com as regras sobre a litigância de má fé em caso de actuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adoptado em situações idênticas”.

A propósito desta norma, António Lima Guerreiro afirma que a «sanção por litigância de má fé depende de uma violação dolosa ou gravemente negligente do princípio da boa fé, por desrespeito de informação vinculativa anteriormente prestada, ou violação do princípio da igualdade tributária, que ocorre quando a administração tributária trate conscientemente de modo desigual contribuintes em idênticas circunstâncias. Os

requisitos do dolo ou negligência grave resultam de o presente preceito remeter para a lei geral que é o artigo (...) [542.º, n.º 2] do CPC, que declara expressamente a dependência da litigância de má-fé desse tipo de pressupostos.»⁹

Pronunciando-se sobre a questão da litigância de má-fé por parte da AT, constitui entendimento do STA que «[a] condenação como litigante de má-fé da Fazenda Pública só pode ocorrer desde que se verifiquem os circunstancialismos constantes do artigo 104.º, n.º 1 da LGT» (cf. acórdão de 08.07.2015, proferido no processo n.º 0781/15). No mesmo sentido, também tem sido entendimento do TCAS que «[a] condenação da Fazenda Pública como litigante de má-fé só pode ocorrer desde que se verifiquem os circunstancialismos constantes do artigo 104/1 da LGT» (cf. acórdão de 08.07.2021, proferido no processo n.º 1284/14.2BEALM).

Volvendo ao caso concreto, não se descortina que se verifiquem os necessários pressupostos legais para efeitos de condenação da AT por litigância de má-fé, dado não se mostrar evidente que a conduta da AT no âmbito do presente processo foi violadora dos princípios da igualdade e da boa-fé. Com efeito, poder-se-á não concordar com a atuação da AT, enquanto entidade administrativa e enquanto parte neste processo arbitral, mas não se vislumbra que se mostrem violadas as suas obrigações de forma a poder ser, nos estritos termos legalmente estatuídos, condenada como litigante de má-fé; efetivamente, atendendo à forma como o presente processo se desenvolveu, bem como às posições nele assumidas, entendemos que a conduta da AT não se enquadra em nenhum dos enunciados pressupostos legais para que possa ser condenada como litigante de má-fé.

Improcede, assim, a peticionada condenação da AT como litigante de má-fé.

§4. DA INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA

29. Como resulta do probatório, «[a] Requerente não efetuou o pagamento voluntário dos montantes de imposto e de juros compensatórios resultantes dos atos de liquidação elencados no facto provado c), motivo pelo qual lhe foi instaurado um processo de execução fiscal, visando a respetiva cobrança coerciva» (cf. facto provado ee)) e «[a] fim de suspender o referido processo de execução fiscal, a Requerente prestou garantia sob a forma de penhor – tendo, para tal, outorgado um denominado “Contrato de Constituição de Penhor”, datado de 4 de dezembro de 2020 e que aqui se dá por inteiramente reproduzido –, pelo qual foi liquidado e pago Imposto do Selo, no valor de € 1.770,00 (mil setecentos e setenta euros)» (cf. facto provado ff)).

⁹ *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2000, p. 425.

Nessa sequência, a Requerente propugna que *«deverá ser a AT condenada ao pagamento de indemnização referente ao pagamento de garantia indevida nos termos do previsto no artigo 53.º da LGT, (...) (cfr. ainda art. 171.º do CPPT).»*

Apreciando e decidindo.

30. Em conformidade com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*.

Na autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, proclama-se, como diretriz primacial da instituição da arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD e não faça referência a decisões constitutivas (anulatórias) e condenatórias, deverá entender-se, em sintonia com a referida autorização legislativa, que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários em relação aos atos cuja apreciação de legalidade se insere nas suas competências.

Apesar de o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação (cf. artigos 99.º e 124.º do CPPT), pode nele ser proferida condenação da administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida.

Com efeito, apesar de não existir qualquer norma expressa nesse sentido, tem vindo pacificamente a entender-se nos tribunais tributários que pode ser cumulado em processo de impugnação judicial pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios com o pedido de anulação ou de declaração de nulidade ou inexistência do ato, por o direito a juros indemnizatórios surgir quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, a administração seja

convencida de que houve erro de facto imputável aos serviços. Este regime foi generalizado no Código de Processo Tributário, que estabeleceu no n.º 1 do seu artigo 24.º que *“haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços”*, a seguir, na LGT, em cujo artigo 43.º, n.º 1, se estabelece que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”* e, finalmente, no CPPT em que se estabelece, no n.º 4 do artigo 61.º que *“se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”*.

Relativamente ao pedido de condenação no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, o artigo 171.º do CPPT estabelece que *“a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda”* e que *“a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência”*.

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a *“legalidade da dívida exequenda”*, pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

“Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2 - O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3 - A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4 - A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.”

No caso em apreço, os atos tributários controvertidos padecem de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 9.º, 1), do Código do IVA, pelo que os mesmos são totalmente inválidos e, por isso, devem ser anulados.

Ademais, os atos de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios controvertidos foram da exclusiva iniciativa da Administração Tributária, sendo que a Requerente em nada contribuiu para que eles fossem realizados e, muito menos, nos termos em que o foram.

Acontece, porém, que quer o artigo 53.º, n.º 1, da LGT, quer o artigo 171.º, n.º 1, do CPPT ao aludirem a “*garantia bancária ou equivalente*” estão a excluir a fiança do seu campo de aplicação.

Com efeito, como refere Jorge Lopes de Sousa (*Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume III, 6ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 242), «*equivalente à garantia bancária*», para efeitos do artigo 171.º do CPPT, «*serão todas as formas de garantia que impliquem para o interessado suportar uma despesa cujo montante vai aumentando em função do período de tempo durante o qual aquela é mantida*», apontando, como exemplo, o «*seguro- caução*»; neste mesmo sentido, decidiu recentemente o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão, de 04.11.2020, proferido no processo n.º 018/20.7BALSBB, assim sumariado: «*Para os efeitos indemnizatórios previstos no artigo 53.º da L.G.T., não é de considerar a fiança entre as garantias (“bancária ou equivalente”) de que depende a sua aplicação.*».

Nesta conformidade, tendo a Requerente prestado garantia sob a forma de penhor, tal significa a improcedência do pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada, pois, como decorre do citado aresto do STA, a garantia assim prestada «*não se encontr[a] abrangida por estes preceitos legais que atribuem e fixam um direito indemnizatório de forma praticamente automática num procedimento simplificado*».

No entanto, como é salientado no mesmo aresto do STA, tal «*não significa que o lesado nos seus direitos patrimoniais pela prestação desta garantia (ou de outras, como a hipoteca e penhor), não possa exigir a reparação dos prejuízos que efectivamente sofreu, por se tratar de direito que lhe é assegurado não só pelo art. 22.º da Constituição como pela Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas (Lei n.º 67/2007, de 31.12). Terá, porém, de intentar para o efeito acção judicial para efectivar essa responsabilidade civil da administração tributária, onde terá de invocar e provar todos os danos que sofreu*».

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à declaração de ilegalidade e anulação:
 - (i) das liquidações adicionais de IVA n.º 2020, referente ao período de 2016/02, n.º 2020, referente ao período de 2016/03, n.º 2020, referente ao período de 2016/04, n.º 2020, referente ao período de 2016/05, n.º 2020, referente ao período de 2016/06, n.º 2020, referente ao período de 2016/07, n.º 2020, referente ao período de 2016/08, n.º 2020, referente ao período de 2017/01, n.º 2020, referente ao período de 2017/02, n.º 2020, referente ao período de 2017/03, n.º 2020, referente ao período de 2017/04 e n.º 2020, referente ao período de 2017/05, com as legais consequências; e
 - (ii) das liquidações de juros compensatórios n.º 2020, referente ao período de 2016/02, n.º 2020, referente ao período de 2016/03, n.º 2020, referente ao período de 2016/04, n.º 2020, referente ao período de 2016/05, n.º 2020, referente ao período de 2016/06, n.º 2020, referente ao período de 2016/07, n.º 2020, referente ao período de 2016/08, n.º 2020, referente ao período de 2017/01, n.º 2020, referente ao período de 2017/02, n.º 2020, referente ao período de

2017/03, n.º 2020, referente ao período de 2017/04 e n.º 2020
....., referente ao período de 2017/05, com as legais consequências;

- b) Julgar improcedente o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, com a consequente absolvição da Autoridade Tributária e Aduaneira;
- c) Julgar improcedente o pedido de condenação por litigância de má-fé, com a consequente absolvição da Autoridade Tributária e Aduaneira;
- d) Condenar ambas as partes no pagamento das custas do processo, na proporção dos respetivos decaimentos.

*

V. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 112.785,57 (cento e doze mil setecentos e oitenta e cinco euros e cinquenta e sete cêntimos)**.

*

VI. CUSTAS

Em conformidade com o acima decidido e nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 3.060,00 (três mil e sessenta euros)**, a cargo da **Requerente e da Requerida, na proporção de 1% e de 99%, respetivamente**.

*

Notifique.

Lisboa, 7 de setembro de 2021.

Os Árbitros,

(Maria Fernanda Maçãs)

(Rui Miguel Zeferino Ferreira)

(Ricardo Rodrigues Pereira)