

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 256/2021-T**

**Tema: IVA – Prestações de Serviços de Nutrição em Ginásio; Apreciação da legalidade dos atos face à sua fundamentação; fundamentação *a posteriori*.**

#### SUMÁRIO:

1-Não pode o tribunal decidir pela manutenção de atos tributários com base em fundamentação diversa da invocada pela administração tributária ao praticá-los, tendo os atos cuja legalidade é questionada de ser apreciados tal como foram praticados.

2-Não tendo a Requerida, na fundamentação dos atos tributários, invocado a ausência de finalidade terapêutica dos serviços de acompanhamento nutricional da Requerente, mas, ao invés, aceitado expressamente estarem reunidos os pressupostos da isenção, nos serviços em causa, desde que mesmos sejam efetivamente prestados e não meramente disponibilizados, não pode o tribunal decidir pela manutenção dos atos com fundamento na inexistência da referida finalidade terapêutica, que só veio a ser invocada pela Requerida na resposta apresentada no presente processo.

3-Decorre da jurisprudência do TJUE que, para efeitos de IVA, ocorre a prestação de serviços pela disponibilização dos mesmos pelo prestador, mediante retribuição, independentemente do facto do beneficiário exercer, ou não, o direito à sua execução concreta.

4-Reconhecendo a Requerida, no Relatório de Inspeção, que a Requete “coloca, também, à disposição dos clientes um serviço de acompanhamento nutricional”, face à jurisprudência do TJUE, é de concluir que os serviços se consideram prestados com tal disponibilização, independentemente da maior ou menor utilização que cada cliente faça de tal serviço, não se podendo negar o direito à isenção com base na falta de efetivação dos serviços, fundamento no qual a Requerida alicerçou a prática dos atos tributários objeto do processo.

---

## DECISÃO ARBITRAL

### I – Relatório

1. No dia 27.04.2021, a Requerente, A...– Lda.”, sociedade comercial com o numero de identificação fiscal ... e sede na Rua ..., nº ... e ..., ..., requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à apreciação da legalidade dos seguintes atos tributários:

1. Ato de liquidação de IVA do período 201609T, no valor de 5.354,80 euros (ato de liquidação nº 2020...)
2. E o correspondente ato de liquidação de juros de IVA do período 201609T, no valor de 711,23 euros.
3. Ato de liquidação de IVA do período 201703T, no valor de 3.925,95 euros (ato de liquidação nº 2020...)
4. E o correspondente ato de liquidação de juros de IVA do período 201703T, no valor de 443,57 euros.
5. Ato de liquidação de IVA do período 201706T, no valor de 3.086,44 euros (ato de liquidação nº 2020...)
6. E o correspondente ato de liquidação de juros de IVA do período 201706T, no valor de 316,59 euros.
7. Ato de liquidação de IVA do período 201709T, no valor de 4.261,04 euros (ato de liquidação nº 2020...)
8. E o correspondente ato de liquidação de juros de IVA do período 201709T, no valor de 395,51 euros.
9. Ato de liquidação de IVA do período 201712T, no valor de 2.273,51 euros (ato de liquidação nº 2020...)
10. E o correspondente ato de liquidação de juros de IVA do período 201712T, no valor de 187,47 euros,

11. E ainda das compensações de IVA aplicadas automaticamente pela AT e que resultaram das correções do procedimento inspetivo, mas que não chegaram a resultar em liquidações adicionais posteriores (201603T; 201606T; e 201612T),

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

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

O Tribunal Arbitral foi constituído em 6.07.2021.

3. No essencial e de relevante, refere a Requerente, em suma:

- a. Explora um ginásio e desenvolve a sua atividade na área do *fitness/ health club* e nutrição entendendo que, contrariamente ao que a Requerida considerou, as consultas de nutrição que disponibilizou e faturou aos seus clientes estão isentas de IVA, independentemente de as mesmas serem ou não utilizadas pelos clientes.
- b. Em relação a esta necessidade de exercício efetivo, sublinha a AT que “Mais uma vez reiteramos que na realidade, os pressupostos para a isenção nunca foram postos em causa pela AT, prendendo-se a questão realmente com o facto de parte das prestações de serviços de acompanhamento nutricional não terem sido efetivamente efetuadas.”
- c. Contudo, estas afirmações resultam da leitura restrita que a própria AT faz dos normativos em questão, sem, em momento algum, explicar ou fundamentar essa mesma leitura na lei.

- d. A decisão proferida pelo TJUE no caso *Frenetikexito* em nada corrobora a fundamentação apresentada pela AT para proceder às liquidações de IVA já mencionadas,
- e. Nem pode, de forma alguma, ser utilizada para sustentar as pretensões da AT no presente processo, que durante todo este caso não só se baseou noutros pressupostos, como defendeu (a AT) reiteradamente uma posição contrária à do TJUE.
- f. A AT refere-se à “disciplina restrita do nº1, do artigo 9º do CIVA” ao longo do RIT, mas não apresenta nenhum *iter* lógico ou jurídico que o permita concluir,
- g. A Requerente refere, ainda, ser “ por demais evidente que a base que sustenta todo o RIT peca por falta de fundamentação(...) e é facilmente contraditada pela jurisprudência” (...)”
- h. “O que demonstra uma enorme violação do dever constitucional de fundamentação pela Administração Pública (artigo 268º, nº3, da Constituição da República Portuguesa).”

Em sentido diverso, de relevante e no essencial, a Requerida, na resposta, apresentada em 24.09.2021, considera:

- a. Em suma, os SIT entenderam que, serviços como os em apreço não beneficiam da isenção constante da al. 1) do artigo 9.º do CIVA, por serem faturados independentemente de serem efetivamente prestados.
- b. No caso concreto, não alega a Requerente e por consequência não prova, em qual ou quais de entre os milhares de faturas em apreço foram efetivamente prestadas consultas.
- c. Pelo que, tendo esta sido a fundamentação do RIT, é à luz disto que se tem de analisar a legalidade das correções.

Todavia, adiante acaba a Requerida também por invocar o ao acórdão do TJUE, proferido no processo C-581/19(caso *Frenetikexito*), referindo, além do mais, que:

- d. Na interpretação que o TJUE faz da Diretiva, apenas se consideram serviços de saúde humana quando o serviço seja prestado para fins de prevenção, diagnóstico, ou tratamento de uma doença e regeneração da saúde.

- e. 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.
- f. Finalidade terapêutica essa (na aceção do TJUE acima referida), cuja verificação é imperativa para a aplicação da isenção.
- g. o TJUE conclui que, se não estivermos perante um fim que seja de diagnóstico, tratamento e na medida da possível cura de uma doença, não se tem por verificada a finalidade terapêutica para efeitos de aplicação da isenção e que, em serviços como os em apreço naqueles autos (idênticos aos dos presentes), por não terem, ou não terem necessariamente aquela finalidade, não podem os serviços beneficiar da isenção, porquanto a isenção é de interpretação restrita.
- h. Face a todo o exposto, importa pois concluir que os SIT, atento o acórdão do TJUE proferido no processo n.º C-581/19, aplicaram corretamente o Direito da União Europeia, sendo as correções em apreço consentâneas com o quadro jurídico vigente atenta a interpretação do TJUE vertida naquele aresto, com a consequente improcedência do Pedido Arbitral.
- i. Sobre a falta de fundamentação sempre se dirá que, com o devido respeito por entendimento diverso, não tem qualquer sustentação a tese da Requerente relativamente à falta de fundamentação dos atos impugnados.
- j. Em todo o caso, resulta dos artigos 106 e ss. do PPA que a própria Requerente, bem entendeu ter sido esta a fundamentação do RIT.

4. Em 9.12.2021 a Requerida juntou aos autos o processo administrativo.

Por despacho arbitral de 20.12.2021 foi prorrogado o prazo de decisão arbitral por dois meses nos termos do art. 21º, nº 2, do RJAT.

5. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, também por despacho de 20.12.2021, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis. Foi, ainda, determinada a realização de alegações, que foram apresentadas e nas quais ambas as partes mantiveram as suas posições.

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

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

O processo não padece de vícios que o invalidem.

7. Cumpre apreciar a legalidade das liquidações objeto do processo.

## II – A matéria de facto relevante

8. Consideram-se provados os seguintes factos:

8.1. A Requerente foi sujeito a procedimento inspetivo externo, de âmbito parcial, aos exercícios de 2016 e 2017, constando do respetivo relatório final, que constitui fundamento dos atos de liquidação objeto do processo, além do mais, o seguinte:

### ***II.3.7. Enquadramento da atividade/operacional da empresa***

A atividade principal da empresa é a exploração de ginásios, colocando à disposição dos seus clientes, conforme as modalidades a que estes aderem, equipamentos específicos, assim como aulas de grupo, com vista à prática de exercício físico, espaços popularmente conhecidos por “ginásio”, ou “health club”, onde e como é o caso, há salas para a prática de atividade física, com o auxílio de equipamentos (máquinas, tapetes rolantes, bicicletas fixas, etc.), e uma sala para a prática de aulas de grupo, além de um pequeno gabinete e naturalmente, balneários.

A empresa coloca, também, à disposição dos clientes, um serviço de acompanhamento nutricional, sendo que, para tal se encontra registada como exercendo a atividade secundária de “Outras Atividades de Saúde Humana, N.E”, que pela análise que se seguirá, se constata ser residual, quer pelos valores exíguos pago a profissionais nutricionistas, face aos restantes profissionais, que não representa de forma alguma a proporção refletida em termos das prestações de serviços efetuadas, que rondam um balanceamento tendencialmente de 55%/45%, conforme respeitem a prestações de serviços de “ginásio” ou de acompanhamento nutricional, respetivamente, quer pelos registos que suportam as consultas de nutrição que o próprio sujeito passivo disponibilizou e que representam, efetivamente, uma quantidade reduzida de prestações de serviços desta tipologia, face àquela que é efetivamente a atividade por excelência de um “ginásio”.

(...).

## **III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS**

### **III.1. EM SEDE DE IVA LIQUIDADO**

#### **III.1.1. NUTRIÇÃO**

##### **III.1.1.1. Enquadramento e factos relevantes**

Como referido no ponto II.3.5.5. a empresa que é um comum ginásio, inscreve nas suas declarações periódicas de IVA dos anos em análise, valores isentos, todos relacionados com acompanhamento nutricional.

##### **III.1.1.2. Contrato**

A empresa, optou assim pela comercialização de “planos” (anexo 3) onde o cliente contrata, à partida, dois serviços, um relativo à prestação de serviços de ginásio e fitness, outro de apoio nutricional por

especialista na área da nutrição, sendo que, é clausulado no contrato de 2016 que, a não realização do apoio nutricional, independentemente do seu motivo, *"não implica a dedução de qualquer quantia paga a favor da A... Lda porquanto as quantias que integram o plano escolhido não são dissociáveis"*.

Nesse primeiro contrato, do ano de 2016, está contratado um valor global de €358,80, sendo €215,28, imputado à componente ginásio e fitness e de €143,52, imputado à componente acompanhamento nutricional, 60% e 40%, respetivamente, sendo que, considerando que aquele valor inclui IVA (neste caso apenas da parte relativa ao ginásio/fitness) haveria liquidação de IVA da parte devida, o que em verdade, resulta num balanceamento de 55% e 45%, respetivamente à mensalidade de ginásio e acompanhamento nutricional.

O segundo contrato, de finais de 2017, diferente do anterior, é subdividido em dois contratos, divergindo apenas o título, "contrato de adesão ao serviço de fitness" e "contrato de adesão ao serviço de nutrição" e divergindo o primeiro artigo de cada plano. Possibilitam nos dois contratos, a escolha de quatro artigos diferentes ("onefit-best, onefit-anual, off-peak e duo"), especificando para cada um deles o valor relativo a serviços de fitness e valor relativo a serviços de nutrição, com um balanceamento diferente para cada caso (razão pela qual as tendências de balanceamento alteram um pouco a sua tendência em 2018, cfr 1.ª tabela do ponto II.3.8.) com uma combinação que se lhes segue (nos dois contratos) e que dispõe que *"A não realização do apoio nutricional, independentemente do seu motivo, não implica a dedução de qualquer quantia paga considerando-se os referidos valores perdidos a favor do ginásio"*.

Ora, o enquadramento restrito de uma isenção de IVA, não permite esta liberalidade, que em termos práticos vem diminuir a base tributável da mensalidade de ginásio, enquadramento legal a aprofundar adiante.

### III.1.1.3. Identificação dos profissionais e seu exercício no período temporal

As profissionais nutricionistas que exerceram funções no ginásio no biénio 2016/2017, foram concretamente, -- **B...** NIF , inscrita na Ordem dos Nutricionistas, com a cédula profissional n.º , que exerceu de janeiro de 2016 a Novembro de <sup>2017</sup> **C...** , NIF , inscrita na Ordem dos Nutricionistas, com a cédula profissional n.º , que exerceu em novembro e dezembro de 2017, tudo isto segundo aplicação informática de emissão de faturas recibo, vulgos recibos verdes. Veja-se a tabela:

Analisando a questão pela perspetiva dos gastos correntes, veja-se a proporção entre os gastos diminutos, incorridos com nutricionistas, comparados com gastos gerais com pessoal e fornecimentos e serviços externos, cujos valores foram retirados da demonstração de resultados, constante da declaração de informação contabilística e fiscal (IES).

	Valores em euros	
	2016	2017
Fornecimentos e serviços externos (FSE)	74.870,19	71.645,30
Gastos com pessoal	7.651,19	21.852,12
Total	82.521,38	93.497,42
Gastos com nutricionistas	1.839,50	1.234,00
% gastos com nutricionistas / total gastos (FSE + gastos c/pessoal)	2,23%	1,32%

Por outro lado, tendo em conta o n.º de profissionais que exerceram funções ligadas às operações de ginásio e nutrição e todos os valores que a empresa suporta com esses mesmos recursos humanos (cujo detalhe consta de anexo 4 e cujos valores foram retirados da aplicação informática de gestão de faturas-recibo e sistema de gestão das declarações mensais de remunerações), veja-se a proporção, em primeiro lugar, entre os recursos humanos afetos à nutrição, versus, total de recursos humanos:

	Valores em euros	
	2016	2017
Número de funcionários/prestadores de serviço	14	15
Nutricionistas	1	1
% nutricionistas / total funcionários e prestadores de serviços	7,14%	6,60%
% restante pessoal / total funcionários e prestadores de serviços	92,86%	93,40

Seguidamente com os valores despendidos com esses mesmos recursos humanos:

	Valores em euros	
	2016	2017
Valores despendidos com recursos humanos (Cat. A e B)	40.195,27	48.502,29
Valores despendidos com nutricionistas	1.839,50	1.234,00
% valor despendido c/nutricionistas / total valor despendido com recursos humanos	4,58%	2,54%

Ora, pelos valores que atribui às duas componentes do rédito (isento e tributado) pode constatar-se que a atividade de ginásio, tendo por base as declarações, é deficitária, os valores decorrentes das vendas, não suportam os gastos. Já a atividade de nutrição é altamente lucrativa.

A... LDA - NIF

RELATÓRIO FINAL  
Ordem de Serviço N.º 012017

Número Documento	Tipo Documento	NIF Adquirente	NIF Prestador	Data de Emissão	Situação	Data de Prestação	Importância Recebida (em euros)
20	Fatura-Recibo			31-12-2017	Emitido	30-12-2017	90,00
17	Fatura-Recibo			17-12-2017	Emitido	30-11-2017	82,00
78	Fatura-Recibo			01-02-2016	Emitido	01-02-2016	192,00
77	Fatura-Recibo			01-03-2016	Emitido	01-03-2016	177,00
79	Fatura-Recibo			01-04-2016	Emitido	01-04-2016	138,00
82	Fatura-Recibo			01-05-2016	Emitido	01-05-2016	210,00
84	Fatura-Recibo			01-06-2016	Emitido	01-06-2016	150,00
86	Fatura-Recibo			01-07-2016	Emitido	01-07-2016	132,00
88	Fatura-Recibo			31-07-2016	Emitido	31-07-2016	168,00
91	Fatura-Recibo			30-08-2016	Emitido	30-08-2016	84,00
94	Fatura-Recibo			30-09-2016	Emitido	30-09-2016	144,00
97	Fatura-Recibo			29-10-2016	Emitido	29-10-2016	144,00
100	Fatura-Recibo			30-11-2016	Emitido	30-11-2016	180,00
103	Fatura-Recibo			30-12-2016	Emitido	30-12-2016	120,50
105	Fatura-Recibo			28-01-2017	Emitido	28-01-2017	166,00
109	Fatura-Recibo			28-02-2017	Emitido	28-02-2017	100,00
114	Fatura-Recibo			31-03-2017	Emitido	31-03-2017	169,00
118	Fatura-Recibo			28-04-2017	Emitido	28-04-2017	108,00
122	Fatura-Recibo			26-05-2017	Emitido	26-05-2017	120,00
128	Fatura-Recibo			29-06-2017	Emitido	29-06-2017	90,00
132	Fatura-Recibo			31-07-2017	Emitido	31-07-2017	108,00
151	Fatura-Recibo			30-10-2017	Emitido	30-10-2017	81,00
157	Fatura-Recibo			24-11-2017	Emitido	24-11-2017	30,00
Total							3.973,50

#### III.1.1.4. Relação desmesurada entre nutrição vs outros indicadores

Tendo em conta os valores de prestações de serviços isentas e comparando-os com os valores pagos às nutricionistas, apresentam-se as margens de lucro virtuais da nutrição e seguidamente do fitness:

	Valores em euros	
	2016	2017
Prestações de serviço de nutrição (DP IVA)	44.667,30	43.093,82
Gastos com nutricionistas	1.839,50	1.234,00
Margem de lucro	2328 %	3392 %

	Valores em euros	
	2016	2017
Prestações de serviço de fitness (DP IVA)	56.619,56	57.027,44
Gastos com FSE <sup>2</sup> (+) gastos Pessoal (IES) (-) gastos com nutricionistas	80.681,88	92.263,42
Margem de lucro	-29,82%	-38,19%

Analisando a questão pela perspectiva dos gastos correntes, veja-se a proporção entre os gastos diminutos, incorridos com nutricionistas, comparados com gastos gerais com pessoal e fornecimentos e serviços externos, cujos valores foram retirados da demonstração de resultados, constante da declaração de informação contabilística e fiscal (IES).

	Valores em euros	
	2016	2017
Fornecimentos e serviços externos (FSE)	74.870,19	71.645,30
Gastos com pessoal	7.651,19	21.852,12
Total	82.521,38	93.497,42
Gastos com nutricionistas	1.839,50	1.234,00
% gastos com nutricionistas / total gastos (FSE + gastos c/pessoal)	2,23%	1,32%

Por outro lado, tendo em conta o n.º de profissionais que exerceram funções ligadas às operações de ginásio e nutrição e todos os valores que a empresa suporta com esses mesmos recursos humanos (cujo detalhe consta de anexo 4 e cujos valores foram retirados da aplicação informática de gestão de faturas-recibo e sistema de gestão das declarações mensais de remunerações), veja-se a proporção, em primeiro lugar, entre os recursos humanos afetos à nutrição, versus, total de recursos humanos:

	Valores em euros	
	2016	2017
Número de funcionários/prestadores de serviço	14	15
Nutricionistas	1	1
% nutricionistas / total funcionários e prestadores de serviços	7,14%	6,60%
% restante pessoal / total funcionários e prestadores de serviços	92,86%	93,40

Seguidamente com os valores despendidos com esses mesmos recursos humanos:

	Valores em euros	
	2016	2017
Valores despendidos com recursos humanos (Cat. A e B)	40.195,27	48.502,29
Valores despendidos com nutricionistas	1.839,50	1.234,00
% valor despendido c/nutricionistas / total valor despendido com recursos humanos	4,58%	2,54%

Ora, pelos valores que atribui às duas componentes do rédito (isento e tributado) pode constatar-se que a atividade de ginásio, tendo por base as declarações, é deficitária, os valores decorrentes das vendas, não suportam os gastos. Já a atividade de nutrição é altamente lucrativa.

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

### III.1.1.5. Do número de consultas efetivamente prestadas

Ganha especial enfoque, a resposta dada pelo sujeito passivo à nossa notificação, nomeadamente na parte concernente às consultas efetuadas.

Em resposta a notificação, que consta de CD anexo relativamente a este ponto, refere o sujeito passivo que enviou agenda com as consultas realizadas (1608 que se resumem no anexo 5, apresentando-se também 1 folha do ficheiro em causa, a título exemplificativo). Enviou ainda, 254 planos individualizados de nutrição.

Apontar que, um agendamento não prova a efetiva presença na consulta e, o texto que usa o sujeito passivo na resposta à notificação, para qualificar a natureza dos documentos que envia, "agenda com as consultas realizadas", além de contraditório em si mesmo<sup>3</sup>, (uma agenda é uma programação/planeamento) não é suficiente para, por si só, para suportar uma isenção de IVA. Repare-se que a notificação é clara quando solicita a comprovação que permita aferir o tipo de serviço prestado, na medida em que, como no ponto seguinte se desenvolverá, apenas o exercício efetivo e concreto de nutricionismo é isento do imposto, ao abrigo do n.º 1, do artigo 9.º do código do IVA. Ora um agendamento com datas e número de cliente, não é suficiente para o suporte de uma isenção, desde logo porque não se verifica qualquer justificativo adicional, que evidencie o exercício objetivo e factual da profissão em determinado momento concreto, que determine a isenção de imposto.

Já o mesmo não se poderá dizer quanto aos planos individualizados de nutrição, onde é evidenciado o exercício da profissão, com a elaboração de um plano alimentar personalizado. Resumem-se em anexo 6 os dados enviados, apontando-se que, das 254 ocorrências, validam-se 224, uma vez que as restantes são de anos anteriores.

---

<sup>3</sup> A não ser que a pretensão do sujeito passivo quando refere "agenda com consultas realizadas" seja indicar efetivamente a existência de uma agenda, mas quando se refere às consultas realizadas, pretende referir-se aos 254 acontecimentos onde foi elaborado plano.

Na mesma notificação é solicitada tabela de preços que foi enviada, onde se constata que inclui um valor para consulta de nutrição de €25,00.

### III.1.1.6. Do enquadramento legal vigente da isenção

A disciplina restrita do n.º 1, do artigo 9.º do CIVA, fundamento legal principal, delimitante e absolutamente contundente no caso aqui em apreço, dispõe no sentido de que, “estão isentas de imposto, as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”, situação ainda mais evidente na redação da alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva do Conselho 2016/112/CE (Diretiva do IVA), que é igualmente taxativa, quando dispõe que a isenção de IVA se aplica “Às prestações de serviço de assistência **efetuadas** no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado Membro em causa”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"(...) Passando a exercer simultaneamente operações sujeitas que conferem direito a dedução do imposto suportado e operações isentas que não conferem tal direito a requerente passa a considerar-se, para efeitos de IVA, um sujeito passivo misto, devendo esta condição ser assinalada na declaração de alterações a entregar.

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

Tal como destacado nos terceiros e quartos parágrafos imediatamente anteriores, seriam considerados, os valores refletidos aos clientes das efetivas prestações de serviço efetuadas aos mesmos, o que em rigor seria a faturação das consultas/acompanhamentos, neste caso, a serem

validados e corretamente documentados, dos 223 acontecimentos que ocorreram no biênio 2016/2017.

Acrescentar que é comum a interpretação da informação vinculativa 9215, no sentido que, à luz da mesma não resulta que, as prestações tenham que ser efetivas.

O que se verifica na informação vinculativa, lendo os parágrafos com a epígrafe "do pedido" (pedido de enquadramento do sujeito passivo que solicitou a informação), as questões levantadas estão sempre relacionadas com a "realização do serviço", pelo que a resposta e enquadramento, têm em consideração esse pressuposto. Portanto, a informação vinculativa 9215 foi solicitada para enquadramento genérico da nutrição nos ginásios (pontos 1 a 5 da mesma), nunca a este esquema de decomposição de preço instaurado pelo sujeito passivo na sua faturação e, o enquadramento da AT feito naquela, é abstrato e cinge-se a dois pilares: que os serviços sejam prestados por nutricionistas e que as entidades associem CAE consentâneo. Mas, mesmo assim, sendo a informação direcionada, fundamentalmente, para o enquadramento genérico e abstrato da nutrição em ginásios, o ponto 17, lembra a disciplina limitadora do IVA quando diz que *"esta isenção refere-se ao exercício objetivo das atividades"*.

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

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

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

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

---

Ora, sabe-se que o mecanismo é o da faturação indiferenciada de acompanhamento nutricional, tendencialmente à generalidade dos clientes.

Para terminar, se em termos comerciais é admitida a comercialização de pacotes de serviços, com benefícios para o cliente, como por exemplo um pacote de telecomunicações com Televisão + Internet + Voz, sobre todos eles incidindo IVA à taxa de 23%, o mesmo raciocínio, como o aqui presente, onde o sujeito passivo comercializa um plano incluindo dois serviços, que é parcialmente isento de imposto, não se pode aplicar às situações onde há serviços sujeitos à disciplina do n.º 1, do artigo 9.º do CIVA, uma vez que este dispositivo legal, circunscreve a isenção ao exercício de determinadas profissões, isto é, só beneficiam da isenção atos concretos, acontecidos ou que têm que acontecer e nunca a uma possibilidade de tal serviço ser livremente usufruído ou não. E é neste pressuposto simples e de fácil leitura, interpretação e compreensão, que reside toda a diferença. A fronteira delimitante da isenção, é o exercício concreto e efetivo de determinadas profissões e nunca mais que isso. É de facto uma redação absolutamente objetiva e restritiva.

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

#### **III.1.1.7. Parecer da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) de 2019-08-05**

Recentemente a OCC, emitiu um parecer a pedido de uma empresa (anexo 38) que tem um sistema semelhante ao do aqui sujeito passivo, tendo aquela solicitado o mesmo, no seguimento de procedimentos de inspeção da AT, indicando que, ***“A título de exemplo, os clientes pagam 40 euros, sendo que 12 euros são isentos, aplicando o art.º 9.º do CIVA. A Autoridade Tributária (AT) já aplicou coimas nos anos 2014 e 2015, exigindo o valor de IVA (...).”***

Sucintamente, a OCC conclui que, ***“No caso em concreto, a prestação de serviços é única, apesar de ser composta por vários serviços realizados. Na realidade, os clientes da empresa adquirem o acesso ao ginásio da empresa e não os serviços de nutricionismo de forma individualizada. Dessa forma, a empresa em causa não deve efetuar qualquer desagregação na fatura, com o objetivo de aplicar taxas de IVA específicas a cada serviço realizado, devendo***

**antes aplicar uma taxa comum ao serviço como um todo. No caso em concreto, a taxa a aplicar será a taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.”.**

Diga-se que, o pedido de parecer refere apenas a faturação conjunta de duas componentes indissociáveis, sem nunca referir a efetividade do serviço, ou seja o acontecimento efetivo ou não dos acompanhamentos nutricionais. Esse facto absolutamente diferenciador, indiscutivelmente mais importante, nem é abordado no pedido, pelo que obviamente não o é também na resposta. Ainda assim a OCC é perentória em afastar as prestações de serviço dessa natureza, do âmbito da isenção do IVA.

Portanto, o procedimento adotado pelo aqui SP, sem abordar a temática da efetividade das consultas, do seu acontecimento, abordando apenas a não aquisição de forma individualizada da nutrição, obsta, no entender da OCC, a que estas prestações de serviço, possam ser isentas de IVA.

#### **III.1.1.8. Contributos externos de especialistas em direito na temática nutrição nos ginásios, publicados em revista distribuída no setor**

Em artigo (anexo 9), publicado na edição 13 (primavera 2017) revista GYM FACTORY<sup>4</sup>, da responsabilidade de um dos especialistas que colabora com a empresa como advogado consultor, Alexandre Miguel Mestre<sup>5</sup>, no ponto 5. (faturação adequada) refere que [alínea a)] só são de faturar serviços de nutrição efetivamente prestados e que [alínea c)], se for cobrado ao utente um valor único e fixo, englobando, simultaneamente atividade física/desportiva e os serviços de nutrição, não há lugar a isenção de IVA, visto que não se está perante a existência de dois artigos autónomos, mas sim de um serviço principal (ginásio) e outro complementar (nutrição), ou seja, uma decomposição económica que altera a funcionalidade do IVA.

Acrescente-se ainda que, a mesma revista, publicou, na sua última edição (17 – primavera 2018), mais uma vez, agora em artigo escrito por outro especialista associado à revista, João Almeida e

---

<sup>4</sup> Segundo informação constante do sítio da internet da mesma ([www.gymfactory.pt](http://www.gymfactory.pt)) “GYM FACTORY é uma publicação bimensal que imprime 6000 exemplares por edição e a única que envia 1.700 exemplares com Garantia de DISTRIBUIÇÃO em cada edição. Chegamos a todos os ginásios e academias de Portugal, e também a todas as centrais de compras de hotéis, e lojas de desporto. Posicionada como a REVISTA impressa para profissionais do FITNESS com os MELHORES CONTEUDOS E A MAIS SÉRIA DE ESPANHA (a única com Garantia de Distribuição) A única publicação em PORTUGAL com autores portugueses e em português.”

Nas capas das revistas, a AGAP (Associação dos Ginásios e Academias de Portugal) da qual o aqui sujeito passivo é sócio, é identificada como parceiro.

<sup>5</sup> Advogado, consultor na Abreu Advogados, docente no ensino superior na área do desporto, formador de ética, deontologia e legislação de fitness no CEFAD – Formação Profissional, antigo Secretário de Estado do Desporto e Juventude e autor da publicação de 2017 “Direito do Fitness – Atividades em ginásios e health clubs”

---

Paiva<sup>6</sup> (anexo 10), o entendimento em tudo semelhante, enfatizando-se apenas que refere num parágrafo *“Administração direta de cuidados de saúde ao utente”, que deve acontecer, “Efetiva prestação presencial de consultas de nutrição ao utente” e “efetivo posterior acompanhamento nutricional presencial aos utentes, não obstante ser possível a prestação online em paralelo (não em exclusivo)...”*

### ***III.1.2. Conclusões / correções***

Tendo em conta, a disciplina restrita do n.º 1, do artigo 9.º do CIVA, fundamento legal principal, delimitante e absolutamente contundente no caso aqui em apreço, que dispõe no sentido de que, *“estão isentas de imposto, as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”, situação ainda mais evidente na redação da alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva do Conselho 2016/112/CE (Diretiva do IVA), que é igualmente taxativa, quando dispõe que a isenção de IVA se aplica “Às prestações de serviço de assistência efetuadas no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado Membro em causa”, situação ainda dissecada, quer pela ficha doutrinária 9215 de 2015-08-19, que a ponto 17, refere claramente que a isenção se “refere ao exercício objetivo das atividades e não à forma jurídica que a caracteriza”, quer pela ficha doutrinária 2962, nos seus pontos 13 e 14, que circunscrevem a isenção da dietética à aplicação dos conhecimentos de dietética, ou seja, ao exercício efetivo de nutrição.*

Tendo também em conta que, o mecanismo instaurado pelo sujeito passivo de faturação tendencialmente generalizada de uma componente mista fitness/nutrição, num balanceamento onde a moda é 45% nutrição / 55% fitness, (a ser verdade, o setor nutrição seria altamente lucrativo e o setor fitness deficitário situação que não se ajusta à verdade dos factos), redundando em si mesmo num mecanismo de formação de preço com vista à diminuição da base tributável de IVA que, não se ajusta com as reais operações da empresa.

Relativamente a esta matéria, recente parecer da OCC, datado de 2019-08-05, solicitado por uma empresa num caso em tudo semelhante ao presente, é perentório em não admitir a isenção de IVA, neste tipo de faturação.

De resto, o disposto nos contratos com clientes, quer quando afasta a dedução do valor relativo a nutrição, quando o cliente dela não usufrua, por não ser dissociável (contrato 2016), quer quando considera perdidos a favor do ginásio os valores pela não realização da nutrição (contrato 2017), isto

---

---

é, fazendo depender da vontade do cliente a ida ao mesmo, sem que isso altere o vínculo ao preço, mesmo que não haja comparência, não seria um pressuposto errado se não estivesse em causa uma isenção de IVA, visto que, neste caso, apenas pode ser isento, como focado acima, o exercício efetivo da profissão, situação que esta faturação generalizada não pode ter em conta.

Não se pretendendo pôr em causa quaisquer princípios de liberdade económica e da autonomia privada, o cenário declarativo não tem qualquer paralelo com o contexto das operações e é em si mesmo irracional, assim como é desvirtuador da disciplina do IVA.

Citando Filipe Duarte Neves in código do IVA - legislação complementar - Vida Económica 2010 folhas 178, as *“Isenções (...) respeitam a situações em que o legislador entendeu benefício da isenção de IVA por razões de natureza Social Cultural e económica ou técnica. Em alguns casos, a concessão da isenção carece de reconhecimento prévio, e, naturalmente da verificação e manutenção de alguns pressupostos (...) na medida em que as isenções de IVA constituem exceções à mecânica e funcionamento do IVA, devem ser interpretadas e aplicadas de forma **restrita** tendo em atenção que o IVA é um imposto tendencialmente neutro, ou seja, deve operar através do mecanismo de liquidação e dedução”*.

As posições defendidas pelas próprias entidades consultadas, pela associação do setor (AGAP) assim como reconhecidas figuras do direito, em revista parceira da mesma, não hesitaram em classificar a atividade de nutrição como sendo acessória.

O sujeito passivo parece querer apresentar 1608 consultas no biénio, quando lista apenas com a data, hora e n.º de cliente, uma “agenda de consultas realizadas”. Mas, o ónus da prova recai sobre quem o invoque (artigo 74.º da Lei Geral Tributária) pelo que é da responsabilidade do sujeito passivo a existência de um mecanismo que permita a associação de tais operações a transações de serviços. Esse mesmo ónus da prova, põe em causa, esse suporte apresentado do exercício da nutrição, na medida em que não atesta o acontecimento de uma consulta de nutrição tecnicamente comprovada.

Logram-se validar, porque se mostram cumpridos os pressupostos, 224 consultas, que aplicando o preço de tabela fornecido pelo sujeito passivo para consultas de nutrição (€25,00), corresponderá a €5.600,00.

De resto, tal valor ajusta-se bem melhor ao dispêndio com nutricionistas, que é de €3.073,50”, numa margem de lucro bruta no sector do nutricionismo de 82% e não de 2755% como resulta a margem de lucro do biénio declarada pelo ginásio (gastos nutrição vs réditos nutrição) que demonstrava o

desequilíbrio entre os valores despendidos com nutrição e os rendimentos que a mesma gera, em contraponto com o setor fitness (atividade principal do ginásio) que se apresentava deficitário.

Nestes termos, provada que está a isenção indevida em parte das prestações de serviço declaradas, são propostas correções aritméticas.

O cálculo das correções, resulta da liquidação de imposto, à taxa normal, nas prestações de serviços isentas, expurgadas dos valores validados relativos às 224 consultas de nutrição.

Valores em euros

Ano	Trimestre	Declarações IVA entregues SP				A corrigir		
		Base tributável	Base Tributável 23%	Imposto liquidado (23%)	Base Tributável Isenta	Isento validado (consultas efetivas anexo_)	Isento restante (não justificado)	IVA em falta
2016	1	19.322,39	10.718,31	2.465,21	8.604,08	1.225,00	7.379,08	1.697,19
	2	26.266,01	14.674,33	3.375,10	11.591,68	900,00	10.691,68	2.459,09
	3	27.165,40	15.098,66	3.472,69	12.066,74	750,00	11.316,74	2.602,85
	4	28.533,06	16.128,26	3.709,50	12.404,80	1.025,00	11.379,80	2.617,35
Subtotal		101.286,86	56.619,56	13.022,50	44.667,30	3.900,00	40.767,30	9.376,48
2017	1	26.619,37	15.054,09	3.462,44	11.565,28	550,00	11.015,28	2.533,51
	2	25.075,80	14.245,12	3.276,38	10.830,68	450,00	10.380,68	2.387,56
	3	25.197,05	14.631,73	3.365,30	10.565,32	300	10.265,32	2.361,02
	4	23.229,04	13.096,50	3.012,20	10.132,54	400,00	9.732,54	2.238,48
Subtotal		100.121,26	57.027,44	13.116,32	43.093,82	1.700,00	41.393,82	9.520,58
Total		201.408,12	113.647,00	26.138,82	87.761,12	5.600,00	82.161,12	18.897,06

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

Não aplicável

#### **V. CRITÉRIOS DE CÁLCULO DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRETOS**

Não aplicável

#### **VI. REGULARIZAÇÕES EFETUADAS PELO SUJEITO PASSIVO NO DECURSO DA AÇÃO DE INSPEÇÃO**

Não aplicável

#### **VII. INFRAÇÕES VERIFICADAS**

---

(...)

### ***IX.2. ANÁLISE DO DIREITO DE AUDIÇÃO***

---

Como metodologia de análise/resposta ao exercício do direito de audição (anexo 10), serão os 34 pontos agregados por assunto dominante e assim analisados.

De pontos 1 a 18, é feito um enquadramento geral, daquilo que o sujeito passivo entende ser, o caminho que as decisões do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) têm seguido. Enumera 9 decisões desfavoráveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, acrescentando que as mesmas têm sido unânimes, no sentido de considerar o serviço de nutrição prestado pelo ginásios em regime de disponibilização e contratualização mensal, lícito, o que permite tal como tem vindo a ser feito, faturar

---

este serviço isento de IVA, estando esta possibilidade e direito dos ginásios, mais que debatida e esclarecida, não se justificando qualquer tipo de dúvida, face à extensa jurisprudência arbitral. Afirma que o serviço de nutrição que o inspecionado presta e da maneira que presta é um verdadeiro serviço de saúde, logo isento de IVA, concluindo, que a autoridade tributária interpreta erradamente, quando considera que, apenas a consulta efetivamente realizada e prestada numa perspetiva individual e autonomizada, permite com uma fatura específica, intrinsecamente relacionada com essa consulta, a isenção de IVA.

- Sendo um enquadramento geral da problemática suscitada com o surgimento da nutrição nos ginásios que se seguiu à alteração da taxa do IVA do setor, no ano de 2011, e que, tal facto "charneira" alterou o comportamento das empresas com a criação de mecanismos com vista à diminuição das bases tributáveis de IVA, relevando aquilo que o tribunal arbitrário tem valorizado quase em exclusivo - apenas um dos argumentos que genericamente a Autoridade Tributária sustenta quando fundamenta as suas decisões.

Acrescentar ainda que, genericamente, os relatórios não são anexados aos autos que correm no CAAD se nenhuma das partes o fizer, existindo apenas as peças processuais, tais como, pedido de pronúncia e resposta da AT, sendo que esta última versará o rebate das questões suscitadas, que poderão ter o seu enfoque em argumentos menos impactantes. Ou seja, a discussão pode estar a ser feita por um prisma menos correto. Veja-se a curiosa afirmação do CAAD no processo n.º 504/2018-T, onde é afirmado no ponto IV, sexto parágrafo que *"Muito embora não tenha sido junto aos autos por nenhuma das partes o relatório de inspeção..."*, para voltar a referir o mesmo facto a vigésimo parágrafo do mesmo ponto, *"Reitera-se que o relatório de inspeção não foi junto aos autos por nenhuma das partes pelo que o tribunal apenas tem conhecimento das partes do mesmo transcritas pela requerente e pela AT nas respetivas peças processuais"*.

Nestes termos, o argumento da AT que tem sido contraditado sucessivamente e com sucesso, segundo o qual, uma prestação de serviços, não pode ser normalmente considerada distinta e independente quando incorpore serviços acessórios da prestação principal e assim, no plano económico, não ser suscetível de ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do IVA. Considera, a contrário o CAAD que, é admissível a complementaridade de serviços, neste caso ginásio e nutrição, cada qual com a sua taxa de IVA. Tem sido com base nesta dicotomia que, efetivamente têm sido decididos, favoravelmente, na esfera dos petionários, os pedidos de pronúncia ao CAAD.

Entende-se que, a montante, está um aspeto legal que se sobrepõe incomensuravelmente a este entendimento, o enquadramento legal principal; A redação do n.º 1 do artigo 9.º, do código do IVA, que dispõe no sentido de que, *"estão isentas de imposto, as prestações de serviços efetuadas no*

*exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”.*

Sem pretender uma análise etimológica, foque-se em especial a palavra "exercício" e o seu significado:

Temos como significado, "ato de exercer" e "desempenho de um cargo". Ora, não se pode dar outro significado à redação aqui em crise. De facto, apenas beneficia de isenção o acontecimento de uma consulta de nutrição, um ato onde se verificou o exercício objetivo da profissão prevista, sob égide daquele artigo, neste caso de nutricionista.

A situação é ainda mais evidente na redação da alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva do Conselho n.º 2016/112/CE (Diretiva do IVA), que é igualmente taxativa, quando dispõe que a isenção de IVA se aplica *“Às prestações de serviço de assistência efetuadas no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado Membro em causa”.*

Na redação deste dispositivo legal, é usada a palavra “efetuadas” que advém de o verbo “efetuar”, que tem como significados conhecidos, “feitas”, “realizadas”.

Em linguagem corrente, dizem estes dois dispositivos legais que apenas pode beneficiar de isenção de IVA o exercício concreto, neste caso da nutrição e não a simples disponibilização do serviço. Apenas podem beneficiar de isenção as consultas de nutrição que tenham “efetivamente acontecido”, passe o pleonasma.

A não ser assim, a redação do n.º 1, do artigo 9.º do IVA teria que ser outra, por exemplo:

*“estão isentas de imposto, as prestações de serviços **disponibilizadas, ainda que não** efetuadas, ~~no exercício~~ das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”.*

Já no caso da redação da diretiva em vez de:

A isenção aplica-se *“Às prestações de serviço de assistência efetuadas no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado Membro em causa”*, teria que ser, *“Às prestações de serviço de assistência disponibilizadas ~~efetuadas~~ no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado Membro em causa”.*

Ora, além de uma prestação de serviço conjunta que contempla uma parte relativa a ginásio e outra parte relativa a nutrição, (que em abstrato pode acontecer) está um facto ainda mais relevante, o exercício efetivo, real, objetivo, “acontecido”, de uma profissão, e não a possibilidade de, querendo, usufruir de uma consulta de nutrição que faz parte de um pacote previamente contratado e é disponibilizada, que isenta uma parte do preço final, que, levando ao extremo o pressuposto da

liberdade na formação do preço, poderia até corresponder a uma isenção de 99,99% do preço, redundando na isenção quase total da operação com base num mecanismo de formação de preço. A Interpretação, que funda a isenção na simples disponibilização do serviço e não na sua efetividade, aliado ao princípio da liberdade económica sobre a livre definição de preço, permitiria esta situação.

Pontos 19 e 20 – Juízo de valor, que se prende com questão não técnica.

Ponto 21 – Releva não haver qualquer decisão favorável à AT, com base nas decisões judiciais/arbitrais, conhecidas.

Por consulta realizada na Internet em

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=220124&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1482909>,

é possível perceber que pendente, no Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), processo de “reenvio prejudicial” para decisão no processo CAAD n.º 504/2018-T, em situação em tudo semelhante a esta.

*É solicitado ao TJUE que esclareça se “a aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1 da alínea c), da diretiva 2016/112/CE de 28/11 pressupõe que os serviços aí consignados sejam efetivamente prestados ou a mera disponibilização dos mesmos de forma a que a sua utilização esteja unicamente dependente da vontade do cliente, é suficiente para aplicação desta isenção?”*

Focar apenas, que nem todas as decisões foram então desfavoráveis à AT, já que no âmbito do processo n.º 504/2018-T, o CAAD submeteu, questão relevante para a tomada de decisão, nos termos do n.º 3, do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, à análise do TJUE.

Nos pontos 22 a 31, faz uma abordagem às consultas agendadas e planos de nutrição, apontando ser necessário um esforço da AT para compreender a dinâmica da área da nutrição, que, tal como numa atividade médica nem todas as consultas resultam em planos individualizados, acabando por fazer um paralelismo entre estas consultas de nutrição e consultas médicas, onde um médico pode prescrever 30 consultas, sem que das mesmas resultem tratamentos específicos, nem prescrições médicas, exames, análises. Portanto, também não deve a AT por em causa as 1608 consultas médicas agendadas, que a entidade inspecionada juntou. Por outro lado, a AT sabe quem são as nutricionistas e podia ter contactado as mesmas para pretas declarações e confirmar as 1608 consultas.

- Com esta amálgama de argumentos, pretende sustentar o sujeito passivo a existência de 1608 consultas. Apontar que foram validadas 224 consultas, com base nos ficheiros facultados, uma vez

A... LDA – NIF

RELATÓRIO FINAL  
Ordem de Serviço N.º OI2019

que de facto, se reconhece um exercício residual de consultas de nutrição na medida dos gastos incorridos com nutricionistas, mas as 1608 consultas agendadas, não passam disso mesmo. Ora, por todo o exposto acima, acerca da efetividade do serviço, se são agendadas e não há prova da sua realização, obstam tais factos, necessariamente, à sua validação. Por outro lado, o sujeito passivo foi notificado para justificar os valores isentos e logrou apresentar 224 planos alimentares, datados no biénio em análise que foram considerados. Quanto às restantes consultas agendadas, não logrou apresentar qualquer comprovativo que comprovasse que se trataram de consultas de nutrição.

Pontos 32 – Juízo de valor que se prende com questão não técnica.

Ponto 33 – Junta parecer da Dra. Clotilde Palma, (consta de CD anexo) a pedido da Associação de Ginásios e Academias de Portugal (AGAP), que, não sendo mais que um parecer jurídico, solicitado por uma entidade que representa o setor, não vincula, naturalmente, a AT.

Pontos 34 – Alega conformar-se com a resolução da situação no CAAD, uma vez que a AT raramente altera um projeto de relatório, por mero exercício de audição prévia.

Por todo o exposto, serão de manter-se as correções propostas no projeto de relatório.

É o que cumpre informar.

À consideração superior,

Aveiro, 2020-03-12

O Inspetor Tributário e Aduaneiro

8.2. Na sequência do relatório inspetivo a Requerida efetuou as liquidações objeto do presente processo.

8.3. Em 8.07.2020 a Requerente apresentou reclamação graciosa contra os atos de liquidação em causa.

8.4.A reclamação graciosa foi indeferida por despacho da Senhora Diretora de Finanças Adjunta da Direção de Finanças de Aveiro, por delegação do Diretor de Finanças, decisão notificada ao mandatário da Requerente em 16.04.2021.

8.5.Na informação que serviu de base ao projeto de decisão, que faz parte da fundamentação da decisão de indeferimento, refere-se o seguinte:

Reiteramos novamente que se os ginásios cumprirem os requisitos, podem prestar serviços de nutrição com isenção do artigo 9º do CIVA, desde que esses serviços sejam efetivamente efetuados.

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

Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados

9. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo administrativo, que não foram objeto de impugnação por nenhuma das partes.

-III- O Direito aplicável

10. As isenções de interesse geral na área da saúde estão contempladas nas alíneas b) e c) do n.º 1, do artigo 132.º, da Diretiva IVA, nos seguintes termos:

1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) (...)

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 sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos;

c) As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa;  
(...).

A redação do artigo 9.º, 1), do CIVA, à data dos factos, era a seguinte:

“Estão isentas do imposto:

1) As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas;  
(...)”

Pode ler-se no acórdão do Tribunal de Justiça (terceira secção), de 4 de março de 2021, processo C-581/19<sup>1</sup>, o seguinte:

“30 A este respeito, é pacífico que um serviço de acompanhamento nutricional prestado no âmbito de uma instituição desportiva pode, a médio e a longo prazo ou considerado em termos amplos, ser um instrumento de prevenção de certas doenças, como a obesidade. Todavia, cumpre notar que o mesmo se aplica à própria prática desportiva, cujo papel é reconhecido, a título de exemplo, para limitar a ocorrência de doenças cardiovasculares. Tal serviço apresenta, portanto, em princípio, uma finalidade sanitária, mas não, ou não necessariamente, uma finalidade terapêutica.

31 Por conseguinte, na falta de indicação de que é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, e, portanto, com uma finalidade terapêutica, na aceção da jurisprudência referida nos n.ºs 24 e 26 do presente acórdão, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, um serviço de acompanhamento nutricional, como o prestado no processo principal, não preenche o critério da atividade de interesse geral comum a todas as isenções previstas no artigo 132.º

---

<sup>1</sup> Os acórdãos do TJUE citados na presente decisão arbitral podem ser consultados em “<https://curia.europa.eu/>”

da Diretiva 2006/112 e, por conseguinte, não é abrangido pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, de modo que está, em princípio, sujeito a IVA.

50 Tendo em conta estas considerações, há que responder às questões submetidas que a Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, constitui uma prestação de serviços distinta e independente e não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva.”

Na linha deste acórdão, consta, também, do acórdão do Supremo Tribunal administrativo de 20.10.2021, proferido no processo 77/20.2BALS, o seguinte:

“Ora (cfr. decidido no recente Acórdão do mesmo Tribunal de 4 de março de 2021, *Frenetikexito*, C-581/19, n.º 30), o serviço de acompanhamento nutricional prestado no âmbito de uma instituição desportiva não é, em princípio, suscetível de ser considerado uma prestação de serviços de assistência na saúde para os efeitos do disposto no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

O que sucede precisamente por lhe faltar a finalidade terapêutica: embora possa ser considerado um meio de prevenção de certas doenças a médio e a longo prazo, não é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde.

Só assim não seria se houvesse a indicação de que era prestado para estes fins. O que, no caso nem importaria considerar ou apurar. Porque nunca foi sequer alegado.

Na verdade, a Requerente (ora Recorrente) tinha efetivamente alegado que os serviços de nutrição tinham *finalidades terapêuticas*, não porque tivessem em vista a prevenção, o diagnóstico ou o tratamento de alguma doença em particular, mas «*como forma complementar de proporcionar aos seus utentes um melhor desempenho físico em melhoria das condições de saúde em geral*» (artigo 62.º do duto requerimento inicial) e porque a adoção de hábitos

alimentares saudáveis promovia a saúde em geral e tinha impacto na prevenção de doenças crónicas.

O que, de alguma forma, até foi confirmado na decisão arbitral recorrida. *Cfr.* referido no ponto ee) dos factos provados, foi apurado que a disponibilização dos serviços de nutrição não prevenia nem respondia a nenhum problema de saúde dos utentes em particular, mas aos objetivos que os clientes da Requerente tinham ao aderir aos próprios serviços de ginásio, em especial a perda de peso.

Pelo que (seguindo de perto a terminologia do acórdão do Tribunal de Justiça que citamos por último) os serviços de acompanhamento nutricional da Requerente (ora Recorrente) não tinham uma *finalidade terapêutica*, mas uma *finalidade sanitária*.

E, assim sendo, não poderiam beneficiar da isenção a que alude o artigo 9.º, alínea 1) do CIVA.”<sup>2</sup>

**No caso em apreço, a Requerida na fundamentação dos atos tributários, não invocou a ausência de finalidade terapêutica dos serviços de acompanhamento nutricional da Requerente. Diferentemente, aceita expressamente que estão reunidos os pressupostos da isenção em causa, desde que os serviços sejam efetivamente prestados e não meramente disponibilizados.** Nesta linha, considerando que a Requerente apenas fez prova da realização efetiva de parte das consultas em causa, aceitou apenas a isenção para os serviços cuja efetiva realização considerou provada, negando-a a serviços que não considerou provados, mas meramente disponibilizados.

Pode ler-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1/06/2015, proferido no proc. 58/11, o seguinte:

“Sob pena de violação do princípio da separação de poderes e assumir-se como órgão de administração activa dos impostos, o tribunal não pode decidir sobre a manutenção de actos

---

<sup>2</sup> Os acórdãos do STA citados nestas decisão arbitral podem ser consultados em “[www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).”

que deveriam ser anulados com base em fundamentação diferente da utilizada pela administração tributária.”

Na mesma linha, considera-se na decisão arbitral de 23/05/2016, proferida no processo 731/2015-T<sup>3</sup> 4:

“(…)é irrelevante a fundamentação *a posteriori*, tendo os actos cuja legalidade é questionada 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”

À luz deste entendimento, que se acompanha, não pode este tribunal decidir sobre a manutenção dos atos tributários objeto do processo com base em fundamentação diferente da invocada pela administração tributária ao praticá-los. Em concreto, não é possível decidir pela ilegalidade das isenções em causa com base na ausência de finalidade terapêutica dos serviços de nutrição prestados pela Requerente, apenas invocada pela Requerida na resposta apresentada no presente processo, tanto mais que o citado acórdão do TJUE refere: “A este respeito, é pacífico que um serviço de acompanhamento nutricional prestado no âmbito de uma instituição desportiva (...) apresenta, portanto, em princípio, uma finalidade sanitária, mas não, **ou não necessariamente**, uma finalidade terapêutica.”, no que é seguido pelo mencionado acórdão do Supremo Tribunal de Justiça que ressalva a hipótese de haver “a indicação de que era prestado para estes fins. O que, no caso nem importaria considerar ou apurar. Porque nunca foi sequer alegado.”

Ora, no caso, não tendo a Requerida no Relatório inspetivo (e até mesmo na decisão da reclamação graciosa), invocado a falta de finalidade terapêutica dos serviços de nutrição prestados pela Requerente para negar o direito à isenção, antes tendo reconhecido o direito à

<sup>3</sup> “<https://caad.org.pt/tributario/decisoese/>”

<sup>4</sup> Em linha com jurisprudência e doutrina referida na nota n° 6.

---

isenção com referência às consultas que considerou realizadas, não cabia à Requerente, no exercício dos seus direitos procedimentais e processuais, considerar tal questão.

A legalidade das liquidações tem de ser aferida face à sua fundamentação que, no caso, consiste na tese de que os serviços de acompanhamento nutricional da Requerente disponibilizados aos seus clientes, mas não efetivamente utilizados por estes, não estão isentos de imposto. É esta a questão que cumpre ao tribunal solucionar.

Vejamos então.

Consta do acórdão do Tribunal de Justiça (quinta secção) de 21 de março de 2002, no processo C-174/00, em 21 de Março de 2002<sup>5</sup> que:

“3) O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que as quotizações anuais dos membros de uma associação desportiva, como a que está em causa no processo principal, **são susceptíveis de constituir a contrapartida pelos serviços que esta presta, mesmo quando os membros que não utilizam ou não utilizam regularmente as instalações da associação** são, ainda assim, obrigados a pagar a sua quotização anual.”<sup>6</sup>

Na mesma linha consta do acórdão do Tribunal de Justiça (sexta secção) de 27 de março de 2014, no processo C-151/13, o seguinte:

“36 Por último, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, quando, como no processo principal, **a prestação de serviços em causa se caracteriza, designadamente, pela disponibilidade permanente do prestador de serviços em fornecer, no momento oportuno, as prestações de cuidados de saúde de que os residentes precisam, não é necessário, para reconhecer a existência de umnexo direto entre a referida prestação e a contrapartida**

---

<sup>5</sup> “<https://curia.europa.eu/>”

<sup>6</sup> Realce nosso.

---

**obtida, demonstrar que um pagamento se refere a uma prestação de cuidados de saúde individualizada e pontual** efetuada a pedido de um residente (v., neste sentido, acórdão Kennemer Golf, EU:C:2002:200, n.º 40).<sup>7</sup>

Ainda neste sentido, vai o acórdão do Tribunal De Justiça (Primeira Secção) 23 de dezembro de 2015, processos apensos C-250/14 e C-289/14, onde se pode ler:

**“28.Por conseguinte, a contraprestação do preço pago quando da compra do bilhete é constituída pelo direito que dele retira o passageiro de beneficiar da execução das obrigações decorrentes do contrato de transporte, independentemente do facto de o passageiro exercer esse direito, sendo que a companhia aérea realiza a prestação a partir do momento em que coloca o passageiro em condições de beneficiar dessas prestações.”<sup>8</sup>**

Reconhecendo a Requerida, no Relatório de Inspeção, que a Requente “coloca, também, à disposição dos clientes um serviço de acompanhamento nutricional”, face à jurisprudência do TJUE supra referida, é de concluir que os serviços se consideram prestados com tal disponibilização, independentemente da maior ou menor utilização que cada cliente faça de tal serviço.

No caso em apreço, não se pode, pois, negar o direito à isenção com base na falta de efetivação dos serviços, fundamento na qual a Requerida alicerçou a práticas dos atos tributários em causa. É certo que no relatório a Requerida também refere que a Requerente:

“(…) pelo valor que atribui às duas componentes do rédito (isento e tributado) pode constatar-se que a atividade do ginásio, tendo por base as declarações, é deficitária, os valores decorrentes das vendas não suportam os gastos. Já a atividade de nutrição é altamente lucrativa.

Este cenário declarativo, não reflete, obviamente, a realidade operacional da empresa, muito menos a verdade material. Ele visa apenas por uma via de mecanismo de formação de preço, a diminuição das bases tributáveis em imposto sobre o valor acrescentado (…)

---

<sup>7</sup> Realce nosso.

<sup>8</sup> Realce nosso.

Só que, estas afirmações da Requerida, indiciadoras dum juízo sobre a conduta do contribuinte como consubstanciadora de abuso, não são acompanhadas da fundamentação jurídica necessária à eventual aplicação da doutrina do abuso de direito em sede de IVA que, deste modo, não faz parte da fundamentação. Consequentemente, é questão que o tribunal não pode considerar para a apreciação da legalidade dos atos em causa.

Assim, os atos de liquidação *sub judice*, face à sua fundamentação, não podem deixar de ser anulados por vício de violação de lei.

A Requerente refere, ainda, ser “ por demais evidente que a base que sustenta todo o RIT peca por falta de fundamentação(...) e é facilmente contraditada pela jurisprudência (...).

“O que demonstra uma enorme violação do dever constitucional de fundamentação pela Administração Pública (artigo 268º, nº3, da Constituição da República Portuguesa).”

Mas acaba por concluir que “Com base em tudo o exposto, estamos perante erro de pressupostos de direito, uma vez que a Autoridade Tributária fez uma errada interpretação e aplicação das normas legais, nomeadamente na questão de isentar, ou não, o serviço da nutrição prestado em ginásio, logo errando na qualificação e quantificação de rendimentos tributáveis.”

E referindo expressamente no pedido que “requer a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade dos atos identificados, com base em erros de pressupostos de direito dos atos de liquidação, com a consequente declaração da ilegalidade dos atos sindicados”.

Atenta a conclusão a que a Requerente chegou e ao que consta do pedido é, no mínimo, duvidoso, que a Requerente tenha invocado validamente o vício de falta de fundamentação.

Ainda assim, sempre se dirá que não se verifica este vício.

---

Com efeito, como se pode ler no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-09-2011, processo 0494/11<sup>9</sup>:

“O facto de, porventura, a valia substancial dos fundamentos aduzidos nesse discurso fundamentador não ser suficiente para retirar a conclusão que aí se retirou, isto é, ser insuficiente ou inapta, do ponto de vista legal, para suportar a correcção efectuada, é matéria que não contende com a *fundamentação formal* do acto, mas sim com a *fundamentação substancial*, que pode levar à procedência da impugnação por força dos vícios de violação de lei que foram invocados.

Com efeito, não deve confundir-se a suficiência da fundamentação com a exactidão ou a validade substancial dos fundamentos invocados. É que, como adverte SÉRVULO CORREIA (In “Noções de Direito Administrativo”, I, pág. 403.), «*a fundamentação pode ser inexacta e ser suficiente, por permitir entender quais os pressupostos de facto e de direito considerados pelo autor do acto. Deste modo, a inexactidão dos fundamentos não conduz ao vício de forma por falta de fundamentação. Ela pode sim revelar a existência de outros vícios, como o vício de violação de lei por erro de interpretação ou aplicação de norma, ou (...) por erro nos pressupostos de facto*».

Ora, são bem perceptíveis os motivos que levaram a Requerida a não aceitar as isenções em causa e a praticar as liquidações objeto do processo, resultando, também, claramente do pedido de pronuncia arbitral que as razões da Requerida foram perfeitamente entendidas pela Requerente.

A questão da improcedência da argumentação consubstanciada na fundamentação do ato não afeta a validade formal da fundamentação mas a valia substancial da mesma, o que implica a anulação do ato por vício de violação de lei, conforme supra exposto.

Assim sendo, sempre improcederá o vício de falta de fundamentação.

---

<sup>9</sup> “[www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)”

11.A Requerente inclui no intróito da petição, relativamente aos atos cuja apreciação da legalidade pretende, o seguinte: “E ainda das compensações de IVA aplicadas automaticamente pela AT e que resultaram das correções do procedimento inspetivo, mas que não chegaram a resultar em liquidações adicionais posteriores (201603T; 201606T; e 201612T)”

Acontece que, todas as correções que emergem do relatório de inspeção tributária estão refletidas nas liquidações cuja anulação se peticiona (e cujo montante global corresponde ao valor da ação indicado pela Requerente), como se constata do confronto das liquidações com as correções propostas no relatório de inspeção tributária.

Nesta medida, nada se determina relativamente a tais atos, sem prejuízo do dever que para a Requerida emerge, em função dos efeitos da decisão arbitral de, se for caso disso, “Rever os atos tributário que se encontrem numa relação de (...) dependência com os atos tributários objeto da decisão arbitral (...) alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente” (art. 24º, nº 1, al. c), do RJAT).

#### -IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, decretando-se a ilegalidade e conseqüente anulação dos atos de liquidação impugnados, por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito.

Valor da ação: € 20.956,11 euros (vinte mil novecentos e cinquenta e seis euros e onze cêntimos) nos termos do disposto no art. 306º, nº 2, do CPC e 97.º-A, nº 1, alínea a), do CPPT e 3.º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pela Requerida, no valor de 1 224.00 €, nos termos do nº 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 15.02.2022.

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro