

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 488/2020-T

**Tema: IVA - Acompanhamento nutricional; Ginásios; Fundamentação *a posteriori*;
Acessoriedade das prestações.**

SUMÁRIO:

I. No contencioso de mera legalidade, como é o caso do processo de impugnação judicial previsto no art. 99.º e segs. do CPPT, o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados a posteriori.

II. Um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instalações 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, em relação às prestações relativas à utilização daquelas instalações e respectivos equipamentos.

DESPACHO

A Requerente, formulou um Requerimento em que pede a ampliação do Pedido, nos seguintes termos:

“a) Deverão ainda as notas de liquidação em crise ser consideradas ilegais uma vez que contrariam a informação vinculativa prestada à empresa A... SA, empresa holding do Grupo no qual a requerente e participada em 22 de março de 2013 (informação numero 1573) que se junta como Doc. 1 (cujo teor considera-se reproduzido para todos os efeitos legais), violando o disposto no art. 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), 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, insitos 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; também na senda da decisão proferida por este tribunal no processo 740/2019-T que se junta como Doe. 2 e cujo teor considera-se reproduzido para todos os efeitos legais.

b) Mais ainda, deverá a ampliação do pedido ser aceite nos seguintes termos:

i) No processo 720/2020-T, no âmbito de pedido de pronúncia arbitral, a Requerente requereu a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de IVA e respetivos juros compensatórios, com a sua consequente anulação, tudo com as necessárias consequências legais, bem como a anulação dos respetivos processos de execução fiscal e de contra-ordenação.

ii) Veja-se:

- Liquidação n.º 2020..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2019/12;*
- Liquidação n.º 2020..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2020/01;*
- Liquidação n.º 2020..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2020/05;*
- Liquidação n.º 2020..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2020/06.*

i) As notas de liquidação supra mencionadas têm origem na correção proposta pela AT no Relatório de Inspeção relativo ao ano de 2016, tal como as notas de liquidação em discussão nos presentes autos.

ii) Acontece que, as supra referidas notas de liquidação e liquidações de juros compensatórios foram rececionadas pela Requerente a posteriori à data da submissão do pedido de constituição do tribunal arbitral no âmbito do presente processo, razão pela qual não foram objeto de impugnação no mesmo.

iii) Por maioria de razão, deve a ilegalidade e anulação das notas de liquidação de IVA e os respetivos juros compensatórios, referentes ao exercício de 2016,

mas discutidos no âmbito do processo 720/2020-T, serem apreciados nos presentes autos, até porque têm por base e por fundamento a mesma factualidade, conforme referido supra.

iv) Pelo exposto, a Requerente requer, muito respeitosamente, a ampliação do pedido nos presentes autos de forma a permitir a desistência da instância no âmbito do processo 720/2020-T.

c) 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, que refere no seu n.º 1 que "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 objeto a dívida garantida", no seu n.º 2 que "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" e no seu n.º 3 que: "A indemnização referida no n.º 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" (cfr. ainda art. 171.º do CPPT).".

Exercendo o seu contraditório, entende a AT, relativamente à pretensão de ampliação do pedido na parte relativa aos princípios da boa-fé e da protecção da confiança, que a mesma não configura uma ampliação do pedido, mas antes um autêntico novo pedido com uma também nova causa de pedir, porque, por um lado, os factos referido 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.

Mais nota a Requerida que, por um lado, a peticionada 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, e, por outro lado, ainda que a Requerida 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, tendo em conta a interpretação que o STA faz do mesmo.

No que concerne ao pedido de apreciação, no âmbito deste processo arbitral, da legalidade das liquidações de IVA objecto do pedido de pronúncia arbitral que corre termos sob o processo n.º 720/2020-T, sustenta a Requerida que, se efectivamente as liquidações ali referidas, decorreram das correcções inicialmente impugnadas nos presentes autos, a sua anulação sempre decorreria, da eventual anulação das liquidações impugnadas já que, se o PPA apresentado pela Requerente proceder, sempre terá a Requerida de reconstituir a situação que existiria se as liquidações impugnadas nos autos não tivessem existido.

Já no que respeita à parte relativa ao pagamento de indemnização referente ao pagamento de garantia indevida, admite a Requerida que poderá ser deferido.

Efectivamente, haverá que reconhecer razão ao quanto expôs a Requerida.

Com efeito, não só a pretensão de anulação dos actos objecto da presente acção arbitral por violação dos princípios da boa-fé e da protecção da confiança, não configura uma ampliação do pedido, mas antes um novo pedido, assente em novos factos (contrariedade com a informação vinculativa prestada à empresa A...,SA) e em regime jurídico distinto daquele em que assenta o pedido originalmente formulado.

Assim, não se verificando os pressupostos do invocado artigo 265.º, n.º 2, do CPC, não pode ser admitida, nesta parte, a peticionada ampliação do pedido.

No que respeita ao pedido de ampliação do pedido para ver apreciada, nesta sede, as liquidações de IVA n.º 2020 ... (período 2019/12), n.º 2020 ... (período 2020/01), n.º 2020 ... (período 2020/05) e n.º 2020 ... (período 2020/06), e respectivas liquidações de juros compensatórios, que são já objecto de impugnação no âmbito do processo 720/2020-T, sempre seria inviável a ampliação do pedido nos termos peticionados pela Requerente na b) do seu requerimento, dado que a satisfação desta pretensão se traduziria na excepção dilatória de litispendência, por estar pendente acção idêntica quanto aos mesmos sujeitos, pedido e causa de pedir, que sempre teria como consequência a extinção da instância mais recente (cf. art.º 577.º, alínea i), 581.º, n.º 1 e 582.º, n.º 1 todos do CPC).

Acresce que, atendendo a que os presentes autos se encontram já em fase de elaboração da decisão final, nunca seria processualmente conveniente a ampliação do pedido,

dado que está a ser objecto de impugnação autónoma, motivo pelo qual, atento o princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, ínsito no artigo 16.º do RJAT, indefere-se, nesta parte, a ampliação do pedido.

Já o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, ao qual a Requerida não se opõe, é, tal como o pedido de juros indemnizatórios, *“desde que verificados os respectivos pressupostos, deve ser reconhecido pela AT ao sujeito passivo, independentemente do pedido por ele formulado nesse sentido (cfr. art. 100.º da LGT e art. 61.º, n.º 2, do CPPT).”*¹.

Tal pedido é, portanto, mero acessório da pretensão principal, não concorrendo, sequer para o valor da causa, sendo uma consequência necessária, desde que verificados os respectivos pressupostos, da procedência do pedido principal.

Assim, e pelo exposto, é de admitir, nesta parte, a peticionada ampliação do pedido.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 24 de Setembro de 2020, B..., SA, NIPC..., com sede na Rua ..., ..., ..., ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos seguintes actos de liquidação, no valor de €76.875,37:
 - i. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período de 2016/01;

¹ Ac. do STA de 03-05-2018, proferido no processo 0250/17.

- ii. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/02;
- iii. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/03;
- iv. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/04;
- v. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/05;
- vi. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/06;
- vii. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/07;
- viii. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/08;
- ix. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/09;
- x. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/10;
- xi. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/11;

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, o seguinte:

- i. 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;
- ii. errada interpretação e aplicação da lei, por violação dos princípios da justiça, da proporcionalidade fiscal e da prevalência da substância sob a forma.

3. No dia 28-09-2020, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 13-11-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 17-12-2020.
7. No dia 19-04-2021, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. No dia 07-10-2021, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- O Grupo C..., no qual a Requerente se insere, existe actualmente em oito países e reúne mais de 275.000 sócios.
- 2- O Grupo C... iniciou a sua actividade na Península Ibérica há 20 anos e, no exercício de 2012, passou a integrar um grupo empresarial hoje denominado A..., constituído por 16 empresas.
- 3- A Requerente tem como objecto 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 actividades, incluindo tratamentos de fisioterapia.
- 4- A Requerente, para além da actividade principal de ginásios (CAE93192), tem também diversos CAE secundários como: outras actividades desportivas, NE (CAE93192), Comércio a retalho de produtos médicos e ortopédicos, em estabelecimentos especializados (CAE 47740), formação profissional (CAE 85591) e “outras actividades de saúde humana, NE” (CAE 86906).
- 5- A Requerente desenvolvia em 2016, a sua actividade num Health Club do Grupo C... localizado em ..., na..., na Rua..., ... –..., no Porto.
- 6- Para efeitos de IVA encontra-se, e encontrava-se no ano de 2016, enquadrada no regime normal de periodicidade mensal.

- 7- O clube tem 4.881 m², e conta com Ginásio, zona de treino funcional, 3 estúdios, uma piscina, saunas e banho turco, zona de restauração, 2 gabinetes dedicados a fisioterapia e 2 gabinetes de nutrição.
- 8- O clube oferece vários tipos de aulas de grupo, treino personalizado, serviços de estética, massagem, fisioterapia e nutrição.
- 9- 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*”.
- 10- Aos sócios que aceitaram este serviço, foi oferecido um desconto na mensalidade do ginásio correspondente ao valor do novo serviço de nutrição, como forma de incentivo à adesão aos novos serviços da Requerente e por estratégia de *marketing* de modo a que os sócios conhecessem esse novo serviço e se habituassem a fazer consultas para além das constantes do pacote inicial.
- 11- O Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos/nutrição era, à data, composto por duas consultas de nutrição presenciais e dois acompanhamentos telefónicos anuais nos quais se fazia um *follow up* das consultas.
- 12- Quando os sócios pretendiam mais do que duas consultas de nutrição por ano podiam adquirir consultas de nutrição vendidas quer isoladamente, quer em packs, sendo estas consultas prestadas pelos mesmos profissionais que prestavam as consultas iniciais do Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos, com a mesma duração e os mesmos serviços.
- 13- Os serviços de nutrição/dietéticos eram prestados em gabinetes individualizados, próprios para o efeito.
- 14- Nas instalações da Requerente existiam duas salas onde só se prestavam serviços de nutrição e que foram adaptadas para esse efeito com máquinas, com medidores de gordura corporal – tanitas, com software próprio.
- 15- A Requerente mantém, desde 2013, nutricionistas no seu Quadro de Pessoal.
- 16- Actualmente o Grupo C... conta com 49 nutricionistas no total, que desenvolvem a sua actividade nos 21 ginásios geridos pelo Grupo C... em Portugal.

- 17- Os clientes podiam usufruir apenas da componente de ginásio, sem as consultas de nutrição, assim como podiam usufruir das consultas de nutrição sem a componente de ginásio.
- 18- As consultas eram efectuadas nas instalações da Requerente, pelos nutricionistas que pertenciam aos quadros da Requerente.
- 19- A Requerente detém um sistema informático interno, comum a todo o Grupo C..., denominado SANUT, que lhe permite registar e controlar todas as consultas de nutrição, quer as iniciais (denominadas consultas base) quer as subsequentes (denominadas consultas *premium* sendo que a parte clínica só é acessível aos nutricionistas credenciados).
- 20- Todas as consultas (quer as iniciais quer as premium) eram dadas pelos mesmos profissionais e nas mesmas condições, não divergindo quer na duração quer na qualidade, sendo os serviços prestados exactamente os mesmos.
- 21- A Requerente, bem como todo o Grupo C... em Portugal, têm programas de estágios remunerados com base num Protocolo com a Ordem dos Nutricionistas, onde são recebidos estagiários nos clubes da C... que aí completam a sua formação.
- 22- A Requerente, no ano de 2016, não liquidou IVA nos serviços de nutrição previstos nos Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos, por entender que os mesmos se encontravam isentos ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA.
- 23- A Requerente foi objecto de uma acção inspectiva, ao ano de 2016, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2017... .
- 24- A Requerente foi notificada do relatório final de inspecção tributária onde consta, além do mais, o seguinte:

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES 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 o exercício de gestão e exploração de *health clubs*, atividade, essa, que desenvolve no ginásio que explora sob a insígnia E... sito na na Rua , no Porto.

Atualmente, nesse estabelecimento são colocadas à disposição dos sócios, não apenas as instalações desportivas necessárias à prática de atividade física 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 desenvolve uma série de atividades secundárias, a saber:

Quadro n.º 7: Códigos CAE do sujeito passivo

Tipo	Código	Designação	Data de Início
CAE Principal	93192	OUTRAS ACTIVIDADES DESPORTIVAS, N.E.	08-03-2008
CAE Secundário 1	47740	COM. RET.PROD. MÉDICOS E ORTOPÉDICOS, ESTAB. ESPEC.	31-10-2017
CAE Secundário 2	85591	FORMAÇÃO PROFISSIONAL	22-11-2012
CAE Secundário 3	86906	OUTRAS ACTIVIDADES DE SAÚDE HUMANA, N.E.	22-11-2012
CAE Secundário 4	96040	ACTIVIDADES DE BEM-ESTAR FÍSICO	31-10-2017

Quem pretender ser cliente daquele ginásio e usufruir dos serviços neles disponibilizados, tem de se tornar sócio do ginásio explorado pelo SP mediante a assinatura de um contrato individual de adesão - Anexo 3, 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, 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 a posteriori).

Logo após o início da ação de Inspeção, notificou-se o sujeito passivo por mail enviado em 25-10-2019 – Anexo 4, solicitando o envio de diversos elementos e esclarecimentos, entre os quais:

- I. Relatório e Contas e respetivos anexos bem como certificação legal de contas dos exercícios de 2015, 2016 e 2017;
- II. Balancete Analítico antes e após encerramento, em ficheiro Excel, relativo aos exercícios 2015, 2016 e 2017;
- III. Ficheiro Normalizado de Exportação de Dados – SAF-T (PT) integrado (contabilidade e faturação) para os exercícios de 2015, 2016 e 2017, previsto na Portaria n.º 321-A/2007 de 26 de março, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 274/2013, de 21 de agosto;
- IV. Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA):
 - a) Descrição pormenorizada das atividades económicas desenvolvidas pela sociedade com a discriminação do volume de negócios de cada uma dessas atividades;
 - b) Relativamente a cada uma das atividades descritas segundo o ponto anterior, indicar justificadamente o enquadramento fiscal observado pela sociedade;
 - c) Caso a sociedade tenha atividades económicas às quais esteja a aplicar o enquadramento previsto no artigo 9.º do Código Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) (i.e., atividades isentas de imposto), detalhar os *inputs* que estão diretamente relacionados com essa atividade;
 - d) No caso de existirem *inputs* cujos destinos tanto sejam as atividades sujeitas a imposto e não isentas e sujeitas a imposto e isentas do mesmo, indicar justificadamente o critério adotado pela sociedade para a dedução do imposto suportado tendo em consideração o disposto no artigo 23.º do CIVA;
 - e) Remeter mapa discriminativo dos documentos de suporte ao IVA suportado e deduzido, com indicação dos centros de resultados, n.º lançamento interno, fornecedor, n.º documento externo, data documento, valor base, IVA suportado e IVA deduzido.
 - f) Mapas auxiliares do preenchimento das declarações periódicas de IVA (em Excel), onde se possa identificar a faturação mensal relacionada com as seguintes prestações de serviços:
 1. “Utilização de instalações desportivas”;

2. "Prestação serviços dietéticos".

- g) Por exercício, cópia de seis (6) contratos de adesão, nos quais, em três (3) deles esteja associado contrato de prestação de serviços dietéticos. Solicitando-se igualmente o envio de duas faturas, referentes a tais contratos.
- h) Documentação comprovativa do cumprimento dos requisitos legais para o exercício da atividade de nutrição e/ou dietética e fisioterapia, conforme o Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho e o Decreto-Lei n.º 320/99 de 11 de agosto;
- i) Envio de cópia de um (1) contrato de trabalho/prestação de serviços referentes aos colaboradores na área da nutrição/dietética e fisioterapia;
- j) Discriminação do valor contido no campo 40 da declaração periódica de 2014/12, atendendo ao tipo de situação previsto no art.º 78º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA);

V. Imposto sobre o Rendimento das Pessoal Coletivas (IRC)

- a) Mapa de depreciações e amortizações, incluindo os de mais/menos valias e abates - Modelo 31 e 32 (em suporte digital Excel), dos anos de 2016 e 2017.

Em resposta a esta notificação, o sujeito passivo enviou, em 25 de novembro de 2019 – Anexo 5, os seguintes elementos, a saber:

- Relatório e Contas e respetivos anexos bem como certificação legal de contas do exercício de 2016;
- Balancete analítico antes e após encerramento, em ficheiro Excel, relativo ao exercício de 2016;
- Ficheiros SAF-T da contabilidade do ano de 2016.
- Ficheiros SAFT-T dos sistemas de faturação – anual de 2016:
 - Faturação (anual)
 - (SS) - Loja (anual)
 - (GE) - Gestão Espaços (anual)

- Mapa discriminativo dos documentos de suporte ao IVA suportado e deduzido, com indicação dos centros de resultados, nº de lançamento interno, fornecedor, nº documentos externos, data documento, valor base, IVA suportado e IVA deduzido;
- Mapas auxiliares do preenchimento das declarações periódicas de IVA (em Excel), onde se possa identificar a faturação mensal relacionada com as seguintes prestações de serviços:
 - Utilização de instalações desportivas;
 - Prestação de serviços dietéticos.
- Cópia de seis contratos de adesão, nos quais, em três deles esteja associado contrato de prestação de serviços dietéticos e de duas faturas, referentes a tais contratos.
- Documentação comprovativa do cumprimento dos requisitos legais para o exercício da atividade de nutrição e/ou dietética e fisioterapia, conforme o Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho e o Decreto-Lei n.º 320/99 de 11 de agosto;
- Cópia de um (1) contrato de trabalho/prestação de serviços referentes aos colaboradores na área da nutrição/dietética e fisioterapia;
- Após a receção destes elementos procedemos à respetiva análise.
- Mapa de depreciações e amortizações, incluindo os de mais/menos valias e abates - Modelo 31 e 32 (em suporte digital Excel), do ano de 2016.

Após a receção destes elementos procedemos à respetiva análise.

Relativamente ao ano de 2016, verificou-se conformidade entre os ficheiros, as declarações periódicas e a contabilidade.

Por outro lado, constatamos que a natureza das vendas e das prestações de serviços (faturação) se distribui, resumidamente, por três grandes áreas de atuação, a saber:

- – Faturação (anual)
- (SS) - Loja (anual)
- (GE) - Gestão Espaços (anual)

O ficheiro " – Faturação (anual)" engloba a disponibilização das instalações e equipamentos desportivos para a prática de exercício físico - Ginásio (atividade principal) – atividade sujeita a IVA e

dele não isenta - e algumas outras atividades associadas, tal como a Nutrição (NUT) – atividade isenta de IVA.

A título de exemplo, solicitámos algumas das faturas referentes às mensalidades (Anexo 6) e verificámos que um caso paradigmático é o das faturas emitidas aos clientes, que subscreveram o contrato de prestação de serviços dietéticos. Nelas, para além da rubrica "Utilização das instalações desportivas" (atividade sujeita e não isenta), surge sempre associada a rubrica "Prestação de Serviços Dietéticos", à qual correspondem códigos tais como "SDIET" e "SDIET1", 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" (isenta de IVA nos termos da alínea 1) do Art.º 9º do CIVA)

Uma terceira rubrica:

- "Desconto por subscrição de acompanhamento dietético" (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.º 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 da E... 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 (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". Esta "Prestação de Serviços Dietéticos" surge sempre associada à "Utilização das instalações desportivas", constituindo, assim, uma atividade acessória a esta.

A prová-lo, estão os "Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos" (Anexo 3) 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) – (Anexo 3).

Clausulas 1ª e 3ª:

Carácter 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 termo 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 carácter acessório destas prestações de serviços, que focamos a nossa posição e não na falta de cumprimento dos requisitos para a prática das mesmas, uma vez que, nessa no *Decreto* matéria, solicitamos elementos e pudemos assim comprovar a conformidade com os requisitos exigidos -*Lei n.º 261/93, de 24 de Julho*.

Assim, é sobre a demonstração deste carácter 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 IVA¹ estabelece, no n.º 1 do seu artigo 132.º, 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 132.º 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, Domier, 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.

¹ Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado. Esta Diretiva entrou em vigor a 1 de janeiro de 2007, tendo reformulado e revogado a diretiva 7/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio

- 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 132º 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 132º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, foram transpostas para o Direito interno:
 - Para a alínea 1), do artigo 9.º do CIVA (tendo por base a alínea c), do n.º 1, do artigo 132º da Diretiva 2006/112/CE) – **FORA DE MEIO HOSPITALAR**
 - Para a alínea 2), do artigo 9.º do CIVA (tendo por base a alínea b), do n.º 1, do artigo 132º 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**”.

de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do IVA: matéria coletável uniforme.

-
- 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.
 - A E... 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 (Anexo 6), 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 pela E... à prestação de serviços de nutrição, com base na alínea 1) do artigo 9º do CIVA.
 - Ora estabelece a alínea 1) do artigo 9º 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 CIVA, 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." (sublinhado nosso).

- Ora a isenção aqui aplicada à Prestação de Serviços Dietéticos, com base na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, não é correta 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 tal 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 CIVA, 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, tomam-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 um caráter 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, nas 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), mas surgindo sempre associada a rubrica *"Prestação de Serviços Dietéticos"*, à qual correspondem códigos tais como "SDIET", "SDIET1", 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%) – veja-se a título exemplificativo cópia de faturas no Anexo 6.

Ainda tendo em conta o enquadramento fiscal dos serviços de dietética e nutrição (Ponto III.1.1.2.1. – 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" (Anexo 4) 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 caráter 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 caráter acessório da "Prestação de serviços dietéticos" (identificada pelo sujeito passivo por diversos códigos "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 da E... 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 só a essas - não se mostram reunidas as condições para beneficiar da isenção prevista na alínea 1), do art.º 9.º do CIVA.

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

Como já referido ao longo deste relatório, a nossa análise baseou-se nos elementos e esclarecimentos que nos foram facultados.

Para determinação do valor a corrigir, em sede de IVA, resultante da não consideração da "Prestação de serviços dietéticos" como atividade isenta nos termos da alínea 1) do artigo 9º do CIVA, foram trabalhados, respetivamente, os ficheiros "CON_IV f)_Prest Sev_2016", evidenciando-se os códigos dos artigos relativos àquela prestação de serviços (códigos "SDIET"). Estes ficheiros incluem as

mensalidades pagas pelos utentes pela utilização das instalações desportivas e serviços secundários relacionados.

Assim, destes ficheiros, foram extraídas, pelo sujeito passivo, por cada fatura, as linhas que indicam, cumulativamente:

Quadro n.º 8: Linhas faturas com código SDIET²

Artigo	Descrição	Subfam.	Gr.Fact
SDIET	Prestação de Serviços Dietéticos	NUTS	Subs

Relembramos que, por vezes, ao invés do Artigo: "SDIET" surgem designações tais como: "SDIET1", ou outras, todas elas significando "Prestação de Serviços Dietéticos".

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

Quadro n.º 9: Correção proposta ao IVA não Liquidado - ano 2016

Ano - 2016	Base tributável	Correção Proposta
Período IVA	Faturação - Artigos SDIET/SDIET1 (1)	IVA (2)
jan-16	42.830,00 €	9.850,90 €
fev-16	43.415,00 €	9.985,45 €
mar-16	44.520,00 €	10.239,60 €
abr-16	44.340,00 €	10.198,20 €
mai-16	44.192,00 €	10.164,16 €
jun-16	42.856,00 €	9.856,65 €
jul-16	41.610,00 €	9.570,30 €
ago-16	40.905,00 €	9.408,15 €
set-16	41.580,00 €	9.563,40 €
out-16	42.280,00 €	9.724,40 €
nov-16	41.875,00 €	9.631,25 €
dez-16	42.990,00 €	9.887,70 €
Tótal Geral	513.392,00 €	118.990,16 €

(1) - Valores fornecidos pelo sujeito passivo, no respetivo ficheiro CON_IV f)_Prest Serv_2016.

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

25- Na sequência das correções efectuadas em sede de inspecção tributária, a Requerente foi notificada das seguintes liquidações adicionais de IVA:

- i. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período de 2016/01;

- ii. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/02;
- iii. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/03;
- iv. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/04;
- v. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/05;
- vi. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/06;
- vii. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/07;
- viii. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/08;
- ix. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/09;
- x. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/10;
- xi. Liquidação n.º 2020..., e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2016/11;

26-A Requerente não procedeu ao pagamento das referidas liquidações, tendo sido instaurado processo de execução fiscal para cobrança coerciva das mesmas.

27-Tendo em vista a suspensão do processo de execução fiscal, a Requerente constituiu penhor de bem móveis.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13², “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

Insurge-se a Requerente quanto às correcções, operadas pela Autoridade Tributária, relativas à falta de liquidação de IVA nas prestações de serviços de dietética disponibilizadas aos seus clientes, no âmbito do contrato de prestação de serviços dietéticos e facturados com o código “SDIET”.

Avança a AT, em sede de resposta ao pedido de pronúncia arbitral que a conclusão pelos Serviços de Inspeção Tributária de que os serviços facturados a título de nutrição estão sujeitos a IVA e dele não isentos se fundamenta no facto de “*não se verificarem nos serviços em apreço os fins terapêuticos que constituem requisito para a aplicação da isenção e, bem assim, que ao serem os serviços de nutrição meramente disponibilizados e, não tendo logrado*

² Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

a Requerente demonstrar ter prestado os serviços que facturou, não pode o serviço de mera disponibilização da nutrição beneficiar da isenção em questão, por não verificada a finalidade terapêutica, por um lado e, por outro, por considerar tais serviços acessórios dos serviços de ginásio prestados em conjunto aos clientes da Requerente.”³.

Em abono da sua tese, traz a AT à colação, em sede de resposta ao pedido de pronúncia arbitral, o Acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no âmbito do processo C581/19 – Caso Frenetikexito, no sentido de que da mera colocação à disposição do cliente de um serviço de aconselhamento ou de monitorização nutricional, independentemente da situação de saúde do cliente, não poderá vislumbrar-se a finalidade terapêutica do mesmo.

O pedido de reenvio prejudicial que correu termos no TJUE sob o processo n.º C581/19, no qual se colocava a questão de saber se *“as disposições conjugadas do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e do artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva 2006/112 devem ser interpretadas no sentido de que um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, constitui uma prestação de serviços independente”* e se *“o direito à isenção de IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva pressupõe a prestação efetiva do serviço, neste caso, um serviço de acompanhamento nutricional correspondente ao definido pelo órgão jurisdicional de reenvio, ou se a disponibilização desse serviço é suficiente para esse efeito”,* foi já objecto de decisão, tendo aquela instância europeia decidido 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 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.”*

³ Cf. art.º 25.º da Resposta.

Na sequência do assim decidido, o STA no Acórdão de 20-10-2021, proferido no processo n.º 77/20.2BALSb, uniformizou jurisprudência no sentido de que *“Os serviços de acompanhamento nutricional prestados, através de profissional certificado, habilitado e contratado para esse efeito, por entidade que se dedica a título principal à prestação de serviços de acompanhamento de atividades desportivas em ginásios e como forma complementar de proporcionar aos seus utentes um melhor desempenho físico e, em geral, maximizar os benefícios prosseguidos com a própria prática desportiva não têm finalidade terapêutica e, por isso, não beneficiam da isenção a que alude o artigo 9.º, 1), do Código do IVA.”*

Numa primeira análise, pareceria ser de improceder a pretensão da Requerente, dada a recente jurisprudência proferida no sentido de que os serviços de nutrição prestados nos ginásios não têm finalidade terapêutica e, portanto, não se encontram abrangidos pela isenção prevista no artigo 9.º, 1) do Código do IVA.

Sucedde, porém, que a fundamentação do acto de liquidação é aquela que decorre do relatório de inspeção, não sendo admissível a fundamentação *à posteriori*.

Como ficou consignado na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 628/2014-T⁴, *“Num contencioso de mera anulação, como é o que vigora no processo de impugnação judicial e nos processos arbitrais, que são a sua alternativa (artigo 124.º, n.º 2, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), tem de aferir-se da legalidade do acto impugnado tal como ocorreu, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a outros actos, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o acto praticado.”*

Também o STA tem reiteradamente afirmado que:

“I - No contencioso de mera legalidade, como é o caso do processo de impugnação judicial previsto no art. 99.º e segs. do CPPT, o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados a posteriori.

⁴ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

II - Assim, não pode a AT, em sede de recurso jurisdicional, pretender que se aprecie a legalidade da correcção que esteve na base da liquidação impugnada à luz de outros fundamentos senão aqueles que constam da declaração fundamentadora que oportunamente externou”⁵.

No relatório de inspecção, a AT alicerçou a correcção unicamente no argumento de que a prestação de serviços dietéticos constitui uma actividade acessória da actividade de utilização das instalações desportivas referindo expressamente que “é exatamente no carácter acessório destas prestações de serviços, que focamos a nossa posição e não na falta de cumprimento dos requisitos para a prática das mesmas”, fazendo apelo a diversa jurisprudência da União Europeia acerca dos conceitos de prestação principal e prestação acessória, concluindo que *“os serviços dietéticos disponibilizados 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 da prestação principal.”*

Em sede arbitral, vem a Requerida alegar que *“não se verificam nos serviços em apreço os fins terapêuticos que constituem requisito para a aplicação da isenção e, bem assim, que ao serem os serviços de nutrição meramente disponibilizados e, não tendo logrado a Requerente demonstrar ter prestado os serviços que faturou, não pode o serviço de mera disponibilização da nutrição beneficiar da isenção em questão”*.

Já quanto ao argumento referente à inexistência de finalidade terapêutica nos serviços de nutrição prestados pela Requerente, embora seja tenha alguma correspondência no relatório de inspecção, ao nível do enquadramento das prestações de serviço, em causa, o que se verifica é que não constituíram o fundamento efectivo para que a AT considerasse que os serviços de nutrição prestados pela Requerente estão sujeitos a IVA, indo a AT não só mais além do, como até contra o que ficou dito no RIT. Com efeito, este é expresso no sentido de que:

⁵ Acórdão de 28-10-2020, proferido no processo 02887/13.8BEPRT.

“Note-se que é exatamente no carácter acessório destas prestações de serviços, que focamos a nossa posição e não na falta de cumprimento dos requisitos para a prática das mesmas”.

Refere-se, ainda, no RIT, o seguinte: *“Assim, considerando a análise efectuada à actividade 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 9.º do CIVA, enquanto os serviços dietéticos disponibilizados aos utentes, faturados enquanto uma rubrica 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”.*

Perante o que se transcreveu, consideramos claro que, em sede de inspecção tributária, a AT fundamentou as correcções efectuadas na natureza supostamente acessória da prestação de serviços de nutrição, em relação à prestação que considerou principal de utilização das instalações desportivas. Não foi na possível inexistência de finalidade terapêutica dos serviços prestados pela Requerente, que fundamentou as correcções efectuadas, e aqui contestadas, mas na sua acessoriedade. De resto, a necessidade de aplicar o tratamento da prestação “principal” evidencia o entendimento de que a prestação “acessória” estava isenta, já que, se assim não fosse, não haveria qualquer necessidade de tratar ambas as prestações como um só.

E tanto assim é que a AT só liquidou IVA sobre as consultas de dietética incluídas do contrato de prestação de serviços dietéticos, tendo considerado isentas as consultas avulsas. Ora, se o fundamento para a correcção fosse, como parece querer a Requerida, o de que as consultas de nutrição, prestadas pela Requerente, não têm finalidade terapêutica, sempre teria a AT considerado também as consultas avulsas, como sujeitas e não isentas de IVA.

Não tendo sido o argumento relativo à finalidade terapêutica dos serviços, nos termos que resultam da jurisprudência do Tribunal Europeu e do STA, atrás referida, aquele que fundou as correcções efectuadas, acolher-se agora tais fundamentos constituiria o acolhimento de uma fundamentação *a posteriori*, que se afasta da do próprio acto tributário em apreciação.

Neste sentido, a jurisprudência do STA⁶, considera “a validade do acto terá necessariamente que ser apreciada em função dos fundamentos de facto e de direito que presidiram à sua prática, irrelevando os que posteriormente lhe possam ser “aditados””

Posto isto, e no que concretamente respeita ao carácter acessório da prestação de serviços dietéticos em relação à prestação principal de utilização das instalações desportivas, que serviu de fundamento às correcções efectuadas pela AT, conforme externalizado no RIT, a Decisão do TJUE no âmbito do processo de reenvio foi clara em afirmar 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 do 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 dependente”.

Para assim concluir, refere aquela decisão, o seguinte:

“40 Em segundo lugar, uma operação económica constitui uma prestação única quando um ou mais elementos devem ser considerados como prestação principal, ao passo que, pelo contrário, outros elementos devem ser considerados uma prestação ou prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal [Acórdão de 2 de julho de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, n.º 29 e jurisprudência referida].

41 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o primeiro critério a tomar em consideração a este respeito é a inexistência de finalidade autónoma da prestação do ponto de vista do consumidor médio. Assim, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesma, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador [Acórdão de 2 de julho de 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, n.º 29 e jurisprudência referida].

42 O segundo critério, que constitui, na realidade, um indício do primeiro, tem que ver com a tomada em consideração do valor respectivo de cada uma das prestações que

⁶ cf. Ac. do STA de 22-03-2018, proferido no processo n.º 0208/17.

compõem a operação económica, uma revelando-se mínima, ou mesmo marginal, relativamente à outra (v., neste sentido, Acórdão de 22 de outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, EU:C:1998:496, n.º 24).

43 Em terceiro lugar, como salientou a advogada-geral no n.º 44 das suas conclusões, por força da Diretiva 2006/112, as «operações [...] estreitamente relacionadas» com uma prestação isenta beneficiam da sua isenção, a fim de permitir que essa isenção goze de plena eficácia. Todavia, à luz das considerações que figuram nos n.os 30 e 31 do presente acórdão, este terceiro tipo de exceção à regra geral que consiste em considerar cada prestação como uma prestação distinta e independente não é aplicável no caso de um serviço de acompanhamento nutricional como o prestado no processo principal. Por conseguinte, há que dispensar a análise deste tipo de exceção.

44 Quanto à aplicabilidade a prestações como as que estão em causa no processo principal do primeiro tipo de exceção, referido no n.º 38 do presente acórdão, importa constatar, pela leitura da decisão de reenvio, que a recorrente no processo principal se dedica, entre outras, às atividades de gestão e exploração de instituições desportivas, bem como de manutenção e bem-estar físico, e que prestou, por intermédio de um profissional devidamente habilitado e certificado para esse efeito, serviços de acompanhamento nutricional nas suas instalações.

45 Além disso, resulta dos elementos indicados pelo órgão jurisdicional de reenvio que esses diferentes serviços prestados pela recorrente no processo principal eram objeto de faturação separada e que era possível usufruir de uns sem recorrer aos outros.

46 Assim, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, afigura-se que os serviços de manutenção e bem-estar físico, por um lado, e de acompanhamento nutricional, por outro, como prestados pela recorrente no processo principal, não estão indissociavelmente ligados na aceção da jurisprudência recordada nos n.ºs 38 e 39 do presente acórdão.”

Relativamente aos serviços de nutrição prestados pela Requerente e com interesse para se apurar se serviços de nutrição prestados pela Requerente deverão ser considerados uma prestação acessória em relação à prestação principal (ginásio), formando com esta uma “operação complexa única”, apura-se nos autos, em suma, que:

- A Requerente colocou efectivamente à disposição dos seus clientes serviços de acompanhamento nutricional/nutrição;

- Tais serviços foram essencialmente prestados nas instalações da Requerente;

- A Requerente tinha tarifários onde incluía duas consultas presenciais de acompanhamento nutricional e dois acompanhamentos telefónicos anuais, e outros onde não incluía tal acompanhamento;

- A Requerente disponibilizou também consultas de nutrição avulso ou vendidas em packs que poderiam ir até 6 consultas;

- Na facturação relativa aos clientes que subscreveram o contrato de prestação de serviços dietéticos que incluía duas consultas presenciais de acompanhamento nutricional e dois acompanhamentos telefónicos anuais, a Requerente discriminou o valor relativo a serviços de nutrição, sobre o qual não liquidou IVA, e liquidou IVA a 23% sobre o remanescente.

- Para prestação dos serviços de nutrição aos seus clientes, a Requerente dispunha de nutricionistas no seu Quadro Pessoal, desde 2013;

- Os serviços de nutrição/dietéticos eram prestados em gabinetes individualizados, próprios para o efeito, dispondo a Requerente, nas suas instalações de duas salas exclusivamente afectas à prestação de serviços de nutrição e que foram adaptadas para esse efeito com máquinas, com medidores de gordura corporal – tanitas, com software próprio.

Como se viu e a leitura do RIT evidencia, as correcções *sub iudice* assentam na conclusão de que a “«Prestação de Serviços Dietéticos» surge sempre associada à «Utilização das instalações desportivas», constituindo assim uma atividade acessória a esta”.

Ora, ressalvado o respeito devido, julga-se que esta conclusão não está devidamente fundada na factualidade apurada em sede de inspecção tributária.

A Requerente dispunha de diferentes planos nas suas instalações. Alguns planos incluíam unicamente serviços de manutenção e bem-estar físico, enquanto outros incluíam, além disso, acompanhamento nutricional. Cada cliente podia escolher o plano pretendido e utilizar, ou não, todos os serviços colocados à sua disposição no âmbito do plano escolhido.

Além disso, também poderiam ser contratados serviços de acompanhamento nutricional de forma avulsa e separada de qualquer outro serviço, mediante o pagamento de um determinado valor.

Com efeito, resultou demonstrado que os diferentes serviços prestados pela Requerente eram objeto de facturação separada e que era possível usufruir de uns sem recorrer aos outros, pelo que não há motivos para concluir em sentido diferente do decidido no Acórdão do TJUE, concluindo-se que as prestações que estão em causa não constituem uma prestação única de carácter complexo, mas antes prestações distintas e independentes umas das outras para efeitos da aplicação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c) da Directiva 2006/112.

Ao ter concluído de forma oposta, enfermam os actos tributários objecto da presente acção arbitral de erro nos pressupostos de facto, e conseqüente erro de direito, devendo, por isso, ser anulados, pelo que há que julgar procedente o pedido arbitral, ficando prejudicado o conhecimento da questão relativa à liquidação do IVA por dentro ou por fora.

*

Formulou, ainda, a Requerente o pedido acessório de indemnização pela prestação indevida de garantia, nos termos do artigo 53.º da LGT e 171.º do CPPT.

Determina o artigo 53.º da LGT o seguinte:

“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 verificar, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que **houve erro imputável aos serviços** na liquidação do tributo.*

3 - A indemnização referida no n.º 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.”

Como se notou no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-11-2007, proferido no processo n.º 0633/07, “*o fundamento do direito à indemnização reside no facto complexo integrado pelo prejuízo resultante da prestação de garantia e pela ilegal atuação da administração devida a erro seu, ao liquidar indevidamente, forçando o contribuinte a incorrer em despesas com a constituição da garantia que, não fora aquela sua atuação, não teria sido necessário prestar”.*

Trata-se, portanto, de um direito indemnizatório muito específico que a lei tributária prevê, e que embora tenha a sua raiz na responsabilidade civil da administração tributária por danos decorrentes de uma actuação ilegal, parte de uma presunção de existência de prejuízos nas situações em que o contribuinte se viu obrigado a prestar uma garantia bancária ou equivalente para suspender a cobrança de uma liquidação ilegal, dispensando-o de provar não só o nexo de imputação à actuação ilegal como, também, de provar a existência de prejuízos.

Deste modo, demonstrando-se erro imputável aos serviços conducente à ilegalidade do acto controvertido e logo à indevida prestação de garantia para suspensão da execução fiscal emergente do não pagamento da prestação tributária ilegalmente liquidada, assiste ao contribuinte o direito a ser ressarcido dos prejuízos incorridos com a prestação e manutenção da garantia.

No caso em apreço, é manifesto que o erro que padecem os actos de liquidação é imputável à entidade requerida pois as liquidações foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado. Tem, assim, a Requerente direito a indemnização pela garantia prestada.

Não tendo sido provados os custos suportados pela Requerente com a prestação da garantia destinada a suspender o processo de execução fiscal, deverá o correspondente valor, se necessário, ser determinado em execução de sentença.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência,

- a) Declarar a ilegalidade dos actos de liquidação impugnados e respectivas liquidações de juros compensatórios;
- b) Condenar a Requerida no pagamento de indemnização por garantia indevida, no valor que entretanto venha ainda a demonstrar-se suportado, se necessário em execução de sentença;
- c) Condenar nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €76.875,37, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.448,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela AT, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de Fevereiro de 2022

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Diogo Leite de Campos)

O Árbitro Vogal

(Sofia Ricardo Borges, vencida conforme declaração anexa)

Voto de vencida

Com todo o devido respeito, não acompanhamos a Decisão. Como passamos a sumariamente expôr.

Estamos perante a impugnação de actos de liquidação adicional de imposto (IVA).

A Requerente vem pedir (Pedido) a anulação dos actos de liquidação adicional. Actos nos quais foi considerado não ser de aplicar a norma de isenção do art.º 9.º, 1) do CIVA à “Prestação de Serviços Dietéticos/de Nutrição”, que na contabilidade da Requerente vem discriminada com o código SIDET e que surge sempre associada, na facturação, à “Utilização de instalações desportivas”. “Prestação de Serviços Dietéticos/de Nutrição” essa que, ainda que cobrada aos *sócios* mensalmente (ao longo do ano), consiste na disponibilização no ano de duas consultas presenciais e de dois acompanhamentos telefónicos (disponibilização, pois, no total, 4 vezes no ano) - tudo *cf.* probatório assente.⁷

Invoca (Causa de pedir) dever ser a norma de isenção em questão aplicada porque todos os serviços de nutrição por si praticados são prestados pelos mesmos profissionais qualificados, nas mesmas condições e com os mesmos objectivos. Assim se lendo, entre o mais, no PPA: “Não concorda a Requerente com os argumentos aduzidos pela AT no seu Relatório de Inspeção, para justificar a não aplicação da isenção do IVA. (...) / De facto, as prestações de serviços em causa, por serem prestadas por nutricionistas⁸, têm sempre fins terapêuticos e são prestações de serviços autónomas da prestação de serviços de ginásio, pelo que estão isentas de IVA.”⁹ ¹⁰ De seguida aí transcrevendo passagem de Parecer Jurídico nas conclusões que assim encabeça: “(i) As prestações de serviços realizadas pelos nutricionistas têm fins terapêuticos; (...)” E afirmando directamente, de seguida, os serviços em questão terem as

⁷ V., entre o mais, ponto 11 factos provados

⁸ O tamanho de letra maior é nosso e intencional

⁹ *Cfr.* 40. - 43. do PPA

¹⁰ Quaisquer sublinhados e/ou negritos são nossos, salvo se indicado em contrário

características (três) que enumera, encabeçadas pela seguinte: “São prestados por profissionais qualificados com fins terapêuticos (...)”¹¹.

Defende, assim, que as notas de liquidação (incluindo juros) são ilegais.

É este o objecto, pois, destes autos (Objecto do Processo). Num sentido mais restrito, se se quiser também, as próprias notas de liquidação. Liquidações adicionais de IVA, portanto, nas quais se desapplicou a norma de isenção *supra*, que a Requerente fizera aplicar.

Mas sempre em questão, em crise, estão estas notas de liquidação.

Este acto tributário, portanto.

Este, pois, o acto tributário cuja anulação se vem pedir.

É sobre isto mesmo - sobre a legalidade ou não deste acto - que tem pois o Tribunal que decidir.

Acto sindicado¹² é pois o que considerou de não aplicar a norma de isenção aos serviços dietéticos/de nutrição disponibilizados aos *sócios* e facturados enquanto rúbrica da mesma factura em que simultaneamente se factura aos *sócios* um valor pela utilização mensal do Ginásio.

Factura¹³ na qual a Requerente discrimina cobrar - no ano em questão - como segue:

(i) € 46,90 (em alguns casos € 42,80) - “Utilização das Instalações desportivas” [+ IVA, a 23%]

(ii) € 20,00 - “Prestação de Serviços de Nutrição” [sem IVA]

(iii) - € 20,00 - “Desc. por subscrição do serv. Nutrição” [+ IVA, a 23%]

Pois bem.

¹¹ Cfr. 44.- 45. do PPA

¹² Quando nos expressamos no singular (ref. acto/s, factura/s, liquidação/ões) fazê-mo-lo por maior facilidade de expressão.

¹³ V. nota anterior; as facturas constam do PA parte 4 e doc. 5 junto pelo SP

Quando a Requerida praticou o acto exteriorizou de determinada maneira a respectiva fundamentação. E é tendo por referência essa mesma fundamentação que o acto, a decisão da Requerida, há-de ser apreciada. Atentando, pois, aos motivos pelos quais decidiu como decidiu quando decidiu.

A fundamentação do acto destina-se, é dado assente, a permitir ao destinatário (a um destinatário normal/medianamente diligente) conhecer o *iter cognitivo* do decisor ao decidir. Ser-lhe compreensível o porquê de o agente ter decidido da maneira como decidiu e não de outra. Ser-lhe apreensível a *ratio decidendi*, o núcleo essencial da decisão, o motivo ou os motivos da decisão. A fim de assim lhe ser possível conformar-se ou, ao invés, reagir defendendo-se do acto.

E sempre terá o Tribunal que apreciar o acto em face das razões de facto e de direito motivo da decisão. Que são, esses, os motivos que o contribuinte, a Requerente, está a atacar. Dos quais se defende. Por com os mesmos se não conformar.

Ora bem.

No Acórdão decide-se pelo deferimento do Pedido por o argumento relativo à inexistência de finalidade terapêutica dos serviços não ter sido - segundo se decide - “aquele que fundou as correcções efectuadas”. E porque, por ser assim, “acolher-se agora tais fundamentos constituiria o acolhimento de uma fundamentação *a posteriori*, que se afasta da do próprio acto tributário em apreciação” - *cfr.* pág. 31 *in fine* do Acórdão.

Vejamos.

Se dúvidas houvesse, e para que não deixe de ser claro se considerar assente, a razão legislativa de não ser admissível, em sede de julgado anulatório como é o nosso caso, admitir-se a alteração *a posteriori* da fundamentação é, afinal, a de obstar a que resulte afectado o direito dos contribuintes (o direito da Requerente, portanto) à tutela jurisdicional efectiva

(*cf.*, entre o mais, art.º 268.º, n.º 4 da CRP). Garantir, pois, que - perante uma nova fundamentação - os destinatários do acto não serão prejudicados no seu direito de recorrer aos meios de defesa que o legislador colocou ao seu dispor para reagir contra actos potencialmente lesivos / não deixarão de poder adequadamente desenvolver a sua defesa em face desses actos.

Não estamos, no caso, desde logo por aqui, perante uma situação como a que se afirma ali (no Acórdão) ocorrer. Manifestamente não há, aqui, fundamentação do acto *a posteriori*.

Quando a Requerida exteriorizou, ao decidir, os motivos pelos quais decidiu como decidiu foi até bastante clara e desenvolvida ao expôr no sentido de que entre os fundamentos para a não aceitação da aplicação da norma de isenção (e assim para a emissão das Liquidações em crise) se encontra, precisamente, o da inexistência de finalidade terapêutica das prestações em questão. Senão vejamos, a título de exemplo, quando se lê no RIT, a respeito, e entre o mais, assim:

“III.1.1.2. Dos fundamentos das correcções meramente aritméticas

(...) A este respeito, o TJUE declarou que o conceito de prestações de serviços de assistência médica que figura na al. c), do n.º 1, do artigo 132.º da Sexta Diretiva (...) visa as prestações que tenham por finalidade **“diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde”** (...) Daqui se retira que as isenções previstas nas alíneas 1) e 2), do artigo 9.º do CIVA respeitam a **“atividades que tenham por objecto diagnosticar, tratar e, se possível, curar as doenças ou anomalias de saúde.”** (...) Ainda a propósito do conceito de prestação de serviços médicos, previsto na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, importa lembrar que o Acórdão do TJUE, de 14 de setembro de 2000, Processo 384/98, considera como tais as que consistem em **“prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer outra anomalia de saúde.”** (...) E continua: **“Tal significa que as prestações que não tenham este objectivo 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 (...) não é correta

por não se tratar, efectivamente, de consultas de nutrição, procuradas (...) em razão de alguma necessidade que sinta (...) mas tão só a “*disponibilização*” de um serviço com características de **aconselhamento** (...). Tal significa que as prestações de serviços que não tenham tal objectivo terapêutico, mesmo que efectuadas por paramédicos devidamente habilitados para o efeito¹⁴, **encontram-se excluídas do âmbito de aplicação da isenção**. (...) Assim, a faturação da prestação de serviços de nutrição não beneficia da isenção prevista na alínea 1) (...) uma vez que os serviços de aconselhamento nutricional, disponibilizados em complemento da actividade 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. (...)”.

“III.1.1.3 Da análise dos factos

(...) Ainda tendo em conta o enquadramento fiscal dos serviços de dietética e nutrição (...) é de salientar que a actividade de “Dietética”, não obstante estar prevista no ponto 5 da lista anexa ao DL n.º (...) esse facto determina, tão só, que se trata de uma actividade paramédica cuja isenção está prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA **desde que o seu exercício tenha como objectivo terapêutico diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar** (...). / Assim sendo, é determinante para a aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, que estejam em causa serviços que se consubstanciem na administração direta dos cuidados de saúde (...). / Ora (...) a referência, na factura, (...) independentemente de os mesmos serem prestados, ou não, demonstra que **não estamos perante serviços prestados no âmbito da assistência médica**.”¹⁵

Tanto percorrido, parece-nos da maior clareza a questão da não verificação de finalidade terapêutica integrar os motivos/a fundamentação, contemporânea, do acto.

Ademais, e retornamos mais ao início da presente, foi a própria Requerente quem apresentou a sua defesa perante os actos que vem sindicar argumentando, precisamente, desde logo, no seu PPA (v. *supra*, 4.º parágrafo, com sublinhados e negritos nossos), explanando e pugnando

¹⁴ O tamanho de letra maior é nosso e intencional

¹⁵ Negritos e sublinhados como original, com excepção dos destes dois últimos parágrafos, em que são nossos - v. original em factos provados;

por não ser verdadeiro afirmar não haver fins terapêuticos. Pugnando também assim por a Requerida não ter razão nos argumentos que aduz no RIT: “as prestações de serviços em causa, por serem prestadas por nutricionistas, têm sempre fins terapêuticos”. (*supra*)

Se dúvidas houvesse, foi-lhe pois dado - *inclusive* assim se constatando logo no PPA - defender-se perante a (por si também) identificada fundamentação do acto (também) no que a esse ponto diz respeito.

No Acórdão, contudo, entende-se que o motivo em questão não integra a fundamentação do acto em crise. E entende-se assim - ao que se expõe - por a dado passo no RIT se ler: “é exatamente no carácter acessório destas prestações de serviços, que focamos a nossa posição e não na falta de cumprimento dos requisitos para a prática das mesmas”. Faz-se ainda referência a que em conexão no RIT a Requerida apela a Jurisprudência do TJ em prestações principais/acessórias e que refere que os serviços não merecem acolhimento na isenção “por se tratar de uma prestação de serviços acessória (...)”.¹⁶

Ora, se bem se atentar no invocado trecho do RIT¹⁷, leremos: “Note-se que é exatamente no carácter acessório destas prestações de serviços, que focamos a nossa posição e não na falta de cumprimento dos requisitos para a prática das mesmas, uma vez que, nessa [*no Decreto*] matéria, solicitamos elementos e pudemos assim comprovar a conformidade com os requisitos exigidos – Lei n.º 261/93, de 24 de Julho. / Assim, é sobre a demonstração deste carácter acessório (...) que nos iremos debruçar no ponto que se segue.”

Leremos não descontextualizada a afirmação, portanto.

O que ali (no RIT) se afirma é pois, resulta-nos claro, que, uma vez que ficou assente que os nutricionistas a que a Requerente recorre estão devidamente certificados para o exercício da respectiva actividade profissional, o acto não se fundará na falta de qualificação profissional dos mesmos (que não ocorre). Refere-se ali *inclusive* expressamente a Lei de onde constam

¹⁶ Pág. 30 do Acórdão, 2.º e último parágrafos

¹⁷ *V.* factos provados

tais requisitos. Resulta claro que é por não ser este um ponto em questão que a Requerida passa a focar a atenção, após, na questão da acessoriedade da prestação. Não propriamente (não de todo, melhor dizendo) por, ao passar a focar a atenção neste segundo ponto, estar a excluir que mais pontos sejam fundamento do acto, motivem o acto. Ao a Requerida expressar-se “que focamos” também pretende significar que entre falta de cumprimento de requisitos para a prática das prestações de serviços, por um lado, e acessoriedade da prestação em questão, por outro, é neste último ponto que então (em seguida) se passa a focar - assente que ficou que o primeiro está ultrapassado.

E - como se sabe - tal é precisamente coerente com o facto de para o preenchimento da previsão da norma de isenção em causa se exigir não só que os profissionais em questão sejam devidamente certificados como, ainda e por outro lado, que os mesmos se encontrem a praticar os actos próprios dessa profissão para que estão certificados, para a prática dos quais se exige certificação. Verificar-se a primeira condição, como é bom de ver, não implica necessariamente que se encontre também verificada a segunda.¹⁸ (Exigência aliás também expressamente recordada pelo TJ no Ac. Frenetikexito¹⁹ – exige-se que, é imperativo²⁰ que, a par da certificação profissional, se trate de prestações²¹ de serviços de assistência com finalidade terapêutica).

Mais passando então a Requerida a tratar, logo de seguida (segue-se imediatamente o ponto III.1.1.2.), os fundamentos das correcções, passa a explicar sobre, precisamente, ao longo do que aí se segue, a questão da necessária finalidade terapêutica dos serviços para que a isenção seja passível de aplicar-se. Concluindo, sempre, pela não verificação da dita finalidade no caso dos serviços que se questionam e que foram alvo, por isso, de liquidações adicionais. Vimo-lo já (*supra*, letra reduzida).

¹⁸ Contrariamente, aliás, ao que a Requerente parece pretender fazer crer, ademais revelando, mais uma vez aí, bem ter apreendido o que a Requerida expôs ao fundamentar o acto - e de tanto se vir defender em sede própria - v., entre o mais, *supra* nota 2 e respectivo trecho no texto; e v. também nota 8 *supra*.

¹⁹ V. Par.s 27, e 24 a 26

²⁰ Em especial, Par. 25

²¹ Não deixe também de sublinhar-se; por distinto de meras *disponibilizações*.

Aliás, uma conclusão que a Requerida no RIT também retira é - parece-nos igualmente claro - a de que ao as prestações em questão serem meramente disponibilizadas (cobradas/faturadas assim), e não necessariamente prestadas/usufruídas, não ser (por natureza) possível aí detectar-se finalidade terapêutica. Entre o mais, exterioriza-o assim (*cf. supra* também já): “(...) 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.” Significando, pois, que entende a Requerida, desde logo, que se os *sócios* são chamados a pagar mês após mês um valor, uma mensalidade, na qual se inclui entre o mais uma disponibilização de um serviço ao qual os mesmos poderão ou não (poderão eventualmente) vir a recorrer... então (isso é demonstrativo de que) não estão com isso a procurar um serviço com a finalidade de diagnosticar, tratar e se possível curar uma doença ou anomalia de saúde, não estão a procurar resolver um problema de saúde. Ou seja, também o facto de haver uma mera disponibilização demonstrando (significa ali a Requerida) a inexistência de uma finalidade terapêutica.

Na fundamentação do acto a Requerida inclui, como devido, a conjugação de elementos de facto com elementos de Direito.

E a questão da acessoriedade ou não da prestação é uma questão de qualificação de Direito. Já a inexistência de finalidade terapêutica se incluindo nos elementos – motivos (do acto em crise) – de facto. E, assim também, ao considerar a prestação como acessória da principal, reconhece-se também que o fim a que a mesma se destina é o de permitir melhor alcançar os fins da prestação principal, beneficiar nas melhores condições da prestação principal – logo, não uma finalidade terapêutica (e sim uma finalidade de bem-estar geral própria do exercício físico).

Que a prestação em questão não reveste finalidade terapêutica é assim tratado pela Requerida, e bem, também em conjugação com as qualificações de Direito.

O que, como bem se compreende, não retira que seja ela (inexistência de finalidade terapêutica) elemento de facto, central até, na fundamentação do acto. Como bem patente fica, diga-se, ao longo de todo o RIT (v., também, *supra*).

Como a Requerente aliás bem o apreendeu, e em coerência desenvolveu a sua argumentação ao longo do PPA também em torno da questão da existência de finalidade terapêutica. Aliás, se dúvidas houvesse quanto ao que vem de se percorrer e concluir, a posição da Requerente nos autos, mais uma vez, eliminá-las-ia, pela leitura do artigo 59.º do seu PPA (transcrevemos):

“Refere a AT na página 21 do Relatório que *“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”*, como forma de excluir os serviços de nutrição da isenção por não terem por objeto diagnosticar, tratar e, se possível, curar as doenças ou anomalias de saúde.”

Dito isto, e por tudo o que antecede,

Não se podia concluir, como ao Decidir se fez, que a correcção tenha sido alicerçada “unicamente no argumento” da acessoriedade da prestação. Ou que o “fundamento efectivo” para que a Requerida tenha considerado os serviços como sujeitos a IVA e não isentos não tenha sido o da inexistência de finalidade terapêutica (v. pág. 30 do Acórdão).

A Decisão incorre, pois, em consequência do que vimos de ver, em erro manifesto.

Não se tornando sequer necessário convocar maiores desenvolvimentos, que sempre se poderiam tecer, sobre a medida da necessária externalização de desenvolvimentos argumentativos no acto. Sendo certo, em qualquer caso sempre se diga, que é o Tribunal quem interpreta e aplica a lei com soberania.

*

E em contrário de quanto antecede nem era invocável, salvo o devido respeito, o argumento de que a Requerida não corrigiu outras liquidações (em serviços de nutrição). Aquilo que está em causa nos presentes autos é o que a Requerida não aceitou. Estamos em contexto de processo de impugnação de actos de liquidação. Sendo o acto em crise o acto que vimos de ver - as Liquidações adicionais (resultantes das correcções efectuadas pela Requerida com base em certos e determinados motivos). E é este o Objecto do Processo.

*

Assim,

A inexistência de finalidade terapêutica constitui fundamento do acto em crise;

Nada resultou provado em contrário dessa inexistência²²;

Ao invés e sem surpresa, os factos levados a probatório são suficientes na prova da inexistência de finalidade terapêutica - v. 9, 10²³ e 11 conjugadamente - factos provados;

(veja-se: - “passou a proporcionar” “mediante a subscrição de um contrato” – pela subscrição de um contrato a Requerente passou a proporcionar; - “Aos sócios que aceitaram” - a expressão não deixa de ser significativa e coincide com a expressão também da Requerente a respeito – aceitar; - “Aos sócios que aceitaram foi oferecido um desconto na mensalidade do ginásio” – aceitaram “este serviço” e assim ofereceu-lhes a Requerente um desconto na mensalidade do Ginásio – do Ginásio; - “O Contrato de Prestação de Serviços era composto por ...” – o Contrato, a que correspondia um pagamento 12 meses no ano, por contrapartida do qual o sócio pagava menos € 20,00/mês a título de “Utilização das Instalações Desportivas” (no valor de € 46,90 ou € 42,80), assim passando a este último título (a que correspondia a utilização do Ginásio 30 dias no mês, 365 dias no ano) a pagar mensalmente € 26,90 ou € 22,80 (a que acresciam os € 20,00 a título de Serviços Dietéticos/de Nutrição) era composto por (dava direito a) 2 consultas e 2 acompanhamentos telefónicos no ano - uma consulta de seis em seis meses e um telefonema de seis em seis meses, se se quiser, disponibilização

²² Firmando-se a Requerente aliás na verificação desta por os profissionais serem devidamente certificados, *cfr supra*.

²³ Referimo-nos ao ponto 10, primeira parte; não acompanhamos a segunda parte do mesmo – consideramos não ter tal resultado provado (a partir de “como forma de...”);

de serviços utilizável, no máximo, 4 dias em 365 dias, portanto. A finalidade destas 4 potenciais prestações disponibilizadas no ano será uma finalidade terapêutica? Serviços de assistência com uma finalidade terapêutica? Será a finalidade implicada diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde? Parece-nos claro de concluir, não. Uma ligação incerta com uma patologia, sempre se note, não é suficiente – declarou-o expressamente o TJUE no Ac. Frenetikexito (Par. 33).)

O TJUE veio já decidir - Acórdão Frenetikexito, Proc. C-581/19 – que a norma de isenção do Artigo 132.º, n.º 1 al. c) da DIVA deve ser interpretada no sentido de não serem susceptíveis de ser aí abrangidos serviços de acompanhamento nutricional prestados em ginásios por profissional certificado e eventualmente no âmbito de planos que incluem também serviços de manutenção e bem-estar físico (por desprovidos de finalidade terapêutica²⁴);

Mais tendo sido entretanto Uniformizada Jurisprudência pelo nosso STA, por Acórdão do Pleno de 20.10.2021²⁵, no sentido de que os serviços de acompanhamento nutricional prestados através de profissional certificado, habilitado e contratado para esse efeito, por entidade que se dedica a título principal à prestação de serviços de acompanhamento de atividades desportivas em ginásios e como forma complementar de proporcionar um melhor desempenho físico e, em geral, maximizar os benefícios prosseguidos com a própria prática desportiva não têm finalidade terapêutica e, por isso, não beneficiam da isenção do art.º 9.º, 1) do CIVA;

Sendo que a referida Jurisprudência do TJUE não pode deixar de ser tida em consideração, impondo-se ao Julgador - também ao Julgador em questões futuras materialmente idênticas - decidir em sentido compatível, e que, por seu lado, a Jurisprudência Uniformizada se reveste de valor reforçado - ao emanar do Pleno das Secções e sendo sempre admissível o recurso das Decisões judiciais que a não acatem;²⁶

²⁴ *V.*, também, Par. 32

²⁵ Acórdão n.º 1/2022 do Pleno da 2.ª Secção do STA

²⁶ *Cf.*, entre o mais, art.º 629.º, n.º 2 do CPC

E por tudo o que já ficou exposto, impunha-se, logo por aqui, decidir pelo indeferimento do PPA e pela manutenção das Liquidações em crise na Ordem Jurídica.

*

Sem prejuízo do que antecede,

E já que no Acórdão é apreciando da questão da acessoriedade que também se conclui pelo deferimento do PPA, sempre se diga muito sucintamente aqui como segue.

Decide-se que as prestações são distintas e independentes umas das outras uma vez que a Requerente tinha diferentes planos, uns com e outros sem acompanhamento nutricional e cada *sócio* podia escolher o seu plano e utilizar ou não, dentro deste, todos os serviços colocados à sua disposição.²⁷

Ora, desde logo, note-se que poderem os sócios escolher diferentes planos, e utilizarem ou não todos os respectivos serviços, não é o mesmo que (não implica, não prova) ser a respectiva facturação, efectuada pela Requerente, diferente consoante o que tenha sido “aceite” ou não “aceite”²⁸ pelos *sócios*, nem consoante o por os mesmos utilizado ou não.

Insista-se.

Podiam usufruir apenas da componente ginásio.

O que não é o mesmo (não implica, nem ficou provado) a facturação respectiva emitida pela Requerente conter apenas a 1.^a rúbrica/item; ademais não resultando tal (conter as demais rúbricas) senão vantajoso para os *sócios*, que assim pagam menos na sua mensalidade, e vantajoso para a Requerente, já se vê, que assim entrega menos IVA ao Estado. (A Requerente liquida, na mensalidade Ginásio que factura pelo valor total, € x de IVA, e depois rectifica a seu favor desse IVA o correspondente a € 20,00 (i.e. € 4,6) - graças ao desconto de € 20,00 não acompanhado de IVA - graças a considerar isento de IVA o montante de € 20,00 a título de Serviços Dietéticos/Nutrição - que aplica, graças ainda à subscrição do Contrato... à aceitação dos serviços, pelos *sócios*.²⁹)

²⁷ Pág. 34 do Acórdão, segunda parte

²⁸ V. mais uma vez 10, primeira parte, do probatório.

²⁹ Elemento, aliás, entre o mais constante dos autos a respeito, também vertido expressamente no RIT – v. factos provados

No ponto 17 do probatório, por seu lado, ficou assente que os sócios “podiam usufruir apenas da componente ginásio, sem as consultas de nutrição (...).” O que não significa que ao usufruírem apenas da componente ginásio a facturação que lhes fosse emitida não incluisse uma rubrica Prestação de Serviços de Nutrição e uma rubrica Desconto. Dizíamos.

Pois bem, no universo - que é de dimensão relevante³⁰ - de sócios da Requerente, esta só conseguiu carrear para os autos, que tenha sido facturado mensalidade de ginásio sem facturar em simultâneo mensalidade dietética/nutrição, 3 (três) facturas. Todas emitidas a uma única e mesma pessoa. A uma única *sócia*, portanto. Três meses. De todas as demais fcs juntas aos autos onde se inclui utilização das instalações desportivas constando os três *items* como *supra* (instalações desportivas/nutrição/desconto por subscrição do serv. de nutrição)³¹.

Pois bem e ainda.

Abstraindo-nos aqui das potenciais demais implicações da forma como a Requerente aplica/factura o desconto e o reflecte em matéria de IVA liquidado numa prestação sujeita e não isenta e como tal facturada.

O simples proceder do modo que a Requerente procede, facturando serviços dietéticos/nutrição, cobrando-os, e por sua vez descontando o valor que a esse título factura ao valor que factura a título de serviços Ginásio (Utilização de Instalações Desportivas) é já por sim, quanto a nós, revelador da não independência das prestações. Oferece-se *c. de metade* do valor da mensalidade devida pela utilização do Ginásio (€ 20,00) *em troca de* os sócios pagarem (ser-lhes facturado) serviços de dietética/nutrição (€ 20,00). Prestações independentes uma da outra, estas? Se paga (aceita ser-lhe facturado) nutrição - tem vantagens no que paga de Ginásio. Prestações de serviços independentes, do ponto de vista do consumidor médio? Numa perspectiva de realidade económica/comercial (como o TJ também manda aferir-se)? Sendo ademais a mensalidade (que tudo engloba) devida independentemente da utilização efectiva dos serviços? Dissociáveis aos olhos do consumidor médio (*sócio* médio), estas prestações? Ademais quando se o *sócio* deixar de ser *sócio*, deixar

³⁰ *Cfr.* também resulta dos factos provados

³¹ *Cfr.* doc. 5 junto pelo SP e PA parte 4.

de pagar a utilização das instalações desportivas, deixa também automaticamente de lhe ser disponibilizada a prestação ref. Dietética/nutrição?³² A resposta fica clara quanto a nós.

E pergunte-se: porque não então oferecer-se aos sócios, simplesmente, o valor da dietética/nutrição? Se a prestação é autónoma, independente, não acessória, porque não então simplesmente oferecê-la aos sócios?

Enfim. E sem mais delongas. Procurando ir apenas ao essencial.

Resulta da matéria assente que não podem os *sócios*, sem a prestação Ginásio, receber/usufruir da prestação dietética/nutrição (e estamos a referir-nos sempre, já o vimos ao início, ao acto tributário em crise nos autos, as liquidações emitidas, adicionais, tudo *cf. supra*). Operação complexa única. Cujas decomposição – que seria (é) artificial – alteraria (altera) a funcionalidade do sistema do IVA. Como no presente processo, aliás, é por demais óbvio, diríamos.

Mais.

A distribuição de valores por *items* na facturação é feita de molde a daí resultar que pela prestação - que tem que considerar-se principal – Ginásio, é facturado um montante que passa (via desconto...)

a ser pouco diferente do montante que é facturado pela prestação Disponibilização de serviços de dietética/nutrição. Estamos, recorde-se, a falar de uma disponibilização de serviços 365 dias no ano (múltiplas horas em cada um dos 365 dias, aliás) – Ginásio - *versus* uma disponibilização de serviços 4 dias em 365 dias no ano (eventualmente perfazendo no máximo 2 horas no total do ano, se considerarmos por hipótese 30m para cada uma das quatro eventuais prestações). A importância desta segunda prestação terá de considerar-se secundária, também se assim atentarmos. E só não será - na aparência – secundária precisamente porque a Requerente – facturando aplicando o desconto como vimos - molda não só a base tributável em IVA (graças à isenção de que faz uso...) como – com aparente sucesso – o peso relativo de cada uma das prestações no seu volume de negócios. A relação de valor entre as prestações fica assim aproximada – artificialmente.

Ora, fácil como é de atentar na verdade dos factos, e para o efeito bastando a factualidade levada ao probatório³³, se se ponderar o efeito da facturação vista (três *items*, desconto sobre a

³² *Cfr.* também RIT, v. factos provados

prestação Ginásio) à escala do volume de faturação no ano em questão, é bom de ver que haverá uma aparente aproximada proporção entre uma e outra das actividades. Mas em cuja base está, na realidade, uma completamente distinta proporção – basta, entre o mais, ter presente que os € 20,00 da dietética/nutrição foram facturados contra em contrapartida se facturar (retirar da facturação) menos € 20,00 próprios da componente Ginásio. A percentagem correspondente à dietética/nutrição haveria que, no rigor, e nesta medida, ser qualificada de marginal. Prestação acessória, não independente. Também por aqui.

Em conclusão, também o que se retira no Acórdão para assim decidir (pela não acessoriedade e não verificação de prestação complexa única) não pode acompanhar-se – “Com efeito, resultou demonstrado que os diferentes serviços (...) eram objecto de facturação separada e era possível usufruir de uns sem recorrer a outros, pelo que não há motivos para decidir em sentido diferente do decidido no Acórdão do TJUE (...)”³⁴. Não só a facturação ser separada ou não não é critério decisivo (*cf.* Jurisprudência do TJUE), como também o ser ou não feita, na mesma facturação – que é o que se passa no caso – uma discriminação diferenciada. Como bem se compreende.

Como também, sempre se diga, é-nos claro que ao o TJUE decidir no Ac. Frenetikexito no sentido de as prestações serem distintas e independentes o fez desde logo por no probatório na respectiva Decisão de Reenvio não constarem elementos que permitissem, como nos presentes autos o probatório permite, constatar que a proporção entre as duas prestações só aparentemente (e indevidamente, com distorção da funcionalidade do sistema uniforme do IVA) é parecida, aproximada, quase *ela por ela*. Com efeito, além do mais que ali se lê, não deixa quanto a nós de ser também significativo como o Alto Tribunal a este respeito por variadas e sucessivas vezes insiste que a conclusão a que chega a este respeito é “sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio”, “em princípio”, “sem prejuízo da verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio” – Par.s 46, 47, 49.

*

³³ Cfr. 10 primeira parte, factos provados (e RIT também aí)

³⁴ Pág. 34 do Acórdão

Por fim ainda quanto ao (à cautela) peticionado pela Requerente relativamente a IVA “por dentro”.

Defende a Requerente que deveria, a ser aceite a correcção em crise, ser considerado “IVA por dentro”. Por dentro, pois, dos € 20,00 cobrados/facturados a título de Dietética/Nutrição.

Argumenta que, caso contrário, os consumidores finais teriam que suportar o imposto ora liquidado adicionalmente, com distorções no seu bem-estar económico. E que teria que ser ela Requerente, a final, a suportá-lo.

Sem prejuízo de outras considerações e maior ponderação, sempre se questione: que dizer então do IVA sobre a quantia de € 46,90 ou € 42,80 (“Utilização das Instalações desportivas”) que, liquidado aos *sócios*, depois - via desconto de € 20,00... – a Requerente regularizou a seu favor? Terá sido devolvido aos *sócios* (aos consumidores finais, portanto)?

*

Teríamos, em conclusão, decidido pelo indeferimento total do PPA e manutenção das Liquidações na Ordem Jurídica.

Sofia Ricardo Borges