

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 365/2021-T

Tema: IVA - Ginásios; Consultas de Nutrição; Isenção; Artigo 9º CIVA

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitra Sofia Quental, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 31 de Agosto de 2021, decide o seguinte:

I- RELATÓRIO

1. Em 21 de Junho de 2021, a sociedade A..., Lda, pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua..., n.º ..., ...-..., ..., (doravante abreviadamente identificada por “Requerente”), requereu a constituição do Tribunal Arbitral Singular em matéria tributária, nos termos do disposto da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102.º, n.º1 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), aplicável por força do disposto na alínea a), do n.º1 do artigo 10º do RJAT, tendo em vista a declaração de ilegalidade dos seguintes actos de liquidação de IVA e juros compensatórios no montante global de € 18.227,61 (Dezoito mil duzentos e vinte e sete mil euros e sessenta e um cêntimos):

- Liquidação de Imposto sobre Valor Acrescentado e de Juros Compensatórios n.º 2020 ...;

- Liquidação de Imposto sobre Valor Acrescentado e de Juros Compensatórios nº 2020 ...;
 - Liquidação de Imposto sobre Valor Acrescentado e de Juros Compensatórios nº 2020 ...;
 - Liquidação de Imposto sobre Valor Acrescentado e de Juros Compensatórios nº 2020 ...; e
 - Liquidação de Imposto sobre Valor Acrescentado e de Juros Compensatórios nº 2020
2. E bem assim, a declaração de ilegalidade do despacho do Senhor Director de Finanças, datado de 30 de Dezembro de 2020, que indeferiu a reclamação graciosa.
 3. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante abreviadamente identificada por “Autoridade Requerida” ou simplesmente por “AT”).
 4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular foi aceite em 23 de Junho de 2021, pelo Exmo. Senhor presidente do CAAD, tendo as partes sido notificadas em 23 de Junho de 2021.
 5. A Requerente não procedeu à nomeação de Árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º do RJAT, a ora signatária foi designada pelo Excelentíssimo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral Singular, tendo a nomeação sido aceite no prazo e nos demais termos legalmente previstos.
 6. As partes foram devidamente notificadas dessa designação em 12 de Agosto de 2021, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do Árbitro, nos termos conjugados do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
 7. O Tribunal Arbitral Singular ficou, assim, constituído em 31 de Agosto de 2021 para apreciar e decidir o objecto do presente litígio.
 8. Deste modo importa ter em conta que a Requerente sustentou, em síntese, o seu pedido da seguinte forma:

8.1 A Requerente foi notificada dos actos de liquidação de IVA e de Juros Compensatórios identificados no ponto 1., cuja data limite para pagamento era o dia 15 de Junho de 2020.

8.2 Em consequência a Requerente deduziu reclamação graciosa, peticionando a sua anulação por entender que os referidos actos foram praticados com desrespeito das normas e princípios jurídicos aplicáveis.

8.3 Reclamação graciosa que foi objeto de decisão de indeferimento prolatada em 30 de Dezembro de 2020, pelo Senhor Director de Finanças de

Falta de fundamentação

8.4 Alega a Requerente no que respeita aos actos de liquidação de IVA e de Juros Compensatórios que os mesmos “*não respeitam o disposto no artigo 77.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), ou seja, não se mostram fundamentados nos termos legalmente adequados*” (...) “*sendo apenas indicado um conjunto de valores, o exercício, e o imposto a que respeitam, insuficientes para um destinatário normal, e também para a ora Requerente*”.

8.5 Devendo em consequência ser anulados por violação do disposto nos artigos 103.º, n.º 2, e 268.º, n.º 3, ambos da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e artigo 77.º da LGT.

Preterição de formalidade legal essencial

8.6 Refere a Requerente que não foi notificada, em momento anterior ao da prática dos referidos actos de liquidação de IVA, para se pronunciar sobre o teor dos mesmos, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT.

8.7 O que no entender da Requerente deverá implicar a anulação dos actos de liquidação ora contestados por preterição de formalidade legal essencial.

Incompetência do autor do acto

8.8 Alega ainda a Requerente que os actos de liquidação em apreço também são ilegais por violação do artigo 87.º do Código do Valor Acrescentado (CIVA) por se encontrarem assinados, e, portanto, praticados pelo Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

- 8.9 Refere a Requerente que desses actos de liquidação não consta qualquer menção sobre a existência de delegação ou de subdelegação de competências.
- 8.10 *“Na data em que os actos de liquidação que também constituem o objecto da presente acção foram praticados encontrava-se já em vigor a redacção do actual artigo 87.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a qual foi dada pelo artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho. Nos termos da referida redacção, a competência para a prática de actos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado passa a ser cometida à Direcção-Geral dos Impostos, sendo que na anterior redacção da referida disposição legal essa mesma competência estava atribuída ao Chefe do Serviço de Finanças da área de residência do contribuinte ou à Direcção de Serviços de Cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado.*
- 8.11 Tendo o diploma em causa sido promulgado por Sua Excelência, o Senhor Presidente da República, em 5 de Junho de 2008, a Requerente, invoca a respectiva inconstitucionalidade e, em consequência, a respectiva anulabilidade dos actos de liquidação em apreço.
- Dos factos
- 8.12 A Requerente foi no ano de 2018, objecto de um procedimento de inspecção tributária.
- 8.13 No âmbito desse procedimento de inspecção tributária a Autoridade Tributária apurou IVA em falta no valor de € 18.210,95.
- 8.14 Considera a Autoridade Requerida que a Requerente omitiu a liquidação de IVA em transmissões de bens e prestações de serviços gratuitas, que seriam tributáveis nos termos dos artigos 3.º, n.º 3, f) e 4.º, n.º 2, b) ambos do CIVA.
- 8.15 Entende a Requerente que a Autoridade Requerida não tem razão uma vez que não existe no caso concreto a utilização dos bens para fins não empresariais.
- 8.16 De acordo com a Requerente, estão em causa promoções e campanhas que visam atrair e fidelizar clientes.
- 8.17 Relativamente aos serviços de nutrição, a Autoridade Requerida considera ser devido o valor de € 4.282,56.

- 8.18 Considera a Autoridade Requerida que as consultas de nutrição que terão sido realizadas por uma técnica com contrato de estágio não podem ser consideradas pois ainda não era nutricionista acreditada pela Ordem respectiva.
- 8.19 O que a Requerente não pode deixar de discordar.
- 8.20 No entender da Requerente *“Em face dos princípios que subjazem ao imposto é impostergável a conclusão de que as consultas de nutricionismo praticadas por profissional no âmbito do respectivo estágio profissional (que foi concluído com sucesso) tem enquadramento no artigo 9.º, do Código do IVA.*
- 8.21 Alega ainda a Requerente que a Autoridade Requerida para apurar o valor do imposto que considera em dívida, fez *“uso de uma regra de “três simples” relacionando os salários de cada profissional com o volume de serviços prestados bem como o número de funcionários em cada mês”.*
- 8.22 Por fim, refere ainda a Requerente que a notificação dos actos de liquidação incluíam a liquidação de Juros Compensatórios constando apenas dos referidos actos, a base de cálculo, a taxa e o período considerado, omitindo a menção aos motivos essenciais pelos quais tais juros foram liquidados.
- 8.23 Alega a Requerente que nos termos do artigo 35.º, n.º 1 da LGT, da liquidação de Juros Compensatórios notificada à Requerente deveria resultar a demonstração concreta da culpa do contribuinte no alegado retardamento da liquidação do imposto.
- 8.24 Prossegue referido, *“não contendo o Relatório Final de Inspeção Tributária qualquer referência genérica a juros compensatórios, é impostergável a conclusão de que não foi dada à ora Requerente a oportunidade de participar, em sede de audição prévia, na decisão de liquidação dos mesmos juros.*
- 8.25 *“De entre as formalidades essenciais, de carácter insuprível, está, precisamente, o direito fundamental de participação na decisão, por audição prévia, pois, se exercido em momento posterior à prolação da decisão já não terá qualquer efeito útil”.*
- 8.26 Conclui a Requerente referindo que *“Ao manter vigente na ordem jurídica, os actos de liquidação contestados, o Senhor Director de Finanças, agiu em erro*

sobre os pressupostos de facto e de direito, sendo que os vícios imputados aos actos de liquidação de imposto e de juros se transmitem à própria decisão que os mantém, o que desde já se invoca para todos os efeitos legais”.

8.27 *“Parece curial que se conclua que a decisão da reclamação graciosa que antecede e cuja legalidade também se contesta não se mostra fundamentada nos termos legalmente adequados, impondo-se a respectiva anulação por violação do disposto nos artigos 103.º, n.º 2, 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e 77.º da LGT”.*

9. Na sua Resposta, a Autoridade Requerida invocou, em síntese, o seguinte:

9.1 A Autoridade Requerida apresentou a sua defesa por impugnação começando por referir que em 15-10-2019 deu-se início ao procedimento de inspeção externa, com a assinatura da Ordem de Serviço pelo Gerente de direito e de facto da Requerente, D..., em cumprimento do disposto nos artigos 46.º e 51.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA).

9.2 Em 13-03-2020 foi remetido à Requerente o projeto do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) de acordo com os artigos 60.º da LGT e 60.º do RCPITA, onde foram propostas correções em sede de IVA, na medida em que se apurou imposto em falta.

9.3 Destaca a Autoridade Requerida que na página número 4 do projeto do RIT, é mencionado especificamente que *“Aos valores do imposto apurado, é de referir que acrescerão os respetivos juros compensatórios determinados nos termos do artigo 35º da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 96.º do CIVA”.*

9.4 Em 10-04-2020, foi apresentada audição prévia da Requerente, conforme documento anexo n.º 4 ao RF.

9.5 Em 24-04-2020, a Requerente foi notificada do RIT, conforme artigo 62.º do RCPITA, contendo o mesmo a resposta à audição prévia apresentada.

9.6 Refere ainda a Autoridade Requerida que *“atendendo à argumentação exposta em sede de audição prévia, os Serviços de Inspeção Tributária atenderam às pretensões da Requerente que continham justificação factual e/ou legal tendo corrigido as mesmas no âmbito do RIT mantendo, por sua vez, as correções*

propostas em sede de projeto de RIT para as quais o Reclamante não apresentou dados que justificassem atuação contrária”.

9.7 Notificada das liquidações adicionais de IVA decorrentes daquela acção inspectiva, a Requerente apresentou reclamação graciosa que culminou com o despacho de deferimento parcial, julgando procedente a pretensão da Requerente a que as correcções de imposto fossem imputadas ao respectivo trimestre a que dizem respeito, mantendo, no mais, as correcções controvertidas.

9.8 Quanto à “Falta de fundamentação” alegada pela Requerente impugna a Autoridade Requerida que as liquidações em apreço estejam feridas da referida falta de fundamentação.

9.9 A este propósito refere a AT que *“a Requerente foi objecto de uma acção inspectiva ao IVA de 2018, na qual participou prestando esclarecimentos e exercendo o seu direito de audição prévia, não podendo, por conseguinte, desconhecer que as referidas liquidações ora em crise têm o seu fundamento nas conclusões daquela acção inspectiva, cujo Relatório Final lhe foi devidamente notificado”.*

9.10 *“Havendo alguma dúvida, deveria a Requerente lançar mão da faculdade consignada no art. 37º do CPPT, no prazo aí indicado, o que de todo não fez”.*

9.11 Não o tendo feito, considera a Autoridade Requerida que a Requerente se considera notifica da fundamentação subjacente às liquidações em apreço para os devidos efeitos legais.

9.12 Quanto à alegada “Preterição de formalidade legal essencial” referida pela Requerente, impugna igualmente a Autoridade Requerida que exista alguma violação ao exercício do direito de participação consagrado no artigo 60.º da LGT.

9.13 Entende a AT que tendo a Requerente sido notificada para exercer o seu direito de audição prévia no âmbito da acção inspectiva que originou as referidas liquidações adicionais de imposto, está dispensada a sua audição antes da emissão daquelas liquidações.

9.14 A Autoridade Requerida impugna ainda que as “liquidações controvertidas tenham sido praticadas por entidade incompetente”.

- 9.15 Baseia o seu entendimento nos seguintes factos: *“Quanto ao exposto, refere-se, desde logo, que o artigo 87.º do CIVA - em vigor à data da liquidação adicional de IVA em análise e respetivos juros compensatórios - estipula no seu n.º 1 que” a Direção-Geral dos Impostos procede à rectificação das declarações dos sujeitos passivos quando fundamentadamente considere que nelas figure um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, liquidando adicionalmente a diferença.”.*
- 9.16 *“De acordo com o Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, na sua versão actual, Decreto-Lei que aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, é estipulado que a Autoridade Tributária é dirigida por um Diretor-Geral - cfr. n.º 1 do artigo 3.º do citado diploma”.*
- 9.17 *“A Sra. Ora. Helena Maria José Alves Borges foi designada para o cargo de direcção superior de 1.º grau de Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira através do Despacho n.º 869/2016, assinado por Sua Excelência O Ministro das Finanças, Mário José Gomes de Freitas Centeno, e publicado no Diário da República n.º 12/2016 (2.ª Série), de 19 de janeiro.”*
- 9.18 *“Assim sendo, e em conformidade com o preceituado no artigo 87.º do CIVA, sendo a liquidação adicional de IVA efetuada pela Direção-Geral dos Impostos (Autoridade Tributária e Aduaneira - AT) e sendo o Diretor-Geral o órgão dirigente (superior hierárquico de todos os órgãos da AT), o ato não padece de nenhuma ilegalidade porquanto a Sra. Diretora-Geral tem competência legalmente estipulada para a prática do mesmo”.*
- 9.19 *“No que concerne às inconstitucionalidades invocadas, cumpre observar que não cabe à AT pronunciar-se sobre as mesmas, sendo essa apreciação da competência do Tribunal Constitucional nos termos dos artigos 276.º e seguintes da CRP”.*
- 9.20 Quanto aos factos e à ilegalidade dos actos de liquidação, impugna a Autoridade Requerida que as liquidações em crise estejam feridas dos vícios de ilegalidade invocados pela Requerente, resultando de uma forma clara, congruente

e suficiente quais as razões de facto e de direito que sustentam as correcções em causa.

9.21 No que respeita a actos tributários de liquidação de juros compensatórios, o Supremo Tribunal Administrativo já deixou várias vezes explicitado que a fundamentação mínima exigível passa pela menção da quantia sobre a qual os mesmos incidem, do período de tempo considerado, e da taxa ou taxas aplicadas, sendo que essa menção tem de constar do próprio acto de liquidação- cfr. os acórdãos de 21/4/2010, rec. n.º 743/09; de 16/10/2010, rec. n.º 830/10; de 30/11/2011, rec. n.º 619/11; de 29/2/2012, rec. n.º 928/11; de 14/2/2013, rec. n.º 645/12; de 9/3/2016, rec. n.º 805/15 e de 26.10.2016, recurso 1364/15.

9.22 Quanto à liquidação de juros compensatórios, a fundamentação que foi dada a conhecer à Requerente em sede de reclamação graciosa continha de forma objetiva e clara os elementos necessários para responder às necessidades de esclarecimento.

9.23 Refere a Autoridade Requerida que o acto de liquidação contém todos os elementos supramencionados.

9.24 Acrescendo ao exposto, que quer em sede de Projeto de RIT quer em sede do próprio RIT foi dado a conhecer à Requerente que sobre as liquidações a efectuar incidiriam juros compensatórios de acordo com a legislação aplicável, dando-se assim cumprimento ao disposto no artigo 60.º da LGT.

9.25 Por fim, impugna a AT que a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa padeça de alguma ilegalidade.

9.26 Conclui, alegando que tal como tem sido jurisprudência reiterada, os eventuais vícios da reclamação graciosa não são susceptíveis de influenciar a validade do acto de liquidação que lhe é anterior.

10. Por despacho arbitral, de 24 de Fevereiro de 2022, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, e determinada a notificação das partes para produzirem alegações escritas prorrogando-se por dois meses do prazo da prolação da decisão arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

11. Nas alegações apresentadas pela Autoridade Requerida, em 10 de Março de 2022, e pela Requerente, em 11 de Março de 2022, foram reiteradas as posições constantes dos articulados precedentes.

II- SANEADOR

12. 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 1, do RJAT.

13. 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.

14. Não se verificam nulidades e questões prévias que atinjam todo o processo, pelo que cumpre decidir.

III- MATÉRIA DE FACTO

15. Factos dados como provados:

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente foi objecto de um procedimento de inspecção externa n.º OI2018... realizado pela Divisão de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ... relativo ao período de 2018.
- B) À data de 13 de Março de 2020, foi remetido à Requerente pela Autoridade Requerida via ofício, o projecto do RIT.
- C) A Requerente apresentou direito de audição prévia a 14 de Abril de 2020.
- D) À data de 24 de Abril de 2020, foi a Requerente notificada do RIT, contendo o mesmo a resposta à audição prévia apresentada.
- E) Na sequência do relatório inspetivo, a Requerida efetuou as liquidações objecto do presente processo:

- Liquidação de Imposto sobre Valor Acrescentado e de Juros Compensatórios nº 2020 ...;
 - Liquidação de Imposto sobre Valor Acrescentado e de Juros Compensatórios nº 2020 ...;
 - Liquidação de Imposto sobre Valor Acrescentado e de Juros Compensatórios nº 2020 ...;
 - Liquidação de Imposto sobre Valor Acrescentado e de Juros Compensatórios nº 2020 ...; e
 - Liquidação de Imposto sobre Valor Acrescentado e de Juros Compensatórios nº 2020
- F) As liquidações adicionais de IVA foram emitidas pela Directora-Geral Helena Alves Borges.
- G) Notificada das liquidações adicionais de IVA que decorreram da acção inspectiva, a Requerente apresentou reclamação graciosa a 13 de Outubro de 2020.
- H) A reclamação graciosa foi deferida parcialmente por despacho do Diretor de Direção de Finanças da ..., decisão notificada ao mandatário da Requerente em 30 de Dezembro de 2020.
- I) Diversas facturas emitidas pela Requerente relativas a acessos a ginásio, piscina, aulas de grupo, consultas, workshops e packs foram emitidas com isenção de IVA ao abrigo do artigo 9º do CIVA.
- J) Desempenharam funções na Requerente, como nutricionistas, as seguintes pessoas:
- a. B..., NIF ...
 - b. C..., NIF ...

16. Factos dados como não provados:

Não se considera factualidade dada como não provada com relevância para a decisão arbitral.

IV- FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

A matéria de facto dada como provada assenta na prova documental apresentada.

Não foi apresentada qualquer prova para além da documental.

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais apresentadas pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pela Requerente, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil (CC) é que não domina o princípio da livre apreciação da prova.

V- DO DIREITO

Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constitui questão central dirimida, a qual cumpre, pois, apreciar e decidir: a “Determinação da legalidade dos actos de liquidação de imposto acima mencionados e de juros compensatórios”.

A) DA ALEGADA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO DE IVA e DE JUROS COMPENSATÓRIOS

A Requerente argui a falta de fundamentação dos actos de liquidação de IVA e de Juros Compensatórios com suporte no artigo 77.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), artigo 135.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA) e artigos 103.º, n.º 2, e 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), requerendo as respectivas anulações.

Para tal, alega que dos actos de liquidação *sub judice* não consta a respectiva fundamentação, nem os mesmos efectuam a remissão para qualquer documento externo. Considera que não estão assim explicitados todos os fundamentos que determinaram a sua emissão, sendo apenas indicado um conjunto de valores, o exercício, e o imposto a que respeitam, insuficientes para um destinatário normal, e também para a ora Requerente.

A exigência de fundamentação dos actos administrativos lesivos é feita no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, que estabelece, que *“carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos”*.

O dever de fundamentação dos actos tributários encontra-se especificamente estabelecido no artigo 77.º da LGT que dispõe:

“1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

2 - A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”

Tem vindo a ser entendimento uniforme do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme

o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto. Considera-se ainda que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear os mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação (Cfr. neste sentido, os Acórdãos de 11.12.2007, recurso 615/07, de 10.02.2010, recurso 1122/09, de 09.09.2015, recurso 1173/14, e de 06.05.2015, recurso 291/13).

Pelo que, para que a fundamentação seja considerada como suficiente apenas é necessário que sejam inteligíveis as razões por que se decidiu no sentido em que se decidiu.

Ora, na matéria de facto provada verifica-se que a Requerente foi objecto de uma acção inspetiva ao IVA de 2018, na qual participou prestando esclarecimentos. Essa acção inspetiva deu azo a um Projecto de Relatório sobre o qual a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia.

Em 24 de Abril de 2020, a Requerente foi notificada do Relatório (final) de Inspeção Tributária (RIT), contendo o mesmo a resposta à audição prévia apresentada. Na sequência do RIT, a Requerida emitiu as liquidações objecto do presente processo.

Constata-se que está razoavelmente explícita a remissão para o RIT, ou seja, que as liquidações *sub judice* foram emitidas de acordo com a fundamentação constante no RIT, o que se enquadra no referido artigo 77.º da LGT que prevê que a fundamentação consista em *“mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”*.

A fundamentação constante no RIT considera-se suficientemente detalhada e perceptível, fazendo expressa referência às normas legais aplicáveis, pelo que não se encontra fundamento para a Requerente alegar desconhecimento dos factos subjacentes às liquidações *sub judice*.

Deste modo, improcede a invocação do vício de falta de fundamentação dos actos de liquidação de IVA e de Juros Compensatórios suscitado pela Requerente.

B) DA PRETERIÇÃO DE FORMALIDADE LEGAL ESSENCIAL

Invoca a Requerente que não foi notificada, em momento anterior ao da prática dos actos de liquidação em análise, para se pronunciar sobre o teor dos mesmos, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, o que implica a anulação dos actos de liquidação em apreço por preterição de formalidade legal essencial.

Estipula o n.º 1 do artigo 60.º da LGT o seguinte:

“1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;*
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;*
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;*
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;*
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária”.*

No entanto, o n.º 3 do mesmo preceito legal prevê a dispensa do direito de audição quando: *“tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado”.*

Ora, conforme resulta da matéria de facto provada, a Requerente foi objecto de uma acção inspetiva ao IVA de 2018, na qual participou prestando esclarecimentos. Essa acção

inspectiva deu azo a um Projecto de Relatório sobre o qual a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia, tendo sido a Requerente notificada do Relatório (final) de Inspeção Tributária (RIT), contendo o mesmo a resposta à audição prévia apresentada.

E não resulta dos autos, nem foi invocado pela Requerente, que os actos de liquidação em apreço tenham tido na sua base factos novos sobre os quais a Requerente não se tenha pronunciado.

Considera-se assim, que a Requerente foi notificada nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, uma vez que a Requerente não só foi notificada para o exercer o direito de audição prévia antes da conclusão do RIT, como exerceu efectivamente esse direito. Termos em que não se considera como violado o exercício do direito de participação consignado no artigo 60.º da LGT.

Deste modo, improcede a invocação do vício de preterição de formalidade legal essencial dos actos de liquidação de IVA e de Juros Compensatórios suscitado pela Requerente.

C) DA VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 87º DO CIVA DA INCOMPETÊNCIA DO AUTOR

A Requerente invoca ainda que os actos de liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral, são ilegais por violação do disposto no artigo 87.º do Código do IVA.

Entende a Requerente que os actos de liquidação *sub judice*, que foram praticados pelo Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, deveriam ter sido praticados pelo Chefe do Serviço de Finanças ou pelo Director de Cobranças do Imposto sobre o valor Acrescentado, devendo os referidos actos serem considerados ilegais e anuláveis por vício de incompetência relativa.

Ora, no âmbito da presente alegação, começa a Requerente por invocar a inconstitucionalidade do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho (diploma que atribui a

competência de emissão do acto de liquidação à Direcção Geral dos Impostos) elaborado ao abrigo da autorização legislativa constante das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 91.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (diploma que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2008).

Autorização legislativa essa que era válida pelo período de 90 dias, conforme o artigo 91.º, n.º 3, da referida Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro.

A Requerente procede à contagem do prazo desde a data de publicação do Decreto-Lei n.º 102/2008 - 31 de Dezembro de 2007 - até à data da sua promulgação por sua Excelência, o Senhor Presidente da República, no dia 3 de Junho de 2008, tendo assim a autorização legislativa já caducado.

Questão idêntica a que é assim colocada à apreciação deste Tribunal já foi objecto de desenvolvida análise e resolução no âmbito deste CAAD no processo n.º 86/2017-T, e processo n.º 69/2017-T, que convoca o processo 86/2017-T, em termos que inteiramente se subscrevem, pelo que nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 8.º do Código Civil (que estabelece que “*nas situações que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito*”), convoca-se o decidido no acórdão emitido no processo n.º 86/2017-T e na decisão emitida no processo n.º 69/2017-T:

“A Requerente invoca a inconstitucionalidade do diploma que atribuiu a competência de emissão do ato de liquidação à Direcção-Geral dos Impostos (cf. Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho, em particular o seu artigo 2.º), por ter na sua base uma autorização legislativa já caducada, aquela constante da Lei do Orçamento do Estado para 2008 (cf. artigo 91.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 67- A/2007, de 31 de dezembro), em violação do disposto nos artigos 112.º e 165.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), o que prefiguraria, a verificar-se, uma inconstitucionalidade orgânica.

A autorização legislativa vertente era válida pelo período de 90 dias e a Requerente procede à contagem do prazo desde a data de publicação da lei de autorização – 31 de dezembro de

2007 – até ao momento da promulgação, por Sua Excelência o Presidente da República, do Decreto-lei “autorizado”, em 5 de junho de 2008. (...)

Porém, o Tribunal Constitucional tem entendido, em jurisprudência uniforme, que o momento relevante é o da aprovação do diploma autorizado em Conselho de Ministros, não tendo de atender-se à circunstância de a promulgação, referenda e subsequente publicação do diploma ocorrerem após o prazo de caducidade – ou dies ad quem – da autorização legislativa, conforme, a título ilustrativo, julgam os Acórdãos n.ºs 461/99, de 13 de julho; 507/96, de 21 de março; 672/95, de 23 de novembro; 265/93, de 30 de março e 150/92, de 8 de abril, todos do Tribunal Constitucional (...). Neste sentido se manifesta também Gomes Canotilho confirmando a tese prevalecente – cf. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição (4.ª reimpressão), Almedina, Coimbra, 2003, p. 769.

No caso em apreço, o Decreto-Lei n.º 102/2008 foi aprovado em Conselho de Ministros em 27 de março de 2008. De 31 de dezembro de 2007 a 27 de março de 2008 ainda não haviam transcorrido os 90 dias de duração da autorização legislativa, pelo que soçobra a alegação de inconstitucionalidade orgânica da Requerente”.

Aderindo integralmente à motivação e sentido decisório nos processos referidos, não procede a invocação da inconstitucionalidade do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho.

Entende ainda a Requerente, que a autorização legislativa em causa não permite ao Governo introduzir alterações com a amplitude com que o fez, dado que estava apenas em causa a organização sistemática do Código do IVA, a respectiva remuneração e alteração de remissões, devendo assim o referido Decreto-Lei n.º 102/2008, ser considerado inconstitucional por violação do disposto nos artigos 112.º e 165.º da CRP e, em consequência, considerar-se competente para a emissão dos actos de liquidação *sub judice* o Chefe do Serviço de Finanças ou a Direcção-Geral de Cobranças e não o Director-Geral dos Impostos quem, efectivamente, os praticou.

Ora, esta questão também já foi objecto de desenvolvida análise pelo CAAD no referido processo n.º 86/2017T, entendimento convocado no processo n.º 69/2017-T, em termos que inteiramente se subscrevem e se convocam:

“Em matéria de inconstitucionalidade, a Requerente entende ainda que o Governo não estava autorizado a introduzir alterações com a amplitude do Decreto-Lei n.º 102/2008, designadamente no que se refere às regras de competência para a prática de actos de liquidação adicional, excedendo os limites materiais da lei de autorização legislativa, ou seja, dispondo sobre matéria de competência reservada sem para tal estar provido de diploma e norma habilitante.

Na situação dos autos, a autorização legislativa concedida ao Governo previa que a revisão e publicação do Código do IVA dotasse este diploma “de melhor sistematização e coerência interna, através da alteração, fusão, eliminação e organização de capítulos, secções e subsecções, da transferência de números ou da fusão entre artigos, sem alteração do sentido substancial dos preceitos vigentes”, corrigisse incongruências remissivas e procedesse a renumerações (cf. artigo 91.º, n.º 2 da LOE 2008). Reconhece-se, pois, que o teor da autorização legislativa não compreende a determinação do órgão ou serviço que, dentro da AT, tem competência para emitir liquidações.

No entanto, a autorização legislativa não previa, nem podia prever essa determinação, sob pena de invalidade da própria lei de autorização, porquanto não se trata de matéria de competência reservada da Assembleia da República que se circunscreve, segundo o artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, à criação de impostos e sistema fiscal e ao regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, em articulação com o princípio da legalidade tributária do artigo 103.º da CRP que estipula que os “impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.

A organização interna da AT e a definição da competência dos seus órgãos cabe ao Governo como órgão superior da Administração Pública (artigo 182.º da CRP) e no âmbito da sua competência legislativa concorrente, conforme dispõe o artigo 198.º n.º 1, infra transcrito: “Compete ao Governo, no exercício de funções legislativas: a) fazer decretos-leis em matérias não reservadas à AR”.

Dispõe, assim, o Governo de competência para legislar sobre a matéria em causa, razão pela qual a mesma não consta, nem poderia constar, da lei de autorização legislativa proveniente da assembleia parlamentar.

Refira-se, aliás, que mesmo que o vício invocado (de inconstitucionalidade) procedesse (que não procede), sendo a Directora-Geral dos Impostos a superior hierárquica de todos os órgãos da AT e, por conseguinte, dos Chefes dos Serviços de Finanças e do Director de Serviços de Cobrança, os actos de liquidação apenas padeceriam de incompetência relativa caso estivéssemos perante uma competência (primária ou dispositiva) exclusiva e não uma competência concorrente do órgão subalterno.

Porém, o entendimento que se afigura correcto é o de que à data (...) há muito que a competência para proceder à retificação das declarações dos sujeitos passivos de IVA não era competência exclusiva do Chefe do Serviço de Finanças, sendo também da competência do Director-Geral de Impostos, conforme resulta da jurisprudência reiterada do STA – cf. designadamente, os Acórdãos n.º 76/16, de 6 de abril de 2016, e n.º 087/12, de 27 de junho de 2012.

Deste modo, o Decreto-lei n.º 102/2008, de 20 de junho não enferma das inconstitucionalidades suscitadas, sendo válida a redação do artigo 87.º do Código do IVA que atribui à Direcção-Geral dos Impostos a competência para emitir liquidações adicionais, conforme introduzida pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho. Pelo que, estando os atos de liquidação em crise assinados pela Senhora Directora-Geral da AT, não ocorre o vício de incompetência relativa do autor do acto”.

Pelo que, e aderindo igualmente de forma integral a esta doutrina, improcede a invocação do vício de incompetência relativa do autor dos actos de liquidação de IVA e de Juros Compensatórios suscitado pela Requerente.

D) DOS SUPOSTOS E POSSIVEIS FACTOS – DA ILEGALIDADE DOS ACTOS DE LIQUIDAÇÃO

1. Operações Gratuitas

Refere a Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral que, de acordo com a Autoridade Requerida, a Requerente omitiu a liquidação de IVA em transmissões de bens e prestações de serviços gratuitas que seriam tributadas nos termos do disposto na alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º e alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º, ambos do CIVA.

Ora, entende a Requerente que não assiste razão à AT uma vez que tais transacções prendem-se com o fim empresarial – o lucro.

Refere que “*Estão em causa, promoções e campanhas que visam atrair e fidelizar clientes.*” e que “*Tal faz-se através de ofertas como tantos outros operadores económicos o fazem e é prática comum no mercado.*”

Foi verificado no RIT que, em diversas facturas de vendas de bens e de prestações de serviços foi concedido um desconto igual ao preço inicial na emissão da factura e como afirmado pela Requerida “*(...) pelas suas características jurídicas e económicas, o fornecimento do bem ou do serviço é tido como uma operação gratuita e não um desconto.*”

1.1 Venda de bens

De acordo com a alínea a) do n.º 1 do CIVA estão sujeitas a IVA “*as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal (...)*”.

Relativamente às operações gratuitas de bens, refere a alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do mesmo diploma, que se consideram transmissões de bens, “*a afectação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.*”

Ora, tendo a Requerente deduzido o IVA dos produtos em análise, as operações gratuitas consideram-se transmissões de bens, devendo ser liquidado o IVA correspondente.

De facto, a norma referida equipara a operações onerosas as operações gratuitas de bens quando relativamente aos mesmos tenha havido dedução total ou parcial do IVA, devendo assim as vendas de bens em análise serem tributáveis em sede de IVA.

No que se refere às ofertas, estabelece o n.º 7 do artigo 3.º do CIVA, que não estão sujeitas a tributação em sede de IVA *“os bens não destinados a posterior comercialização que pelas suas características, ou pelo tamanho ou formatos diferentes do produto que constitua a unidade de venda, visem, sob a forma de amostra, apresentar ou promover bens produzidos ou comercializados pelo próprio sujeito passivo, assim como as ofertas de valor unitário igual ou inferior a € 50 e cujo valor global anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais”*.

Tendo em conta os documentos juntos aos autos, constata-se que não assiste razão à Requerente uma vez que as operações em análise não preenchem os requisitos previstos no n.º 7 do artigo 3.º do CIVA, não sendo possível configurar tais operações como ofertas de pequeno valor para efeitos de exclusão de tributação em sede de IVA.

Nestes termos, devem considerar-se as operações gratuitas como transmissões de bens, pelo que deverá ser liquidado o IVA correspondente.

1.2 Prestações de serviços

De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, estão sujeitas a IVA as prestações de serviços.

Relativamente às operações gratuitas nas prestações de serviços, as alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, estabelecem que se consideram operações onerosas:

- a) *“(...) a utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral para fins alheios à mesma e ainda em sectores de actividade isentos quando,*

relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do Imposto”;

- b) *“as prestações de serviços a título gratuito efectuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou em geral, a fins alheios à mesma”.*

De acordo com a prova junta aos autos, e tendo em conta o constante no processo administrativo, verificou-se a existência de várias facturas relativas a acessos, aulas de grupo (pilates), toalhas, consultas, workshops e packs, todas com isenção de IVA pelo artigo 9.º do CIVA.

No entanto, constata-se que os serviços em questão não se encontram elencados no artigo 9.º do CIVA.

Relativamente às facturas nas quais constam na descrição *“toalhas”* alega a Requerente que está em causa o *“aluguer de um ativo”* e não a transmissão de um bem.

De facto, o aluguer de toalhas não se consubstancia numa transmissão de bens de acordo com o artigo 3.º do CIVA, ao referir que as transmissões de bens são *“transferências onerosas de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”*.

Nos termos do artigo 4.º do CIVA, que refere que *“são consideradas prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens”*, o aluguer de toalhas deverá ser considerado como uma prestação de um serviço nos termos do artigo 4.º do CIVA,

E não beneficiando a referida prestação de serviços de isenção de IVA nos termos do artigo 9.º do CIVA, deverá ser aplicada a taxa de IVA correspondente.

Relativamente às facturas cujo desconto é igual ao valor total facturado (facturas de acesso ou facturas de toalhas), alega a Requerente que estas prestações de serviços são realizadas com o objectivo de angariar clientes, oferecendo assim a primeira mensalidade e aluguer de toalha. E visto ser uma prestação de serviços gratuita efectuada no interesse da actividade da Requerente, não pode ser aplicada, a alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA.

Ora, de acordo com o constante no processo administrativo, constatou-se que a Autoridade Requerida assentiu razão à Requerente nas situações em que estava em causa a facturação da primeira mensalidade gratuita, por considerar que se trata de situações destinadas aos fins directamente ligados à actividade da empresa, não tendo aceite a não liquidação de IVA nas situações em que a Requerente emitiu várias facturas ao mesmo adquirente ou uma só factura com várias mensalidades, significando estes casos que não há a concretização da medida promocional.

Não tendo a Requerente apresentado elementos contraditórios, e não beneficiando as referidas prestações de serviços de isenção de IVA nos termos do artigo 9.º do CIVA, deverá ser aplicada a taxa de IVA correspondente.

Consta igualmente do RIT uma factura gratuita emitida ao gerente de facto da Requerente.

Ora, esta factura deverá ser sujeita a IVA nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA.

Assim, no caso concreto das prestações de serviço a título gratuito efectuadas pela Requerente, as mesmas consideram-se como efectuadas a título oneroso, e como tal sujeitas a IVA, sendo o valor tributável para efeitos da competente liquidação do imposto dado pelo valor normal do serviço, conforme referido no artigo 16.º, n.º 2, alínea c) do CIVA, ou seja, o valor que seria efectivamente facturado ao cliente, caso se tratasse de uma operação a título oneroso.

2. Serviços de Nutrição

Importa, a título preliminar, clarificar que de acordo com o disposto no artigo 664.º do Código do Processo Civil (CPC), o Tribunal Arbitral não está obrigado a aceitar o enquadramento jurídico que as partes oferecem para os factos alegados e provados, sendo livre na aplicação do direito.

Isto porque o que o Tribunal syndica é a legalidade do acto e não os fundamentos que foram invocados.

Quanto ao presente ponto, está em causa saber se as consultas de nutrição, facturadas por ginásios, directamente aos sócios, ainda que prestadas através de nutricionistas habilitados, constituem prestações de serviços isentas de IVA, para efeitos do disposto no artigo 9.º, n.º 1) do CIVA.

2.1 Enquadramento fiscal da isenção disposta no artigo 9.º, 1) do CIVA

2.1.A) Direito Comunitário

A Directiva do IVA (2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro), relativa ao Sistema comum de Imposto sobre o Valor Acrescentado, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2007, introduziu alterações e revogou a Directiva 7/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977.

A referida Directiva estabelece no seu artigo 132.º, a isenção de determinadas prestações de serviços na área da saúde, inseridas no capítulo 2, sob a epígrafe «*Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral*».

Neste sentido, o n.º 1, alínea c), isenta prestações de serviços, na área da saúde, quando prestadas fora do meio hospitalar, nos seguintes termos: “*As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado–Membro em causa*”.

Recorde-se ainda, que o referido artigo 132.º, n.º1, alínea c), é de interpretação estrita, na medida em que consubstancia uma isenção em sede de IVA, porquanto as isenções constituem derrogações à regra geral de sujeição a imposto, pelo que não se visa a isenção de toda e qualquer actividade que possa eventualmente constituir “interesse geral”, mas somente as que se encontram tipificadas.

O conceito de “prestações de serviços de assistência médica”, tem vindo a ser alvo de conformação pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), assumindo que deve este ser interpretado no sentido de abranger prestações de serviços que tenham como finalidade “*diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde*” (vide acórdão de 06-11-2005, Dornier, Processo C-45/01).

Afigura-se também irrelevante a natureza jurídica do prestador, se pessoa singular ou colectiva (Acórdão do TJUE, proferido no processo C-141/00 – caso Kugler).

2.1.B) Direito Interno

A isenção disposta no artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Directiva, foi transposta para o Ordenamento Jurídico interno para o artigo 9.º, alínea 1) do CIVA, com a seguinte redacção:

“Estão isentas de imposto (...) as prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, psicólogo, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas; (...).”

Na ausência de disposição específica no CIVA sobre o conceito de profissões paramédicas, impõem-se chamar ao caso *sub judice* o Decreto-Lei n.º 261/93, de 24/07, regulador das actividades paramédicas, no qual se inclui a profissão de nutricionista, para a qual é exigível curso reconhecido e carteira profissional, conforme dispõe o artigo 2.º do DL n.º 261/93 de 24/07), dependente da inscrição na Ordem dos Nutricionistas.

“Sem essa habilitação, a facturação da entidade aos clientes não pode beneficiar da isenção de IVA”, conforme acórdão proferido pelo CAAD, com o n.º de processo 379/2021-T, em 22/02/2022.

Na orientação do acórdão referenciado no parágrafo supra, acresce que, *“conforme previsto no Decreto-Lei n.º 126/2014, de 22/08, é obrigatória inscrição/registo válido na ERS”* que *“constitui condição obrigatória de abertura e funcionamento do estabelecimento prestador de cuidados de saúde”*.

Pelo que, sem o registo válido, não é possível a prestação de serviços de nutrição, num determinado espaço.

2.1.C) Aplicação do Direito

O Tribunal Arbitral já teve a oportunidade de se pronunciar quanto à questão dicidenda, apresentando-se a título exemplificativo as seguintes decisões: 379/2021-T, 870/2019-T, 562/2020-T, 639/2020T.

Ao contrário do defendido pelas Partes, não basta a efectiva credenciação na Ordem dos Nutricionistas – requisito que conforme a Requerida bem refere não se encontra verificado no caso em apreço (quanto à estagiária não inscrita na Ordem dos Nutricionistas) para que a prestação de serviços se encontre isenta ao abrigo do disposto no artigo 9.º, alínea 1) do CIVA.

Importa sim ter em atenção a finalidade da referida prestação.

Neste sentido, o âmbito da referida isenção tem vindo a ser discutida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”).

Com efeito, destaca-se a decisão proferida no âmbito do processo C-581/19 (Caso Frenetikexito), na qual se refere, que para uma determinada prestação de serviços poder

beneficiar da isenção disposta no artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Directiva do IVA, deverão estar verificados dois requisitos, nos seguintes termos:

“A isenção prevista no artigo 132.º, n.º1, alínea c), da Diretiva 2006/112 pressupõe, portanto, que estejam preenchidos dois requisitos, o primeiro, relativo à finalidade da prestação em causa, conforme recordada nos n.ºs 24 a 26 do presente acórdão, e, o segundo, relativo ao facto de essa prestação ocorrer no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa.” [sublinhados nossos].

Quanto ao primeiro requisito, também referido no mesmo acórdão, prende-se este com a finalidade terapêutica, concluindo o TJUE no seguinte sentido:

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

Pelo que, para além de ser necessário proceder à verificação da credenciação do nutricionista prestador do serviço (segundo requisito), questão alegada e discutida pelas Partes nos seus articulados, é necessária a verificação de outro requisito, central à isenção que se discute.

Porquanto, importa aferir, no caso em concreto, se a prestação da consulta de nutrição assume ou não, carácter terapêutico, isto é, se *“prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, e, portanto, com uma finalidade terapêutica”*, conforme dispõe o já citado acórdão do TJUE.

Mais recentemente, o Acórdão n.º 1/2022, de 20 de Janeiro, do Supremo Tribunal Administrativo, procede à uniformização de jurisprudência nos seguintes termos: *“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, alínea 1), do Código do IVA.”

O CAAD enquanto tribunal de 1ª instância na ordem jurídica portuguesa está tendencialmente obrigado à aplicação da Jurisprudência formulada pelos Tribunais superiores.

E na sequência da uniformização de jurisprudência através do referido acórdão veio a Autoridade Tributária através de Ofício-Circulado n.º 30247, datado de 13 de Maio de 2022 comunicar que *“As prestações de serviços efetuadas por profissional certificado e habilitado para o efeito que correspondam ao acompanhamento e aconselhamento nutricional realizado em ginásios ou em outros estabelecimentos desportivos ou relativamente às quais aquele profissional tenha sido contratado por entidade que se dedica à prestação de serviços de acompanhamento de atividades desportivas, não se encontram abrangidas pela alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA”*.

Nestes termos, embora se dê razão à Autoridade Requerida, ao alegar que os serviços prestados pela estagiária, sem inscrição activa na Ordem dos Nutricionistas, não podem estar isentos nos termos do disposto no artigo 9.º, alínea 1) do CIVA, conforme o já citado acórdão do CAAD n.º 379/2021-T, não é essa a questão fulcral a decidir.

De acordo com o referido Acórdão n.º 1/2022, do Supremo Tribunal Administrativo que procede à uniformização de jurisprudência, de acordo com a jurisprudência do TJUE e de acordo com Ofício-Circulado n.º 30247, datado de 13 de Maio de 2022, não se pode considerar que as prestações de serviços de consultas de nutrição se encontram isentas ao abrigo do disposto no artigo 9.º, alínea 1) do CIVA.

Assim, sendo a actividade nutricional exercida no âmbito de uma prestação de serviços de ginásio e Health Club de natureza sanitária e não terapêutica como são a dos autos, as facturas emitidas pelos serviços de nutrição deveriam estar sujeitas a IVA.

Da prova junta ao processo, apenas se pode concluir que as prestações dos serviços de consultas de nutrição não assumem carácter terapêutico, assumindo-se que a finalidade desses serviços tem como intuito melhorar a performance física sendo consequentemente acessória à prestação principal prestada pela Requerente.

Não foram, desta forma, demonstrados os pressupostos de aplicação da isenção do artigo 9.º, alínea 1) do Código do IVA, ónus que, de acordo com o regime de repartição estabelecido no artigo 74.º, n.º 1 da LGT, cabia à Requerente.

Conforme o exposto, e em face do pedido pelas partes, relembrando-se que se encontra o Tribunal vinculado ao princípio do pedido disposto no artigo 609.º, n.º 1 do CPP, o Tribunal considera improcedente, por não provado, o pedido de pronúncia arbitral.

E) LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS

A Requerente foi notificada dos actos de liquidação que incluem a liquidação dos juros compensatórios.

Refere a Requerente no pedido de pronúncia arbitral que *“das liquidações dos juros compensatórios em causa não consta qualquer menção aos motivos essenciais pelos quais tais juros podem e foram liquidados.”*

Conforme afirmado pela Requerida, entendimento com o qual o Tribunal concorda *“no que respeita a atos tributários de liquidação de juros compensatórios, o Supremo Tribunal Administrativo já deixou várias vezes explicitado que a fundamentação mínima exigível passa pela menção da quantia sobre a qual os mesmos incidem, do período de tempo considerado, e da taxa ou taxas aplicadas, sendo que essa menção tem de constar do próprio acto de*

liquidação - Cfr. os acórdãos de 21/4/2010, rec. n.º 743/09; de 16/10/2010, rec. n.º 830/10; de 30/11/2011, rec. n.º 619/11; de 29/2/2012, rec. n.º 928/11; de 14/2/2013, rec. n.º 645/12; de 9/3/2016, rec. n.º 805/15 e de 26.10.2016, recurso 1364/15.”

É então de concluir que, a fundamentação que foi dada a conhecer à Requerente no RIT continha de forma objetiva e clara os elementos necessários para responder às necessidades de esclarecimento uma vez que o acto de liquidação contém todos os elementos supramencionados.

VI- DECISÃO

17. Em face do exposto, o Tribunal Arbitral Singular decide:

- A) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- B) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira de todos os pedidos;
- C) Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

VII- VALOR DO PROCESSO

18. Fixa-se o valor da acção em € 18.227,61 (Dezoito mil duzentos e vinte e sete mil euros e sessenta e um cêntimos), 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 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII- CUSTAS

19. Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, cujo pagamento fica a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de Junho de 2022

A Árbitra

Sofia Quental