

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 562/2020-T

Tema: IVA – Ginásios – Serviços de nutrição

Sumário:

1. O acompanhamento nutricional prestado no âmbito de uma instituição desportiva pode ser um instrumento de prevenção de certas doenças, como a obesidade, tal como a própria prática desportiva. Daqui resultará uma finalidade sanitária, mas não, ou não necessariamente, uma finalidade terapêutica a qual apenas existiria se fosse prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde.
2. Nesses termos, esses serviços não beneficiam da isenção de IVA prevista na alínea 1) do art. 9.º do CIVA.

Decisão Arbitral

I – Relatório

1. O Requerente, A..., contribuinte n.º..., residente na Rua ..., n.º ... – ..., em ..., Alcobça (doravante designado por Requerente), solicita a declaração da ilegalidade parcial dos actos de liquidação de IVA relativos a 2016 e 2017 e a total das liquidações de IVA relativas a 2018 e correspondentes coimas e juros compensatórios, à frente melhor identificados, e, em consequência, que os mesmos sejam anulados, com todas as consequências legais, nos termos do disposto nos art.ºs 2.º/1 a) e 10.º/1 a) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) e do art. 102.º/1 d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Peticiona, ainda, a restituição do imposto pago em excesso, acrescida de juros indemnizatórios.

-
2. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante também identificada por “AT” ou Requerida).
3. O Requerente, entende, sumariamente, que os referidos actos de liquidação de IVA padecem de vício de ilegalidade, porquanto todos os serviços de nutrição prestados por si se subsumem no art. 9.º/1 do CIVA e, por conseguinte, estão isentos de IVA.
4. Pela sua parte, a AT alega que:
- a) A prestação de serviços de nutrição levada a cabo nos ginásios do Requerente não tem objectivo terapêutico e, por esse motivo, não lhes é aplicável a isenção de IVA prevista no artigo 9.º, alínea 1 do CIVA;
 - b) A actividade de nutrição levada a cabo nos ginásios do Requerente é uma prestação acessória e não principal e, portanto, alegadamente, “a realidade do negócio é constituída por apenas um serviço de ginásio que está sujeito à taxa normal de IVA”;
 - c) Existe um claro exagero na quantificação do serviço acessório que a empresa autonomizou como isento”.
5. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 20-10-2020, aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 20-10-2020.
6. Em 14-12-2020, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou o árbitro, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
7. As Partes foram devidamente notificadas dessa designação, em 14-12-2020, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT e dos art.s 6.º e 7.º do Código Deontológico.
8. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 14-01-2021, tendo sido proferido despacho arbitral nessa data em cumprimento do disposto no art. 17º do RJAT, notificado à AT para, querendo, apresentar resposta.
9. Por força da legislação introduzida pela Lei n.º 4-B/2021, de 1 de Fevereiro, que procedeu à nona alteração à Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, alterada pelas Leis n.ºs 4-A/2020, de 6 de Abril, 4-B/2020, de 6 de Abril, 14/2020, de 9 de Maio, 16/2020, de 29 de Maio, 28/2020, de 28 de Julho, 58-A/2020, de 30 de Setembro, 75-A/2020, de 30 de Dezembro, e 1-A/2021, de 13

de Janeiro, que estabelece medidas excepcionais e temporárias de resposta à situação epidemiológica provocada pelo coronavírus SARS-CoV-2 e da doença COVID-19. (legislação COVID 19), ocorreu uma suspensão de todos os prazos judiciais em curso nos tribunais judiciais e arbitrais entre 2 de Fevereiro de 2021 e 5 de Abril de 2021.

10. A Lei nº 13-B/2021, de 5 de Abril veio revogar o regime de suspensão generalizada dos prazos processuais e procedimentais, bem como reforçar o regime processual excepcional e transitório aplicável às diligências processuais e determinar quais os prazos, actos e processos que continuam suspensos. Como resultado do regime previsto no art. 6.º-B da supra referida Lei 1-A/2020, de 19.03, alterada pela Lei ° 4-B/2021, de 1 de Fevereiro, os prazos estiveram suspensos, o que justifica o decurso de tempo entre a notificação nos termos do art. 17.º do RJAT e a Resposta da AT.

11. A AT apresentou a sua Resposta em 4-05-2021, suscitando a excepção da incompetência do tribunal em relação à anulação de processos de contra-ordenação e respectivas coimas.

12. Em 13-07-2021 foi realizada uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações simultâneas.

15. Admite-se a cumulação de pedidos, ao abrigo do art. 3.º/1 do RJAT, por estarem em causa a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

16. Importa apreciar a excepção da incompetência do tribunal em relação à anulação de coimas e restituição do respectivo valor:

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é delimitada em primeiro lugar, pelo disposto no artigo 2.º do RJAT que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de competência material, estabelecendo o seguinte:

Artigo 2º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

Por outro lado, devido ao carácter voluntário das partes de acesso à jurisdição arbitral, e uma vez que a arbitragem tributária deve ser um direito potestativo dos contribuintes em conformidade com o estatuído no n.º3 do artigo 124.º da Lei n.º3-B/2010 de 28 de Abril (Orçamento de Estado para 2010), o RJAT prevê no seu n.º1 do artigo 4.º que a vinculação da administração tributária depende de Portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e justiça, que estabelecerá, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

Essa vinculação veio a materializar-se através da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março, que no que ao caso interessa, estabelece o seguinte:

Artigo 2.º

Objecto da vinculação

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

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

Da articulação destes dispositivos, resulta que, em termos de critério delimitativo básico, a competência dos tribunais arbitrais restringe-se a pretensões de impugnação de actos atinentes à liquidação de tributos ou à fixação da matéria tributável, que visam a declaração da sua nulidade ou anulação.

Assim, quando se confronta o artigo 2.º, n.º 1 do RJAT com o artigo 97.º, n.º 1 do CPPT (vd. igualmente artigo 101.º da LGT) facilmente se conclui que as pretensões que não respeitem à impugnação de actos de liquidação, designadamente as relativas a processos de contra-ordenação e aplicação de coimas – o Requerente pretende a anulação de coimas e a restituição do respectivo valor - não se encontram compreendidas na competência dos tribunais arbitrais tributários. Tal pedido não possui enquadramento na competência material atribuída pela lei aos tribunais arbitrais tributários, porquanto os poderes de cognição que lhes cabem correspondem, nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, ao conhecimento da legalidade de actos de liquidação de tributos, de acordo com o esquema típico da impugnação judicial.

13. O Tribunal Arbitral é materialmente competente, ressalvada a competência relativa a processos de contra-ordenação e aplicação de coimas, e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos art.s 2.º/1 a), 5.º e 6.º/2 a), do RJAT.

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

Tudo visto, cumpre decidir.

II. MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO

A. Matéria de Facto

1. Factos dados como provados

- a) O Requerente é um empresário em nome individual, com actividade aberta desde 7 de Janeiro de 1998, com actividade principal no sector do fitness (actividade de ginásio) e de saúde humana (nutrição).

-
- b) Desenvolve a sua actividade sob a marca “B...”, através de 3 clubes no concelho de Alcobaça:
- Clube de ..., sito em Rua ..., s/n, ..., ...;
 - Clube da ..., sito em Rua ..., n° ..., ...;
 - Clube ..., sito na Rua ..., n° ...,
- c) À data da realização da Inspeção Tributária, o Requerente encontrava-se inscrito como sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal trimestral de IVA para o exercício da actividade principal “outros serviços de reservas e actividades relacionadas”, CAE 79900, e como actividades secundárias, “nutricionistas”, código 5013, e “fisioterapeuta”, código 5012, desde 30 de Dezembro de 2014.
- d) A prestação de serviços de nutrição iniciou-se em 30 de Dezembro de 2014, tendo como alvo o público em geral e os sócios dos ginásios do Requerente (Depoimento da testemunha C...).
- e) Foi uma forma de o Requerente diversificar a oferta no mercado, sobretudo para pessoas que não gostam de fazer exercício (Declarações do Requerente).
- f) Qualquer pessoa, inscrita ou não no ginásio, pode agendar consultas de nutrição e aí efectuar o acompanhamento nutricional (Depoimento das testemunhas C..., D..., E... e F...).
- g) O Requerente dispõe nos seus ginásios de gabinetes específicos para consultas de nutrição exclusivamente, com equipamento adequado, com acessos independentes da zona de fitness, nutricionistas qualificados (Depoimento das testemunhas C..., D..., E... e F...).
- h) As consultas de nutrição são frequentadas com vários objectivos, podendo ser, designadamente, por razões clínicas, para adquirir massa muscular, para fins de emagrecimento, para alteração de hábitos alimentares e como alternativa ao exercício físico (Depoimento das testemunhas C..., D..., E... e F...);
- i) Os actos tributários em crise foram emitidos pela AT na sequência da inspeção tributária realizada ao abrigo da ordem de serviço n.º 2 OI2019.../.../..., de 9 de Maio

de 2019, aos exercícios de 2016, 2017 e 2018, da qual resultaram as seguintes correções:

I.3. – CORREÇÕES PROPOSTAS

Conclusões:

Validados que foram os registos contabilísticos do sujeito passivo em questão, constatou-se que o mesmo apresenta nos anos de 2016, 2017 e 2018, falta de liquidação de IVA à taxa normal nos seus proveitos, pelo que se procederá à correção aritmética aos mesmos, justificados no capítulo III do presente relatório e igualmente quantificados no mesmo capítulo.

Em resultado da ação inspetiva levada a efeito pelas presentes ordens de serviço, foram apuradas as seguintes correções:

1. Em sede de IVA: Correções de natureza meramente aritméticas:

Trimestres	IVA - Imposto em falta
201612T	3.971,57
201712T	11.295,82
201809T	10.000,00
201812T	9.399,59
Total	34.666,98

- j) O Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, refere, além do mais, o seguinte:

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS, FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL E PROPOSTAS DE CORREÇÃO

III.1- EM SEDE DE IVA

III. 1.1 – IVA não liquidado

III.1.1.1 – Atividade desenvolvida

A atividade desenvolvida pelo A... é a exploração de ginásios com marca própria e que permitem aos utilizadores usufruir daquele serviço em três localizações diferentes no concelho de Alcobaça. Os ginásios situam-se na ... , em ... e em ... e os seus clientes, mediante o pagamento de uma mensalidade, podem usufruir daquele serviço em qualquer das três localizações. Numa vertente autónoma deste negócio principal, o sujeito passivo explorou ainda, até 2018, um ginásio só para mulheres na cidade de Leiria.

De entre os vários serviços oferecidos por este pacote de ginásio está o acompanhamento nutricional, para melhorar as performances pretendias pelo usufruto do ginásio, uma funcionaria elabora planos nutricionais que complementem o exercício físico e com isso o utente atinge mais facilmente os objetivos que se propôs com a aquisição daquele pacote de serviços de ginásio. Tal como o contribuinte explicou várias vezes, a melhor performance física obtém-se com três vertentes, exercício, alimentação e descanso.

III. 1.1.2 – Análise Contabilística

No decurso da inspeção verificou-se que em relação aos rendimentos, a contabilidade está organizada, como se existissem duas atividades distintas, o ginásio e uma atividade de nutrição. Em relação aos gastos a contabilidade está organizada, como se a empresa tivesse uma única atividade sujeita a IVA.

Do lado dos rendimentos a mensalidade paga pelos clientes é dividida em duas partes; uma correspondente ao livre-trânsito para utilização de todo o equipamento ginásio, todas as aulas e sem qualquer limite máximo de utilizações, é declarada como sujeita a IVA à taxa de 23%; a outra parte é considerada como correspondente ao apoio nutricional, que o cliente pode ou não usufruir e é declarada como isenta de IVA ao abrigo do artigo 9º do CIVA.

Já quanto ao IVA suportado na aquisição de bens e serviços é deduzido na totalidade como se a empresa liquidasse imposto em todas as suas prestações de serviços, não há qualquer afetação do IVA suportado à atividade isenta que o sujeito passivo alega ter.

Os rendimentos que o contribuinte considera isentos de IVA na atividade do ginásio são consultas de nutrição que são oferecidas conjuntamente com a inscrição do ginásio. Estas consultas são um serviço acessório à atividade de exercício físico proporcionada pelo ginásio e a sua isenção de IVA reveste uma interpretação da lei que tem vindo a ser feita por vários ginásios em Portugal e que é um claro abuso com intenção de prejudicar o Estado na sua legítima intenção de arrecadar receitas através da cobrança de impostos.

Estas consultas de nutrição apresentam valores significativos e crescentes na faturação declarada nestes anos de 2016 a 2018, relegando a faturação correspondente ao usufruto de todo o ginásio para percentagens cada vez mais pequenas e que cada vez mais desvirtuam a realidade do negócio, como podemos ver no seguinte quadro:

	Anos		
	2016	2017	2018
Faturação sujeita	68.310,75	165.948,04	162.958,26
Faturação isenta	21.239,25	60.408,10	103.745,63
Faturação total	89.550,00	226.356,14	266.703,89
Perc. Isenta	24%	27%	39%
Perc. Sujeita	76%	73%	61%

Se a atividade da empresa fosse de acordo com a faturação declarada, teríamos atividade de consultas de nutrição quase tão relevante como o usufruto do ginásio. Na

realidade temos um ginásio que vende pacotes de acesso às suas instalações, complementando a sua oferta com acompanhamento nutricional a quem o desejar. Como veremos mais à frente neste relatório, estas consultas de nutrição estão inflacionadas no seu valor e não são isentas de IVA.

III.1.2. Enquadramento fiscal

III.1.2.1. Direito comunitário

A Diretiva 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 a 1 de janeiro de 2007, que reformulou e revogou a Diretiva 7/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do IVA, estabelece, no nº 1 do seu artigo 132º, a isenção de determinadas prestações de serviços na área da saúde.

Beneficiam de isenção, nos termos da alínea b), “a hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos”.

Por seu turno, a alínea c) isenta “as prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado Membro em causa”.

A este respeito, o TJUE (Tribunal de Justiça da União Europeia) declarou que o conceito de prestações de serviços de assistência médica que figura na alínea c), do nº 1, do artigo 132º da Sexta Diretiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro de 2006, visa as prestações que tenham por finalidade “diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde” (acórdão de 06-11-2006, Dornier, Processo C-45/01).

A aceção de que a isenção prevista na alínea c), do nº 1, do artigo 132º da directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 opera independentemente da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas, isto é, tanto é aplicável às pessoas singulares como às pessoas coletivas, decorre necessariamente da interpretação desta disposição imposta pelo TJUE.

No acórdão de 10 de Setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler, Colet. P. I-6833, n.º 26) é afirmado, a respeito dessa disposição comunitária, que a

mesma tem um carácter objetivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem mencionar a forma jurídica do prestador, pelo que basta tratarem-se de prestações de serviços médicos ou paramédicos e que sejam fornecidas por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

Segundo a jurisprudência do TJUE, nomeadamente o referido Acórdão de 10 de Setembro de 2002, proferido no processo c-141/00, referente ao caso Kugler, as alíneas b) e c), do n.º 1, do artigo 132.º, da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, embora visem regular a totalidade das isenções aplicáveis às prestações médicas em sentido estrito, têm âmbitos muito distintos.

Assim, a alínea b), do n.º 1, do artigo 132 da Diretiva isenta todas as prestações efetuadas em meio hospitalar.

Já a alínea c), do n.º 1, do artigo 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 efectuadas 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.1.2.2 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 objecto, diagnosticar, tratar e, se possível, curar as doenças ou anomalias de saúde”.

Ambas se aplicam independentemente de os serviços serem prestados por uma pessoa singular ou coletiva, assim como da finalidade lucrativa ou não do exercício dessas atividades.

A alínea 2), do artigo 9.º do CIVA, destina-se a isentar os serviços de assistência efetuados no meio hospitalar.

O sujeito passivo isenta as suas atividades de prestação de serviços de nutrição com base do artigo 9º do CIVA (fora do meio hospitalar), pelo que nos vamos abster de dissecar aqui o conceito de estabelecimento hospitalar, dado não se aplicar a esta situação.

Assim sendo, passamos a analisar a isenção aplicada pelo SP à prestação de serviços de nutrição, com base na alínea 1) do artigo 9º do CIVA. Ora estabelece a alínea 1) do artigo 9º do CIVA que “estão isentas as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”.

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 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 de nutrição, com base na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, não é lícita por não se tratar, efetivamente, de consultas de nutrição, procuradas pelo utente em razão de alguma necessidade que sinta nessa matéria, mas tão-só a “disponibilização” de um serviço com características de aconselhamento ao utente o qual apenas ocorre no caso de o utente “procurar” esse serviço. Caso não o procure, por dele não sentir necessidade, é-lhe igualmente faturado.



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.

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 não será, certamente, o de ser consultado por um nutricionista.

A prová-lo está o facto de esse serviço ser faturado mensalmente aos utentes, 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 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.

III.1.2.3 Prestação principal vs Prestação 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.

 II.

Na esteira deste entendimento vem a jurisprudência comunitária confirmar que uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar de melhores condições do serviço principal prestado. Assim, quando existem prestações de serviços que visam melhorar as finalidades prosseguidas pelos ginásios, tornam-se suscetíveis de constituir operações "puramente acessórias" ou "estritamente conexas".

Este conceito resulta da jurisprudência comunitária nos seguintes acórdãos:

- Acórdão de 22 de outubro de 1998 "T.P.Madgett, R.M. Baldwin e The Howden Court Hotel", Processos apensos C-308/96 e C-94/97, onde o Tribunal considerou que poderia haver prestações que, embora relacionadas com a prestação principal, "não constituem (...) um fim em si, mais um meio de beneficiar das melhores condições do serviço principal.", concluindo nesse contexto que se trata de "prestações (...) puramente acessórias relativamente às prestações [efetuadas a título principal.]".

- Acórdão de 25 de fevereiro de 1999, "Card Protection Plan Ltd", Processo C-349/96, através do qual o TJCE firmou o entendimento de que "uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador".

- Acórdão de 27 de setembro de 2012, "Field Fisher Waterhouse LLP", processo C-392/11, o Tribunal de Justiça declarou que se está em presença de uma prestação única quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a outra ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias, a que se aplica o tratamento fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador. Neste sentido vide os seguintes acórdãos: a) CPP - Processo n.º C-349/96, Colet., p. I-973, n.º 30, de 25 de fevereiro de 1999; b) Part Service, C-425/06, Colet., p. I-897, n.º 52 de 21 de fevereiro de 2008; c) Bog e outros, Processos n.ºs C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, Colet., p. I-1457, n.º 54, de 10 de março de 2011).

- Acórdão de 17 de Janeiro de 2013, "BGZ Leasing Sp.z o.o.", Processo C-224/11, onde se refere que está "em causa uma operação única, nomeadamente, quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estritamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica".

indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial” e que “a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA”. Continua, ainda, referindo que “para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa”, designadamente, “uma determinada conexão entre si”. Ainda segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, designadamente no nº 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.1.2.4 Prestações de serviço de ginásio do A...

Propusemo-nos analisar as prestações de serviços de que beneficiam os clientes do sujeito passivo. O acompanhamento nutricional estava integrado em todos os planos de adesão e é faturado independentemente da consulta se realizar ou não. Comprova-se assim o carácter acessório deste serviço em relação prestação de serviço ginásio que constitui um único serviço sujeito à taxa normal de IVA de 23%.

Concluímos que a atividade de ginásio exercida pela empresa consiste num único serviço sujeito a taxa normal de IVA de 23% e que é dedutível o IVA suportado com a aquisição de bens e serviços na sua totalidade, esta última parte está de acordo com o tratamento feito pela empresa que deduziu a totalidade do IVA suportado com os bens e serviços adquiridos para a atividade.

Para melhor percebermos a gestão feita pela contribuinte às consultas de nutrição e o valor de faturação isenta declarada pela empresa, foi o sujeito passivo notificado em 17-10-2019 para apresentar vários elementos essenciais a esta quantificação e valorização.

Nesta notificação foram solicitados os seguintes elementos:

- 1) – Identificar o(s) nutricionista(s) que presta(m) serviços no ginásio (nome, NIF e cédula profissional) e qual a relação laboral com a empresa (Trabalhador dependente, prestador de serviços ou outra);



- 2) – Extrato da conta corrente do fornecedor (caso seja prestador de serviços);
- 3) – Número de consultas realizadas com indicação da data e identificação do cliente (nome e número de cliente);
- 4) - Indicar a forma de registo das consultas (programa informático, agenda ou outra);
- 5) – Justificar os critérios e cálculos utilizados na afetação do IVA suportado aos dois setores de atividade exercidos pela empresa, quer nas declarações trimestres quer nas regularizações anuais. Indicar os valores suportados, os deduzidos e os não deduzidos por cada trimestre e por cada campo da declaração periódica.

Na resposta à notificação o sujeito passivo vem identificar como responsáveis pelo aconselhamento nutricional: **G...**, NIF: , a recibos verdes entre julho e setembro de 2017 e com contrato de trabalho entre outubro de 2017 e dezembro de 2018; **H...**, NIF: , a recibos verdes entre janeiro e outubro de 2018.

Ambas as nutricionistas trabalharam com um contrato de prestação de serviços, com um valor mensal de cerca de € 600,00 por mês. E no caso do contrato de trabalho o valor do vencimento é também de cerca de 600,00 euros. No total as duas nutricionistas receberam os seguintes valores do sujeito passivo:

	G...	H...	Total
2017	3.258,38	-	3.258,38
2018	8.343,47	6.000,00	14.343,47
Total	11.601,85	6.000,00	17.601,85

A resposta dada pela empresa à notificação vem contribuir para a conclusão que o acompanhamento nutricional é um serviço acessório ao ginásio. No ano de 2016 não existe qualquer nutricionista ao serviço do sujeito passivo mas são faturados € 21.239,25 de serviços de nutrição isento de IVA. No ano de 2017 também não existe nutricionista ao serviço do sujeito passivo nos primeiros 6 meses do ano e no segundo semestre a nutricionista recebe € 3.258,38 mas com os serviços prestados por esta profissional são faturados € 80.408,10 de serviços de nutrição isentos de IVA. Finalmente no ano de 2018 as nutricionistas receberam € 14.343,47 mas os serviços de nutrição por elas prestadas renderam ao sujeito passivo € 103.745,63 de faturação isenta, que representam 39% da faturação da empresa para este período.

Face ao exposto conclui-se que a empresa dividiu artificialmente a sua faturação em duas partes, uma isenta e outra sujeita a IVA, quando a realidade do negócio é constituído por apenas um serviço de ginásio que está sujeito à taxa normal de IVA de 23%.



Além da errada decomposição de um serviço que é único, existe um claro exagero na quantificação do serviço acessório que a empresa autonomizou como isento. Um serviço que como vimos, em metade do período em análise nem sequer tem uma nutricionista ao serviço da empresa e no restante período os gastos com esta profissional atingem valores insignificantes no total dos gastos apresentados pela empresa, corresponde uma percentagem da faturação que é de 39% em 2018.

Assim vamos agora no capítulo seguinte quantificar as correções resultantes da decomposição artificial que a empresa efetuou na sua atividade.

III.1.3 Valores a corrigir

Como vimos nos capítulos anteriores o sujeito passivo exerce a atividade de ginásio que é sujeita a IVA à taxa normal de 23%. Como exerce uma única atividade sujeita a imposto, pode deduzir o IVA suportado na aquisição de bens e serviços necessários a sua atividade.

Como vimos anteriormente, na liquidação de IVA pelos serviços prestados, não foi essa a interpretação que a empresa fez da sua atividade, tal como outros sujeitos passivos com a atividade de ginásio, compôs artificialmente a sua atividade automatizando o serviço de nutrição, que é acessório do serviço de ginásio. Já quanto à dedução do IVA suportado não foi coerente com a interpretação feita na liquidação e deduziu todo o IVA que suportou, como se tivesse uma única atividade sujeita a IVA.

Este serviço acessório é sobrevalorizado e faturado como isento de IVA por ser uma atividade de saúde humana, o que como já vimos anteriormente, também é discutível.

Assim, o **A...** faturou erradamente prestações de serviço como isentas que são sujeitas a IVA à taxa normal de 23%. O valor das prestações de serviço isentas, sujeitas e o total nos anos de 2016 a 2018, são conforme o seguinte quadro:

	Anos		
	2016	2017	2018
Faturação sujeita	68.310,75	165.948,04	162.958,26
Faturação isenta	21.239,25	60.408,10	103.745,63
Faturação total	89.550,00	226.356,14	266.703,89

Como vimos anteriormente, toda esta faturação declarada como isenta estava sujeita a IVA. O valor recebido pela empresa foi o declarado como isento mas neste valor deveria estar incluído IVA a taxa de 23%. O valor recebido pela empresa deve ser decomposto entre a base tributável e o IVA da seguinte forma:

	Faturação isenta	Incidencia	IVA por liquidar
2016	21.239,25	17.267,68	3.971,57
2017	60.408,10	49.112,28	11.295,82
2018	103.745,63	84.346,04	19.399,59
Total	185.392,98	150.726,00	34.666,98

Em resumo, para os anos de 2016 a 2018, o sujeito passivo considerou isentas prestações de serviço de nutrição que estavam sujeitas a imposto. No âmbito desta ação de inspeção foi corrigido o IVA liquidado por considerar que todas as prestações de serviço estão sujeitas a imposto, o IVA a corrigir por trimestre é conforme o seguinte quadro seguinte:

Trimestres	IVA - Imposto em falta
201612T	3.971,57
201712T	11.295,82
201809T	10.000,00
201812T	9.399,59
Total	34.666,98

k) Na sequência da inspeção, a AT emitiu as seguintes liquidações de IVA:

- Período 2016/12T – liquidação n.º..., no valor de € 3.971,57 (Doc. 4 e 5);
 - Período 2017/12T – liquidação n.º..., no valor de € 11.295,82 (Doc. 6 e 7);
 - Período 2018/09T – liquidação n.º ..., no valor de € 10.000,00 (Doc. 8 e 9);
 - Período 2018/12T – liquidação n.º ..., no valor de € 9.399,59 (Doc. 10 e 11);
 - Liquidação de juros n.º 2020..., referente ao período de 2017, no valor de € 865,83 (Documento n.º 20 e 21);
 - Liquidação de juros n.º 2020..., referente ao período de 2018, no valor de € 481,54 (Doc. 22 e 23);
 - Liquidação de juros n.º 2020..., referente ao período de 2018, no valor de € 353,07 (Doc. 24 e 25);
 - Liquidação de juros n.º 20190..., referente ao período de 2019, no valor de € 451,96 (Doc. 26 e 27).
- (Docs. 4 a 27 juntos com o pedido arbitral)

- l) Estas liquidações perfazem um montante total de € 40.672, 15, valor que o Requerente pagou (Docs 4 a 27, juntos com o pedido arbitral).
- m) Os ginásios do Requerente encontram-se certificados pela entidade reguladora da saúde desde 1 de Dezembro de 2014, tendo o Requerente sempre liquidado as devidas Contribuições Regulatórias àquela entidade (Docs. 32, 33 a 37 e 38, juntos com o pedido arbitral);
- n) O Requerente apresentou, em 08-03-2020, reclamação graciosa (Doc. 28), que foi indeferida por despacho de 24 de Julho de 2020 (Doc. 29).
- o) Em 20-10-2020, o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2. Factos dados como não provados

Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais, nos documentos juntos e no processo administrativo. Nos pontos indicados, a fixação da matéria de facto baseia-se nos depoimentos das testemunhas C..., D..., E... e F... e do Requerente, A..., que aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que relataram.

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 pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596º e n.º 2 a 4 do artigo 607º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e) do n.º do artigo 29º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua 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 sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607º 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 371º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, a prova documental junta aos autos e o processo administrativo, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

B. Do Direito

No presente processo, surgido na sequência das correcções efectuadas pela AT decorrentes do Relatório de Inspeção, o Requerente pretende a declaração da ilegalidade, parcial relativa aos anos de 2016 e 2017 e total relativa ao ano de 2018, dos actos de liquidação de IVA mencionados, e, em consequência, que sejam os mesmos anulados, bem como os respectivos juros compensatórios, nos termos do art. 2.º/1 a) e 10.º/1 a), ambos do RJAT, com todas as consequências legais.

O art. 9.º/1 do CIVA, que constitui a transposição do art. 132º/1 c) da Directiva IVA (2006/112 CE, de 28.11.2006) determinava antes da alteração produzida pela Lei 2/2020, de 31.3 (LOE 2020) que *[e]stão isentas do imposto: [a]s prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas.*

Por seu turno, dispõe o art. 132º/1 c) da Directiva IVA que se encontram isentas *as prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa.*

As razões objectivas da isenção do exercício de actividades no âmbito da saúde são absolutamente claras e consensuais, podendo sintetizar-se que o objectivo subjacente à concessão destas isenções é o de não onerar as prestações de serviços de saúde, assegurando que o benefício da assistência médica não se torna inacessível em razão do acréscimo de custos que resulta da tributação em IVA, *i.e.*, em reduzir os custos médicos para os utentes da tributação e promover os cuidados de saúde.

A análise do âmbito e do regime de tais actividades permitir-nos-ia certamente concluir que os serviços de nutrição se inserem na prestação de cuidados de saúde.

Isto posto,

As questões que emergem dos presentes autos têm sido objecto de várias decisões proferidas pelos tribunais tributários arbitrais, sob a égide do CAAD, de entre os quais, podem referir-se os proc. 454/2017 -T, de 2018.04.92; 373/2018-T, de 2019-04-24; 570/2018-T, de 2019-09-30; 159/2019-T de 2019-11-05; 161/2019-T, de 2019-10-30; 164/2019-T, 169/2019-T de 2019-11-06; 174/2019-T de 2020-01-21; 181/2019-T de 2019-11-27; 544/2019-T, de 2020-04-23, 760/2019-T de 2020-08-31 e em particular, o 609/2020-T, que aqui acompanharemos de perto. Em todos eles tem sido invariavelmente reconhecido o carácter autónomo das sessões de aconselhamento de nutrição/dietética em relação a actividades físicas praticada nos ginásios, concluindo-se, deste modo, que tais serviços (desde que praticados por profissionais para tanto devida e legalmente habilitados) podem beneficiar da isenção prevista no art. 9.º/1 do CIVA. Tal circunstância aconselharia a que fosse prosseguida essa jurisprudência arbitral até porque, como refere o art. 8.º/3 do Código Civil *nas situações que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim se obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito.*

A questão não pode, todavia, ignorar um facto novo. É que, em 4 de Março do corrente ano o Tribunal de Justiça da União Europeia pronunciou-se (proc. C-581/19) sobre a questão central do presente processo, em resposta a uma questão prejudicial que lhe foi colocada por um tribunal arbitral do CAAD.

A identidade da questão é absoluta: em relação a uma sociedade comercial - que exerce, designadamente, uma actividade de gestão e exploração de instituições desportivas, actividades de manutenção e bem-estar físico, bem como actividades de promoção e apoio à saúde humana, como o acompanhamento e o aconselhamento nutricional ou a avaliação física (cf. n.º 7 do ac.) – pretende saber-se se essa actividade [e especificamente a relativa ao acompanhamento nutricional] configura a previsão do art. 132.º/1 b) da Directiva 2006/112 que, na transposição para a ordem jurídica nacional está regulada pelo art. 9.º/1 do CIVA.

O Tribunal começa por recordar que, segundo uma jurisprudência constante, que as isenções devem ser interpretadas de forma restrita (n.º 22). Refere depois que, em qualquer caso, as isenções não se circunscrevem a prestações efectuadas no meio hospitalar ou equivalente (n.º 23), sendo que, todavia, se referem a *prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde* (n.º 24). Daí retira que as prestações em causa *devem imperativamente ter uma finalidade terapêutica, uma vez que é esta que determina se uma prestação médica ou paramédica deve ser isenta de IVA* (n.º 25).

No acórdão reconhece-se que, no caso, os serviços nutricionais são prestados por profissionais habilitados – o que preenche um dos requisitos da isenção (a prestação ocorrer no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas) – cf. n.ºs 27 e 28). O mesmo se passa no caso *sub judice*.

Subsiste, todavia, um outro requisito – que exige que se cumpra uma finalidade de interesse geral, comum ao conjunto das isenções previstas (cf. n.ºs 27 e 29). Ora, o entendimento do Tribunal é no sentido de que o *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, tal como a própria prática desportiva. Daqui resultará uma finalidade sanitária, mas não, ou não necessariamente, uma finalidade terapêutica* (n.º 30) – o que implicaria que fosse prestado *para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde* (n.º 32).

Por conseguinte, entende o Tribunal que não estando verificado esse requisito, não pode haver lugar à aplicação da disposição que autoriza a isenção de IVA.

Mais recentemente, em acórdão uniformizador de jurisprudência proferido em 20-10-2021, no proc. 077/20.2BALS, o STA já veio estabelecer que *«[o]s 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 actividades 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.»*

E isto porque, como ali se explica:

«(...) o regime das isenções de IVA nas transacções internas constitui matéria que é objecto de harmonização nas legislações dos diversos Estados-membros. No preâmbulo da Sexta Directiva considerou-se a este propósito “que é conveniente estabelecer uma lista comum de isenções, a fim de que os recursos próprios sejam cobrados de forma uniforme em todos os Estados-membros”.

Daqui deriva, não só que os Estados-membros devem adoptar internamente legislação harmonizada com as normas comunitárias, mas também que as suas disposições devem ser interpretadas em sentido conforme com as disposições comunitárias que intentaram transpor. Mesmo que estejam em causa operações internas.

O artigo 9.º, alínea 1) do CIVA representa (actualmente), a transposição para o direito interno do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 [doravante “Directiva IVA”].

Deste último deriva que os Estados-Membros devem isentar as “prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-membro em causa”.

Assim (cfr. referido nos Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia de 10 de Setembro de 2002, Kügler, C-141/00, n.º 27, e de 27 de Abril de 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, n.º 23), a isenção a que se reporta esta norma depende do preenchimento de dois requisitos: (1.º) constituir uma prestação de serviços de assistência na saúde e (2.º) ser efectuada no âmbito do exercício de actividades médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa.

Por outro lado (cfr. já referido no Acórdão do mesmo Tribunal de 2 de Julho de 2015, De Fruytier, C-334/14, n.º 20) o conceito de «prestações de serviços de assistência», na acepção do artigo 132.º n.º 1, alínea c), da Directiva IVA, visa prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde.

Ora (cfr. decidido no recente Acórdão do mesmo Tribunal de 4 de Março de 2021, Frenetikexito, C-581/19, n.º 30), o serviço de acompanhamento nutricional prestado no âmbito de uma instituição desportiva não é, em princípio, susceptível de ser considerado uma

prestação de serviços de assistência na saúde para os efeitos do disposto no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA.

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

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

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

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

Pelo que (seguindo de perto a terminologia do acórdão do Tribunal de Justiça que citamos por último) os serviços de acompanhamento nutricional da Requerente (ora Recorrente) não tinham uma finalidade terapêutica, mas uma finalidade sanitária. E, assim sendo, não poderiam beneficiar da isenção a que alude o artigo 9.º, alínea 1) do CIVA.»

O mesmo se passa neste processo. Efectivamente, o próprio Requerente declarou que a nutrição foi uma forma de diversificar a oferta no mercado, sobretudo para as pessoas que não gostam de fazer exercício. As testemunhas ouvidas foram unânimes ao considerar a importância dos cuidados de nutrição, em particular, para a manutenção de um estilo de vida saudável, direccionados a todos, frequentadores ou não de ginásios, que tenham preocupações com o peso, o corpo, os hábitos alimentares, a saúde, de uma forma genérica. Ou seja, fins sanitários

e não terapêuticos como atrás se referiu. Pelo que, não pode este tribunal arbitral senão seguir a doutrina dos acórdãos do TJUE e do STA acima referidos.

É certo que, em pelo menos numa decisão do CAAD (proc. 599/2020-T), se considerou que – mesmo face à doutrina do acórdão de 4 de Março do TJUE –, na medida em que a AT fundamentou a liquidação impugnada no carácter acessório das consultas nutricionais e essa acessoriedade não ficou demonstrada, não podia este tribunal deixar de concluir pela nulidade da mesma (contendo-se na sua apreciação, aos fundamentos da decisão impugnada).

Compreendendo tal posição, não parece que, no caso *sub judice*, se deva seguir o mesmo raciocínio, na medida em que do RIT resulta expressamente invocado o carácter não terapêutico das consultas de nutrição, coincidindo, portanto, com os fundamentos dos acórdãos do TJUE e do STA já citados.

Nestas circunstâncias, convém recordar que a interpretação do Direito da União cabe ao Tribunal de Justiça (art. 267.º TFUE) e, para mais, no caso, estamos perante um imposto europeu - cujo regime é determinado à escala continental – sendo que a própria disposição nacional serve o objectivo central da transposição dos termos da Directiva (à qual está vinculado). Face a estas circunstâncias, bem se compreende que, na matéria, não subsista sequer qualquer margem de interpretação ou flexibilização do regime aquando da sua aplicação.

E nesses termos de afastam todos os demais argumentos invocados pelo Requerente.

III. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral:

- a. Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral de declaração da ilegalidade parcial dos actos de liquidação de IVA relativos a 2016 e 2017 e ilegalidade total dos relativos a 2018; e
- b. Julgar procedente a excepção da Autoridade Tributária e Aduaneira, por incompetência material relativamente aos pedidos de anulação de coimas e restituição do respectivo valor, formulados e acima identificados.

c. Condenar o Requerente nas custas do processo.

IV. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 39.052,22, nos termos do art. 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 art. 29.º do RJAT e do n.º 3 do art. 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

V. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.836,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelo Requerente, uma vez que o pedido foi julgado improcedente, nos termos dos art.ºs 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 20 de Novembro de 2021

O Árbitro,

(Cristina Aragão Seia)