

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 599/2021-T

Tema: IVA – Prestações de Serviços de Nutrição e de Ginásio – Isenção – Art. 9.º, al. 1) CIVA.

Sumário

- I. A interpretação do Tribunal de Justiça sobre o direito da União Europeia é vinculativa, com a necessária repercussão no sentido das normas de transposição de direito interno (aqui o artigo 9.º, alínea 1) do Código do IVA) e na sua aplicação pelos órgãos nacionais.
- II. A isenção de IVA aplicável aos serviços de nutrição foi objeto de interpretação uniforme pelo Tribunal de Justiça, que determinou que o conceito de “prestações de serviços de assistência” que consta do artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA, no âmbito das profissões paramédicas, visa “prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde”.
- III. A Requerente não demonstrou os pressupostos de aplicação desta isenção, nem poderia, pois verificou-se que o número de nutricionistas que acompanhavam os seus ginásios era manifestamente insuficiente para a sua prestação efetiva, tendo sido debitados centenas de milhares de serviços de nutrição nos dois anos em causa [2018 e 2019].

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 10 de janeiro 2022, Alexandra Coelho Martins (presidente), Jesuíno Alcântara Martins, indicado

pela Requerente, e Manuela Roseiro, designada pela Requerida, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., **LDA.**, pessoa coletiva número..., com sede na Rua..., n.º..., ...-... Lisboa, adiante designada por “Requerente”, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo e deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente, com designação de árbitro, nos termos da opção consagrada no artigo 6.º, n.º 1, alínea b) do RJAT.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante também designada por “Requerida” ou “AT”.

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e a anulação das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e juros compensatórios emitidas em relação aos **anos 2017 e 2018**, no valor total de € **455.574,62**, sendo € 405.442,36 de imposto e € 50.132,26 referentes a juros de mora e compensatórios e, bem assim, a condenação da AT:

- (a) Ao levantamento da garantia prestada nos processos de execução fiscal respetivos;
- (b) À extinção dos processos de execução fiscal;
- (c) Ao pagamento de juros de mora legais e indemnizatórios e das custas a que houver lugar.

Em 22 de setembro de 2021, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, do que foi notificada a AT.

A Requerente designou como árbitro o Dr. Jesuíno Alcântara Martins, ao abrigo da prerrogativa prevista no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT, tendo a Requerida indicado a Dra. Manuela Roseiro.

Os árbitros designados comunicaram ao CAAD a designação da Dra. Alexandra Coelho Martins como árbitro presidente, em observância do estatuído no artigo 3.º, n.º 2, alínea b) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e de acordo com o previsto nos artigos 6.º, n.º 2, alínea b) e 11.º, n.º 6 do RJAT.

Todos os árbitros comunicaram a aceitação do encargo, tendo o Exmo. Presidente do CAAD informado as Partes da respetiva nomeação, em 21 de dezembro de 2021, para efeitos do disposto no artigo 11.º, n.º 7 do RJAT, não tendo estas manifestado oposição.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 10 de janeiro de 2022.

Em 16 de fevereiro de 2022, a Requerida apresentou a sua Resposta, com defesa por impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”).

Em 22 de abril de 2022, teve lugar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, com declarações de parte e inquirição das testemunhas indicadas pela Requerente. As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas e o Tribunal designou a data de prolação da decisão arbitral (v. ata que se dá por reproduzida e gravação áudio disponível no SGP do CAAD).

Requerente e Requerida apresentaram alegações em 13 de maio de 2022, reafirmando, no essencial, as posições anteriormente assumidas.

Por despachos de 20 de junho e de 24 de agosto de 2022, foi prorrogado o prazo para prolação da decisão, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT, derivado da tramitação processual, da interposição de períodos de férias judiciais e da situação pandémica.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente considera que os serviços de nutrição prestados nos seus estabelecimentos e faturados com o código “M801 – Nutrição” beneficiam da isenção de IVA prevista no artigo 9.º, alínea 1) do Código deste imposto, que dá corpo ao disposto no artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA¹, por consubstanciarem o exercício de uma atividade paramédica isenta, com finalidade terapêutica, prestada de forma autónoma e personalizada por profissionais habilitados e inscritos na Ordem dos Nutricionistas, em espaços próprios para o efeito. Acrescenta, do ponto de vista formal, encontrar-se inscrita na Entidade Reguladora da Saúde (“ERS”) e enquadrar-se na atividade de nutrição com o respetivo CAE.

Reforça a Requerente que, revestindo as consultas nutricionais um fim terapêutico (que, na sua perspetiva, inclui o fim preventivo), o entendimento por si preconizado é conforme à jurisprudência do Tribunal de Justiça, em concreto ao acórdão de 4 de março de 2021, proferido no processo C-581/2019, *Frenetikexito*, além de que esse mesmo entendimento foi plasmado em diversas informações vinculativas da AT em situações idênticas, pelo que esta não poderia proceder em sentido diverso, nos termos do disposto no artigo 68.º, n.º 14 da Lei Geral Tributária (“LGT”).

Por outro lado, afirma que não existe qualquer dependência entre as prestações do serviço de ginásio e de nutrição, pelo que é erróneo qualificá-las como uma única prestação complexa e caracterizar o serviço de nutrição como meio acessório.

Alega que a interpretação da Requerida extravasa a letra da lei, pelo que viola o princípio da legalidade fiscal, consagrado no artigo 103.º, n.º 3 da Constituição.

Por fim, a Requerente invoca falta de fundamentação com suporte nos artigos 268.º, n.º 3 da Constituição, 77.º, n.º 1 da LGT e 153.º, n.º 1 do Código do Procedimento

¹ Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006.

Administrativo (“CPA”), *ex vi* artigo 2.º, alínea c) da LGT.

Neste âmbito, entende que as correções de IVA enfermam de fundamentação parcial e obscura e que o facto de não terem sido ouvidos os nutricionistas e de apenas terem sido questionados 28 clientes, que considera uma amostra de reduzido significado face ao seu universo de clientes, não permite retirar a conclusão, descontextualizada e sem fundamento nas respostas dadas, de que não se trata de nutrição na vertente terapêutica ou nutrição personalizada.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

Segundo a Requerida não se verificam as ilegalidades imputadas aos atos tributários controvertidos, uma vez que a Requerente não demonstrou que as mais de 220.000 consultas de nutrição faturadas no período em causa tivessem sido efetivamente prestadas e que as que o foram tivessem tido por objetivo o tratamento de qualquer doença, *i.e.*, uma finalidade terapêutica. Deste modo, reitera a inaplicabilidade da isenção constante do artigo 9.º, alínea 1) do Código do IVA.

O facto de os serviços de nutrição serem prestados (os que o foram) por profissionais habilitados não significa que revistam fins terapêuticos, podendo as consultas ter os mais diversos fins, como ganhar ou perder peso, melhorar a performance desportiva e, em geral, para promover a saúde.

Neste contexto, sublinha que a finalidade terapêutica, na aceção do IVA, deve ser interpretada de forma restrita, em linha com a posição do Tribunal de Justiça expressa no acórdão *Frenetikexito*, que tem efeitos *ex-tunc* e com carácter vinculativo para os Tribunais nacionais (v. artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e artigo 8.º, n.º 4 da Constituição). Salaria que esta orientação foi adotada pelo acórdão uniformizador de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, de 20 de outubro de 2021, no processo

n.º 077/20.2BALSB², que conclui que os serviços de acompanhamento nutricional prestados por entidades que se dedicam a título principal à prestação de serviços de ginásios, como forma de proporcionar aos seus utentes um melhor desempenho físico e, em geral, maximizar os benefícios prosseguidos com a prática desportiva, não têm finalidade terapêutica e não beneficiam da isenção a que alude o artigo 9.º, 1) do Código do IVA.

Em relação à afirmação de que os Serviços Inspetivos da AT fizeram o seu trabalho de forma tendenciosa, a Requerida considera que viola os deveres de boa-fé e de lealdade e que, por não corresponder à verdade, configura litigância de má-fé.

Por outro lado, não foi prestada qualquer informação vinculativa à Requerente que suscite a aplicação do artigo 68.º, n.º 14 da LGT.

Finalmente, sobre o vício de falta de fundamentação, a Requerida argui que o mesmo é improcedente, pois os atos tributários encontram-se devidamente justificados, tendo a Requerente entendido perfeitamente o seu sentido e alcance.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo, para conhecer do pedido de anulação dos atos de liquidação de IVA e juros de mora e compensatórios inerentes (*cf.* artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

No entanto, o Tribunal Arbitral não pode conhecer dos pedidos dependentes de condenação da AT ao levantamento de garantia prestada nos processos de execução fiscal instaurados em relação àqueles atos de liquidação, bem como à extinção destes processos, por não se enquadrarem nas matérias arbitráveis previstas no citado artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, que

² Que deu lugar ao acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 1/2022, publicado no Diário da República de 20 de janeiro de 2022.

se referem exclusivamente às pretensões de declaração de ilegalidade de atos tributários.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias a contar da data limite de pagamento das liquidações adicionais impugnadas, conforme previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do Código de Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”).

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

Não foram identificadas questões prévias a apreciar. O processo não enferma de nulidades.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A. A...- LDA.**, aqui Requerente, é uma sociedade por quotas que, à data dos factos, tinha por objeto social a *“exploração de ginásio e outras atividades de manutenção e bem estar físico. Prestação de serviços médicos e de serviços relacionados com a nutrição e dietética. Terapias e medicinas não convencionais [...]”*, estando inscrita no registo comercial com o CAE principal 93139-R3 – Atividades de Ginásio, Fitness e com o CAE secundário 86210 – Atividades de Prática Médica de Clínica Geral, em Ambulatório – *cf.* Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) que consta do PA e documento 34.

- B.** A Requerente está enquadrada no regime normal de IVA com periodicidade trimestral em 2017 e mensal em 2018, e aplicou nestes anos a metodologia de dedução parcial/mista de afetação real – cf. RIT.
- C.** A Requerente caracteriza-se como um “Health Club”, com quatro estabelecimentos diferentes, sob a designação comercial “B...” sites em Leiria, Aveiro, Setúbal e Póvoa do Varzim, este último explorado somente a partir de setembro de 2018. Trata-se de espaços diversificados onde são disponibilizados aos clientes serviços de fitness e de nutrição – cf. RIT.
- D.** A Requerente está inscrita na Entidade Reguladora de Saúde como prestador de cuidados de saúde – cf. RIT.
- E.** A Requerente disponibiliza a cada cliente dois contratos: o contrato de adesão ao fitness e o contrato de adesão à nutrição que considera estarem ligados. Neste último, a Requerente compromete-se a proporcionar aos seus clientes serviços de dietética e nutrição a fim de cativar e fidelizar mais clientes – cf. RIT (anexos 14 a 20).
- F.** Estes serviços de nutrição são prestados por nutricionistas qualificados para o efeito, colaboradores da Requerente inscritos na Ordem dos Nutricionistas, seguindo as orientações da Direção-Geral da Saúde. No período em causa – 2017 e 2018 – a Requerente contava ao seu serviço com 9 nutricionistas a tempo inteiro ou a tempo parcial – cf. RIT, documento 35, declarações de parte e depoimentos das quatro testemunhas inquiridas.
- G.** A Requerente tem uma tabela de preços para os serviços de nutrição a prestar aos seus clientes fora do pacote em conjunto, disponibilizando consultas avulsas no valor de € 7,99 para sócios e € 20,00 para não sócios. Em 2017, foram faturadas 11 destas consultas – cf. RIT e documento 37.
- H.** Os clientes da Requerente podem aderir a diversos planos/pacotes, com ou sem fidelização e com ou sem nutrição. A opção dos sócios pela nutrição não altera o valor dos pacotes, apenas a existência, ou não, de fidelização suscita diferença

de preços. Assim, um contrato com fidelização tem a mesma mensalidade/preço, quer tenha sido ou não exercida, pelo cliente, a opção pela nutrição – cf. RIT, declarações de parte e depoimentos das quatro testemunhas inquiridas.

- I.** Os serviços de nutrição consistiam em consultas – iniciais e de acompanhamento subsequente – que, em regra, ocorriam presencialmente. As consultas por via eletrónica verificaram-se essencialmente com as restrições do Covid19, sendo, à data dos factos (2017 e 2018) pouco frequentes – cf. RIT e depoimento da primeira testemunha inquirida.
- J.** Além das consultas, existiam diversas interações entre a Requerente e os seus nutricionistas, por um lado, e os clientes de nutrição, por outro, sendo periodicamente, ou a pedido (de esclarecimento) dos clientes, prestadas informações sobre nutrição através de e-mail, no site ou na APP própria, ou, ainda, por contacto telefónico. A Requerente também publicitava receitas e sugestões na internet, na página eletrónica do clube e no Facebook, e realizava workshops de nutrição – cf. RIT, declarações de parte e depoimentos das quatro testemunhas inquiridas.
- K.** Em regra, as consultas de nutrição tinham uma duração aproximada entre 20 a 30 minutos, sendo as primeiras mais demoradas do que as subsequentes, e compreendiam a recolha de dados, a avaliação dos mesmos e a elaboração de plano alimentar. A principal diferença entre as consultas presenciais e por via eletrónica respeitava à avaliação antropométrica em que os dados relativos a medições e pesagens eram efetuados pelos próprios clientes – cf. RIT, documentos 44 a 47, declarações de parte e depoimentos das quatro testemunhas inquiridas.
- L.** As consultas presenciais tinham lugar em gabinetes individualizados e separados do espaço de ginásio em conformidade com as diretrizes da Ordem dos Nutricionistas – cf. RIT, documento 42, declarações de parte e depoimentos das quatro testemunhas inquiridas.

- M. Trinta e sete clientes da Requerente declararam que as consultas de nutrição que usufruíram tiveram fins terapêuticos, tendo assinado declarações pré-preenchidas e preparadas para o efeito pela Requerente – cf. documentos 49 a 85 e depoimento da quarta testemunha.
- N. A não frequência do cliente de uma modalidade do clube ou da sala de exercício não implicava uma redução da mensalidade, o mesmo acontecendo com a não utilização das consultas nutrição, ou o acesso às newsletters, workshops e dicas de nutrição. Esses serviços permaneciam disponíveis, sendo os clientes que decidiam não os utilizar – cf. RIT, declarações de parte e depoimentos das quatro testemunhas inquiridas.
- O. Na página eletrónica da Requerente é dito o seguinte – cf. documento 43 e <https://...pt/...t/nutricao/>:
- “O exercício físico é de extrema importância para uma vida saudável, no entanto a preocupação não deverá ser apenas com a prática de desporto. A Nutrição também é um pilar básico de saúde, devendo desta forma existir uma ligação entre ambos.*
- Nos ginásios B... tem à sua disposição nutricionistas para o ajudar a adquirir hábitos de alimentação saudáveis. Considerando algumas medidas antropométricas: peso e altura, alguns fatores de risco como a diabetes, colesterol, pressão arterial, % de MG (massa gorda); % H2O água) e, por fim, alguns dados de atividade física, são elaborados planos nutricionais personalizados.*
- Todos os meses divulgamos sugestões e dicas de nutrição sempre com as melhores ideias para garantir uma alimentação cuidada e saudável.”*
- P. A Requerente, na faturação emitida aos seus clientes, segregou uma importância, a título de serviços de nutrição prestados, à qual aplicou a isenção de IVA prevista na alínea 1), do artigo 9.º do Código do IVA – cf. RIT.

- Q.** A Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo externo realizado aos anos 2017 e 2018, ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI 2019... e OI 2019..., respetivamente, de âmbito parcial, abrangendo IVA e IRC. A ação teve início em 23 de fevereiro de 2021 e os atos inspetivos foram concluídos na data da notificação da nota de diligência remetida por ofício de 21 de junho de 2021 – cf. RIT.
- R.** Na sequência da ação inspetiva, a Requerente, após ter optado por não exercer o seu direito de audição prévia, foi notificada do Relatório Final de Inspeção que contém correções de IVA³, sem lugar a avaliação indireta, no valor de € 170.690,17 (com referência a 2017) e de € 233.752,18 (relativamente a 2018) – cf. RIT.
- S.** Em resultado deste procedimento de inspeção, foram efetuadas correções de IRC e IVA, com referência aos exercícios de 2017 e 2018, estando em causa nos presentes autos apenas a matéria de IVA relativa aos serviços de nutrição – cf. RIT.
- T.** Para fundamentar estas correções, na parte relevante para o objeto desta ação, refere o Relatório de Inspeção Tributária, o seguinte – cf. RIT:

“[...]

II.3.4.2 – RENDIMENTOS OBTIDOS

Nos referidos ginásios, o sujeito passivo além de prestar serviços de atividades de ginásio também declarou prestar outros serviços, nomeadamente, de nutrição, fisioterapia, osteopatia e outros, bem como declarou a venda de produtos, conforme se verifica dos quadros extraídos do SAF-T da faturação que se juntam em anexo, para 2017 (ANEXO 2) e 2018 (ANEXO 3).

Dos referidos quadros, os serviços que se destacam, pela quantidade e valor, são os seguintes:

³ Entre outras correções que não foram impugnadas nesta ação arbitral e que, por isso, são irrelevantes neste âmbito.

2017

<i>Código</i>	<i>Nome</i>	<i>Quantidade</i>	<i>Unidade de medida</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>
<i>M201</i>	<i>CAMPANHA</i>	<i>46.335,00</i>	<i>UN</i>	<i>1.345,32</i>	<i>437.766,21</i>
<i>M401</i>	<i>SEM FIDELIZAÇÃO</i>	<i>8.916,00</i>	<i>UN</i>	<i>715,80</i>	<i>119.708,13</i>
<i>M601</i>	<i>COM FIDELIZAÇÃO</i>	<i>40.370,00</i>	<i>UN</i>	<i>746,64</i>	<i>387.905,80</i>
<i>M801</i>	<i>NUTRIÇÃO</i>	<i>95.840,00</i>	<i>UN</i>	<i>2.170,15</i>	<i>746.711,13</i>

2018

<i>Código</i>	<i>Nome</i>	<i>Quantidade</i>	<i>Unidade de medida</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>
<i>M201</i>	<i>CAMPANHA</i>	<i>43.666,00</i>	<i>UN</i>	<i>790,56</i>	<i>413.109,05</i>
<i>M401</i>	<i>SEM FIDELIZAÇÃO</i>	<i>13.896,00</i>	<i>UN</i>	<i>591,42</i>	<i>188.134,02</i>
<i>M601</i>	<i>COM FIDELIZAÇÃO</i>	<i>66.790,00</i>	<i>UN</i>	<i>1.124,84</i>	<i>644.544,25</i>
<i>M801</i>	<i>NUTRIÇÃO</i>	<i>129.986,00</i>	<i>UN</i>	<i>2.213,85</i>	<i>1.018.212,93</i>

Os serviços com os códigos M201 – Campanha, M401 – Sem Fidelização e M601 – Com Fidelização, são planos de mensalidades correspondentes à parte da atividade física. Estes planos, quando faturados mensalmente aos clientes têm associados serviços de nutrição (M801), que constam na mesma fatura. Por exemplo, quando o sujeito passivo debita um serviço com o código M201, na mesma fatura também debita o serviço com o código M801 – Nutrição.

II.3.4.3 – FATURAS EMITIDAS

Conforme referido no ponto anterior, os serviços correspondentes aos códigos M201,

M401, M601 têm todos associados, na fatura emitida, os serviços de Nutrição (M801). A título de exemplo, de seguida identificam-se as faturas emitidas a alguns clientes dos ginásios, que se encontram nessas situações.

1.º Exemplo- Cliente – C... [...]

2017

<i>Data</i>	<i>Documento</i>	<i>Ílquido</i>	<i>IVA</i>	<i>Total</i>
<i>Nome: 40002-C...</i>				
<i>09-01-2017</i>	<i>FR 1702010102/403</i>	<i>17,75</i>	<i>2,24</i>	<i>19,99</i>
<i>08-02-2017</i>	<i>FR 1702010102/3073</i>	<i>17,75</i>	<i>2,24</i>	<i>19,99</i>
<i>08-03-2017</i>	<i>FR 1702010102/5614</i>	<i>17,75</i>	<i>2,24</i>	<i>19,99</i>
<i>07-04-2017</i>	<i>FR 1702010102/8189</i>	<i>17,75</i>	<i>2,24</i>	<i>19,99</i>
<i>08-05-2017</i>	<i>FR 1702010102/10692</i>	<i>17,75</i>	<i>2,24</i>	<i>19,99</i>
<i>08-06-2017</i>	<i>FR 1702010102/13104</i>	<i>17,75</i>	<i>2,24</i>	<i>19,99</i>
<i>07-07-2017</i>	<i>FR 1702010102/15710</i>	<i>17,75</i>	<i>2,24</i>	<i>19,99</i>
<i>08-08-2017</i>	<i>FR 1702010102/18157</i>	<i>17,75</i>	<i>2,24</i>	<i>19,99</i>
<i>08-09-2017</i>	<i>FR 1702010102/20580</i>	<i>25,88</i>	<i>4,11</i>	<i>29,99</i>
<i>22-09-2017</i>	<i>FR 1702010101/3299</i>	<i>25,00</i>	<i>0,00</i>	<i>25,00</i>
<i>30-09-2017</i>	<i>FR</i>	<i>25,00</i>	<i>0,00</i>	<i>25,00</i>

	1702010101/3426			
09-10-2017	FR 1702010102/23109	17,75	2,24	19,99
20-10-2017	FR 1702010101/3749	25,00	0,00	25,00
08-11-2017	FR 1702010102/25539	17,75	2,24	19,99
29-11-2017	FR 1702010101/4175	25,00	0,00	25,00
07-12-2017	FR 1702010102/27980	17,75	2,24	19,99
		321,13	28,75	349,88

2018

<i>Data</i>	<i>Documento</i>	<i>Ilíquido</i>	<i>IVA</i>	<i>Total</i>
<i>Nome: 40002-C...</i>				
08-01-2018	FR 1802010102/1754	17,75	2,24	19,99
08-02-2018	FR 1802010102/2754	17,75	2,24	19,99
08-03-2018	FR 1802010102/5139	17,75	2,24	19,99
09-04-2018	FR 1802010102/7473	17,75	2,24	19,99
08-05-2018	FR 1802010102/9968	17,75	2,24	19,99
08-06-2018	FR 1802010102/12687	17,75	2,24	19,99

09-07-2018	FR 1802010102/17378	17,75	2,24	19,99
08-08-2018	FR 1802010102/17680	17,75	2,24	19,99
07-09-2018	FR 1802010102/20229	25,88	4,11	29,99
08-10-2018	FR 1802010102/22760	17,75	2,24	19,99
08-11-2018	FR 1802010102/25402	17,75	2,24	19,99
07-12-2018	FR 1802010102/27873	17,75	2,24	19,99
		221,13	28,75	249,88

- *Nos dois anos em análise, a mensalidade de € 19,99, corresponde à mensalidade do código M201 “Campanha”;*
- *Pela parte da atividade física foi faturado o valor de € 9,76, sujeito a IVA à taxa de 23% (correspondente ao valor de € 2,24);*
- *Pela parte da nutrição foi faturado o valor de € 7,99, isento de IVA;*
- *O montante total da mensalidade, sem IVA, foi de € 17,75 (9,76+7,99);*
- *A nutrição representa cerca de 45% (7,99/17,75) do valor da mensalidade faturada;*
- *Também foram emitidas faturas no montante de € 25,00, em 2017, referentes a serviços de fisioterapia, os quais foram faturados sem IVA (isentos de IVA);*
- *Junta-se a título exemplificativo (ANEXO 4) a fatura n.º FR 1802010102/1754 de 08/01/2018, referente à mensalidade de janeiro/2018.*

2.º Exemplo- Cliente – D...[...]

2017

<i>Data</i>	<i>Documento</i>	<i>Ílquido</i>	<i>IVA</i>	<i>Total</i>
<i>Nome: 688801-D...</i>				
23-10-2017	FR 1701010101/5163	20,78	4,21	24,99
08-11-2017	FR 1701010102/28940	21,81	3,18	24,99
07-12-2017	FR 1701010102/34544	21,81	3,18	24,99
		64,40	10,57	74,97
		64,40	10,57	74,97

2018

<i>Data</i>	<i>Documento</i>	<i>Ílquido</i>	<i>IVA</i>	<i>Total</i>
<i>Nome: 688801-D...</i>				
08-01-2018	FR 1801010102/2648	21,81	3,18	24,99
08-02-2018	FR 1801010102/5355	21,81	3,18	24,99
08-03-2018	FR 1801010102/7860	21,81	3,18	24,99
09-04-2018	FR 1801010102/10747	21,81	3,18	24,99
08-05-2018	FR 1801010102/13311	21,81	3,18	24,99
		109,05	15,90	124,95
		109,05	15,90	124,95

- *Este cliente tinha a mensalidade de € 24,99, que corresponde à mensalidade*

“Sem Fidelização”, com o código M401;

- Foi faturado o montante de € 13,82 pela parte da atividade física, sujeita a IVA à taxa de 23%;
- E faturado o montante de € 7,99 pela parte de nutrição, isenta de IVA;
- O montante total da mensalidade, sem IVA, foi de € 21,81 (13,82+7,99);
- A nutrição representa cerca de 36,6% (7,99/21,81) do valor da mensalidade faturada;
- Junta-se em anexo (**ANEXO 5**) a fatura n.º FR 1701010101/5163 de 23/10/2017, a título exemplificativo de uma mensalidade deste cliente. Nesta fatura, o valor correspondente à parte de nutrição foi apenas de € 2,49 e a parte relativa à atividade física foi de € 2,50, enquanto nas restantes faturas emitidas os valores foram de € 7,99 e de € 13,82 respetivamente. De referir que os montantes da mensalidade faturados nesta fatura estão relacionados com a data da inscrição.

3.º Exemplo- Cliente – E... [...]

2017

Data	Documento	Ilíquido	IVA	Total
Nome: 508501-E...				
02-01-2017	FR 1701010101/1	34,01	5,98	39,99
08-02-2017	FR 1701010102/2743	17,75	2,24	19,99
08-03-2017	FR 1701010102/8045	17,75	2,24	19,99
15-03-2017	FR 1701010101/1663	17,75	2,24	19,99
15-03-2017	FR 1701010101/1665	12,20	2,80	15,00

		99,46	15,50	114,96
--	--	-------	-------	--------

2018

Data	Documento	Ilíquido	IVA	Total
<i>Nome: 508501-E...</i>				
03-02-2018	FR 1801010101/639	29,95	5,04	34,99
08-03-2018	FR 1801010102/6949	17,75	2,24	19,99
09-04-2018	FR 1801010102/9900	17,75	2,24	19,99
30-04-2018	FR 1801010101/2158	34,01	5,98	39,99
		99,46	15,50	114,96
		99,46	15,50	114,96

- *A mensalidade de € 19,99 corresponde à mensalidade “Com Fidelização”, com o código M601;*
- *Foi faturado o montante de € 9,76 pela parte da atividade física, sujeita a IVA à taxa de 23%;*
- *E faturado o montante de € 7,99 pela parte da nutrição, isenta de IVA;*
- *O montante total da mensalidade, sem IVA, foi de € 17,75 (9,76+7,99);*
- *Assim, a nutrição representa cerca de 45% (7,99/17,75) do valor da mensalidade faturada;*
- *Junta-se em anexo (ANEXO 6), a título exemplificativo, a fatura n.º FR 1701010101/1 de 02/01/2017, relativa à mensalidade do mês de janeiro de 2017.*

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

III.1 ANÁLISE EM SEDE DE IVA

[...]

III.2 – ISENÇÃO INDEVIDA DOS SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO

III.1.2.1 – Enquadramento Tributário

O Código do IVA determina na alínea 1 do art.º 9º que estão isentas do imposto:

«Artigo 9.º - Isenções nas operações internas»

«Estão isentas do imposto:

1) As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, psicólogo, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas».

Esta norma do Código do IVA tem por base a alínea c) do n.º 1 do art.º 132.º da Diretiva 2006/112/CE do conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), que dispõe o seguinte:

«Artigo 132.º»

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

c) 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 respeito do disposto no art.º 132.º, n.º 1, al. c) da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) afirmou em vários acórdãos, entre outros, Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler), que a mesma tem um carácter objetivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem atender à forma jurídica do prestador, bastando verificar-se dois requisitos, cumulativamente, tratarem-se de serviços médicos ou

paramédicos e que sejam prestados por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

Em relação ao primeiro requisito, resulta da diversa jurisprudência emanada pelo TJUE que o conceito de “prestações de serviços de assistência”, previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 132º da Diretiva 2006/112/CE, visa prestações que tenham por finalidade, diagnosticar, tratar e na medida do possível, curar as doenças ou anomalias da saúde (Acórdãos de 10 de junho de 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, n.os 37 e 38, e de 18 de setembro de 2019, Peters C-700/17, EU:C:2019:753, n.º 20 e jurisprudência referida).

Mais recentemente refira-se o Acórdão do Tribunal de Justiça de 04 de março de 2021, Processo C-581/19, o qual tem por objeto um pedido do Centro de Arbitragem Administrativa –CAAD, Portugal, que no seu ponto 50, conclui: (...) um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional, certificado e habilitado em instituições desportivas, e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção física e bem-estar físico, constitui uma prestação de serviços distinta e independente e não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artº 132º, nº1, alínea c) desta diretiva»

Ainda no que concerne a esta decisão, também, a Advogada- Geral, Juliane Kokott, nas suas conclusões apresentadas em 22/10/2020, referiu no ponto 60: «(...) Só são abrangidos pelo conceito de prestação de serviços de assistência as prestações que tenham finalidade diagnosticar, tratar e na medida do possível curar doenças ou problemas de saúde. É, portanto, condição que estas tenham finalidade terapêutica (...)»

Pelo que as “prestações de serviços de assistência”, nos termos da Diretiva 2006/112/CE devem imperativamente ter uma finalidade terapêutica, uma vez que é esta que determina se uma prestação médica ou paramédica deve ser isenta de IVA (Acórdão de 5 de Março de 2020, processo n.º C-48/19, EU:C:2000:169, n.º 27).

No mesmo sentido, ao nível da doutrina administrativa nacional, o entendimento veiculado no que respeita às operações previstas no n.º 1 do art.º 9.º do CIVA, designadamente nas informações vinculativas n.º 16277 de 20/12/2019 e n.º 15818 de 18/06/2020, ambas com despacho da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação), refere que apenas no caso de as consultas de nutricionismo terem como objetivo prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde, no âmbito da atividade de dietética, e de serem prestadas por profissionais devidamente habilitados e credenciados para o exercício desta atividade paramédica, no caso, nutricionistas e dietistas credenciados pela Ordem dos Nutricionistas, se considera que estamos perante «prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões paramédicas» para efeitos da referida alínea 1) do art.º 9º do CIVA.

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

Determina o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, que as atividades paramédicas são as constantes da lista anexa ao citado diploma, do qual faz parte integrante, e compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção de saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou da reabilitação.

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

A referida lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, prevê no seu item 5, a atividade de Dietética, que compreende, conforme descrição aí prevista, a «(...) Aplicação de conhecimentos de nutrição e dietética na saúde em geral e na educação

de grupos e indivíduos, quer em situação de bem-estar quer na doença, designadamente no domínio da promoção e tratamento e da gestão de recursos alimentares (...)».

A atividade de nutricionista enquadra-se na descrição mencionada para o exercício da atividade de “dietética” prevista nos Decretos-Lei anteriormente citados, pelo que as prestações de serviços efetuadas por nutricionistas podem ser abrangidas pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que estejam cumpridas as condições enumeradas nos referidos diplomas e se refiram a operações abrangidas pelo item 5 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93 de 24 de julho, nomeadamente, que sejam asseguradas por profissionais habilitados para o seu exercício, nos termos da legislação aplicável.

Nesse pressuposto, os serviços prestados por dietistas, bem como, por nutricionistas, quer sejam prestados diretamente ao utente quer sejam prestados a uma qualquer entidade com quem contratualizem os seus serviços, são abrangidos pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA. Esta isenção refere-se ao exercício objetivo das atividades e não à forma jurídica que o caracteriza, encontrando-se, assim, as atividades descritas isentas, ainda que desenvolvidas no âmbito das sociedades.

III.1.2.2- Análise e Enquadramento Dos Serviços de Nutrição declarados pelo Sujeito Passivo

Após toda a análise efetuada e exposta nos pontos anteriores passamos então seguidamente à análise e enquadramento, em sede de IVA, dos serviços prestados pelo sujeito passivo, especialmente, no que respeita ao enquadramento dado pelo sujeito passivo, aos serviços de nutrição, os quais como já referimos considera isentos.

III.1.2.2.1- Inscrição na Entidade Reguladora da Saúde (ERS)

Para o funcionamento de estabelecimento prestador de cuidados de saúde, de acordo com o previsto no Decreto-Lei n.º 279/2009, de 06 de outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 164/2013 de 6 de dezembro e nos termos do Decreto-Lei n.º 127/2009, de 27 de

maio, alterado pelo Decreto-Lei n.º 126/2014, de 22 de agosto e da Portaria 52/2011, de 27 de janeiro, é obrigatório o registo na Entidade Reguladora de Saúde (ERS), tendo o sujeito passivo entregue os comprovativos do pagamento das taxas em 2017 e 2018.

III.1.2.2.2- Nutricionistas afetos aos ginásios

A prestação de cuidados paramédicos encontra-se reservada a pessoas tituladas por curso oficial ou seu equivalente legal, na medida em que cumpram as condições enumeradas nos termos do Decreto-Lei 261/93, de 24 de julho, do Decreto-Lei 320/99, de 11 de agosto e do Decreto-Lei 564/99, de 21 de dezembro, e se refiram a atividades abrangidas no Anexo ao Decreto-Lei 261/93, de 24 de julho.

De acordo com o disposto no art.º 2.º do Decreto-Lei 261/93, «o exercício de atividades paramédicas depende da verificação das seguintes condições:

- *Titularidade de curso ministrado em estabelecimento de ensino oficial ou ensino particular ou cooperativo desde que reconhecido nos termos legais;*
- *Titularidade de diploma ou certificado reconhecido como equivalente aos referidos na alínea anterior por despacho conjunto dos Ministros da Educação e da Saúde;*
- *Titularidade de carteira profissional, ou título equivalente, emitido ou validado por entidade pública.»*

De acordo com o art.º 5.º do Decreto-Lei 320/99, de 11 de agosto, o acesso ao exercício das profissões de diagnóstico e de terapêutica está condicionada ao título profissional.

Assim, nos termos do art.º 4.º do Decreto-Lei 320/99, só é permitido o acesso o exercício destas profissões aos indivíduos detentores de uma das qualificações profissionais aí discriminadas.

Para prestar estes serviços no âmbito da sua atividade o sujeito passivo recorreu a nutricionistas, dos quais juntou cópia da respetiva cédula profissional, comprovativo

da sua inscrição na ordem dos nutricionistas.

Assim para cada um dos ginásios o sujeito passivo tinha os seguintes nutricionistas:

Nutricionistas/ Dietistas	Lei ria	Setú bal	Ave iro	Póv oa de Varz im	20 17	20 18	Espaço tempo ral	Data Inscri ção Orde m	N.º Céd ula	Tipo de vínculo	Observ ações
F... [...]	x				x	x	17/03/ 2017 a 30/09/ 2018	31- 07- 2015	...N	A Termo Resolut ivo	20 horas semanai s
G... [...]	x					x	01/10/ 2018 a 30/09/ 2020	25- 08- 2017	...N	A Termo Resolut ivo	40 horas semanai s
H... [...]		x			x	x	Desde 03/05/ 2017	26- 08- 2016	...N	Sem Termo	40 horas semanai s
L... [...]			x				Desde 22/09/ 2016	15- 05- 2015	...N	Sem Termo	40 horas semanai s
J... [...]				x			17-09- 2017	19- 12- 2016	...N	A Termo Resolut ivo (desde 18/03/2 019)	40 horas semanai s
K... [...]		x					De junho 2018 a agosto	01- 07- 2016	...N	Recibos Verdes	24 horas semanai s (3

							<i>de</i> 2019				<i>dias por semana, 8 horas por dia</i>
L... [...]		x					<i>De</i> <i>abril</i> <i>de</i> 2018 a <i>agosto</i> <i>de</i> 2018	25- 08- 2017	...N	<i>Recibos</i> <i>Verdes</i>	24 <i>horas</i> <i>semanais</i> <i>(3</i> <i>dias por</i> <i>semana,</i> <i>8 horas</i> <i>por dia</i>
M... [...]		x					<i>De</i> <i>março</i> <i>de</i> 2018 a <i>maio</i> <i>de</i> 2018	19- 09- 2016	...N	<i>Recibos</i> <i>Verdes</i>	24 <i>horas</i> <i>semanais</i> <i>(3</i> <i>dias por</i> <i>semana,</i> <i>8 horas</i> <i>por dia</i>
N... [...]		x					<i>Desde</i> 12/06/ 2018	19- 01- 2016	...N	<i>Recibos</i> <i>Verdes</i>	24 <i>horas</i> <i>semanais</i> <i>(3</i> <i>dias por</i> <i>semana,</i> <i>8 horas</i> <i>por dia</i>

Notas:

- *O ginásio de Setúbal abriu em 15 de maio de 2017;*
- *O ginásio da Póvoa de Varzim abriu em 17 de setembro de 2018;*
- *No ginásio de Leiria, até 17/03/2017, esteve a nutricionista O... (CP ...N).*

Do quadro anterior, retira-se que os ginásios de Leiria, Aveiro e Póvoa de Varzim, em

2017 e 2018, apenas tiveram um nutricionista a prestar os serviços relacionados com a nutrição. Em relação a Setúbal, no ano de 2017 tiveram apenas um nutricionista e em 2018 houve períodos que esteve mais do que um nutricionista ao serviço da empresa.

III.1.2.2.3- Tabelas de preço

O sujeito passivo entregou, para cada ginásio, as tabelas de preço em vigor em cada ano, juntando-se para o efeito, em anexo as tabelas de preço em vigor para o período de 2017 (ANEXO 12) e para o período de 2018 (ANEXO 13). Das referidas tabelas retira-se que as “Mensalidades” para a frequência dos ginásios são iguais em todos os estabelecimentos, bem como que os preços se mantiveram sem alterações para os dois anos em análise.

Junta-se “Print” de uma tabela de preços no que diz respeito à parte das “Mensalidades”:

<i>B...</i>	
<i>SERVIÇOS DISPONÍVEIS</i>	
<u>MENSALIDADES</u>	<u>Preçário</u>
<i>Sócios com Compromisso Sem Nutrição</i>	<i>19,99 €</i>
<i>Sócios Com Compromisso Com Nutrição</i>	<i>19,99 €</i>
<i>Sócios Sem Compromisso Sem Nutrição</i>	<i>24,99 €</i>
<i>Sócios Sem Compromisso Cem Nutrição</i>	<i>24,99 €</i>
<i>Xtreme kids (só modalidade kids Sem Compromisso)</i>	<i>9,99 €</i>

Como se verifica o valor da mensalidade, para os sócios, só varia em função do compromisso (fidelização). Se for com compromisso, a mensalidade é de € 19,99; se for sem compromisso (sem fidelização) é de € 24,99. Por outro lado, infere-se que tanto para os sócios com fidelização como para os sócios sem fidelização, o preço não

varia, quer tenham ou não associados os serviços de nutrição, ou seja, para **os sócios com fidelização (com ou sem nutrição)**, o preço é sempre de € 19,99 e para os **sócios sem fidelização (com ou sem nutrição)**, o preço é sempre de € 24,99.

Daqui retira-se que os clientes pagam pela frequência do ginásio a mesma importância, tendo ou não incluída a nutrição, configurando na prática os serviços de nutrição um “Bónus” ou “Regalia” para o cliente, sendo um benefício acrescido na sua frequência do ginásio e para o qual o mesmo não tem de pagar mais.

Para o cliente, optar por uma mensalidade com nutrição ou sem nutrição, é financeiramente indiferente já que paga exatamente o mesmo. No entanto, essa situação reflete-se de outra forma na esfera do sujeito passivo, pois relativamente aos clientes que optam pelas mensalidades com inclusão de serviços de nutrição, o mesmo vê reduzida a base de incidência sujeita a imposto (IVA), reduzindo também o imposto a entregar ao Estado.

Analisando os serviços faturados pelo sujeito passivo em 2017 e 2018, conforme ANEXO 2 e ANEXO 3, verifica-se que as mensalidades/adesões que têm nutrição incluída têm muito maior relevância, quer em quantidade quer em valor, face às mensalidades que não incluem nutrição. A título de exemplo, destacam-se as mensalidades, mais significativas, com referência ao ano de 2017:

MENSALIDADES de 2017							
COM NUTRIÇÃO				SEM NUTRIÇÃO			
Código	Nome	Quantidade de (unid)	Valor	Código	Nome	Quantidade de (unid)	Valor
M201	Campanha	46.335	437.766,21 €				
M601	Com Fidelizaçã	40.370	387.905,80 €	M390	Com Fidelizaçã	36	540,31 €

	<i>o</i>				<i>o sem nutrição</i>		
M401	<i>Sem fidelização</i>	8.916	119.708, 13 €	M410 1	<i>Sem Fidelizaçã o sem nutrição</i>	11	211,32 €
M450 1	<i>Mensalida de IPL</i>	219	1.964,20 €	M470 1	<i>Mensalida de IPL sem nutrição</i>	15	211,24 €
				M200 1	<i>X- Treme Kids</i>	845	6.475,7 3 €
				M170 1	<i>X- Treme</i>	251	3.916,2 1 €
Total		95.840	947.344, 34 €			1.158	11.354, 81 €

Nota: Nas quantidades e no valor não se expurgou as notas de crédito, dado a sua irrelevância, conforme se pode aferir do ANEXO 2 referente aos rendimentos de 2017.

Como se pode observar, por exemplo, no caso da mensalidade **Com Fidelização e Com Nutrição** o sujeito passivo faturou **40.370** serviços, no montante global de **€ 387.905,80** e na mensalidade **Com Fidelização e Sem Nutrição** faturou **36** serviços, no montante total de **€ 540,31**. Para as mensalidades **Sem Fidelização e Com Nutrição**, o sujeito passivo faturou **8.916** serviços, no montante total de **€ 119.708,13** e na mensalidade **Sem Fidelização e Sem Nutrição** faturou **11** serviços, no montante global de **€ 211,32**. Verifica-se assim uma grande disparidade.

No que respeita ao ano de 2018, verifica-se a mesma situação:

MENSALIDADE	
COM NUTRIÇÃO	SEM NUTRIÇÃO

<i>Código</i>	<i>Nome</i>	<i>Quantidade</i> <i>(unid)</i>	<i>Valor</i>	<i>Código</i>	<i>Nome</i>	<i>Quantidade</i> <i>(unid)</i>	<i>Valor</i>
M201	Campanha	43.666	413.109,0 5 €	M540 1	Campanha sem nutrição	136	1.998,6 3 €
M601	Com Fidelização	66.790	644.544,2 5 €	M390 1	Com Fidelização sem nutrição	481	7.509,8 3 €
M401	Sem fidelização	13.896	188.134,0 2 €	M410 1	Sem Fidelização sem nutrição	211	4.180,7 4 €
M450 1	Mensalidade de IPL	3.549	33.781,80 €	M470 1	Mensalidade de IPL sem nutrição	48	780,00 €
				M200 1	X- Treme Kids	2.788	22.101, 40 €
				M170 1	X- Treme	101	1.625,0 0 €
Total		127.901	1.279.569, 12 €			3.765	38.195, 60 €

Nota: Nas quantidades e no valor não se expurgou as notas de crédito, dado a sua irrelevância, conforme se pode aferir do ANEXO 3 referente aos rendimentos de 2018.

Face ao acima descrito, conclui-se que as adesões de mensalidades sem nutrição têm um valor muito residual face às adesões das mensalidades com nutrição incluída.

Ainda, sobre as tabelas de preços, em relação à parte da nutrição, conforme se retira dos anexos (ANEXO 12 e ANEXO 13) verifica-se que a mesma tem apenas 2 valores diferentes, para **sócios** que é de **€ 7,99** e **para não sócios** que é de **€ 20 00**, conforme print extraído das tabelas de preços, e cujo valor é igual em todos os ginásios e se mantem inalterado nos anos de 2017 e 2018:

<u>NUTRIÇÃO</u>	<u>Preçário</u>
Sócios B... (Incluído na Mensalidade)	7,99 €
Não Sócios B...	20,00 €

Da análise do SAF-T da faturação de 2017 e 2018, os serviços de nutrição faturados a € 20,00 (código S3601) foram exíguos face aos serviços de nutrição faturados aos sócios (código M801), que se encontram incluídos na mensalidade.

Senão vejamos:

2017

Código	Nome	Quantidade	Unidade de medida	Débito	Crédito
M801	NUTRIÇÃO	95.840,00	UN	2.170,15	746.711,13
S3601	SERVIÇO NUTRIÇÃO EXTRA	2,00	UN	0,00	40,00

2018

Código	Nome	Quantidade	Unidade de medida	Débito	Crédito
M801	NUTRIÇÃO	129.986,00	UN	2.213,85	1.018.212,93

S3601	SERVIÇO NUTRIÇÃO EXTRA	4	UN	0,00	80,00
-------	---------------------------	---	----	------	-------

[...]

III.1.2.2.4- Análise dos contratos tipo

Em resposta ao solicitado, o sujeito passivo remeteu um contrato tipo, para as várias mensalidades em vigor, passando-se a analisar alguns, no que toca àqueles em que o cliente pode optar, ou não, pelos serviços de nutrição:

1. Com compromisso com nutrição

- *Este contrato de adesão ao ginásio, datado de janeiro de 2017, respeita ao cliente [...], ao qual se junta o designado por “Contrato 2 de Prestação de Serviços de Nutrição”, anexando-se ambos (ANEXO 14);*
- *No SAF-T da faturação, este contrato de adesão tem o código M601- Com fidelização e com nutrição;*
- *O contrato de adesão refere:*

ADESÃO **(a preencher pelo B...)**

Tipo de adesão: Mensal

Taxa de inscrição: 10 € Contracto 1: 19,99€ Contracto 1+2: 19,99€

(Mensalidade :12€ + Nutrição : 7,99€)

Seguro Anual: 10 € Outros € - _____

Neste contrato, a parte da mensalidade relativa à atividade física é € 12, tendo como base tributável o valor de € 9,76, a que acresce IVA à taxa de 23% ($9,76 \times 0,23 = 2,24$), perfazendo o total de € 12 ($9,76 + 2,24$). A parte da nutrição (isenta de IVA) é de € 7,99.

- *No verso do contrato de adesão refere nos direitos dos sócios (ponto 4, al. e) que:*

«e) O sócio tem direito a uma mensagem de correio eletrónico, com uma

consulta nutricional online (B...), que inclui receitas e dicas para ter uma alimentação mais saudável, com periodicidade mensal.»

- *Este mesmo sócio, em 2018, tem outro contrato de adesão (ANEXO 15), assinado em 03/02/2018, que, no verso, nos direitos dos sócios (ponto 4, al. e) menciona que:*

«e) Sempre que o sócio não compareça presencialmente à consulta de nutrição mensal, tem direito, a receber por correio eletrónico uma consulta nutricional online (B...), que inclui receitas e dicas para ter uma alimentação mais saudável. Essa consulta tem o valor de 7,99€ conforme consta no contrato nutricional.»

- *No contrato 2 de Prestação de Serviços de Nutrição, datado de 02/01/2017 (ANEXO 14), consta na cláusula primeira:*

O Primeiro Outorgante obriga-se a prestar através de profissionais especializados e devidamente qualificados para o efeito, serviços de aconselhamento dietético e nutricional, composto por uma sessão presencial, com vista à aplicação de conhecimentos de nutrição e dietética na saúde geral e na educação do Segundo Outorgante, nomeadamente no domínio da promoção e tratamento e gestão de recursos alimentares.

E, na cláusula segunda:

Pela prestação de serviços ora contratada o Segundo Outorgante pagará o valor de 7,99€, isento de IVA nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 9.º do CIVA.

E, na cláusula terceira:

- O presente contrato 2 tem a duração igual ao contrato de adesão referido em 1 dos Considerandos, renovando-se nos seus precisos termos.

Do mesmo modo, a denúncia e a resolução operam nos precisos termos do referido contrato de adesão.

A cessação do contrato de adesão referido em 1 dos Considerandos implica, automaticamente, a cessação do presente contrato.

- *O contrato 2 de Prestação de Serviços de Nutrição, assinado em 03/02/2018 (ANEXO 15), tem as mesmas cláusulas que o contrato celebrado em 2017.*

2. Com compromisso sem nutrição

- *Este contrato de adesão ao ginásio, que se anexa (ANEXO 16), respeita à cliente [...] e foi assinado em 14/10/2017;*
- *No SAF-T da faturação este contrato tem o código M3901- Com fidelização e sem nutrição;*
- *Muito embora o contrato de adesão, seja idêntico na discriminação de valores daqueles que têm nutrição incluída (com compromisso e com nutrição), referindo os valores abaixo indicados, verificou-se que a faturação emitida é sem nutrição, pelo valor de € 16,25 sobre o qual incide IVA à taxa de 23%, perfazendo a mensalidade também o valor de € 19,99:*

Tipo de adesão: Mensal

Taxa de inscrição: 10 € Contracto 1: 19,99€ Contracto 1+2: 19,99€

(Mensalidade :12€ + Nutrição : 7,99€)

Seguro Anual: 10 € Outros € - _____

Data de Início: ___ / ___ / _____ Método de Pagamento: **Débito Directo**

Duração: 1 Ano Notas: _____

- *No verso do contrato, no que se refere aos direitos dos sócios, no ponto 4 al e), consta que:*

e) Sempre que o sócio não compareça presencialmente à consulta de nutrição mensal, tem direito, a receber por correio electrónico uma consulta nutricional online (B...), que inclui receitas e dicas para ter uma alimentação mais saudável. Essa consulta tem o valor de 7,99€ conforme consta do contrato nutricional.

3. Sem compromisso com nutrição

- *Este contrato de adesão ao ginásio, respeita ao cliente [...], ao qual se junta o*

“Contrato 2 de Prestação de Serviços de Nutrição”, ambos assinados em 07/08/2017, anexando-se os dois (ANEXO 17);

- No SAF-T da faturação este contrato tem o código M401- Sem fidelização e com nutrição,
- O contrato de adesão refere:

ADESÃO (a preencher pelo B...)

Tipo de adesão: Mensal

Taxa de inscrição: 10 € Contrato 1: 24,99€ Contrato 1+2: 24,99€

(Mensalidade :17€ + Nutrição : 7,99€)

Seguro Anual: 10 € Outros € - _____

Data de Início: ___ / ___ / _____ Método de Pagamento: **Débito Directo**

Duração: 0 Meses Notas: _____

Neste contrato, a parte da mensalidade relativa à atividade física é € 17, tendo como base tributável o valor de € 13,82, a que acresce IVA à taxa de 23% ($13,82 \times 0,23 = 3,18$), perfazendo o total de € 17 ($13,82 + 3,18$). A parte da nutrição (isenta de IVA) é de € 7,99.

- No verso do contrato de adesão refere nos direitos dos sócios (ponto 4, al. e) que:

«Sempre que o sócio não compareça presencialmente à consulta de nutrição mensal, tem direito, a receber por correio electrónico uma consulta nutricional online (B...), que inclui receitas e dicas para ter uma alimentação mais saudável. Essa consulta tem o valor de 7,99€ conforme consta do contrato nutricional.»

- Em relação ao Contrato 2 de Prestação de Serviços de Nutrição as cláusulas são as mesmas do Contrato do Cliente com Compromisso e com nutrição.

4. Sem compromisso e sem nutrição

- Este contrato de adesão ao ginásio, datado de 06/08/2017, respeita à cliente

[...], e que se anexa (**ANEXO 18**);

- No SAF-T da faturação este contrato tem o código M4101- Sem fidelização e sem nutrição,
- Muito embora o contrato de adesão seja idêntico na discriminação de valores daqueles que têm nutrição incluída (sem compromisso e com nutrição), referindo os valores abaixo indicados, verificou-se que a faturação emitida é sem nutrição, pelo valor de € 20,32, sobre o qual incide IVA à taxa de 23%, perfazendo a mensalidade também o valor de € 24,99, igual à mensalidade dos clientes sem compromisso e com nutrição:

ADESÃO

(a preencher pelo B...)

Tipo de adesão: Mensal

Taxa de inscrição: 10 € Contracto 1: 24,99€ Contracto 1+2: 24,99€

(Mensalidade :17€ + Nutrição : 7,99€)

Seguro Anual: 10 € Outros € - _____

Data de Início: ___ / ___ / _____ Método de Pagamento: **Débito Directo**

Duração: 0 Meses Notas: _____

- No verso do contrato de adesão, apesar de não terem sido faturados serviços de nutrição a esta cliente, no ponto 4, al. e) do mesmo refere, no que diz respeito aos direitos do sócio, que:

«Sempre que o sócio não compareça presencialmente à consulta de nutrição mensal, tem direito, a receber por correio electrónico uma consulta nutricional online (B...), que inclui receitas e dicas para ter uma alimentação mais saudável. Essa consulta tem o valor de 7,99€ conforme consta do contrato nutricional.»

5. Campanha Com Nutrição

- Este contrato de adesão ao ginásio, datado de 15/08/2018, respeita ao cliente [...], ao qual se junta o “Contrato 2 de Prestação de Serviços de Nutrição”, anexando-se os dois (**ANEXO 19**);

- No SAF-T da faturação este contrato tem o código M201- Campanha;
- O contrato de adesão refere:

ADESÃO (a preencher pelo B...)

Tipo de adesão: Mensal

Taxa de inscrição: 5 € Contracto 1: 19,99€ Contracto 1+2: 19,99€

(Mensalidade :12€ + Nutrição : 7,99€)

Seguro Anual: 10 € Outros € - _____

Data de Início: ___ / ___ / _____ Método de Pagamento: **Débito Directo**

Duração: 0 MESES Notas:

Neste contrato, a parte da mensalidade relativa à atividade física é € 12, tendo como base tributável o valor de € 9,76, a que acresce IVA à taxa de 23% (9,76 x 0,23 = 2,24), perfazendo o total de € 12 (9,76 + 2,24). A parte da nutrição (isenta de IVA) é de € 7,99.

- No verso do contrato de adesão refere nos direitos dos sócios, no ponto 4, al. e) que:

«Sempre que o sócio não compareça presencialmente à consulta de nutrição mensal, tem direito, a receber por correio electrónico uma consulta nutricional online (B...), que inclui receitas e dicas para ter uma alimentação mais saudável. Essa consulta tem o valor de 7,99€ conforme consta do contrato nutricional.»

- No Contrato 2 de Prestação de Serviços de Nutrição, de 2018, refere na cláusula primeira:

O Primeiro Outorgante obriga-se a prestar através de profissionais especializados e devidamente qualificados para o efeito, serviços de aconselhamento dietético e nutricional, composto por uma sessão presencial, com vista à aplicação de conhecimentos de nutrição e dietética na saúde geral e na educação do Segundo Outorgante, nomeadamente no domínio da promoção

e tratamento e gestão de recursos alimentares, assim como tem direito a uma consulta online enviada todos os meses por email, uma consulta aberta todos os dias com duração de 25 minutos nos horários definidos pelo clube, acesso a um chat de esclarecimento de dúvidas no nosso site, acesso a uma aplicação móvel de nutrição.

E, na cláusula segunda:

Pela prestação de serviços ora contratada o Segundo Outorgante pagará o valor de 7,99€, isento de IVA nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 9.º do CIVA.

E, na cláusula terceira:

- O presente contrato 2 tem a duração igual ao contrato de adesão referido em 1 dos Considerandos, renovando-se nos seus precisos termos.

Do mesmo modo, a denúncia e a resolução operam nos precisos termos do referido contrato de adesão.

A cessação do contrato de adesão referido em 1 dos Considerandos implica, automaticamente, a cessação do presente contrato.

6. Campanha Sem nutrição

- *Este contrato de adesão ao ginásio, de 03/09/2018, respeita à cliente [...] o qual se anexa (ANEXO 20).*
- *No SAF-T da faturação este contrato tem o código M5401- Campanha sem Nutrição;*
- *Embora o contrato de adesão seja idêntico na discriminação de valores daqueles que têm nutrição incluída (campanha com nutrição), e refira os valores abaixo indicados, está selecionado apenas o valor de € 19,99, sendo a faturação emitida sem nutrição, no valor de € 16,25 e sobre o qual incide IVA à taxa de 23%, totalizando a mensalidade também o valor de € 19,99:*

ADESÃO

(a preencher pelo B...)

Tipo de adesão: Mensal

Taxa de inscrição: 5 € Contracto 1: 19,99€ Contracto 1+2: 19,99€
(Mensalidade :12€ + Nutrição : 7,99€)

Seguro Anual: 10 € Outros € - _____

*Data de Início: ____ / 09 /18 Método de Pagamento: **Débito Directo***

Duração: 0 MESES Notas:

- *No verso do contrato de adesão nos direitos dos sócios, no ponto 4 al. e) refere que:*

«Sempre que o sócio não compareça presencialmente à consulta de nutrição mensal, tem direito, a receber por correio electrónico uma consulta nutricional online (B...), que inclui receitas e dicas para ter uma alimentação mais saudável. Essa consulta tem o valor de 7,99€ conforme consta do contrato nutricional.»

Em síntese, conclui-se que, em 2017 e 2018:

- *Os contratos de adesão Com Nutrição e Sem Nutrição, têm ambos no seu verso a menção que: «Sempre que o sócio não compareça presencialmente à consulta de nutrição mensal, tem direito, a receber por correio electrónico uma consulta nutricional online (B...), que inclui receitas e dicas para ter uma alimentação mais saudável. Essa consulta tem o valor de 7,99€ conforme consta no contrato nutricional.»*

- *No contrato 2, “Contrato 2 de Prestação de Serviços de Nutrição”, na sua cláusula terceira consta que o mesmo cessa automaticamente sempre que cessa o contrato de adesão. Logo os serviços de nutrição só eram assegurados nos casos em que o cliente/sócio tinha o contrato de adesão do ginásio válido.*

III.1.2.2.5- Serviços de Nutrição faturados com valores diferentes

Das tabelas de preços (ANEXO 12 e ANEXO 13) consta que os serviços de nutrição:

- *se for para sócios e incluídos na mensalidade têm o valor de € 7,99 e*
- *se for para não sócios, os mesmos têm o valor de € 20,00.*

Contudo, da consulta às faturas emitidas concluiu-se que o sujeito passivo faturou serviços de nutrição a sócios, com o código M801- Nutrição, com valores diferentes.

Questionado sobre essa diferença de valores [ponto 10 do nosso ofício n.º ... de 12/01/2021 (ANEXO 7) e ponto 3 do nosso e-mail de 15/03/2021 (ANEXO 10)], veio o sujeito passivo prestar os seguintes esclarecimentos e que se anexa (ANEXO 21):

(...)

Relativamente às facturas identificadas a baixo, o serviço prestado isento é de Nutrição, que engloba vários serviços prestados ao cliente: consultas presenciais de nutrição prestadas por nutricionistas inscritas na ordem e com toda a formação necessária ao exercício da actividade, aconselhamento nutricional via online, recebimento de sugestões nutricionais bem como receitas nutricionais, acesso direto e sem custos adicionais a todos os workshop realizados a nível de nutrição

(...)

E no que se refere à identificação de algumas das faturas com serviços de nutrição com o mesmo código e valor diferente respondeu:

(...)

- **FR 1702010101/808** – Nutrição 1.59€ - Inscrição com acerto de valor correspondente aos dias que iria usufruir do mês em questão;
- **FR 1702010101/2313** – Nutrição 1.90€ - Inscrição com acerto de valor correspondente aos dias que iria usufruir do mês em questão;
- **FR 1702010101/586** – Nutrição 1.99€ - Inscrição com acerto de valor correspondente aos dias que iria usufruir do mês em questão;
- **FR 1702010101/2315** – Nutrição 2.00 (isento 2.00 + 7.99= 9.99€) – No ato da inscrição cliente optou por pagar logo 2 meses, sendo que na data de inscrição e do mês correspondente à inscrição, existiu um acerto do valor correspondente aos dias que iria usufruir, o valor de 7.99€ isento correspondente então à totalidade do mês seguinte;

- **FR 1702010101/2245** – Nutrição 2.40€ - Inscrição com acerto de valor correspondente aos dias que iria usufruir do mês em questão;

[...]

Da resposta dada pelo sujeito passivo, infere-se que o mesmo serviço é faturado por montantes diferentes, dependendo do n.º de dias que o cliente vai frequentar o ginásio no mês. em questão. Assim, se um cliente se inscreve no início do mês, paga os € 7,99, mas se a inscrição acontece em meados do mês ou nos finais do mês, o montante a pagar é diferente. Desse modo, o preço faturado pelo serviço de nutrição aos clientes, nos casos de montantes diferentes, não têm a ver com a prestação efetiva do serviço de nutrição propriamente dito, mas sim com o n.º de dias que o cliente frequenta o ginásio durante esse mês.

Nesse sentido, servem como exemplo as 5 faturas a seguir identificadas e que se anexam (ANEXO 22):

[...]

III.1.2.2.6- Descrição feita, pelo sujeito passivo, dos serviços prestados no âmbito da Nutrição

Através do n/ofício n.º ... de 12/01/2021 (ANEXO 7), no seu ponto 7, o sujeito passivo foi notificado para esclarecer em que consistiam os serviços de nutrição faturados, tendo o mesmo em resposta (ANEXO 9) referido, nas páginas 3 e 4:

(...)

- Na consulta de nutrição há o foco no aconselhamento alimentar ou elaboração de plano alimentar, que é posteriormente enviado ao sócio por email ou em situações excepcionais impressa na receção. Em consultas de reavaliação, quando útil, é enviada a informação antropométrica atualizada com o historial e progressão do cliente, através do email. O plano alimentar, sempre que for realizado, é anexado à anamnese, que consta na ficha de anamnese do sócio. No final de cada semana a tabela de marcações de consulta é impressa, carimbada e arquivada em pasta própria, com o nome “Marcações” e guardada

no arquivo fechado, da sala da administração (reserva da privacidade).

➤ **Adicionalmente:**

1. **Consulta aberta:** todos os dias é disponibilizado um horário de consulta designado por “consulta aberta” para que, em gabinete ou na recepção, o nutricionista possa prestar esclarecimento de dúvidas rápidas que surgem no dia-a-dia por parte do sócio quando se dirige ao ginásio para treinar (ex.: dúvidas sobre o plano alimentar, questões sobre rótulos de produtos alimentares, suplementação), de forma a que o sócio possa ser rapidamente esclarecido;
2. **Consulta online:** é uma consulta fornecida a todos os sócios com nutrição, enviada todos os meses de forma a fornecer uma alimentação adequada ao objetivo pretendido pelo sócio. Esta consulta é baseada nos dados e informações fornecidas pelo sócio no ato da inscrição através do preenchimento de um formulário anexo ao contrato onde é caracterizado em termos de perfil e definição de objetivos. Todo o processo obedece a registo guardado no arquivo fechado, da sala da administração (reserva da privacidade)
3. **Nutriadvisor mensal:** é um magazine online onde a nutricionista explica os princípios de uma alimentação saudável, dá dicas, receitas, divulga estudos científicos e dá a conhecer os eventos relacionados com a Nutrição e gratuitos para os sócios, como workshops, rastreios e serviços relativos ao B... . O Nutriadvisor é enviado mensalmente a todos os sócios, deve ser arquivada uma cópia, bem como o comprovativo de envio, ambos assinados pelo nutricionista ou devidamente carimbados. Os mesmos devem ser arquivados em pasta própria,
4. com o nome “Nutriadvisor” e guardada no arquivo fechado, da sala da administração. (reserva de privacidade)
5. **Dicas Nutriadvisor:** trata-se de publicações regulares nas redes sociais

onde se dá dicas de nutrição, receitas e se enquadra as temáticas aos dias comemorativos com posts relacionados com as datas em questão. Ex: Natal, Dia dos Namorados; Dia Mundial da Saúde, etc. O Nutriadvisor após publicado é impresso, assinados ou carimbado pelo nutricionista. Os mesmos são arquivados em pasta própria, com o nome “Dicas Nutriadvisor” e guardado no arquivo fechado, da sala da administração (reserva de privacidade)

6. **Dicas Nutriadvisor App:** Trata-se de publicações regulares na App Nutrição B... . São publicados conteúdos de nutrição exclusivos para os nossos sócios, como sugestões de receitas adaptadas aos vários objetivos dos nossos sócios (ex.: perda de peso, ganho de massa muscular, tonificação).
7. **Dicas Nutriadvisor Site:** O nutricionista colaborar, sempre que necessário, com a informação que o informático e que a gerência pretende divulgar no site do B... (como planos alimentares, receitas, dicas, ou artigos relacionados com os serviços disponibilizados no ginásio).
8. **Workshops:** Os workshops sobre nutrição são realizados de acordo com o mapa de eventos acordado com a gerência, realizada no início de cada ano. Os workshops são gratuitos para sócios do clube e estes devem assinar uma folha de presença para que esta seja arquivada junto com o documento onde contém o conteúdo do workshop como prova de eventos gratuitos de nutrição.
9. **Rastreios:** em dias comemorativos a gerência, por norma, marcar rastreios de avaliação nutricional, enquadrados com outros serviços e ofertas que entenda útil oferecer aos sócios, de acordo com parcerias disponíveis, como clínicas, entre outros. Os rastreios são gratuitos para sócios do clube e estes devem assinar uma folha de presenças para que esta seja arquivada junto com o documento onde contém o conteúdo do rastreio como prova de eventos gratuitos de nutrição.

10. **Esclarecimentos de dúvidas aos sócios:** os sócios dispõem de um email de nutrição específico para cada clube, para onde podem endereçar todas as suas dúvidas, que são habituais num processo de acompanhamento próximo, como aquele que é prestado no B... . O nutricionista responde e aconselha de acordo com a ficha clínica de cada sócio e com os dados já recolhidos em consulta presencial ou pode prestar esclarecimento online, mediante marcação prévia, e em plataforma digital (Ex.: Skipe) para o esclarecimento de dúvidas, quando o sócio não se pode deslocar presencialmente ou quando entende que não tem disponibilidade para marcar consulta, mas precisa de esclarecimentos sobre nutrição para uma alimentação saudável.

(...)

Da análise do referido pelo sujeito passivo, os serviços prestados no âmbito da consulta de nutrição têm como foco o “aconselhamento alimentar ou elaboração do plano alimentar, (...)”. Daqui se retira que estas consultas são de aconselhamento ao sócio sobre a sua alimentação ou para a elaboração de um plano de alimentação, e não têm um fim terapêutico. É um serviço que está intrinsecamente ligado à frequência do ginásio e como complemento do exercício físico para obter melhores resultados, até porque o contrato de “Prestação de serviço de nutrição” só se mantém válido enquanto o contrato da atividade física (fitness) estiver válido, como se analisou no ponto III.1.2.2.4 deste relatório.

Em relação à consulta aberta refere: “(...) para que, em gabinete ou na receção, o nutricionista possa prestar esclarecimentos de dúvidas rápidas que surgem no dia-a-dia, quando se dirige ao ginásio para treinar (ex: duvidas sobre o plano alimentar, questões sobre rótulos de produtos alimentares, suplementação) (...)”. Aqui, desta consulta, o que se retira é que é um apoio ao nível nutricional que os sócios que frequentam o ginásio podem ter diariamente, colocando questões rápidas, em gabinete ou até mesmo na receção, quando se deslocam ao ginásio para fazer exercício. Tratando-se assim de um serviço que complementa os serviços prestados

pelo ginásio no âmbito da sua atividade principal “Actividade de Ginásio (Fitness)”, mas sem finalidades terapêuticas / medicinais.

No que respeita aos outros serviços adicionais descritos pelo sujeito passivo, são serviços prestados, de forma generalizada, aos sócios, através do e-mail, redes sociais, workshops, etc, não se destinando especificamente a sócios diretamente e em concreto, ou seja, não são serviços que tenham um carácter individualizado para cada sócio do ginásio.

Assim, em face do acima exposto, os serviços descritos e prestados pelo ginásio no âmbito da nutrição, não se inserem em serviços que têm um fim terapêutico, nomeadamente de diagnosticar, tratar e na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde, não se enquadrando por isso no objetivo subjacente à isenção prevista no art.º 9.º, 1) do CIVA.

Desse modo, conclui-se que os serviços prestados pelo sujeito passivo no âmbito da nutrição, foram serviços de promoção e complementaridade, para adoção de estilos de vida saudável dos sócios que frequentavam o ginásio, como o próprio menciona no relatório de gestão no ANEXO 1, quando se refere à atividade desenvolvida.

III.1.2.2.7- Atividade Declarada Versus Atividade Exercida

III.1.2.2.7.1- Questionário aos clientes

Através do SAF-T da faturação foi selecionada, aleatoriamente, uma amostra de clientes, aos quais foi remetido um questionário para resposta. O questionário tipo que se anexa (ANEXO 23) foi enviado a 32 clientes, tendo sido obtida resposta de 28 clientes, não tendo os restantes 4 respondido ao mesmo. Das respostas obtidas, no que respeita ao n.º de consultas de nutrição, responderam o seguinte:

NIF- Clientes	Consulta Nutrição		N.º de Consultas de Nutrição
	Não	Sim	
[...]		X	2
[...]		X	1

[...]		X	1
[...]		X	1
[...]	X		
[...]	X		
[...]		X	1 (sem certeza se foram mais)
[...]		X	Não sei precisar, sei algumas datas mas não todas
[...]		X	2
[...]		X	Não se recorda
[...]		X	1
[...]	X		
[...]	X		
[...]		X	2 (acha)
[...]	X		
[...]		X	1
[...]		X	1
[...]	X		
[...]		X	1
[...]		X	0
[...]		X	1
[...]	X		Resposta (nunca me inscrevi em nenhuma)
[...]		X	1
[...]	X		
[...]		X	1 ou 2
[...]	X		
[...]		X	1
[...]		X	2

[...]

III.1.2.2.7.2 – N.º de serviços prestados e N.º de nutricionistas, por ginásio

Da análise aos serviços de Nutrição faturados pelo sujeito passivo com o código M801, verifica-se que os mesmos são faturados mensalmente sempre que o cliente/sócio adere a um tarifário/mensalidade que inclua os serviços de Nutrição.

Conforme ANEXO 2 e ANEXO 3, em 2017, foram emitidos 95.840 documentos relativos a esses serviços e, em 2018, o número de 129.986, aqui se incluindo as faturas e as notas de crédito. Assim seguem por ano e por ginásio, a quantidade dos serviços que o sujeito passivo considerou prestados no âmbito da nutrição:

2017

	<i>N.º de Serviços de Nutrição (código M801) – Faturados em 2017</i>			
<i>Tipo de documentos emitidos</i>	<i>Leiria</i>	<i>Aveiro</i>	<i>Setúbal</i>	<i>Total</i>
<i>Faturas Recibos (a)</i>	38.782	33.781	22.975	95.538
<i>Faturas (b)</i>	3	12	0	15
<i>Notas de Crédito (c)</i>	82	90	115	287
<i>Total Documentos emitidos (d) = a+b+c</i>	38.867	33.883	23.090	95.840
<i>Total de serviços considerados efetuados pelo SP(e) = a+b+c</i>	38.703	33.703	22.860	95.266

2018

	<i>N.º de Serviços de Nutrição (código M801) – Faturados em 2018</i>				
<i>Tipo de documentos emitidos</i>	<i>Leiria</i>	<i>Aveiro</i>	<i>Setúbal</i>	<i>Póvoa de Varzim</i>	<i>Total</i>
<i>Faturas Recibos (a)</i>	37.465	32.618	47.975	11.614	129.672

<i>Faturas (b)</i>	0	0	2	0	2
<i>Notas de Crédito (c)</i>	59	43	91	119	312
<i>Total Documentos emitidos (d) = a+b+c</i>	37.524	32.661	48.068	11.733	129.986
<i>Total de serviços considerados efetuados pelo SP(e) = a+b+c</i>	37.406	32.575	47.886	11.495	129.362

Tendo presente a informação constante dos quadros supra e considerando como exemplo o ginásio de Leiria no ano de 2017, foram prestados no decorrer desse ano 38.703 serviços de nutrição. Considerando que o mesmo esteve aberto e em funcionamento todos os dias do ano, isso resulta em cerca de 106 (=38703/365) serviços de nutrição prestados por dia.

Podendo uma consulta de nutrição durar, em média, 15 minutos (já que as respostas mais frequentes dos clientes que responderam ao questionário enviado pela Inspeção Tributária (IT), informaram ser de 10 minutos, 15 minutos ou 20 minutos), depreende-se que numa hora (60 minutos), o nutricionista poderia dar 4 consultas, pelo que, em 8 horas diárias de trabalho, seriam cerca de 32 consultas, sendo esse número muito discrepante face aos 106 serviços de nutrição declarados como prestados. E mesmo que a consulta/serviço durasse cerca de 10 minutos, ainda assim o valor seria dispar, uma vez que o nutricionista daria numa hora 6 consultas, e no final do dia, 48 consultas.

De salientar que, nesta análise e no exemplo acima referido, não se está a ter em conta, os dias de folga e os dias de férias do nutricionista, e ainda os outros serviços que o sujeito passivo informou que cada nutricionista efetua.

Assim, seguem os quadros de resumo da análise, sobre as divergências entre a capacidade do sujeito passivo e o declarado, para os dois períodos de tributação.

2017	<i>Ginásios</i>
------	-----------------

	<i>Leiria</i>	<i>Aveiro</i>	<i>Setúbal</i>
<i>Serviços declarados prestados pelo SP por ano (a)</i>	38.703	33.703	22.860
<i>N.º de serviço declarados prestados por dia (b)=(a)/365</i>	106	92	99*
<i>Capacidade por dia (se considerarmos 15 min por serviço/consulta) c) = 4 p/hora x 8 Horas</i>	32	32	32
<i>Diferença entre capacidade de serviços prestados e o declarado pelo SP (d)= (c) - (b)</i>	-74	-60	-67

* Apenas se teve em conta 231 dias, uma vez que o ginásio abriu a 15 de maio de 2017.

<i>2018</i>	<i>Ginásios</i>			
	<i>Leiria</i>	<i>Aveiro</i>	<i>Setúbal</i>	<i>Póvoa do Varzim</i>
<i>Serviços declarados prestados pelo SP por ano (a)</i>	37.406	32.575	47.886	11.945
<i>N.º de serviço declarados prestados por dia (b)=(a)/365</i>	102	89	131	108
<i>Capacidade por dia (se considerarmos 15 min por serviço/consulta) c) = 4 p/hora x 8 Horas</i>	32	32	64**	32*
<i>Diferença entre capacidade de serviços prestados e o declarado</i>	-70	-57	-67	-76

<i>pelo SP (d)= (c) - (b)</i>				
-------------------------------	--	--	--	--

* Apenas se teve em conta 106 dias, o ginásio abriu a 17 de setembro de 2018.

** Considerou-se 2 nutricionistas, atento o quadro dos nutricionistas no ponto III.1.2.3, apesar de em certos períodos do ano haver apenas um nutricionista.

Em virtude do patente nos quadros anteriores fica assim demonstrado, que o sujeito passivo não tinha capacidade para prestar os serviços de nutrição que faturou mensalmente aos clientes/sócios de cada ginásio, com o código M801- Nutrição, os quais considerou isentos ao abrigo do art.º 9.º, al. 1) do CIVA.

III.1.2.2.7.3- Nº de nutricionistas /n.º de treinadores por Ginásios e despesas com a remuneração dos nutricionistas/Despesas com o pessoal

Tendo em consideração o exposto no ponto III.1.2.2.2 deste relatório, em 2017 e 2018, prestava serviços de nutrição em cada ginásio apenas um nutricionista, à exceção do ano de 2018, no ginásio de Setúbal, em que houve períodos que estiveram mais nutricionistas. Já no que se refere ao n.º de treinadores por ginásio, a estrutura apresentada era bem diferente, pois em média foram 27 a 28 treinadores. Atente-se a título exemplificativo, o ginásio de Aveiro que tinha cerca de 28 a 29 treinadores, em função da lista dos treinadores ao serviço da empresa que o sujeito passivo apresentou e que se anexa (ANEXO 26). Igual situação verificou-se também em relação aos outros ginásios.

Nesse sentido também ao nível dos gastos com o pessoal se verifica que os gastos suportados com os nutricionistas são diminutos face ao total dos gastos com pessoal declarados em cada ano. Por exemplo, em 2017, o sujeito passivo declarou que suportou rendimentos pagos aos nutricionistas no montante de € 24.645,07, conforme quadro entregue (ANEXO 27), totalizando os gastos com o pessoal de produção o montante de € 297.803,98, conforme se retira do Balancete Analítico de 2017 (ANEXO 28), representando assim os gastos com os nutricionistas apenas 8,28% desses gastos.

Ao contrário, os rendimentos obtidos na atividade de nutrição representam uma

percentagem significativa dos rendimentos obtidos declarados pelo sujeito passivo. Retomando o exemplo do ano 2017, os rendimentos prestados pelos nutricionistas ascenderam ao montante de € 748.921,28 (incluindo-se aqui os serviços com o código M801- Nutrição e com o código S3601- Serviço de Nutrição Extra), sendo que os rendimentos totais declarados pelo sujeito passivo foram € 1.925.795,81 (1.932.228,45 - 6.432,64) conforme ANEXO 2, representando os rendimentos associados aos serviços de nutrição cerca de 39% da totalidade dos rendimentos declarados.

III.1.2.2.8- Conclusão

O descrito nos pontos anteriores do presente relatório, relativamente aos serviços de nutrição com o código “M801- Nutrição”, permite reforçar e concluir que esses serviços faturados pelo sujeito passivo não são suscetíveis de beneficiar da isenção prevista na al.1) do art.º 9.º do CIVA e que se sintetiza:

- *Ficou demonstrado que o sujeito passivo faturou serviços de nutrição que não foram realizados, resultante do facto de alguns dos clientes (que responderam ao questionário enviado pela IT) terem reconhecido que não tiveram nenhuma consulta/serviço com o nutricionista durante a frequência do ginásio. E aqueles que referiram que tiveram, na sua maioria, acrescentam que usufruíram apenas de uma consulta e que usufruíram porque a mesma estava incluída na mensalidade. Estas consultas, como o próprio sujeito passivo refere, tinham “o foco do aconselhamento alimentar ou a elaboração de plano alimentar” e não uma finalidade terapêutica;*
- *Que mensalmente foi faturado ao cliente/sócio o valor da nutrição (com o código “M801- Nutrição”) independentemente de ele ir ou não à consulta, ou, de ter ou não, outro qualquer serviço individualizado e com fim terapêutico, que lhe tivesse sido prestado pelo nutricionista do ginásio;*
- *Apurou-se que houve clientes a referir, que embora não tenham tido consultas de nutrição, receberam mensalmente, via email, informações e dicas ligadas à área*

da nutrição, conforme consta dos **ANEXOS 24 e 25**. No entanto, este tipo de serviço bem como os serviços descritos no ponto III.1.2.2.6 deste relatório, prestados pelo sujeito passivo, não se inserem no conceito de serviço médico ou paramédico, pois tais serviços não tiveram em vista a assistência a pessoas, a elaboração de diagnósticos e o tratamento de doenças ou anomalias de saúde, não existindo uma finalidade terapêutica com características individualizadas para cada sócio/cliente.

- *Demonstrou-se igualmente que o sujeito passivo não tinha capacidade para realizar os serviços de nutrição declarados, em função do número de nutricionistas existentes em cada ginásio e em cada ano, que pudessem beneficiar da isenção do art.º 9.º, al. 1) do CIVA.*
- *A prestação de serviços de nutrição ser faturada como fazendo parte do valor de uma mensalidade previamente contratualizada, independentemente da mesma ser prestada, aliado a todos os factos expostos neste relatório permite assegurar que não se está perante serviços prestados no âmbito da assistência médica, mas, no limite, proporcionar melhores condições oferecidas pelo ginásio aos clientes na sua frequência, até porque, como vimos no ponto III.1.2.2.3 do presente relatório, o preço dos contratos de adesão que incluem a nutrição é igual ao preço dos contratos de adesão que não incluem esses serviços de nutrição. Assim, para o cliente, optar por um contrato com nutrição ou sem nutrição é financeiramente indiferente, no entanto, para o sujeito passivo isso já não acontece porque ao incluir na fatura os serviços de nutrição, isentos ao abrigo do art.º 9.º al. 1) do CIVA, permite-lhe reduzir o montante do imposto (IVA) a entregar ao Estado.*

Em suma, conclui-se que os serviços de nutrição faturados pelo sujeito passivo com o código “M801Nutrição”, não são suscetíveis de enquadramento no âmbito da aplicação da isenção prevista no art.º 132.º n.º 1, al. c) da Diretiva 2006/112, uma vez que para efeitos de aplicação desse artigo, os serviços prestados têm de ter uma finalidade terapêutica, o que no caso em apreço não se verifica, aliás fica demonstrado que muitos nem foram sequer usufruídos e que os ginásios não tinham

capacidade estrutural para os prestar. Nestes termos, os serviços faturados com o código “M801- Nutrição” consideram-se serviços sujeitos a IVA, nos termos do art.º 1.º, n.º 1, al. a) do CIVA, não podendo beneficiar da isenção prevista no art.º 9.º, al. 1) do CIVA. A este respeito, e conforme já referimos o Tribunal de Justiça Europeia já se pronunciou sobre a isenção inerente ao art.º 132.º, n.º 1 al. c) da Diretiva 2006/112/CE, no que se refere aos serviços de nutrição prestados em ginásios (nomeadamente no Acórdão de 4 de março de 2021 do TJUE, no processo n.º C-581/19).

Assim, os serviços de nutrição, com o código M801- Nutrição, faturados e declarados pelo sujeito passivo por todos os factos apurados consideram-se serviços sujeitos a IVA, nos termos art.º 1.º, n.º 1, al. a), e à taxa normal nos termos do art.º 18.º, n.º 1, al. c), ambos do CIVA, encontrando-se o IVA liquidado em falta nos seguintes montantes:

2017

[...]

171.244,42 €

2018

[...]

233.679,79 €

[...]”

U. Na sequência da ação inspetiva em apreço, a Requerente foi notificada de 32 atos tributários de liquidação de IVA, juros de mora e compensatórios *infra* enumerados, no montante global de € **455.574,62**, todos com data limite de pagamento fixada em 31 de agosto de 2021 – cf. documentos 1 a 32:

- 1) N.º 2021..., de 12/07/2021, relativo a IVA do período de 01/01/2017 a 31/03/2017, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 33.698,68;
- 2) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/01/2017 a

- 31/03/2017, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 5.521,04;
- 3) N.º 2021..., de 12/07/2021, relativo a IVA do período de 01/04/2017 a 30/06/2017, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 40.369,54;
 - 4) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/04/2017 a 30/06/2017, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 6.193,68;
 - 5) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a IVA do período de 01/07/2017 a 30/09/2017, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 47.023,40;
 - 6) N.º 2021 ..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/07/2017 a 30/09/2017, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 6.755,90;
 - 7) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a IVA do período de 01/10/2017 a 31/12/2017, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 47.430,46;
 - 8) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/10/2017 a 31/12/2017, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 6.315,71;
 - 9) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a IVA do período de 01/01/2018 a 31/01/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 17.055,22;
 - 10) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/01/2018 a 31/01/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 2.231,66;
 - 11) N.º 2021..., de 12/07/2021, relativo a IVA do período de 01/02/2018 a 28/02/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 16.928,73;
 - 12) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/02/2018 a 28/02/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 2.152,36;
 - 13) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a IVA do período de 01/03/2018 a 31/03/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 17.590,70;
 - 14) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/03/2018 a 31/03/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 1.750,87;
 - 15) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a IVA do período de 01/04/2018 a

- 30/04/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 18.033,59;
- 16) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/04/2018 a 30/04/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 2.104,94;
- 17) N.º 2021..., relativo a IVA do período de 01/05/2018 a 31/05/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 18.509,65;
- 18) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/05/2018 a 31/05/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 2.179,52;
- 19) N.º 2021..., relativo a IVA do período de 01/06/2018 a 30/06/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 18.338,69;
- 20) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/06/2018 a 30/06/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 1.941,12;
- 21) N.º 2021..., relativo a IVA do período de 01/07/2018 a 31/07/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 18.080,80;
- 22) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/07/2018 a 31/07/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 2.005,23;
- 23) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a IVA do período de 01/08/2018 a 31/08/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 18.935,10;
- 24) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/08/2018 a 31/08/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 2.037,72;
- 25) N.º 2021 ..., de 14/07/2021, relativo a IVA do período de 01/09/2018 a 30/09/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 19.465,58;
- 26) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/09/2018 a 30/09/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 2.009,00;
- 27) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a IVA do período de 01/10/2018 a 31/10/2018, correspondente à compensação n.º 2021 ... no valor de € 23.654,12;
- 28) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/10/2018 a

- 31/10/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 2.387,44;
- 29) N.º 2021,...., de 14/07/2021, relativo a IVA do período de 01/11/2018 a 30/11/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 23.746,08;
- 30) N.º 2021 ..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/11/2018 a 30/11/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 2.316,05;
- 31) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a IVA do período de 01/12/2018 a 31/12/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 26.582,02;
- 32) N.º 2021..., de 14/07/2021, relativo a juros do período de 01/12/2018 a 31/12/2018, correspondente à compensação n.º 2021..., no valor de € 2.230,02.
- V. Em discordância com as liquidações de IVA e de juros compensatórios *supra* referidas, a Requerente apresentou junto do CAAD, em 21 de setembro de 2021, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo e de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada do pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) no SGP do CAAD.

2. MOTIVAÇÃO E FACTOS NÃO PROVADOS

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se essencialmente na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes e nas posições por estas assumidas em relação aos factos.

Em relação às declarações da Parte e aos depoimentos das quatro testemunhas indicadas pela Requerente – duas nutricionistas (primeira e segunda testemunhas), o atual contabilista certificado (terceira testemunha) e uma cliente (quarta testemunha) –, os factos relatados coincidem, em geral, com os descritos no RIT quanto ao número de consultas individuais – presenciais ou online – passíveis de serem dadas pela Requerente, tendo em conta o número de nutricionistas, o tempo de duração das consultas e o número de horas que cada nutricionista trabalhava, sendo forçoso concluir pela impossibilidade de prestação de consultas correspondentes ao número de serviços de nutrição faturados com isenção de IVA (cerca de 220.000) nos anos 2017 e 2018.

Os depoimentos confirmaram a possibilidade de adesão dos clientes só aos serviços de ginásio (sem nutrição), embora seja ínfimo o número de clientes que efetivamente o fizeram (47), pois em geral os clientes contratavam o “pacote” (ginásio e nutrição), o que foi explicado pelo preço praticado ser igual, com ou sem a inclusão dos serviços de nutrição. Também se confirmou a possibilidade de realização de consultas a clientes que não frequentassem o ginásio, com preço superior, de € 20,00.

De referir que o contabilista certificado apenas presta serviços à Requerente desde fevereiro de 2021, pelo que o seu depoimento não foi tido em conta, dado que, apesar de ter acompanhado o procedimento de inspeção, não tem conhecimento direto dos factos reportados aos anos 2017 e 2018.

No que se refere à finalidade das consultas, visavam, na sua maioria, situações de défice nutricional, tendo sido referidas situações de clientes com problemas de saúde que frequentavam as consultas de nutrição. O Tribunal não firmou, porém, a convicção de que, em geral ou na sua maioria, as consultas de nutrição prestadas visassem o tratamento de problemas de saúde específicos.

Nestes termos, não se provou o alegado no artigo 326.º do ppa, quer em relação à afirmação de que a quase totalidade de faturas de nutrição com o registo M801 respeitavam a

consultas de nutrição prestadas, pois tal seria impossível, quer relativamente à finalidade terapêutica das mesmas, no sentido de tratamento de patologias/doenças. Importa notar que o Tribunal não considerou, para este efeito, como consultas individualizadas prestadas, as comunicações por via eletrónica com sugestões nutricionais periódicas, workshops e iniciativas similares.

Sobre o requerimento de prestação de garantia através da afetação de um imóvel por parte da Requerente, apenas se provou a submissão de um requerimento à AT, o que não implica a efetiva prestação da garantia, pois, no caso de bens imóveis, implica a constituição de hipoteca e o respetivo registo na Conservatória do Registo Predial, não existindo sobre esta matéria qualquer alegação e prova nos autos.

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

IV. DO DIREITO

1. SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO - ISENÇÃO DE IVA

1.1. Enquadramento

A principal questão a dirimir neste processo prende-se com a aplicação da isenção de IVA a serviços de nutrição prestados em estabelecimentos primordialmente vocacionados e utilizados para a prática desportiva, como ginásios e *health clubs*, matéria que foi já objeto de extensa jurisprudência arbitral e que, no âmbito de processo arbitral em que se discutia um caso similar, suscitou o reenvio prejudicial no processo C-581/19, *Frenetikexito*, com acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça em 4 de março de 2021.

No referido processo, o Tribunal de Justiça pronunciou-se sobre os dois pontos com

relevância para a análise de mérito e que se reconduzem a saber:

- (a) Se um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas e eventualmente no âmbito de planos que incluem serviços de manutenção e bem-estar físico constitui uma prestação de serviços independente; e
- (b) Se o direito à isenção de IVA previsto no artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA pressupõe a prestação efetiva do serviço ou se a mera disponibilização é suficiente para esse efeito.

A resposta às questões assinaladas pressupõe o enquadramento prévio da questão colocada em segundo lugar, ou seja, do serviço de acompanhamento nutricional na norma de isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA. De facto, caso se conclua pela inaplicabilidade do regime de isenção deste imposto, por falta de preenchimento dos respetivos pressupostos, nem sequer tem que ser aferida a acessoriedade dos serviços de nutrição prestados, pois sempre haverá que liquidar IVA sobre os mesmos à taxa normal, sejam ou não instrumentais ao serviço de ginásio.

Sintetizando a posição expressa pelo Tribunal de Justiça no processo C-581/19, relativamente à questão da isenção:

- a) Os termos utilizados para designar as isenções do citado artigo 132.º da Diretiva IVA devem ser interpretados restritivamente, embora devam respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal e não devam privá-las dos seus efeitos⁴;
- b) A isenção em causa deve ser interpretada à luz do contexto em que se insere e das finalidades e economia da Diretiva IVA, não visando as prestações efetuadas em

⁴ Ponto 22 do acórdão *Frenetikexito*, C-581/19, que cita o acórdão *Finanzamt D*, C-657/19, de 8 de outubro de 2020 e jurisprudência aí referida.

meio hospitalar ou similar (isentas em aplicação da alínea b)), mas as prestações médicas e paramédicas fornecidas fora desse âmbito⁵;

- c) O conceito de “prestações de serviços de assistência” que consta do artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA visa prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde⁶;
- d) Por conseguinte, as “prestações de serviços de assistência”, na aceção da norma de isenção do IVA 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 IVA⁷;
- e) A qualificação profissional habilitante para o exercício das atividades em causa [o acompanhamento nutricional] é definida pelos Estados-Membros e cabe ao tribunal nacional verificá-la⁸;
- f) Verificado este requisito, a prestação de serviços apenas deve ser isenta, por derrogação ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo, se cumprir a finalidade de interesse geral comum ao conjunto de isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva IVA⁹;
- g) É pacífico que um serviço de acompanhamento nutricional prestado 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*”

⁵ Ponto 23 do acórdão *Frenetikexito*, C-581/19, que cita os acórdãos *ATP PensionService*, C-464/12, de 13 de março de 2014, e jurisprudência aí referida, *Kügler*, C-141/00, de 19 de setembro de 2002, *Future Health Technologies*, C-86/09, de 10 de junho de 2010.

⁶ Ponto 24 do acórdão *Frenetikexito*, C-581/19, que cita o acórdão já referido *Future Health Technologies*, C-86/09, e o acórdão *Peters*, C-700/17, de 18 de setembro de 2019, e jurisprudência aí referida.

⁷ Ponto 25 do acórdão *Frenetikexito*, C-581/19, que cita os acórdãos *X*, C-48/19, de 5 de março de 2020, *PFC Clinic*, C-91/12, de 21 de março de 2013 e o acima referido *Future Health Technologies*, C-86/09.

⁸ Ponto 28 do acórdão *Frenetikexito*, C-581/19, que cita o acórdão *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie*, C-597/17, de 27 de junho de 2019 e a jurisprudência aí referida.

⁹ Ponto 29 do acórdão *Frenetikexito*, C-581/19, que cita o acórdão *Comissão/Alemanha*, C-616/15, de 21 de setembro de 2017 e o acima referido *PFC Clinic*, C-91/12.

*apresenta, portanto, em princípio, uma finalidade sanitária, mas não, ou não necessariamente, uma finalidade terapêutica*¹⁰. Uma ligação incerta com uma patologia, sem risco concreto de prejuízo para a saúde, não é suficiente a este respeito¹¹;

- h) Pelo que, na falta de indicação de que é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, *i.e.*, com uma finalidade terapêutica, um serviço de acompanhamento nutricional “*não preenche o critério da atividade de interesse geral comum a todas as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 e, por conseguinte, não é abrangido pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c) desta diretiva, de modo que está, em princípio, sujeito a IVA*”¹²;
- i) Esta interpretação não viola o princípio da neutralidade, uma vez que serviços de acompanhamento nutricional com finalidade terapêutica e desprovidos de tal finalidade não podem ser considerados iguais ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e não satisfazem as mesmas necessidades deste último¹³.

Sobre a temática da questão prejudicial colocada em primeiro lugar, relativa à acessoriedade dos serviços de acompanhamento nutricional em relação aos serviços de índole desportiva (frequência do ginásio), o Tribunal de Justiça formula algumas considerações¹⁴, concluindo que, sob reserva de verificação do órgão jurisdicional nacional, em princípio, se estará perante uma prestação de serviços distinta e independente.

Subsequentemente, veio o Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito de um recurso para uniformização de jurisprudência por contradição de decisões arbitrais, pronunciar-se numa situação análoga à dos presentes autos – v. o acórdão uniformizador de jurisprudência

¹⁰ Ponto 30 do acórdão *Frenetikexito*, C-581/19.

¹¹ Ponto 33 do acórdão *Frenetikexito*, C-581/19, que remete para o ponto 61 das conclusões da advogada-geral.

¹² Ponto 31 do acórdão *Frenetikexito*, C-581/19.

¹³ Ponto 32 do acórdão *Frenetikexito*, C-581/19, que cita o acórdão *WEG TevesstraBe*, C-449/19, de 17 de dezembro de 2020.

¹⁴ V. a este respeito os pontos 35 a 50 do acórdão *Frenetikexito*.

n.º 1/2022, publicado no Diário da República, Série I, de 20 de janeiro de 2022 (acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, de 20 de outubro de 2021, proferido no processo n.º 077/20.2BALS).

Tal como sucede no caso em análise, no referido processo:

- Os serviços de nutricionista também eram prestados por profissionais inscritos na ordem dos nutricionistas;
- Em gabinetes disponibilizados para esse efeito;
- Sob a forma de consulta de nutrição disponibilizada aos clientes, sendo faturados quer os clientes os utilizassem quer não (desde que os tivessem contratado);
- Tais serviços eram faturados aos clientes sem gerar acréscimo de custos, ou seja, com um custo equivalente ao que era cobrado pela contratação isolada dos serviços de ginásio; e
- A faturação dos serviços de nutrição era efetuada com isenção de IVA, invocando o artigo 9.º, alínea 1) do Código deste imposto.

O Supremo Tribunal Administrativo concluiu 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 atividades desportivas em ginásios e como forma complementar de proporcionar aos seus utentes um melhor desempenho físico e, em geral, maximizar os benefícios prosseguidos com a própria prática desportiva não têm finalidade terapêutica e, por isso, não beneficiam da isenção a que alude o artigo 9.º, 1), do Código do IVA.*

1.2. Análise Concreta

Resulta dos autos que os serviços de nutrição disponibilizados pela Requerente aos seus clientes foram considerados indevidamente isentos pela Requerida, quer por não visarem

o diagnóstico e tratamento de patologias, tendo por foco o aconselhamento alimentar ou a elaboração de um plano alimentar (consultas) e informações prestadas de forma generalizada sobre nutrição (serviços adicionais), quer por, na sua maioria, não terem sequer sido efetivamente realizados, mas apenas, como acima dito, “disponibilizados”.

Conforme ficou demonstrado no probatório, dado o número limitado de nutricionistas (nove), o seu horário de trabalho (a tempo inteiro em horário de 8 horas ou a tempo parcial), a duração média das consultas (entre 20 a 30 minutos) e o número de clientes e de serviços de nutrição faturados mensalmente, é inevitável concluir, em linha com a Requerida, que os mais de 220.000 serviços de nutrição faturados entre 2017 e 2018 não têm correspondência com efetivas consultas de nutrição prestadas, que o foram em número substancialmente mais reduzido.

Acresce que, mesmo em relação às consultas de nutrição realmente prestadas, a Requerente não demonstrou que, em geral, tivessem a finalidade específica de diagnóstico e tratamento de patologias específicas. Isto, sem prejuízo dos benefícios que os serviços de nutrição têm para a adoção de estilos de vida saudável, assim como os de ginásio. Que, contudo, não se devem confundir com o conceito, mais restritivo, de finalidade terapêutica, nomeadamente “*de diagnosticar, tratar e na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde*”. E não se provando aquela finalidade terapêutica, não se enquadram na isenção prevista no art.º 9.º, alínea 1) do Código do IVA.

Convém lembrar que, estando em causa a aplicação de uma norma de isenção, é sobre o sujeito passivo que pretende da mesma beneficiar que recai o ónus de alegação e prova de uma prestação de serviços de assistência efetuada no exercício da profissão paramédica de nutricionista com finalidade terapêutica. Neste sentido, v. a respeito da distribuição do *ónus probandi* num caso de isenção de IVA o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18 de novembro de 2020, proferido no processo n.º 02571/08.4BEPRT, que chega a idêntica conclusão, “*uma vez que a operação em causa está, em regra, sujeita a tributação*”.

Da prova produzida resultou que do universo de milhares de clientes da Requerente um número insignificante (trinta e sete) subscreveu declarações padronizadas e pré-preenchidas pela Requerente, no sentido de que as consultas de nutrição que usufruíram estavam relacionadas com finalidades terapêuticas¹⁵.

Neste quadro fático, não pode considerar-se que foi demonstrada a finalidade terapêutica das mais de 220.000 faturas por serviços nutricionais disponibilizados pela Requerente, aos quais esta aplicou o regime de isenção de IVA, e cujo ónus de comprovação dos pressupostos da isenção, de acordo com o regime de repartição estabelecido no artigo 74.º, n.º 1 da LGT, cabia àquela¹⁶. A maior parte destas faturas não correspondeu sequer a serviços de nutrição/consultas concretizados, mas ao valor faturado no âmbito da contratação de um “pacote” de serviços que abrangia a possibilidade de utilização do ginásio e de consultas de nutrição.

De referir que a “mera” disponibilidade implica que a operação caia no âmbito de incidência do IVA, em sintonia com a jurisprudência do Tribunal de Justiça (v. acórdãos dos processos C-250/14, *Air France-KLM*, de 23 de dezembro de 2015, e C-295/17, *MEO*, de 22 de novembro de 2018), o que não é controvertido nos autos. A questão que se suscita é tão-só a da isenção.

E na situação vertente, a mera disponibilização implicava a faturação aos clientes, quer estes utilizassem os serviços, quer não (desde que os tivessem contratado), realidade que, com idênticos contornos factuais, foi qualificada pelo Supremo Tribunal Administrativo como não enquadrável em finalidades terapêuticas, pois “*a disponibilização dos serviços de nutrição não prevenia nem respondia a nenhum problema de saúde dos utentes em particular*” – v.

¹⁵ Sendo que estas 37 declarações assinadas pelos clientes nem sequer comprovam a efetiva finalidade terapêutica das consultas, consubstanciando documentos elaborados *a posteriori*, pré-preenchidos pela Requerente, no âmbito do presente litígio.

¹⁶ Dispõe esta norma, em linha com a regra geral contida no artigo 342.º do Código Civil, que “*1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*”

acórdão de uniformização de jurisprudência de 20 de outubro de 2021, resultante do processo n.º 077/20.2BALS.B.

Além de que, como acima referido, mesmo em relação às consultas realizadas não se demonstrou, em geral, a finalidade terapêutica. Aliás, constata-se da leitura das informações promocionais da Requerente que o objetivo dos serviços de nutrição era a aquisição de hábitos de alimentação saudáveis, através da realização de consultas e da partilha de informação (“sugestões e dicas de nutrição”) por canais eletrónicos (nomeadamente da “app”, do Facebook, ou da página eletrónica).

E, nos poucos casos em que foi referida uma finalidade terapêutica pelos clientes¹⁷, a Requerente não identificou o número de serviços em que tal sucedeu e o respetivo valor (base de incidência) pelo que, para além de pouco significativo, não tem expressão quantitativa determinável, ónus que, como atrás referido, competia àquela.

Acresce que a conceção ampla da Requerente sobre a natureza terapêutica dos serviços de nutrição em geral, assenta em erro de direito, pois não observa os parâmetros interpretativos declarados pelo Tribunal de Justiça (v. processo C-581/19 e jurisprudência aí citada), sobre o sentido da isenção contemplada no artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA, transposta pelo artigo 9.º, 1) do Código do IVA, e o seu caráter estrito.

Deste modo, embora seja incontestável que uma nutrição correta contribui para uma vida saudável, assim como o próprio exercício físico, este objetivo não basta para se qualificar a atividade nutricional como revestindo finalidade terapêutica, com a consequente inaplicabilidade da norma de isenção de IVA, por falta de preenchimento dos respetivos pressupostos, seguindo o entendimento do Tribunal de Justiça, vinculativo sobre a interpretação das normas da Diretiva IVA, com necessária repercussão no sentido das normas de transposição de direito interno (aqui o artigo 9.º, alínea 1) do Código do IVA). De

¹⁷ O que, ainda assim, não significa que aquela finalidade terapêutica fosse a causa da consulta de nutrição, pois o diagnóstico e tratamento das doenças referidas, nomeadamente do foro respiratório (como referido nas citadas declarações subscritas pelos clientes), podem não ter lugar nessa consulta.

relembrar, neste domínio, que aquela jurisprudência tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando incidente sobre questões de direito da União Europeia, como acolhido pelo artigo 8.º, n.º 4 da Constituição.

Por fim, assinala-se que o entendimento aqui perfilhado é o que também se extrai da jurisprudência recente do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 1/2022 acima mencionado.

2. DESNECESSIDADE DE REENVIO PREJUDICIAL

A questão de interpretação do direito europeu discutida nos autos, que se prende com a isenção dos serviços de nutrição, foi especificamente clarificada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça *supra* referenciada, cujo último acórdão de referência é muito recente (Frentikexito, C-581/19).

Neste contexto, de acordo com o entendimento do Tribunal de Justiça, a partir do acórdão *Cilfit*¹⁸, a obrigação de suscitar a questão prejudicial de interpretação pode ser dispensada quando:

- a) A questão não for necessária, nem pertinente para o julgamento do litígio principal; ou
- b) O Tribunal de Justiça já se tiver pronunciado de forma firme sobre a questão a reenviar, ou quando já exista jurisprudência sua consolidada sobre a mesma; ou
- c) O juiz nacional não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão de Direito da União, por o sentido da norma em causa ser claro e evidente.

No caso *sub judice*, verifica-se o preenchimento dos requisitos previstos na alínea b), podendo afirmar-se que o “ato” em questão está devidamente aclarado pela jurisprudência consolidada do Tribunal de Justiça, pelo que não se identifica fundamento para suscitar o reenvio prejudicial.

¹⁸ Acórdão de 06.10.82, processo 283/81.

3. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 68.º, N.º 14 DA LGT

A Requerente sustenta, ao abrigo do disposto no artigo 68.º, n.º 14 da LGT, que a Requerida teria de aplicar a norma de isenção prevista no artigo 9.º, alínea 1) do Código do IVA na situação em análise, por ser esse o entendimento plasmado em diversas informações vinculativas.

Não lhe assiste, todavia, razão. Desde logo, porque a norma em apreço determina que a AT não pode proceder em sentido diverso ao da informação vinculativa prestada, reportando-se exclusivamente ao contribuinte que expôs a sua situação e requereu o seu esclarecimento por essa via. Não se trata, portanto, de uma regra geral *erga omnes*, extensível a qualquer contribuinte, pois versa sobre uma situação individual e concreta e a Requerente não alegou, nem provou ter submetido qualquer pedido de informação vinculativa sobre esta matéria.

Acresce, por outro lado, que as informações vinculativas mencionadas pela Requerente não contêm uma posição distinta ou que colida com a aqui preconizada, pressupondo a finalidade terapêutica dos serviços isentos.

4. SOBRE O PEDIDO DE CONDENAÇÃO DA REQUERENTE COMO LITIGANTE DE MÁ-FÉ

O artigo 104.º da LGT (aplicável na jurisdição arbitral *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT) regula o regime da litigância de má-fé no processo tributário, estabelecendo, no seu n.º 2, que os sujeitos passivos podem ser condenados em multa, nos termos da lei geral. Opera-se, desta forma, uma remissão para a disciplina prevista no Código de Processo Civil (“CPC”), cujo artigo 542.º, n.º 2 enquadra com litigante de má-fé quem, com dolo ou negligência grave, tiver:

- a) Deduzido pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não devia ignorar;

- b) Alterado a verdade dos factos ou omitido factos relevantes para a decisão da causa;
- c) Praticado omissão grave do dever de cooperação;
- d) Feito do processo ou dos meios processuais um uso manifestamente reprovável, com o fim de conseguir um objetivo ilegal, impedir a descoberta da verdade, entorpecer a ação da justiça ou protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado da decisão.

Esta norma é parametrizada pelo princípio da cooperação e pelos deveres de boa-fé processual e recíproca correção consagrados nos artigos 7.º, 8.º e 9.º do CPC, tendo subjacente a tutela do interesse público de (bom) funcionamento da Justiça e do respeito pelos seus órgãos, os Tribunais, sancionando o uso indevido do processo. Objetivos que são articulados com a necessária liberdade de atuação e de expressão de que as Partes devem dispor para defenderem as respetivas pretensões, que justifica que o legislador exija a imputação das condutas tipificadas a título de dolo ou negligência grave.

Como salienta o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de janeiro de 2020, processo n.º 0952/18.4BEPRT, “*o princípio geral a observar, decorrente do próprio direito de ação, consagrado no art.º 20, da C.R.P., é o de que o processo deve proporcionar às partes a ampla e incondicionada possibilidade de dirimir, com intensidade, liberdade e abrangência, as suas razões de facto e de direito, segundo um espírito de razoabilidade e equilíbrio, mas igualmente sem inibições ou constrangimentos, que possam eventualmente advir do receio de futuras penalizações, assentes no entendimento que o Tribunal vier a adoptar sobre os temas em discussão.*”.

No caso, a Requerida pede a condenação da Requerente em litigância de má-fé, por considerar que esta violou os deveres de boa-fé e lealdade com a afirmação de que os Serviços Inspetivos da AT realizaram o seu trabalho de forma tendenciosa.

Sem prejuízo de este Tribunal não concordar com a apreciação e adjectivação aplicada pela Requerente à forma como foi desenvolvido o procedimento de inspecção tributária, que se afigura ter sido realizado com profissionalismo e correção, a mesma está longe de consubstanciar a prática de omissão grave do dever de cooperação.

Com efeito, nem a referida qualificação é enquadrável nos casos que o legislador elegeu como pressuposto(s) de litigância de má-fé, nem a conduta em questão é imputável a título de culpa grave. Nestes termos, não pode deixar de improceder o pedido de condenação da Requerente como litigante de má-fé.

5. SOBRE O PEDIDO DE PAGAMENTO DE JUROS DE MORA LEGAIS E INDEMNIZATÓRIOS E DAS CUSTAS A QUE HOVER LUGAR

A Requerente argui ter requerido a prestação de garantia nos processos executivos associados às liquidações controvertidas e, em simultâneo, solicita o pagamento de juros. Ora, a condenação em juros depende do pagamento, pelo contribuinte, de “dívida tributária em montante superior ao legalmente devido” (v. artigo 43.º da LGT), o que implica que tenha sido feito o pagamento das liquidações, requisito que a Requerente não só não demonstrou como alegou factualidade contraditória, pois a prestação de garantia em processo de execução fiscal pressupõe precisamente que não foi paga a prestação tributária. À face do exposto, improcede o pedido de juros indemnizatórios da Requerente.

No que se refere ao pedido de condenação da Requerida no pagamento das custas processuais, interessa notar que a Requerente optou por designar árbitro ao abrigo dos artigos 6.º, n.º 2, alínea a) e 10.º, n.º 2, alínea g), ambos do RJAT, passando a ser aplicável o regime especial consagrado nos artigos 12.º, n.º 3 e 22.º, n.º 4 do RJAT e no artigo 5.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”) e Tabela II anexa.

Esta modalidade de designação de árbitros suscita a aplicação de taxas de arbitragem distintas que são devidas, *in totum*, no momento da submissão do pedido de constituição do

tribunal arbitral (v. artigo 12.º, n.º 3 do RJAT, artigo 5.º do RCPAT e Tabela II anexa ao mesmo) e que não são reembolsáveis, constituindo um encargo total e definitivo a suportar pela Requerente, independentemente da procedência ou improcedência da ação, exceto se o Tribunal não chegar a ser constituído (v. artigo 3.º-A, alínea b) do RCPAT). Esta solução consta do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, que rege a fixação e repartição de custas na decisão arbitral, segundo o qual esta [fixação e repartição] apenas tem lugar com referência aos casos em que os árbitros tenham sido designados pelo Conselho Deontológico do CAAD. Com efeito, dispõe a norma em análise que:

“Da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral, quando o tribunal tenha sido constituído nos termos previstos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º”.

A previsão normativa não contempla, pois, o caso de designação dos árbitros pelas partes, que está regulado na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, pelo que se entende ser inaplicável a estatuição daquela norma (artigo 22.º, n.º 4 do RJAT).

No mesmo sentido, o artigo 4.º do RCPAT, conformador do regime da taxa de arbitragem em caso de designação de árbitro pelo Conselho Deontológico do CAAD, determina que a fixação do montante das custas finais do processo arbitral e a eventual repartição pelas partes é efetuada na decisão arbitral (v. n.º 5, anterior n.º 4), ao passo que o artigo 5.º, respeitante à taxa de arbitragem em caso de designação de árbitro pelo sujeito passivo, não só não contém norma semelhante como, no seu n.º 2, preceitua que “[a] taxa de arbitragem é integralmente suportada pelo sujeito passivo e paga, na sua totalidade, por transferência bancária para a conta do CAAD antes de formulado o pedido de constituição do tribunal arbitral nos termos da alínea f) do n.º 2 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem.”.

Em conclusão, quando o Tribunal tenha sido constituído no uso da faculdade prevista

no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT, como sucede no caso dos autos, as custas arbitrais são integralmente suportadas pelo sujeito passivo [Requerente] e pagas, na sua totalidade, antes do pedido de constituição do tribunal arbitral, não tendo o tribunal que fixar e repartir custas na decisão arbitral (nem o devendo fazer).

De salientar, por fim, que a opção pelo exercício da prerrogativa jurídica de designação de árbitro se encontra na esfera da Requerente e não na da Requerida, pelo que projetar nesta última (nomeadamente imputando-lhe) os efeitos de um regime de taxa de arbitragem que pode ser mais gravoso e que não decorre de escolha sua, seria uma solução pouco equilibrada.

Porém, mesmo que se entendesse de forma diversa, sendo a decisão de improcedência, como ocorre neste caso, seria a Requerente a condenada a suportar as custas e não a Requerida.

Nestes termos, improcede o pedido de condenação da Requerida no pagamento das custas do processo.

4. QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil (artigo 608.º do CPC, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT), nomeadamente as referentes:

- a) À forma – acessória ou autónoma – como as prestações de serviços de nutrição foram prestadas, pois o tratamento fiscal autónomo destas em relação aos serviços de ginásio só releva se se concluir que as primeiras são isentas, o que não foi o caso; e
- b) Ao vício de fundamentação (formal) invocado.

* * *

Não ocorrendo as ilegalidades imputadas pela Requerente às liquidações de IVA e de juros de mora e compensatórios impugnadas, referentes aos anos 2017 e 2018, conclui-se pela validade e manutenção de tais atos, com a consequente improcedência da ação.

V. DECISÃO

Em face do exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- (a) Julgar improcedente o pedido de anulação dos atos de liquidação de IVA e juros de mora e indemnizatórios *supra* identificados, referentes aos períodos dos anos 2017 e 2018;
- (b) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerente como litigante de má-fé, tudo com as legais consequências.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **455.574,62**, indicado pela Requerente, respeitante ao montante de IVA liquidado e juros compensatórios cuja anulação pretende, e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 7 de novembro de 2022

Notifique-se.

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins, relatora

Jesuíno Alcântara Martins

Manuela Roseiro