

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 283/2023-T**

**Tema: IVA – Ginásios – Serviços de nutrição – Finalidade terapêutica.**

### **Sumário:**

**I** - Segundo o acórdão *Frenetikexito*, na falta de indicação de que é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença de regeneração da saúde, e portanto, com finalidade terapêutica, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, um serviço de acompanhamento nutricional prestado em instituições desportivas por profissionais habilitados tem uma finalidade sanitária, e não terapêutica, não preenchendo o critério da atividade de interesse geral comum a todas as isenções do artigo 132.º da Diretiva 2006/112.

**II** - O facto de entre as 1077 consultas de acompanhamento nutricional faturadas pela Requerente em 2019 ter sido provado que houve duas consultas com finalidade terapêutica não constitui, no entendimento deste Tribunal, uma indicação de que o serviço de acompanhamento nutricional prestado pela Requerente tenha finalidade terapêutica, e não meramente sanitária.

**III** - As decisões do Tribunal de Justiça em sede de reenvio prejudicial (artigo 267 TFUE) têm valor declarativo, definindo o sentido a atribuir a uma norma de DUE desde o momento em que esta entrou em vigor. Uma vez que o instituto do reenvio prejudicial procura assegurar o princípio da interpretação e aplicação uniformes do DUE, as interpretações do Tribunal de Justiça vinculam todos os demais tribunais nacionais chamados a interpretar aquela norma.

**IV** – Não violam os princípios da boa-fé e da proteção da confiança as liquidações adicionais de IVA assentes numa interpretação do artigo 9, 1) do CIVA em linha com uma decisão prejudicial do Tribunal de Justiça. A interpretação assim estabelecida deve ser aplicada por um

---

órgão administrativo no âmbito das suas competências mesmo a relações jurídicas nascidas e constituídas antes de proferido o acórdão do Tribunal de Justiça que decidiu o pedido de interpretação, salvo nas hipóteses em que aquele Tribunal decida limitar os efeitos temporais da decisão, o que não aconteceu.

## DECISÃO ARBITRAL

### I. Relatório

**1. A... Lda.**, titular do n.º de identificação fiscal..., com domicílio fiscal em Rua ..., ..., ..., ...-...  
... (doravante, Requerente), apresentou, em 17-04-2023, pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2, n.º 1, al. a), e 10, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (doravante, RJAT), com as alterações subsequentes, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, que vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa.

**2.** No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pede:

(i) a declaração de ilegalidade e a anulação dos atos de liquidação de IVA identificados no pedido de pronúncia arbitral (Doc. n.ºs 1 a 8);

(ii) a declaração de ilegalidade e a anulação dos atos de liquidação de juros compensatórios resultantes dos atos de liquidação adicional de IVA (Doc. n.ºs 1 a 8);

(iii) a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios;

**3.** É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT ou Requerida).

---

**4.** O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 18-04-2023.

**5.** A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6, n.º 2, alínea a) e do artigo 11, n.º 1, al. a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como Árbitro singular a signatária, que aceitou o encargo.

**6.** No dia 09-06-2023, foram as partes notificadas dessa designação, pelo que, não tendo manifestado vontade de a recusar (cf. artigo 11, n.º 1, al. b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6 e 7 do Código Deontológico do CAAD), o Tribunal Arbitral ficou constituído no dia 27-06-2023.

**7.** Em 28-06-2023, o Tribunal Arbitral proferiu Despacho ordenando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional (cf. artigo 17 do RJAT). O Despacho foi notificado na mesma data.

**8.** A Requerida veio apresentar resposta, em 18-09-2023, remetendo o Processo Administrativo, na sequência do qual foram as partes notificadas, por Despacho prolatado no dia 20-09-2023, do agendamento da reunião a que alude o artigo 18 do RJAT para o dia 25-10-2023, às 14h30, devendo as declarações de parte e a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente ter lugar no âmbito dessa reunião. No mesmo Despacho, solicitou-se à Requerente que, no prazo de 5 (cinco) dias contados a partir da data da notificação do Despacho, viesse ao processo dizer (i) se mantinha interesse na realização da sobredita diligência (declarações de parte e inquirição de testemunhas) e (ii) sobre que factos, constantes do pedido arbitral, incidiria a diligência. Por requerimento com data de 02-10-2023, a Requerente confirmou o interesse na realização da diligência e avançou que a inquirição das testemunhas incidiria sobre os factos constantes dos arts. 17.º, 18.º, 20.º, 24.º-35.º, 37.º-49.º, 95.º-97.º, 104.º, 106.º, 107.º, 118.º, 119.º, 121-129.º, 131.º-136.º, 140.º, 146.º, 147.º, 152.º-159.º, 161.º, 163.º-165.º, 167.º-169.º, 185.º, 193.º, 194.º, 206.º, 207.º, 216.º, 223.º, 241.º, 242.º, 250.º, 269.º, 275.º, 277.º, 280.º, 283.º, 284.º.

9. A diligência processual e, bem assim, a reunião a que alude o artigo 18, n.º 1 do RJAT realizaram-se na data agendada. Nela compareceram a Relatora, os Ilustres mandatários da Requerente e o Ilustre representante da AT. Findas as declarações de parte e a audição e contraditório das quatro (4) testemunhas arroladas pela Requerente, determinou a Relatora que o processo prosseguisse para alegações escritas, facultativas e simultâneas, a apresentar no prazo de 10 (dez) dias, contados a partir da data da realização da reunião, de harmonia com o preceituado no artigo 120, n.º 1 do CPPT, aplicável *ex vi* do artigo 29, n.º 1, al. c) do RJAT. A Requerente e a AT apresentaram as alegações escritas no dia 07-11-2023.

10. No dia 18-02-2024, fazendo uso do artigo 21, n.º 2 do RJAT, a Relatora prorrogou o prazo para a prolação da decisão arbitral por dois meses, a fim de possibilitar a análise da extensa prova testemunhal produzida, determinando que a decisão arbitral seria proferida até ao dia 27-02-2024, em obediência ao disposto no artigo 18, n.º 2 do RJAT.

## II. Síntese da posição das partes

11. A posição das partes pode ser sintetizada da seguinte forma:

(a) A **Requerente** alega que os atos de liquidação de IVA estão feridos de um vício de forma, por falta de fundamentação, porquanto o Relatório de Inspeção Tributária (doravante, RIT) em que se fundaram as referidas liquidações mais não fez do que remeter para um excerto do Ofício circulado n.º 30247, de 13-05-2022, e para um excerto do acórdão de uniformização de jurisprudência n.º 1/2022 do STA, Processo 77/20.2BALSB, de 20-10-2021, sem concretizar de que forma o entendimento neles vertidos se aplicava no caso concreto. Dessa fundamentação – alega a Requerente – não é possível retirar, com a certeza necessária, se a conclusão de que as atividades de acompanhamento nutricional não deveriam beneficiar da isenção de IVA a que alude o artigo 9, 1) do CIVA se ficou a dever ao *caráter acessório* dessas atividades ou à *ausência de finalidade terapêutica* desse serviço. Os atos de liquidação não estão, portanto, acompanhados da “fundamentação expressa, concreta e específica, suficientemente clara e congruente” (pontos **65.º a 87.º**).

(b) Admitindo (cauteladamente) que a liquidação de IVA se ficou a dever à falta de finalidade terapêutica da atividade de acompanhamento nutricional desenvolvida pelo sujeito passivo, a Requerente alega que a AT fez assentar os atos de liquidação numa interpretação e aplicação erradas do artigo 9, 1) do CIVA, que são assim ilegais, por vício de violação de lei. Com efeito, a Requerente entende estarem preenchidos os requisitos para que, à luz da lei, possa beneficiar da isenção de IVA, mesmo compulsada a interpretação “restritiva” adotada pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Frenetikexito*, processo C-581/19, 04-03-2021. Assim sucede porque, no entender na Requerente, os serviços de acompanhamento nutricional prestados têm uma finalidade terapêutica, uma vez que a Requerente tem clientes externos ao ginásio que só frequentam os serviços de acompanhamento nutricional, possui profissionais habilitados que, em instalações próprias, elaboram um plano alimentar individualizado no melhor interesse terapêutico dos clientes, sendo vários os casos de clientes com doenças como Parkinson, diabetes, cancro da mama, obesidade, colesterol, hipertensão arterial, intolerâncias alimentares, que procuram os serviços de nutrição por forma a evitar e/ou tratar os sintomas destas doenças. Além disso, mesmo no caso dos clientes que não possuem patologias, combinando os serviços de ginásio com os serviços de nutrição, estes últimos são prestados com finalidade terapêutica, com vista à prevenção de doenças (pontos **120.º a 145.º**).

(c) Entende a Requerente que o acórdão *Frenetikexito*, processo C-581/19, não determina, sem mais, que os serviços de nutrição prestados em ginásios não estão aptos a beneficiar da isenção prevista no artigo 9, 1) do CIVA e do artigo 132 da Diretiva 2006/112. O que ali se diz, na compreensão da Requerente, é que terá de ficar demonstrado que esses serviços têm, *in casu*, finalidades terapêuticas e não apenas a finalidade de maximizar os benefícios da prática desportiva (pontos **254.º a 287.º** do PPA e alegações escritas).

(d) Ainda que assim não se entenda, alega a Requerente que o ato de liquidação é ilegal, também por violação dos artigos 55, 68 e 68-A da LGT e dos princípios da boa-fé, da segurança jurídica e da proteção da confiança, decorrentes dos artigos 266, n.º 2 da CRP e 59, n.ºs 2 e 3 da LGT. Isto acontece porque a Requerente orientou a sua conduta – aplicando a isenção de IVA às prestações de serviços de acompanhamento nutricional – em linha com a interpretação vinculativa n.º 9215, de 19-08-2015. Apesar de as informações vinculativas terem efeitos *inter*

*partes*, doutrina e jurisprudência admitem que os terceiros relativamente ao procedimento em que foram proferidas têm uma expectativa legítima de que, no futuro, a AT terá o mesmo entendimento em situações análogas. Ora, através do Ofício circulado n.º 30247, de 13-05-2022, a AT revogou, com efeitos retroativos, aquela interpretação vinculativa, violando o preceituado nos artigos 68, n.º 16 e 68-A, n.º 2 da LGT, com prejuízo para os direitos e interesses legítimos já constituídos dos sujeitos passivos (pontos **173.º a 232.º**).

(e) A Requerente alega, ademais, que o acórdão de uniformização de jurisprudência n.º 1/2022 não pode ser aplicado retroativamente a situações como a do presente processo arbitral, sob pena de abuso do direito na modalidade de *non venire contra factum proprium* e de violação dos princípios da boa-fé e da proteção da confiança dos administrados.

(f) A Requerente alega, finalmente, a ilegalidade da liquidação de juros compensatórios, por falta de um dos seus pressupostos essenciais – que o retardamento na liquidação do imposto se deva a facto *imputável ao contribuinte*. *In casu*, não ficou demonstrada a culpa do sujeito passivo no retardamento da liquidação nem a AT faz referência a tal facto, impedindo o sujeito passivo de perceber o *iter* cognoscitivo que conduziu à liquidação de juros compensatórios.

(g) A **Requerida (AT)** contende que o RIT exprime “em termos claros, suficientes, congruentes e inteligíveis o critério legal e a motivação das correções técnicas que deram origem às liquidações”, dando cumprimento ao disposto no artigo 77 da LGT. Reconhecendo que procedeu a uma fundamentação remissiva, a AT avança, porém, que tal fundamentação permitiu esclarecer as motivações do ato tributário e que estas foram corretamente compreendidas pelo sujeito passivo. Concretamente, “não subsistem dúvidas de que o ato de liquidação se fundamenta na falta de finalidade terapêutica e o faz de modo suficientemente congruente e claro, de modo a possibilitar à Requerente, no momento apropriado, defender-se com base nessa fundamentação”.

(h) Sobre a questão de fundo, a AT convoca os fundamentos constantes do acórdão *Frenetikexito*, mormente que o serviço de acompanhamento nutricional prestado no âmbito de uma instituição desportiva apresenta, em princípio, uma finalidade sanitária, mas não uma finalidade terapêutica. Nas alegações escritas, a AT avança que a prova testemunhal produzida

---

confirma que os clientes com patologias utilizavam os serviços de nutrição juntamente com os serviços de ginásio e que “a Requerente não logrou provar as finalidades terapêutica de todos e cada um dos serviços de nutrição que faturou e que nos dois casos concretos que apresentou ao tribunal como testemunhas, o que se verificou foi que a sua condição de saúde poderá ter obtido benefícios, mas do benefício conjugado, dos serviços de ginásio e de nutrição” (ponto 19 das alegações escritas).

(i) A Requerida alega, ainda, que não houve qualquer alteração de entendimento por parte da AT, porquanto a interpretação vinculativa n.º 9215, de 19-08-2015, e o Ofício circulado n.º 30247, de 13-05-2022, versam sobre questões e serviços distintos: na primeira, a atividade dietética, que corresponde a serviços de nutrição realizados, faturados diretamente aos clientes, com finalidade terapêutica; no segundo, serviços de acompanhamento nutricional, isto é, serviços de acompanhamento de atividades desportivas em ginásios, como forma complementar de proporcionar aos utentes um melhor serviço e em geral maximizar os benefícios prosseguidos com a própria atividade desportiva e que não têm finalidade terapêutica. Acresce que o entendimento vertido no Ofício circulado não é novo, como evidenciam vários processos judiciais e arbitrais onde a questão foi discutida, pelo que não está em causa a aplicação retroativa de um novo entendimento.

(j) A AT rejeita, de igual forma, que o acórdão de uniformização de jurisprudência tenha conteúdo inovador. O acórdão *Frenetikexito*, cuja jurisprudência aquele acórdão vem acolher, remete para diversas decisões anteriores quanto ao conceito de finalidade terapêutica, limitando-se a esclarecer o sentido e o alcance das normas de DUE. A posição vertida no acórdão de uniformização não é nova, nem na jurisprudência nem na doutrina, não colidindo, por conseguinte, nem com o princípio da proteção da confiança nem com o princípio da segurança jurídica dos contribuintes.

(l) Finalmente, entende a AT terem sido cumpridos os requisitos mínimos do dever de fundamentação quanto a juros compensatórios, dando conta que, segundo a jurisprudência, a liquidação de juros compensatórios não tem de contemplar o juízo de censura, porquanto essa mesma censurabilidade se encontra nos factos que originam a liquidação de imposto. O pedido

de condenação no pagamento de juros indemnizatórios deve ser rejeitado, por ausência de erro imputável aos serviços.

### **III – Saneamento**

**12.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2, n.º 1, a) e 5 do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10, n.º 1, a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4 e 10, n.º 2 do RJAT e artigo 1 da Portaria n.º 112- A/2011, de 22 de março, na redação da Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro).

**13.** O processo não enferma de nulidades.

### **IV – Matéria de facto**

#### **§1. Factos provados**

**14.** O Tribunal não se pronunciou sobre o demais vertido nos articulados das partes por constituírem afirmações conclusivas e/ou juízos de direito – e que, por isso, não podem ser objeto de uma pronúncia em termos de “provado” ou “não provado” – ou por se tratar de factualidade irrelevante à boa decisão da causa. Com relevo para a decisão, consideram-se **provados** os seguintes factos:

**1.º** - A Requerente é uma sociedade por quotas de direito português, que iniciou a sua atividade em 03-09-2014, tendo por objeto as atividades constantes da certidão permanente (cf. Doc. n.º 11 junto com o PPA).

**2.º** - A Requerente encontra-se inscrita com o CAE principal “ginásios (fitness)” e com vários CAE secundários: 86906 – Outras atividades de saúde humana; 62010 – Atividades de programação informática; 47192 – Outros estabelecimentos (Doc. n.º 11 junto com o PPA).

3.º - A Requerente encontra-se enquadrada em sede de IVA no regime normal de periodicidade trimestral desde 03-09-2014.

4.º - A Requerente encontra-se registada na Entidade Reguladora da Saúde (Doc. n.º 12 junto com o PPA).

5.º - À data dos factos, a Requerente oferecia aos seus clientes várias modalidades de adesão, permitindo-lhes contratualizar apenas serviços de ginásio, apenas serviços de acompanhamento nutricional ou combinar os dois tipos de serviços (Doc. n.º 14 e 17 juntos com o PPA).

6.º - A par das modalidades de utilização dos serviços de ginásio que incluem serviços de acompanhamento nutricional (“Acompanhamento nutricional fundador” e “Acompanhamento nutricional M”), a Requerente oferecia consultas de nutrição para clientes externos que não frequentavam os serviços de ginásio (“Nutrição especializada externa” e “Nutrição externa”) e consultas de nutrição extra (relativamente à consulta de nutrição mensal já contemplada no contrato de adesão, sob as rubricas “Nutrição especializada” e “APP acompanhamento nutricional”) a clientes do ginásio (Doc. n.º 14 e 15 juntos com o PPA).

7.º - Os 1077 serviços de nutrição faturados pela Requerente durante o ano de 2019 estavam associados às seguintes modalidades contratuais (Doc. n.º 14, concretamente a faturação referente ao período entre 01-01-2019 e 01-01-2020):

NUTRIÇÃO	1077	97,38%	8140	47,84%	119.891,89	44,72%
Acompanhamento Nutricional Fundador	784	72,79%	5726	70,34%	85.188,60	71,15%
Acompanhamento nutricional M	353	32,78%	2185	26,84%	29.937,37	25,01%
Acompanhamento Nutricional I	19	1,76%	89	1,08%	663,90	0,55%
Acompanhamento nutricional T	6	0,56%	8	0,10%	352,12	0,29%
APP Acompanhamento Nutricional	9	0,84%	72	0,88%	1.747,80	1,46%
Consulta Nutrição Externa	1	0,09%	1	0,01%	25,00	0,02%
Nutrição Especializada	21	1,95%	54	0,66%	1.624,60	1,36%
Nutrição especializada Externs	3	0,28%	5	0,06%	174,50	0,15%

8.º - A propósito dos serviços de nutrição prestados pela Requerente, na faturação emitida aos seus clientes, esta segregou uma importância, a título de serviços de nutrição, à qual aplicou a isenção de IVA.

**9.º** - As consultas de nutrição tinham lugar em gabinetes individualizados e separados do ginásio.

**10.º** - As consultas de nutrição eram prestadas presencialmente ou online (através da aplicação “Nutriservice”) e eram faturadas e cobradas independentemente de os clientes comparecerem (ponto 39.º do PPA, não contrariado pelas testemunhas).

**11.º** - As consultas de nutrição pressupunham a elaboração, pelas nutricionistas, de um plano de alimentação personalizado e ajustado às necessidades de cada cliente, a que se seguia um acompanhamento presencial ou online.

**12.º** - Durante o ano de 2019, a Requerente teve ao seu serviço efetivo duas (2) nutricionistas: B..., com contrato de trabalho com início a 14-06-2019; C..., com contrato de trabalho com início a 07-04-2017, mas que, com referência ao ano de 2019, esteve de baixa a partir do mês de julho, tendo denunciado contrato de trabalho em 14-01-2020; e uma (1) nutricionista estagiária, D..., que realizou um estágio de seis (6) meses no estabelecimento da Requerente.

**13.º** Entre os clientes do estabelecimento da Requerente, contam-se pessoas com diversas patologias, entre elas a doença de Parkinson, obesidade mórbida, colite ulcerosa, cancro da mama, hipertensão arterial, diabetes, que contratualizaram ambos os serviços – de acompanhamento nutricional e ginásio.

**14.º** - A Senhora E... frequentou, durante o ano de 2019, as consultas de nutrição da Requerente, por recomendação médica, no sentido de tratar e controlar a colite ulcerosa e a obesidade mórbida que lhe tinham sido diagnosticadas.

**15.º** - O Senhor F... frequentou, durante o ano de 2019, as consultas de nutrição da Requerente, por recomendação médica, no sentido de controlar a doença de Parkinson que lhe tinha sido diagnosticada.

**16.º** - Atualmente, a Requerente não presta serviços de acompanhamento nutricional.

---

17.º - Em cumprimento da Ordem de serviço n.º OI2022..., a Requerente foi sujeita a um procedimento de inspeção tributária externa, iniciado em 26-05-2022, relativo ao ano de 2019.

18.º - O RIT tem a seguinte fundamentação:

“Poderíamos abordar se existe balanceamento entre o peso relativo dos serviços de nutrição e os respectivos gastos associados, ou se, na óptica do cliente, existe essa valorização dos serviços de nutrição quando procuram serviços de prática de actividade física em ginásio. Ou, se pelo contrário, de um mecanismo de atracção de clientes pela redução do preço pela diminuição do IVA a liquidar, com a atribuição de valor artificial aos serviços de acompanhamento nutricional, procedendo ao seu enquadramento na isenção prevista no n.o 1 do art.º do Código do IVA.

Para melhor exposição da situação tributária em apreço, reproduzimos conteúdo do ofício circulado 30247, de 13-05-2022, da DSCIVA:

*“1. A alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA isenta do imposto “As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, psicólogo, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”.*

*2. Esta disposição legal corresponde à alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), a qual determina que os Estados-Membros devem isentar “As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-membro em causa”.*

*3. Decorre da norma comunitária que os Estados-Membros não isentam todas as prestações de serviços efetuadas no âmbito das profissões referidas, mas apenas as prestações de serviços de assistência, com uma finalidade terapêutica, ou seja, as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde1.*

4. *Atendendo a que o Código do IVA não define as profissões paramédicas abrangidas pela norma de isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º, observa-se o disposto no Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, bem como no Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, ambos do Ministério da Saúde, uma vez que, na legislação nacional, são estes dois diplomas que definem e regulam o exercício das profissões paramédicas.*

5. *As consultas de nutrição enquadram-se na descrição prevista para o exercício da atividade de "dietética", enquanto profissão paramédica de acordo com os decretos-lei mencionados, pelo que as prestações de serviços efetuadas por nutricionistas podem ser abrangidas pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA, desde que cumpridas as condições enumeradas nos citados diplomas e as mesmas constituam operações abrangidas pelo item 5 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, visando o objetivo terapêutico, como tal definido pela jurisprudência comunitária.*

6. *Não obstante, o enquadramento desta atividade tem sido objeto de controvérsia, nomeadamente quando as prestações de serviços efetuadas por estes profissionais, certificados e habilitados para o efeito, são realizadas em instituições desportivas, designadamente como forma de melhorar os benefícios prosseguidos com a própria prática desportiva.*

7. *Neste sentido, o Tribunal de Justiça da União Europeia veio declarar, no Acórdão C-581/19 2:*

*“A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, constitui*

---

*uma prestação de serviços distinta e independente e não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva.”*

8. Mais recentemente, o Acórdão n.º 1/2022 3, de 20 de janeiro, do Supremo Tribunal Administrativo, procede à uniformização de jurisprudência nos seguintes termos:

*“Os serviços de acompanhamento nutricional prestados, através de profissional certificado, habilitado e contratado para esse efeito, por entidade que se dedica a título principal à prestação de serviços de acompanhamento de atividades desportivas em ginásios e como forma complementar de proporcionar aos seus utentes um melhor desempenho físico e, em geral, maximizar os benefícios prosseguidos com a própria prática desportiva não têm finalidade terapêutica e, por isso, não beneficiam da isenção a que alude o artigo 9.º, alínea 1), do Código do IVA.”*

Assim, para conhecimento dos Serviços e de outros interessados, comunica-se o seguinte:

9. As prestações de serviços efetuadas por profissional certificado e habilitado para o efeito que correspondam ao acompanhamento e aconselhamento nutricional realizado em ginásios ou em outros estabelecimentos desportivos ou relativamente às quais aquele profissional tenha sido contratado por entidade que se dedica à prestação de serviços de acompanhamento de atividades desportivas, não se encontram abrangidas pela alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA.”

**19.º - A Requerente não exerceu o direito de audiência prévia (cf. ponto 9.º do PPA).**

20.º - Com base no RIT, a AT procedeu a correções de natureza meramente aritmética em sede de IVA, liquidando €21 902,86, acrescidos de juros compensatórios (Doc. n.º 1 a 8 juntos com o PPA).

1 - Período	2 - IVA não liquidado	3 - IVA não deduzido	4 - IVA em falta (2-3)
1.º trimestre de 2010	6.354,01	1.304,73	5.049,28
2.º trimestre de 2010	7.023,11	1.304,73	5.718,38
3.º trimestre de 2010	7.407,10	1.304,73	6.102,37
4.º trimestre de 2010	7.524,71	1.304,73	6.219,98
	28.308,93	5.219,19	23.089,74

21.º - As liquidações não foram objeto de reclamação graciosa nem de recurso hierárquico.

## §2. Factos não provados

15. Não há factos não provados com relevo para a decisão da causa.

## §3. Fundamentação da matéria de facto

16. O Tribunal arbitral fundou a sua convicção quanto aos factos provados com base na prova documental produzida, constante do processo administrativo junto aos autos, nas declarações de parte (1) e nas quatro (4) testemunhas arroladas pela Requerente.

17. O Senhor G..., sócio fundador do A..., que se apresentou a prestar declarações de parte, descreveu o estabelecimento como um conceito diferenciado no mercado dos ginásios, concretamente como uma espécie de “centro de saúde” de ..., ou de “clube de saúde com ginásio”, com foco na fisioterapia, na nutrição e no tratamento de patologias. Ao ponto de, questionado pelo respetivo mandatário sobre o aconteceria à empresa caso, no futuro, o ginásio “fosse à falência”, ter respondido enfaticamente que isso não teria impacto no negócio visto que o ginásio é que é complementar à nutrição, e não o contrário. Afirmações de idêntico teor foram feitas pelas testemunhas H..., contabilista da Requerente, e B..., nutricionista da Requerente à data dos factos, quando confrontadas com a mesma questão. Ora, entende o Tribunal que esta “narrativa” dos acontecimentos não é credível, sendo, aliás, desmentida pelos demais factos dados como provados no processo.

**18.** Em primeiro lugar, apesar da suposta centralidade do serviço de acompanhamento nutricional e da dimensão terapêutica ou de tratamento da saúde no “negócio” da Requerente, certo é que o A... não se dedica já, ao tempo da presente decisão, à prestação desse serviço, muito embora continue a prestar o serviço de ginásio. O que por si só demonstra que a tese da complementaridade do ginásio relativamente à nutrição foi hiperbolizada e exagerada pelas testemunhas supramencionadas.

**19.** Depois, os factos provados evidenciam que, em 2019, o número de clientes externos ao ginásio que contratualizam apenas serviços de acompanhamento nutricional – revelados pelas rubricas “Consulta externa de nutrição”, “Nutrição especializada externa” e “APP acompanhamento nutricional” (está última incluindo sócios e não sócios do ginásio, como sublinhado pelas testemunhas) era residual, para não dizer *insignificante*, no contexto do número total de serviços de nutrição faturados nesse ano. A quase totalidade dos clientes do A... contratualizaram serviço de ginásio e serviço de acompanhamento nutricional, não tendo sido posto de parte pela testemunha B... (nutricionista) que uma parte dos clientes do A..., apesar se subscreverem modelos contratuais com acesso aos dois serviços, acabavam por frequentar apenas o primeiro.

**20.** Acresce que a circunstância de o A... prestar serviços de nutrição a clientes externos não é, *per se*, demonstrativa de que aquelas consultas tinham por finalidade o tratamento de um problema de saúde. A testemunha I..., técnico de exercício físico do A..., confirmou que nem todos os clientes com patologias que acompanhou durante o ano de 2019 recorriam aos serviços de acompanhamento nutricional. Ter uma doença não impõe o recurso a serviços de acompanhamento nutricional, nem o recurso a serviços de acompanhamento nutricional por parte de uma pessoa doente significa que a nutrição represente uma forma de tratamento dessa doença.

**21.** Finalmente, o facto de o A... não dispor de halteres (pesos) com carga muito elevada, normalmente associados à prática de culturismo ou a (certos) atletas de alto rendimento também não é demonstrativo – ao contrário do que as testemunhas quiseram fazer crer – de que os

---

serviços de acompanhamento nutricional tenham finalidade de prevenção, diagnóstico, tratamento de doença ou regeneração de saúde. Pelo contrário, significa que a clientela-tipo do A... concebia a prática desportiva como o cliente-médio, ou seja, com a finalidade sanitária e lúdica que normalmente lhe está associada. E também nenhuma conclusão é suscetível de ser extraída do facto de os serviços de nutrição pressuporem a elaboração de um plano de alimentação personalizado, seguido de acompanhamento pelas nutricionistas. Planos de alimentação personalizados não são exclusivos de pessoas com patologias.

**22.** Isto dito, ficou demonstrado que os dois clientes do A... arrolados como testemunhas, E... e F..., frequentaram as consultas de nutrição com a finalidade de tratar e controlar as patologias que lhes foram diagnosticadas – respetivamente uma colite ulcerosa (acompanhada de obesidade mórbida e de fratura do colo do fémur) e doença de Parkinson – em ambos os casos por recomendação médica. Apesar de estes clientes também frequentarem os serviços de ginásio, o Tribunal formou a convicção de que as consultas de nutrição tiveram, no caso destes clientes, o propósito de tratar ou controlar uma patologia, nos termos avançados pelos próprios e de cuja credibilidade não tem razões para duvidar.

**23.** Tanto no PPA como no testemunho de I..., técnico de exercício físico do A..., foi mencionada a existência de clientes com outras patologias. Mas para além dos termos vagos e genéricos em que tal menção foi feita, não foram tais clientes identificados ou trazida prova aos autos de que frequentaram o A... em 2019, nem tão-pouco, o que é mais importante, que tais clientes tenham frequentado as consultas de nutrição com o propósito de tratar ou controlar a patologia que tinham.

## **V – Fundamentação de direito**

**24.** Confrontado o pedido de pronúncia arbitral e a resposta apresentada pela AT, assim como as alegações de ambas as partes, constata-se que as questões de direito a decidir são as seguintes: (i) Da ilegalidade dos atos de liquidação impugnados por vício de forma, por falta de fundamentação; (ii) Da ilegalidade dos atos de liquidação impugnados por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito; (iii) Da ilegalidade dos atos de liquidação

---

impugnados, por violação dos princípios da boa-fé e da proteção da confiança dos contribuintes; (iv) Da ilegalidade da liquidação de juros compensatórios; (v) Do pedido de condenação da AT em juros indemnizatórios.

**(i) Da ilegalidade dos atos de liquidação impugnados por vício de forma (falta de fundamentação)**

**25.** A Requerente invoca a ilegalidade do ato de liquidação, por a fundamentação constante do RIT não ser clara nem congruente. Concretamente, dela não resulta com a clareza mínima necessária se o que está na base da recusa de isenção de IVA é o carácter acessório das consultas de acompanhamento nutricional relativamente ao serviço de ginásio, ou a falta de finalidade terapêutica daquele acompanhamento (pontos 65.º a 87.º do PPA).

**26.** Com efeito, o RIT procede a uma fundamentação remissiva – tal como admitido pela própria Requerida – transcrevendo o Ofício circulado 30247. Este ofício transcreve, por seu turno, o parágrafo final do acórdão *Frenetikexito*, processo C-581/19, de onde consta a resposta do Tribunal de Justiça à questão prejudicial que lhe foi concretamente colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio, e um parágrafo do acórdão de uniformização de jurisprudência n.º 1/2022, onde o STA, seguindo de perto aquele acórdão do Tribunal de Justiça, conclui que o serviço de acompanhamento nutricional prestado por entidade que se dedica a título principal ao acompanhamento de atividades desportivas não tem finalidade terapêutica, estando fora do âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132, n.º 1, al. c) da Diretiva 2006/112.

**27.** No acórdão *Frenetikexito*, processo C-581/19, apesar de questionado sobre a natureza independente ou acessória do serviço de acompanhamento nutricional face ao serviço de manutenção e bem-estar físico prestado por instituições desportivas, o Tribunal de Justiça entendeu, a título de questão prévia, esclarecer se aqueles serviços de nutrição, quando prestados no circunstancialismo em questão (“*prestado por um profissional certificado e habilitado para esse efeito em instituições desportivas e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção de bem-estar físico*”), constituem “prestações

---

de serviços de assistência” e se são suscetíveis de ser abrangidos pela isenção prevista no artigo 132, n.º 1, al. c) da Diretiva.

**28.** E é a propósito desta *questão prévia* que o Tribunal de Justiça esclarece que, na falta de indicação de que é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde e, portanto, de uma finalidade terapêutica (...) um serviço de acompanhamento nutricional (...) não preenche o critério de atividade de interesse geral comum a todas as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva”, passando de seguida ao esclarecimento da questão prejudicial que lhe foi efetivamente colocada. O STA entendeu que as duas questões apresentavam entre si “uma relação de dependência, no sentido de que só importaria conhecer da segunda [a da natureza acessória ou independente do serviço de acompanhamento nutricional] se fosse de responder afirmativamente à primeira [a de que o serviço de acompanhamento nutricional prestado aos clientes dos ginásios constitui uma prestação efetuada no exercício de uma profissão paramétrica].

*“Porque só importa saber se os serviços efetuados por profissões paramédicas são prestados com autonomia e merecem, por isso, um tratamento fiscal autónomo do dos serviços de ginásio depois de se concluir que aqueles serviços são, efetivamente, efetuados no exercício de funções paramédicas para os efeitos daquele dispositivo legal”* (Acórdão de uniformização de jurisprudência n.º 1/2022).

**29.** Ora, os administrados têm o direito fundamental à fundamentação dos atos administrativos (e tributários) lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos (artigo 268, n.º 3 CRP). No plano do direito ordinário, esse direito vem concretizado nas exigências vertidas no artigo 77 da LGT e no artigo 124 do CPA. Daqui emerge um dever, para a administração, de exposição sucinta das razões de facto e de direito que motivaram a decisão, admitindo-se que essa exposição possa traduzir-se numa declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas. Mister é que desse esforço discursivo emergja uma fundamentação expressa (nos termos expostos), clara (que permita, através dos seus termos, a apreensão precisa dos factos e do direito com base nos quais se decide), suficiente

(possibilitando ao contribuinte um conhecimento concreto da motivação de facto), e congruente (de modo que a decisão constitua a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), proporcionando aos contribuintes o conhecimento do “itinerário cognoscitivo e valorativo” do ato. Só assim poderão aqueles ponderar, de forma esclarecida, uma eventual reação administrativa e/ou jurisdicional contra o ato desvantajoso [ex. Acórdão STA de 26-10-2016, processo n.º 01364/15].

**30.** Assim, colocado na posição de um destinatário normal, a Requerente não poderia deixar de compreender, atenta a remissão para o acórdão de uniformização de jurisprudência do STA e para o acórdão *Frenetikexito*, processo C-581/19, que a recusa da isenção de IVA se ficou a dever à ausência de *finalidade terapêutica* dos serviços de acompanhamento nutricional prestados a clientes de instituições desportivas. A questão da natureza independente (não acessória) de prestações de serviços de acompanhamento nutricional só se levanta *uma vez demonstrado* que aquelas prestações de serviços foram efetuadas com finalidade terapêutica.

**31.** Poderia, é certo, a AT ter usado uma fundamentação mais cuidada, mas não sendo essa a questão que incumbe a este Tribunal Arbitral apreciar, há que concluir que a fundamentação veiculada elucida, de forma suficiente, as razões por que se decidiu no sentido em que se decidiu.

**(ii) Da ilegalidade dos atos de liquidação impugnados por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito**

**32.** A questão de direito em dissídio anda em torno da interpretação e aplicação do artigo 9, 1) do CIVA, no segmento em que aí se estabelece uma isenção de IVA em benefício de atividades paramédicas [*“Estão isentas de imposto: 1) as prestações de serviço efetuadas no exercício de profissões de médico, odontologista, psicólogo, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”*], em transposição do disposto no artigo 132, n.º 1, c) [Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral] da Diretiva 2006/112 [*“Os Estados-membros isentam as*

---

*seguintes operações: c) as prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito de exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelos Estados-membros”].*

**33.** O que está concretamente em causa é saber se os serviços de acompanhamento nutricional, prestados por um profissional habilitado e certificado para esse efeito, em instituições desportivas, e eventualmente no âmbito de planos que incluem também serviços de manutenção e bem-estar físico são subsumíveis no âmbito de aplicação daquela isenção. A esta questão deu o Tribunal de Justiça resposta no acórdão *Frenetikexito*, já mencionado, que sintetizamos nos seguintes moldes (§§20-34).

- (a) A lista de isenções do artigo 132 da Diretiva 2006/112 deve ser objeto de uma interpretação restritiva, de modo a não prejudicar a neutralidade do IVA.
- (b) A subsunção no conceito de “prestações de serviço de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas” está dependente do preenchimento de dois requisitos cumulativos. Exige-se, primeiramente, que o Estado-membro em causa defina uma determinada prestação de serviços de assistência como uma profissão médica ou paramédica – o que sucede com a atividade dietética que é expressamente classificada pelo Decreto-lei n.º 261/93, de 24 de julho, em articulação com o Decreto-lei n.º 320/99, de 11 de agosto, como uma atividade paramétrica, cujo exercício está dependente da obtenção de um título profissional. Exige-se, em segundo lugar, que o serviço de assistência tenha finalidade terapêutica, isto é, que tenha por finalidade diagnosticar, tratar e na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde, já que só isso justifica a isenção enquanto atividade de interesse geral.
- (c) Ora, sem prejuízo de um serviço de acompanhamento nutricional prestado no circunstancialismo referido poder, a médio e a longo prazo ou em termos amplos, ser um instrumento de prevenção de certas doenças, como a obesidade, um tal serviço apresenta, em princípio, uma finalidade sanitária, mas não, ou não necessariamente, uma finalidade terapêutica. Uma ligação incerta com uma patologia, sem risco concreto de prejuízo para a saúde, não é suficiente a este respeito.

(d) “Por conseguinte, na falta de indicação de que é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença de regeneração da saúde, e portanto, com finalidade terapêutica (...), o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, um serviço de acompanhamento nutricional, como o prestado no processo principal, não preenche o critério da atividade de interesse geral comum a todas as isenções do artigo 132.º da Diretiva 2006/112, e por conseguinte, não é abrangido pela isenção prevista no artigo 132, n.º 1, alínea c) desta diretiva, de modo que está, em princípio, sujeito a IVA” (§32).

**34.** Foi este o entendimento uniformizado pelo STA no acórdão n.º 1/2022, já mencionado. A este propósito, alega a Requerente que o acórdão *Frenetikexito* não impede, sem outras considerações, que os serviços de nutrição prestados em ginásios beneficiem da isenção prevista no artigo 132, n.º 1, c) da Diretiva 2006/112. Exige, todavia, que a finalidade terapêutica seja indicada e demonstrada em cada processo.

**35.** Se o Tribunal não discorda, *prima facie*, desta asserção, seria uma interpretação manifestamente desrazoável e impraticável daquele aresto admitir que, provando a finalidade terapêutica de um punhado de consultas num universo de milhares, possam as instituições desportivas escapar à conclusão, alicerçada nos factos provados, de que o *serviço de acompanhamento nutricional* tem uma finalidade sanitária. Não é este, entende o Tribunal arbitral, o sentido a retirar do inciso “*na falta de indicação de que é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde*”, constante do §31 do acórdão *Frenetikexito*.

**36.** O facto de entre os 1077 serviços de acompanhamento nutricional faturados pelo A... em 2019 ter sido provado que dois (2) foram prestados com finalidade terapêutica não constitui, no entendimento deste Tribunal, *uma indicação* de que o *serviço* de acompanhamento nutricional prestado pela Requerente tenha finalidade terapêutica, e não meramente sanitária. A natureza sanitária do serviço de acompanhamento nutricional fornecido por um ginásio não fica desvirtuada pela demonstração da finalidade terapêutica de umas poucas consultas a um número

---

residual de clientes (cf., com interpretação idêntica, o acórdão do CAAD de 07-11-2022, processo n.º 599/2021-T).<sup>1</sup>

**37.** Razão pela qual conclui o Tribunal Arbitral que os atos de liquidação não estão feridos de um vício de violação da lei, por errada interpretação e aplicação do artigo 9, 1) do CIVA.

**(iii) Da ilegalidade dos atos de liquidação impugnados, por violação dos princípios da boa-fé e da proteção da confiança dos contribuintes**

**38.** A Requerente contende, ainda, que o Ofício circulado n.º 30247, em que se alicerçou a fundamentação do RIT, contradiz abertamente a Informação vinculativa n.º 9215. Daqui faz derivar dois argumentos. Em primeiro lugar, apesar de as informações vinculativas apenas vincularem a administração no procedimento em que foram proferidas, não está excluído que terceiros que tenham conformado a sua conduta com o entendimento contido naquelas informações possam possuir uma expectativa legítima de que a AT decidirá em sentido semelhante quando confrontada com uma hipótese comparável. Em segundo lugar, dispõe o artigo 68-A, n.º 2 da LGT que “[N]ão são invocáveis retroativamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei as orientações genéricas que ainda não estavam em vigor no momento do facto tributário”. Conclui no sentido de que ao aplicar retroativamente o Ofício circulado à situação da Requerente, que atuou com base numa interpretação razoável e de boa-fé dos normativos sob apreciação, a AT praticou atos de liquidação de imposto em violação dos princípios da boa-fé, da segurança jurídica e da

---

<sup>1</sup> “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 terapêuticas.

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 àquela<sup>16</sup>. 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”.

---

proteção da confiança, previstos nos artigos 266, n.º 2 da CRP e artigos 55 e 59, n.ºs 2 e 3 da LGT.

**39.** Já a Requerida sustenta não haver qualquer contradição entre o Ofício circulado n.º 30247 e a Informação vinculativa n.º 9215. Os serviços subjacente aos dois documentos não são os mesmos: no caso da Informação vinculativa n.º 9215, está em causa a atividade dietética, que corresponde a serviços de nutrição realizados, faturados diretamente aos clientes, com finalidade terapêutica; no caso do Ofício circulado, está em causa um serviço de acompanhamento nutricional, isto é, um serviço de acompanhamento de atividades desportivas em ginásios, como forma complementar de proporcionar aos utentes um melhor serviço e em geral maximizar os benefícios prosseguidos com a própria atividade desportiva, que não tem finalidade terapêutica. Acresce que o entendimento vertido no Ofício circulado quanto à ausência de finalidade terapêutica de um serviço de acompanhamento nutricional prestado em ginásio não é novo, conforme evidenciado pelos inúmeros processos arbitrais e judiciais sobre o tema à data das liquidações adicionais.

**40.** Importa, num primeiro momento, atentar nos efeitos do acórdão *Frenetikexito*. As decisões do Tribunal de Justiça em sede de reenvio prejudicial (artigo 267 TFUE) têm valor declarativo, definindo o sentido a atribuir a uma norma de DUE (originário ou derivado) desde o momento em que esta entrou em vigor. A interpretação declarada pelo Tribunal de Justiça passa a ser parte integrante da norma de DUE. Uma vez que o instituto do reenvio prejudicial procura assegurar o princípio da interpretação e aplicação uniformes do DUE, as interpretações do Tribunal de Justiça vinculam todos os demais tribunais nacionais chamados a interpretar aquela norma. Ao ponto de a violação pelos órgãos jurisdicionais nacionais da interpretação firmada pelo Tribunal de Justiça em sede de reenvio prejudicial poder dar origem a responsabilidade dos Estados-membros por incumprimento do DUE, independentemente de esse incumprimento ter partido do órgão jurisdicional autor do pedido de reenvio ou de outro órgão jurisdicional que, no futuro, sejam chamados a interpretar e aplicar a mesma norma.

**41.** Atente-se, por exemplo, no acórdão *Willy Kempter*, processo C-2/06:

*“35. Cumpre igualmente recordar que, no exercício da competência que lhe é conferida pelo artigo 234.º CE [artigo 267 TFUE], o Tribunal de Justiça dá a uma norma de direito comunitário esclarece e precisa, sempre que seja necessário, o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ser ou deveria ter sido entendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor (...). Por outras palavras, um acórdão prejudicial não tem valor constitutivo, mas puramente declarativo, com a consequência de que esses efeitos remontam, em princípio, à data da entrada em vigor da norma interpretada (...).*

*36. Daqui resulta que, num processo como o processo principal, uma norma de direito comunitário interpretada dessa forma deve ser aplicada por um órgão administrativo no âmbito das suas competências mesmo a relações jurídicas nascidas e constituídas antes de proferido o acórdão do Tribunal de Justiça que decidiu o pedido de interpretação.*

*37. No entanto, como relembrou o Tribunal de Justiça, esta jurisprudência deve ser lida à luz do princípio da segurança jurídica, que figura entre os princípios gerais reconhecidos no direito comunitário. A este respeito, importa observar que o carácter definitivo de uma decisão administrativa, adquirido no termo de prazos de recurso razoáveis ou, como no processo principal, por terem sido esgotadas as vias de recurso, contribui para a referida segurança, daqui resultando que o direito comunitário não exige que um órgão administrativo seja, em princípio, obrigado a revogar uma decisão administrativa que já adquiriu este carácter definitivo (...).”*

**42.** O Tribunal de Justiça não ignora, bem entendido, que o valor declarativo de uma decisão em sede de reenvio prejudicial pode pôr em causa as relações jurídicas estabelecidas de boa-fé, em momento anterior ao da prolação daquela interpretação oficial. Daí que, excecionalmente como revelam os números, e em homenagem ao princípio da segurança jurídica, enquanto princípio geral de Direito da União, o Tribunal de Justiça admita limitar os efeitos temporais de uma decisão prejudicial (cf. o acórdão inaugural *Defrenne v. Sabena*, processo 43/75). A boa-fé dos envolvidos, a falta de clareza do Direito da União e as consequências sérias do ponto de vista financeiro podem justificar a limitação. Quando o Tribunal de Justiça considere necessário

---

limitar os efeitos de uma decisão prejudicial, essa decisão vincula *todos os tribunais nacionais* que posteriormente venham a ser confrontados com a aplicação da norma (cf. M. Broberg / N. Fenger, *Preliminary References to the European Court of Justice*, 3rd. edition, Oxford University Press, 2021, p. 407).

**43.** Ainda que se entenda que a circunstância de o Tribunal de Justiça ter optado por *não limitar* os efeitos da decisão prejudicial não impede que os tribunais nacionais decidam proteger as expectativas dos contribuintes que confiaram numa interpretação do direito interno que se veio a revelar contrária ao Direito da União, haverá que reconhecer que essa proteção estará necessariamente reservada para casos *excepcionais*, sob pena de subversão desnecessária do princípio da aplicação e interpretação uniformes do Direito da União.

**44.** Concorde-se, ou não, com esta última asserção, os pressupostos que poderiam comprovar essa situação excepcional estão longe de estar preenchidos.

**45.** Desde logo porque não existe *base de confiança*, ou seja, uma prática consolidada, uma norma ou uma decisão administrativas, ou genericamente um comportamento capaz de, objetivamente, fundar uma situação de confiança. Tão-pouco essa confiança se assumiria como legítima, justificada ou fundada em boas razões. A existência de uma Informação vinculativa com um teor que ampararia a isenção de IVA não é decisiva. Com efeito, as informações vinculativas não produzem efeitos para lá do procedimento tributário em que foram proferidas, obrigando a AT a agir, quanto ao sujeito passivo que a solicitou, em conformidade com a informação prestada. Mesmo sem excluir que tal informação possa ser base de expectativas legítimas de terceiros àquele procedimento, certamente que, ao tempo dos factos (2019), a proliferação de dúvidas e divergências interpretativas em torno do serviço de acompanhamento nutricional prestado em instituições desportivas obstava ao surgimento de qualquer confiança digna de tutela com base numa interpretação vinculativa proferida em 2015.

**46.** A Requerente alega, finalmente, que a AT aplicou retroativamente o acórdão de uniformização de jurisprudência do STA, frustrando as expectativas legítimas da Requerente.

---

Há simplificação neste argumento. A AT não “aplicou” retroativamente o acórdão do STA. A AT limitou-se, no cumprimento do dever de fundamentação dos atos tributários, a expressar que o artigo 9, 1) do CIVA *deve ser interpretado* em linha com o entendimento constante daquele acórdão. E independentemente de haver, ou não, acórdão de uniformização de jurisprudência, não poderia a AT deixar de interpretar o artigo 9, 1) do CIVA nos termos em que o fez, por força do efeito vinculativo das decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça em sede de reenvio prejudicial. O que vem de dizer-se vale, *mutatis mutandis*, para a alegada aplicação retroativa do Ofício circulado de 2022, que também não existiu.

**47.** Conclui-se, portanto, que as liquidações adicionais não padecem de vício de violação de lei, por violação dos princípios da boa-fé administrativa nem da proteção da confiança.

**(v) Da ilegalidade da liquidação de juros compensatórios pela AT**

**48.** O penúltimo pedido da Requerente tem que ver com a ilegalidade da liquidação de juros compensatórios pela AT, se bem compreendemos seja por vício formal de falta de fundamentação, seja por vício de violação de lei, por ausência de culpa no retardamento da liquidação.

**49.** Quanto ao primeiro vício, existe jurisprudência constante dos tribunais superiores no sentido de que, no respeitante aos juros compensatórios, as exigências de fundamentação são reduzidas a um *mínimo*, entendendo-se que uma liquidação de juros compensatórios se encontra fundamentada quando indicar a quantia sobre a qual os mesmos incidem, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa ou taxas aplicadas, feita por remissão para a taxa dos juros legais fixada nos termos do artigo 559 n.º 1 do Código Civil) e o valor dos juros (cf., a título de exemplo, o acórdão do STA de 09-03-2016, processo n.º 0805/15; ou o acórdão do TCAS de 30-11-2023, processo n.º 67/08.3BESNT).

**50.** Requisitos mínimos que se encontram preenchidos no caso em apreço.

**51.** Quanto ao segundo vício, atenta a ausência de uma base de confiança onde a Requerente pudesse ter consolidado expectativas legítimas – base essa que, como se mencionou *supra*, a Informação vinculativa n.º 9215 não se mostrava adequada, no contexto dos factos, a corporizar, entende o Tribunal arbitral que a Requerente não usou de toda a diligência exigível para afastar a culpa no retardamento da liquidação (cf. acórdão do TCAS de 09-11-2010, processo n.º 04292/10).

**52.** Razão pela qual soçobram os vícios apontados.

**53.** Atento este desfecho, mostra-se prejudicado o conhecimento de outras questões sobre as quais este Tribunal arbitral houvesse de ocupar-se (artigo 608, n.º 2 CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29, n.º 1, e) do RJAT), concretamente a do (v) **pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios à Requerente.**

## **VI – Decisão**

O Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

## **VII – Valor do processo**

Em conformidade com o disposto no artigo 306, n.º 2 do CPC, no artigo 97-A, n.º 1, a) do CPPT [*« 1- Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes: a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende (...)»*], e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária [*«O valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*], fixa-se o **valor do processo em € 24.565,31**, sem contestação da Autoridade Tributária.

## **VIII – Custas**

Nos termos do disposto nos artigos 12, n.º 2 e 22, n.º 4 do RJAT, no artigo 4, n.º 4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, **o montante de custas é fixado em € 1530,00**, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Porto, 26 de fevereiro de 2024.

Marta Vicente  
(Árbitro singular)