

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 570/2018-T

Tema: Recurso de revisão de decisão arbitral com fundamento em reenvio prejudicial

Recurso de revisão de decisão arbitral - Instância internacional de recurso-
Decisão arbitral (anexa à decisão).

DECISÃO ARBITRAL

A Autoridade Tributária e Aduaneira interpôs recurso de revisão da decisão arbitral proferida neste processo, alicerçando a sua iniciativa nas normas “do artigo 29.º/1 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributável (“RJAT”), do artigo 293.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”) e dos artigos 696.º e ss. do Código de Processo Civil (“CPC”)”

Crê-se socorre-se mais exatamente da norma do artigo 696.º, alínea f) do CPC, aplicável por remissão da norma que consta do artigo 293.º, n.º 1, do CPPT, *ex-vi* a norma do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT. O comando que estabelece a recorribilidade da decisão dispõe que a decisão transitada em julgado pode ser objeto de revisão quando “*seja inconciliável com decisão definitiva de uma instância internacional de recurso vinculativa para o Estado Português*”. A tramitação do recurso deve seguir o regime que consta no CPC, por remissão da regra do artigo 29.º, n.º1, alínea e) do RJAT.

Seguindo essa tramitação há que, antes de mais avaliar a admissibilidade do recurso, matéria regulada no artigo 699.º, n.º 1 do CPC, cabendo a este Tribunal, e “*indefere-o quando não tenha sido instruído nos termos do artigo anterior ou quando reconheça de imediato que não há motivo para revisão.*”

As regras que disciplinam a admissibilidade estão sobretudo previstas no artigo 293.º, n.º1 do CPPT que estabelece o prazo de interposição de quatro anos e no já citado artigo 696.º, n.º1 do CPC, que fixa os fundamentos que podem ser alegados para justificar o recurso e no artigo 698.º, n.º 2, indica a documentação que deve obrigatoriamente instruir o requerimento de interposição.

Para avaliar esta questão liminar, há que considerar:

- A. A decisão deste Tribunal que a Recorrente pretende rever foi-lhe notificada em 30-09-2019 e já transitou em julgado.
- B. O requerimento de interposição do recurso foi apresentado em 05-04-2021 e autuado neste Tribunal em 07-04-2021.
- C. O requerimento de interposição é acompanhado de notificação expedida em 04-03-2021 pela Secretaria do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) em 04-03-2021 do acórdão proferido por este Tribunal no processo prejudicial C-581/19.
- D. O processo C-581/19 do TJUE, nos termos do acórdão, “tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD, Portugal)”¹.
- E. O processo C-581/19 do TJUE tem como “pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado”²
- F. No processo C-581/19 do TJUE foi proferida a seguinte decisão:

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

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

¹ Reprodução textual do acórdão, conforme documento junto no processo pela Recorrente.

² *Idem, Ibidem.*

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.

Apurados os pressupostos de admissão do recurso, cabe decidir.

Nada há a apontar à legitimidade da Recorrente, à tempestividade do recurso e há correção formal da sua tramitação. Note-se, porém, que a decisão que se pretende rever é anterior à prolação do acórdão fundamento, quer dizer, sempre haveria que demonstrar a eficácia retroativa do acórdão fundamento.

O recurso de revisão é um recurso excecional, que tem rigorosamente recortada a fundamentação que pode levar ao seu julgamento e, ainda antes disso, à sua admissão, nos termos já enunciados. Como se referiu, *in casu*, haveria que invocar decisão que *seja inconciliável com decisão definitiva de uma instância internacional de recurso vinculativa para o Estado Português*. Não se crê que a decisão proferida pelo TJUE tenha as características que esta norma bem identifica; (i) existir uma decisão jurisdicional interna definitiva; (ii) existir uma decisão definitiva e inconciliável com a primitiva decisão, de uma instância internacional de recurso, vinculativa para o Estado português.

O acórdão fundamento foi proferido no âmbito de um pedido de reenvio prejudicial, efetuado por um Tribunal Arbitral funcionando no CAAD. Quer dizer, o Tribunal onde pendia a primitiva causa apresentou um pedido de reenvio prejudicial ao TJUE, no âmbito da competência deste órgão para decidir *a título prejudicial*, sobre a interpretação de determinada norma a um determinado caso, Quer dizer, o TJUE não se pronunciou enquanto instância de recurso, pois o meio processual não tem essa função. Como se pode ver no artigo 267.º do Tratado da União Europeia (“TUE”), o TJUE é competente para decidir sobre a interpretação dos Tratados e sobre a validade e a interpretação dos atos adotados, no caso concreto pela

República Portuguesa, mas não o fez como instância vinculativa de recurso; fê-lo a título prejudicial *a pedido* do Tribunal que julgava a causa. Estruturalmente não se crê que o acórdão proferido pelo TJUE se enquadre na previsão da norma do artigo 696.º, alínea f) do CPC. Esta norma refere-se expressamente a decisões, que na terminologia do CPC são decisões de casos concretos, com base em factos e aplicação de normas (o paradigma da decisão consta do artigo 607.º do CPC, n.ºs 2 a 5). Como se pode ver, no acórdão fundamento o TJUE adotou uma *interpretação normativa* num reenvio prejudicial. Veja-se ainda que na norma que confere competência ao TJUE em *via de recurso*, que é o artigo 256.º, n.º 1 do TUE, não se inclui o reenvio prejudicial, porque não se trata de um recurso, mas de uma consulta jurisdicional vinculativa³, competência que é distinta e que lhe é atribuída pelo artigo 256.º, n.º 3. Há, assim no TUE uma clara distinção entre realidades tratadas, ao nível da competência, autonomamente: a apreciação de recursos, expressa na norma do artigo 256.º, n.º 1 e separadamente no mesmo artigo, as *questões prejudiciais* (256.º, n.º 3). Na sua alegação a Requerente defende a admissibilidade do recurso que interepõe, trazendo à liça o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) de 2014-07-02, no processo n.º 0360/13, mas fá-lo sem que haja pontos de contacto entre as situações subjacentes. O STA pronunciou-se sobre uma situação em que o Estado Português foi demandando perante o TJUE *por incumprimento*, quer dizer o TJUE atuou no âmbito da norma do artigo 260.º, n.º1 do TUE, que lhe atribui competência para “*declarar verificado que um Estado-Membro não cumpriu qualquer das obrigações que lhe incumbem por força dos Tratados*” situação em que “*esse Estado deve tomaras medidas necessárias à execução do acórdão do Tribunal*”. Ora, essa não é a situação *sub judicio*. No caso dos autos o TJUE atuou no uso da competência conferida pelo artigo 267.º, n.º1, que não lhe permite declarar qualquer incumprimento do estado-membro, mas apenas a necessária para *decidir sobre a interpretação dos tratados ou sobre a validade e interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União*. De modo diverso do que aconteceu no caso que a Requerente indica, o acórdão fundamento *sub judice* não declarou qualquer incumprimento do Estado Português; limitou-se a *fixar a interpretação* de determinada norma jurídica face à

³ No direito português pode ver-se situação análoga, na consulta jurisdicional ao Tribunal dos Conflitos, nos termos da Lei n.º 91/2019, de 04 de Setembro, em especial artigos 3.º, al. b) e 15.º, em que o tribunal *ad quem* decide por consulta com decisão vinculativa e não por via de recurso.

disciplina da UE. A falta de paralelismo das situações não permite levar em consideração a invocada e veneranda decisão do STA, que será porventura exemplar para os casos que se situem em idênticos parâmetros. Não é definitivamente o caso.

Por outro lado, o TJUE não tem competência para funcionar como instância de recurso dos tribunais nacionais (vejam-se os artigos 251.º a 281.º do TUE), o que não significa que a sua interpretação, no âmbito de reenvio prejudicial seja obrigatória para os tribunais nacionais *nesse* processo, ainda que venha a ser objeto de recurso para tribunais nacionais superiores. Mas são situações bem diferentes (i) debruçar-se sobre a interpretação de uma norma em momento prévio à decisão, ou (ii) mudar o sentido da decisão já transitada e em vigor na ordem jurídica. O reenvio prejudicial preenche indubitavelmente a primeira afirmação, mas não se aproxima sequer da segunda, que é justamente a que permite o recurso de revisão.

Por último, o acórdão fundamento, para proporcionar o recurso de revisão, teria de ter proferido decisão obrigatória para o Estado Português. Como se viu, a decisão interpretativa do TJUE em determinada questão prejudicial é indubitavelmente obrigatória para o tribunal nacional no processo em que tenha sido levantada a questão; será até obrigatória para os tribunais que revejam em recurso a decisão nesse processo, mas não se vê que essa decisão do TJUE seja obrigatória *para o Estado Português*. Se assim fosse caberia ao Estado Português criar lei interpretativa no sentido julgado pelo TJUE naquele caso concreto. Ora as leis portuguesas, *rectius* do Estado Português, devem conformar-se com os instrumentos normativos da UE, em obediência à disposição do artigo 8.º, n.ºs 3 e 4 da Constituição da República Portuguesa, mas o Estado Português não está obrigado a criar leis interpretativas baseadas em decisões tiradas em casos concretos. As características de generalidade e abstração da lei nunca se conformariam com tal processo legislativo. Aliás, a supremacia do direito internacional em geral e do direito da União Europeia em particular, relativamente ao direito interno *restringe-se às normas* e já não a determinada interpretação que um órgão responsável pela sua aplicação faça (artigo 8.º, n.ºs 3 e 4 do TUE).

Tenha-se presente que esta mesma questão foi apreciada em diversos processos arbitrais que funcionaram no CAAD, como se pode ver nos acórdãos dos tribunais coletivos nos processos, podendo afirmar-se que, com um ou outro laivo de originalidade, trata-se de jurisprudência pacífica.

Concluindo,

- O recurso de revisão tem natureza excecional, como resulta da própria letra da lei que restringe a sua admissibilidade *só*, às situações que elenca no artigo.
- O acórdão fundamento não tem natureza injuntiva relativamente ao Estado Português. Trata-se de uma decisão num processo de reenvio prejudicial, que se destina tão só a fixar a interpretação para aplicação de determinadas normas, num caso concreto, e não tem força jurídica para impor ao Estado Português qualquer comportamento de forma vinculativa, atuando como instância de recurso. A decisão é obrigatória no caso concreto para os tribunais que julgam o caso em si, mas não impõem ao Estado Português qualquer ação ou omissão de carácter geral. Não é assim possível afirmar que o acórdão fundamento é proferido como *decisão definitiva de uma instância internacional de recurso vinculativa para o Estado Português*.
- A supremacia do direito da UE relativamente ao direito interno tem como objeto *normas*, de acordo com o artigo 8.º, n.ºs 3 e 4 da CRP, quer dizer, a Constituição impõe a obrigatoriedade para o Estado Português das “disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências”, mas nenhuma disposição impõe a observância de determinada interpretação, de determinada norma, efetuada pelo TJUE ao Estado Português. Impõe-na, como se disse, ao tribunal requerente do reenvio e àqueles tribunais *ad quem* que decidirem sobre o processo.

A falta de verificação dos pressupostos básicos para admissibilidade do recurso de revisão aludidos no parágrafo anterior levam por si só ao indeferimento pelo que fica prejudicada, por constituir ato inútil, a verificação de outros pressupostos de admissibilidade, nos termos dos

artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT (i) da eficácia retroativa da interpretação das normas em causa pelo TJUE, que parece nem existir, face ao que dispõe o § 46 do acórdão fundamento; (ii) da efetiva divergência entre a decisão tomada neste processo e transitada em julgado e aquela que poderia resultar, tendo por base a matéria de facto apurada neste processo, forçosamente diferente daquela que serviu de base à decisão arbitral tomada em obediência ao acórdão fundamento (insiste-se e insistir-se-á sempre, que o direito de base germano-romanística como aquele de que o sistema jurídico português é legítimo herdeiro, é aplicado sobre factos concretos e que a extrapolação jurisprudencial e a contribuição doutrinária não são mais do que contributos interpretativos; a fonte primordial de direito é a lei e as normas de interpretação jurídica estão nela consagradas, obviamente sem prejudicar a interpretação obrigatória resultante, para o caso em questão, do reenvio prejudicial).

Pelos fundamentos expostos decide-se não admitir o recurso, por falta de fundamento que o justifique.

Publique-se nos termos que dispõe o artigo 16.º, alínea g) do RJAT.

27 de Fevereiro de 2024

O árbitro,

Nuno Maldonado Sousa

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 570/2018-T

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

DECISÃO ARBITRAL

Nuno Maldonado Sousa, árbitro das listas do CAAD designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o tribunal arbitral singular, constituído em 29-01-2019, elabora nos seguintes termos a decisão arbitral no processo identificado.

I. Relatório

1. A..., S.A., NIPC ..., com sede na ..., ..., ...-... ..., requereu a constituição de tribunal 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 constante do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), para apreciar a legalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), dos meses de março de 2015 até dezembro de 2015 e de liquidação de juros compensatórios correspondente ao imposto em falta dos meses de fevereiro de 2015 até dezembro de 2015, que declara terem o valor total de 8.517,85 €.

As liquidações postas em crise neste processo arbitral são as seguintes:

Período	Nr. liquidação	Data liquidação	IVA a pagar	Juros
2015-03	2 018	07-02-2018	163,76	
2015-04	2 018	07-02-2018	294,22	31,30
2015-05	2 018	07-02-2018	639,72	66,04
2015-06	2 018	07-02-2018	740,65	73,94
2015-07	2 018	07-02-2018	837,89	80,80
2015-08	2 018	07-02-2018	775,10	72,03
2015-09	2 018	07-02-2018	961,21	86,27
2015-10	2 018	07-02-2018	965,13	83,45
2015-11	2 018	07-02-2018	1 063,59	88,23
2015-12		07-02-2018	1 365,40	

É Requerida nestes autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

2. O pedido de **constituição do tribunal arbitral** foi aceite pelo Presidente do CAAD em 16-11-2018 e nesse mesmo dia foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Nos termos do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral com árbitro singular o signatário, que manifestou a aceitação do encargo no prazo legal. Em 09-01-2019 as partes foram notificadas desta designação e não manifestaram intenção de recusar a designação do árbitro, nos termos previstos nas normas do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e nas normas dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico. Em conformidade com a disciplina constante do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 29-01-2019. O prazo para prolação da decisão foi prorrogado por dois meses em 07-07-2019.

3. **A Requerente peticiona** nestes autos a anulação das liquidações identificadas, que foram suscitadas pela não aceitação pela AT da sua metodologia de faturação e liquidação do IVA, que consiste em emitir aos clientes que são sócios dos seus ginásios uma fatura em que inclui dois serviços em dois itens distintos: o de ginásio, correspondente à parte desportiva, a que aplica a taxa normal de IVA e o de serviços de nutrição, que considera estar isento de IVA. Para sustentar a sua pretensão **invocou** que a nutrição é uma atividade paramédica, que está isenta de IVA e que as prestações de serviços próprios da profissão de nutricionista não devem ser englobadas nos serviços de *fitness*.

Conclui que o acompanhamento nutricional não tem carácter acessório relativamente à atividade desportiva pelo que não pode haver a integração dos serviços de ginásio e de

acompanhamento nutricional para efeitos de enquadramento do regime de tributação em IVA.

4. A **Autoridade Tributária e Aduaneira sustentou** nos autos a falta de razão dos fundamentos da Requerente. Afirmou designadamente, que o acompanhamento nutricional incluído na mensalidade do ginásio é uma atividade acessória à utilização das instalações e equipamentos desportivos e **concluiu** que nessa circunstância deve ser tributada à mesma taxa de IVA a que é tributada a prestação de serviços principal.

II. Saneamento

Na sua Resposta a AT refere-se ao objeto da impugnação (limites temporais) e ao valor da causa (quantificação). A Requerente foi convidada a esclarecer a dúvida levantada e nada disse.

A formulação usada pela AT não permite afirmar que verdadeiramente tenha pretendido excluir da apreciação qualquer das liquidações compreendidas no período indicado pela Requerente no seu Requerimento Inicial e que é o ano de 2015, nem que tenha impugnado o valor da causa. Considera o Tribunal que a AT apenas fez notar uma divergência aritmética.

é assim claro que o objeto da impugnação são as liquidações de IVA do ano de 2015, enumeradas no relatório desta decisão e correspondentes juros e que o valor da impugnação é de € 8.517,85, que corresponde ao interesse económico em presença, na ótica da Requerente.

o0o

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, em subordinação com as normas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT e encontra-se em funções, em obediência às normas no artigo 21º, n.º 1 do mesmo diploma.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10º, n.º 1, alínea a), do já referido regime.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo regime e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias.

III. Fundamentação

III (a) – Matéria de facto

Com relevância para a decisão, há que considerar os seguintes factos que se assentaram:

- A. A Requerente é uma sociedade de direito português, sediada em ..., que desenvolve a sua atividade principal no setor da hotelaria com restauração, tendo como atividades secundárias a prossecução de atividades de ginásio (*fitness*) e de saúde humana (nutrição). [RI, 1º; PA, p. 127]
- B. A Requerente encontra-se inscrita como sujeito passivo de IVA, enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, para o exercício da atividade principal de “Hotéis com restaurante”, CAE 55111, e das atividades secundárias de “Restaurantes, n.e.”, CAE 56107, “Outras actividades de saúde humana, n.e.”, CAE 86906, “Actividades de ginásio (*fitness*)”, CAE 93130.[PA, p. 127]
- C. A Requerente desenvolve a sua atividade, no que respeita à prática desportiva, sob a marca “B...”, através de três ginásios [RI, 3º; R-AT, 7º: PA, p. 127]:
- O ginásio C..., integrado na unidade hoteleira em ...;
 - O ginásio D..., sito no parque industrial da cidade de ...; e,
 - O ginásio E..., sito no Chiado, em Lisboa.
- D. A Requerente desenvolve atividades ligadas à saúde, nomeadamente campanhas de alerta para o benefício e importância do consumo de determinados alimentos, tanto através das redes sociais como pela via da organização de eventos em restaurantes do hotel [RI, 4º]
- E. A Requerente presta consultas de nutrição a sócios e não sócios dos ginásios mencionados em B), através de profissionais habilitados para o efeito. [RI, 5º]
- F. A assembleia geral da Requerente deliberou em 04-10-2014 uma alteração ao seu objeto social, que passou a ter a seguinte redação: [RI, 6º: doc. 3]
- A sociedade tem por objeto:*
- a) o exercício da indústria hoteleira e atividades conexas;*
 - b) a exploração de outras atividades de saúde humana n.e.*

- G. Em 2015 a Impugnante iniciou a prestação de serviços de nutrição quer aos sócios dos ginásios, quer ao público em geral. [RI, 7º]
- H. Os ginásios da Requerente encontram-se certificados pela Entidade Reguladora da Saúde (“ERS”) como prestadores de cuidados de saúde, contando com gabinetes especializados próprios. [RI, 8º: docs. 5 a 7]
- I. Os serviços de nutrição são prestados por nutricionistas que laboram na Requerente e consistem em consultas da especialidade, que se denominam “consulta inicial” e “acompanhamento nutricional”. [10º e 11º, RI]
- J. Os serviços de nutrição são prestados em todos os ginásios da Requerente por profissionais habilitados na área da nutrição. [RI, 13º]
- K. A Requerente aplica a taxa normal de IVA (23%) aos serviços que presta de atividade desportiva, e aplica a isenção de IVA à prestação de serviços de nutrição. [RI, 13º]
- L. Aos clientes que são sócios do ginásio a Requerente emite uma fatura em que inclui os dois serviços em dois itens distintos: o de ginásio, correspondente à parte desportiva, a que aplica a taxa normal de IVA e o de serviços de nutrição, que considera estar isento de IVA. [RI, 19ª: doc. 11]
- M. A AT realizou procedimento de inspeção ao exercício de 2015 da Requerente, a coberto da ordem de serviço n.º OI2017... de 11-08-2017, de que foi lavrado relatório de inspeção tributária. [R-AT, 1º: PA, pp. 122-131]
- N. Por ofício de 06-02-2018 com a referência ... dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ..., a Requerente foi notificada do relatório de inspeção tributária⁴. [PA, pp. 122-131]
- O. No RIT afirma-se que a informação n.º .../2016 da DSIFAE – Direção de Serviços de Investigação da Fraude e Ações Especiais, contém relatório que determina que: [PA: pp. 125-126]

Esta prática é entendida «com o objectivo de [reduzir o montante do IVA a entregar nos cofres do Estado]» pelo que o Relatório da DSIFAE determina que:

⁴ Comumente designado pelo acrónimo “RIT”.

- Todos os serviços prestados pelo ginásio, incluídos na mensalidade paga pelo cliente estão sujeitos à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

- Apenas há lugar à facturação isenta de IVA ao abrigo do artigo 9.º do CIVA das consultas de nutrição prestadas isoladamente, constituindo um fim em si mesmas e sem associação a serviços de natureza distinta da 'prestação de serviços de saúde humana'.

P. No RIT consta no capítulo “III - Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável”, consta o seguinte: [PA: pp. 130]

No procedimento de inspecção verificou-se que o sujeito passivo presta serviços de acompanhamento nutricional incluídos nas mensalidades do ginásio sobre os quais não liquidou IVA, tratando-os indevidamente como operações isentas ao abrigo do artigo 9.º do CIVA.

Contudo, com base no entendimento e na legislação legais descritos em detalhe nos capítulos anteriores, o acompanhamento nutricional incluído na mensalidade do ginásio considera-se uma actividade acessória à utilização das instalações equipamentos desportivos, como tal tributada à mesma taxa de IVA a que é tributada a prestação de serviços principal, seja actividade desportiva.

Assim está em falta a liquidação de IVA no valor de €7.801,11 sobre o valor das prestações de serviços de acompanhamento nutricional incluídas nas mensalidades do ginásio, a imputar aos seguintes períodos de imposto:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ACOMPANHAMENTO NUTRICIONAL NOS GINÁSIOS												
períodos	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	total
Val.Tribut.	15,00	712,00	1 279,20	2 781,40	3 220,20	3 643,00	3 370,00	4 179,20	4 195,20	4 524,27	5 935,53	33 957,00
IVA 23 %	3,45	163,76	294,22	639,72	740,65	837,89	775,10	961,22	965,13	1 063,58	1 365,40	7 810,11

Q. Na “descrição sucinta das correcções resultantes do procedimento de inspecção” do RIT, consta que: [PA: pp. 125]

Do procedimento inspetivo resultou a liquidação de € 7.810,11 de IVA repartido pelos seguintes períodos do exercício de 2015:

períodos	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	total
Val.Tribut.	15,00	712,00	1 279,20	2 781,40	3 220,20	3 643,00	3 370,00	4 179,20	4 195,20	4 524,27	5 935,53	33 957,00
IVA 23 %	3,45	163,76	294,22	639,72	740,65	837,89	775,10	961,22	965,13	1 063,58	1 365,40	7 810,11

R. Foram emitidas as seguintes liquidações de IVA que foram enviadas à Requerente, relativas ao ano de 2015: [RI, abertura: doc. 1]

Período	Nr. liquidação	Data liquidação	Valor a pagar
2015-03	2 018	07-02-2018	163,76
2015-04	2 018	07-02-2018	294,22
2015-05	2 018	07-02-2018	639,72
2015-06	2 018	07-02-2018	740,65
2015-07	2 018	07-02-2018	837,89
2015-08	2 018	07-02-2018	775,10
2015-09	2 018	07-02-2018	961,21
2015-10	2 018	07-02-2018	965,13
2015-11	2 018	07-02-2018	1 063,59
2015-12		07-02-2018	1 365,40

S. Foram emitidas e enviadas à Requerente, com data de 07-02-2018 as seguintes liquidações de juros de IVA, relativas a liquidações adicionais de IVA de 2015:[RI, abertura: doc. 1]

Período	Data liquidação	Juros
2015-04	07-02-2018	31,30
2015-05	07-02-2018	66,04
2015-06	07-02-2018	73,94
2015-07	07-02-2018	80,80
2015-08	07-02-2018	72,03
2015-09	07-02-2018	86,27
2015-10	07-02-2018	83,45
2015-11	07-02-2018	88,23

T. Em 19-03-2018 a Requerente fez o pagamento das seguintes liquidações adicionais de IVA de 2015 e de juros correspondentes ao mesmo período:

Período	IVA pago (€)	Pagamento em	Pág. do doc 18	Juros (€)	Pág. do doc 18
2015-03	163,76	19-03-2018	2		
2015-04	294,22	19-03-2018	3	31,30	4
2015-05	639,72	19-03-2018	5	66,04	6
2015-06	740,65	19-03-2018	7	73,94	8
2015-07	837,89	19-03-2018	9	80,80	10
2015-08	775,10	19-03-2018	11	72,03	12
2015-09	961,21	19-03-2018	13	86,27	14
2015-10	965,13	19-03-2018	15	83,45	16
2015-11	1 063,59	19-03-2018	17	88,23	18

- U. Em 30-05-2018 a Requerente apresentou reclamação graciosa, onde peticiona “A anulação das liquidações adicionais de IVA respeitantes ao período de 2015, bem como as respetivas demonstrações de liquidação de juros”, a restituição do montante pago e juros indemnizatórios. [R-AT, 12º: PA, pp. 32-54]
- V. Em 05-01-2019 a Requerente invocou no Serviço de Finanças de ... a formação em 29-09-2018 do indeferimento tácito da reclamação graciosa referida em U), por não ter sido notificada da decisão final daquele procedimento até ao dia 15-11-2018 e a 16-11-2018 apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral[R-AT, 13º; PA, p. 1].

Factos considerados não provados

Não foi apresentada prova para o pagamento da liquidação adicional do IVA do período de 12-2015, o que reduz o pagamento total do IVA liquidado adicionalmente a € 6.441,27 e o valor dos juros pagos a € 582,06. As liquidações, com as vinhetas comprovativas do pagamento estão no Processo Administrativo, nos autos e no documento 18 do Requerimento Inicial.

Não foram considerados como não provados nenhuns factos alegados, com efetiva relevância para a boa decisão da causa.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

O tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (artigo 596.º, n. 1 do CPC, aplicável *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.ºs 6 e 7 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e à prova documental, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, com natureza meramente conclusiva, ainda que tenham sido apresentadas como factos, por serem insuscetíveis de comprovação, sendo que o seu acerto só pode ser aferido em confronto com a fundamentação da decisão da matéria jurídica, constante do capítulo seguinte.

III (b) – O direito

O objeto do litígio

A questão em debate consiste em saber, do ponto de vista do IVA, se as prestações de serviços da Requerente, que decorrem tradicionalmente da atividade de exploração dos ginásios, na ótica das instalações desportivas, e os serviços de nutrição prestados pela mesma entidade, devem ser tratadas como operações distintas, tributáveis separadamente, ou como uma única operação complexa, composta por vários elementos.

O regime jurídico aplicável

A prestação de serviços de nutrição é pacificamente entendida como prestação de serviços de saúde e estão isentas de IVA, nos termos do artigo 9.º, n. 1 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Há ainda que trazer à colação o regime subjacente ao IVA, que consta hoje da Diretiva do Conselho da União Europeia 2006/112/CE de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em especial o seu artigo 1º, que tem o seguinte teor:

OBJECTO E ÂMBITO DE APLICAÇÃO

Artigo 1.º

1. A presente directiva estabelece o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

2. O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum do IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.

Para correto entendimento da jurisprudência referida seguidamente, é útil trazer aqui a regra que constava da sexta directiva do Conselho da Comunidades Europeias de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme⁵, já revogada, em especial o seu artigo 2º, onde se lia:

Âmbito de aplicação

Artigo 2.º.

Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;
2. As importações de bens.

⁵ Acessível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&from=PT>

Há complementarmente que considerar a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) que em determinada causa concreta, no seu acórdão de 27-10-2005, no processo C-41/04⁶ afirmou:

(...)

19. Como decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de actos, devem tornar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para se determinar, por um lado, se se está na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única, e, por outro, se, neste último caso, esta prestação única deve ser qualificada de prestação de serviços (v., neste sentido, acórdãos de 2 de Maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Colect., p. I-2395, n.ºs 12 a 14, e CPP, já referido, n.ºs 28 e 29).

20. Tendo em atenção a dupla circunstância de que, por um lado, do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva decorre que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e que, por outro, a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, importa assim, em primeiro lugar, procurar encontrar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor, entendido como um consumidor médio, diversas prestações principais distintas ou uma prestação única (v., por analogia, acórdão CPP, já referido, n.º 29).

21. A este propósito, o Tribunal já declarou que se está na presença de uma prestação única, designadamente no caso em que um ou vários elementos devem ser considerados a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser considerados prestações acessórias que partilham do

⁶ Acessível em

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=58098&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1113103>

tratamento fiscal da prestação principal (acórdão CPP, já referido, n.º 30, e de 15 de Maio de 2001, Primback, C-34/99, Colect, p. I-3833, n.º 45).

22 O mesmo se passa quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor, entendido como consumidor médio, estão tão estreitamente conexos que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial.

Relativamente ao caso concreto apreciado no acórdão citado, o TJUE afirmou que:

(...)

24 Relativamente ao litígio no processo principal, revela-se que, como apurado pelo Gerechtshof te Amsterdam, cuja decisão foi objecto de recurso para o órgão jurisdicional de reenvio, uma operação como a ocorrida entre a FDP e a Levob tem por objecto económico o fornecimento, por um sujeito passivo a um consumidor, de um programa informático funcional especificamente adaptado às necessidades desse consumidor. A este respeito, e como o Governo neerlandês correctamente sustentou, não se pode, sem se entrar no artifício, considerar que esse consumidor adquiriu ao mesmo fornecedor, antes de mais, um programa já existente que, como se apresentava, não era de qualquer utilidade para efeitos da sua actividade económica e, em seguida, apenas as adaptações, que era o que podia conferir essa utilidade ao referido programa.

25 A circunstância, posta em evidência na questão, de terem sido contratualmente previstos preços distintos para o fornecimento do programa de base, por um lado, e para a sua adaptação, por outro, não é por si só determinante. Com efeito, esta circunstância não é susceptível de afectar a relação objectiva estreita que acaba de ser posta em evidência a propósito dos referidos fornecimentos e adaptações nem a sua integração numa operação económica única (v., neste sentido, acórdão CPP, já referido, n.º 31).

26 Conclui-se que o artigo 2.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que esse fornecimento e essa posterior adaptação de um programa informático devem, em princípio, ser considerados uma prestação única para efeitos do IVA.

No acórdão que se vem referindo, o TJUE declarou:

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

- 1) O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que, quando dois ou mais elementos ou actos fornecidos por um sujeito passivo a um consumidor, entendido como consumidor médio, estiverem de tal forma conexionados que, no plano económico, formem objectivamente um todo cuja dissociação teria natureza artificial, o conjunto desses elementos ou actos constitui uma prestação única para efeitos da aplicação do imposto sobre o valor acrescentado.
- 2) É o que se passa numa operação em que um sujeito passivo fornece a um consumidor um programa informático normalizado anteriormente desenvolvido e comercializado, gravado em suporte informático, e a posterior adaptação desse programa às necessidades específicas desse adquirente, ainda que através do pagamento de preços distintos.

As posições assumidas nos autos

No RIT a AT fundamenta a tributação impugnada por considerar que “o acompanhamento nutricional incluído na mensalidade do ginásio considera-se uma actividade acessória à utilização das instalações equipamentos desportivos, como tal tributada à mesma taxa de IVA a que é tributada a prestação de serviços principal, [que é a] actividade desportiva.”

Na sua Resposta a AT invoca a jurisprudência da União Europeia (UE) e sustenta que no que interessa para o caso dos autos, que é aqui submetido a julgamento, há, “que considerar que existe uma prestação única quando dois ou mais elementos ou actos fornecidos pelo sujeito

passivo ao cliente estejam tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição teria carácter artificial” (25º) e que “a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta, para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA” (26º). Afirmo assim a AT que “Está-se em presença de uma prestação única, quando um ou vários elementos devam ser considerados a prestação principal, ao passo que, pelo contrário, outros elementos constituem prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal (27º).

Se bem entendemos a posição da AT, esta considera que os serviços de nutricionista adquiridos em conjunto e na dependência do contrato de adesão para usufruto do ginásio, fornecidos pela Requerente aos seus clientes, constituem apenas um meio de beneficiar melhores condições do serviço principal do prestador, afirmando que “se trata de um só serviço (cuja decomposição reveste um carácter artificial), constituído por uma prestação principal (o ginásio), embora com prestações acessórias quanto a esta, como sejam o acompanhamento nutricional (34º).

A Requerente opõe-se à posição da AT fazendo uso de vários argumentos.

Em primeiro lugar a Requerente contesta o argumento da natureza acessória da prestação de serviços de nutrição, e afirma que só “está em causa uma prestação única, nomeadamente, quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam objectivamente uma prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial” (45º). Reforça esta ideia dizendo que “uma prestação é considerada acessória em relação a uma prestação principal, quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador” (47º).

Para aplicação dos princípios que enuncia, a Requerente considera “que no caso em análise, a prestação de serviços de nutrição e a exploração de ginásios não podem ser, sem mais, consideradas como uma só prestação económica indissociável.” (50º) pois “os serviços de nutrição demarcam-se, distintamente, dos serviços de ginásio, não constituindo meramente prestações acessórias, mas fins em si mesmos – promovendo hábitos de alimentação saudáveis, adaptando regimes alimentares às mais variadas condições de saúde” (53º). Completa o seu raciocínio afirmando que para que uma prestação seja acessória, no

sentido de dever ser contagiada pelo regime tributário da prestação principal, “é absolutamente necessário que essa ligação seja tão estreita que a separação dos dois serviços crie uma decomposição meramente artificial.” (65º).

Aduz ainda outros argumentos no mesmo sentido: (i) a existência no mercado de estabelecimentos que prestam unicamente serviços de ginásio, e outros que prestam unicamente serviços de nutrição (66º e 67º) e (ii) a inexistência de motivo para a diferenciação do tratamento fiscal dado pela AT a “consultas externas” e “acompanhamento nutricional”, pois a AT aceita que as consultas de nutrição prestadas no âmbito da Requerente são efetivamente prestações de serviços autónomas e consequentemente isentas de IVA.

Em abono da sua tese a Requerente apresenta parecer jurídico elaborado pela Ilustre Professora Doutora Clotilde Celorico Palma.

As duas teses em confronto são afinal as hipóteses que a jurisprudência citada referenciou, para efeitos de aplicação do regime do IVA. A primeira hipótese, que resulta diretamente da interpretação do artigo 1º., n.º 2, da “Diretiva IVA” de 2006, que afirma que em cada operação, o IVA, é calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, podendo afirmar-se com segurança que o regime regra é que *cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente* e que *em cada operação, o IVA, é calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço*; e a segunda hipótese que considera que, quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos por um sujeito passivo a um consumidor, estiverem de tal forma *conexionados no plano económico*, que formem objetivamente um todo cuja dissociação teria natureza artificial, o conjunto desses elementos ou atos *constitui uma prestação única*.

Veja-se agora criteriosamente a matéria de facto assente, para dela recolher elementos que permitam esclarecer se a situação dos autos se configura no regime regra, havendo *prestações autónomas*, cada uma delas sujeita às regras do CIVA respetivas ou se há afinal elementos que estão de tal modo *conexionados no plano económico* que a sua desassociação, para aplicação do IVA, teria natureza artificial.

A matéria de facto ilustra-nos a prestação do serviço de nutrição tendo por destinatários sócios e não sócios dos ginásios, e sendo prestada através de profissionais habilitados para

o efeito, que são certamente pessoas distintas dos profissionais que acompanham as atividades desportivas. Os serviços de nutrição só tiveram início mais tarde, o que permite discorrer que também por essa razão os contornos dos serviços desportivos já estavam devidamente recortados e são cientificamente autónomos. É também seguro que os ginásios da Requerente se encontram certificados pela Entidade Reguladora da Saúde como prestadores de cuidados de saúde, contando com instalações especializadas próprias.

Os elementos de coincidência entre os serviços desportivos e os serviços de nutrição, de acordo com a seleção da matéria de facto neste processo, são a contiguidade das instalações e a circunstância de os sócios do ginásio poderem usar os serviços de nutrição em condições diferenciadas.

A interpretação da matéria de facto, nos termos em que ela é apresentada neste processo, não permite concluir que as duas prestações – ginásio e nutrição – estão de tal forma conexas que a sua separação tem natureza artificial.

Há por isso que aplicar o regime regra do artigo 1.º, n.º 2 da “Diretiva IVA”, sujeitando cada prestação ao seu regime específico, como pretende a Requerente.

Em consequência, haverá que anular as liquidações de IVA e de consequentes juros e de condenar a AT na restituição das quantias pagas pela Requerente.

No que concerne à restituição esta apenas será determinada pelo valor das quantias comprovadamente pagas, que ascendem a € 6.441,27 de IVA e a € 582,06 de juros compensatórios, totalizando € 7.023,33 €.

A Requerente aponta ainda os vícios de violação do princípio da igualdade e da prevalência da substância sobre a forma, que não necessitam já de ser analisados.

IV – Juros indemnizatórios

A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre o valor que pagou (126.º), até ao reembolso integral daquela quantia.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo,

cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

V – Decisão

Nos termos expostos o tribunal arbitral decide julgar parcialmente procedente o pedido formulado nesta instância e assim:

- a) Anular as liquidações (i) de IVA do ano de 2015 identificadas no relatório desta decisão e (ii) dos juros compensatórios respetivos;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente a quantia de € 7.023,33 €, acrescida de juros indemnizatórios nos termos referidos no ponto IV desta decisão;
- c) Condenar Autoridade Tributária e Aduaneira e a Requerente no pagamento das custas deste processo no valor de € 918,00, na proporção do decaimento, cabendo 82,5 % à AT e 17,5% à Requerente.

VI - Valor do processo

No presente processo foi declarado pela Requerente o valor de € 8.517,85 que, na sua tese, correspondia às liquidações cuja anulação peticionou e ao valor cujo reembolso pediu;

fixa-se o valor do processo nesse quantitativo, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI - Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 918,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente (€ 161,00) e pela Requerida (€ 757,00), nas percentagens indicadas, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de setembro de 2019

O Árbitro,

(Nuno Maldonado Sousa)