CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 517/2026-T
Tema: IVA – Nutrição- Ginasios

Sumário

I. **A qualificação das prestações para efeitos de IVA não depende da designação adotada pelas partes, mas das características objetivas da operação, e a faculdade de renunciar a uma das componentes do plano não equivale à contratação autónoma de um serviço, nem à escolha de prestadores ou de modalidades de utilização, na aceção do Acórdão do TJUE de 16-04-2015, proc. C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, tanto mais que essa renúncia determina o ajuste do preço dos próprios serviços de fitness.**

II. **Com efeito, caso os serviços de nutrição fossem efetivamente independentes, a sua adesão ou o seu cancelamento não produziria efeitos sobre o contrato de fitness nem, muito menos, sobre o preço nele estipulado. Pelo contrário, a contratação, o acesso e o cancelamento desses serviços estão diretamente relacionados com o preço final pago pelo utilizador dos serviços de ginásio, o que evidencia a ausência de autonomia e a indissociabilidade das prestações.**

III. **O princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que prestações de serviços iguais ou semelhantes, do ponto de vista do consumidor, e que satisfaçam as mesmas necessidades deste, estando, por isso, em concorrência entre si, sejam tratadas de modo diferente em sede de IVA.**

IV. **Segundo o princípio da prevalência da substância sobre a forma, nuclearmente, o que releva, para o direito fiscal, é o apuramento da efetiva realidade, relevante para**

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

efeitos de tributação, e não a mera forma do negócio jurídico concretamente utilizado.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Paulo Renato Ferreira Alves, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 6 de julho de 2026, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., sociedade anónima com o número de identificação fiscal ("NIF") ..., com sede na ..., ..., ...-... ... (doravante Requerente), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral ("PPA"), nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e no artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e consequente anulação, na totalidade, dos seguintes atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado ("IVA") números 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., 2025..., referentes ao períodos de imposto de janeiro a dezembro de 2021, e, bem assim, as respetivas liquidações de juros compensatórios).

Peticiona o reembolso das quantias entretanto pagas, acrescidas de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária ("LGT").

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por "AT" ou "Requerida".

Em 27 de abril de 2026, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT, que dele tomou conhecimento em 3 de junho de 2026.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, de acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 2, alínea a), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o ora árbitro para formar o Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 6 de julho de 2026.

Por despacho de 6 de julho de 2026, a Requerida foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, bem como remeter ao Tribunal cópia do processo administrativo ("PA"), nos termos do artigo 17.º do RJAT. A Requerida apresentou Resposta em 30 de setembro de 2026 e juntou o PA.

Por despacho de 29 de setembro de 2026, foi agendada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a inquirição de testemunhas.

No dia 22 de outubro de 2026 realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido inquiridas as testemunhas apresentadas pelos Requerentes, e realizada declaração de parte. As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas finais e o Tribunal indicou a data previsível para prolação da decisão arbitral, com advertência da necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente pelos Requerentes até essa data (v. ata que se dá por reproduzida e gravação áudio disponível no SGP do CAAD).

A Requerente apresentou as suas alegações escritas no dia 27 de Outubro de 2026, e a Requerida em 4 de Novembro de 2026.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta a sua pretensão, em síntese, nos seguintes termos:

Está em causa o enquadramento, em sede de IVA, dos serviços de nutrição prestados pela Requerente.

Sucede que a AT sustenta que a Requerente aplicou indevidamente o regime de isenção de IVA previsto na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA às referidas prestações de serviços

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

de nutrição. Segundo a AT, a referida isenção não é aplicável, por entender que os serviços de nutrição foram prestados no contexto de um ginásio e de forma indissociável da atividade de prestação de serviços de fitness, uma vez que o respetivo valor se encontra integrado numa mensalidade global pré-contratada. A AT alega que não foi liquidado IVA, à taxa de 23%, sobre os serviços de nutrição contabilizados, no valor de € 91.714,78, o que corresponde a um imposto alegadamente em falta de € 21.094,40.

A Requerente entende que a AT interpretou incorretamente a isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA, uma vez que os serviços de nutrição por si prestados são autónomos e independentes dos serviços de fitness, ainda que sejam comercializados em "pacotes" ou prestados nas instalações do ginásio, pelo que considera que a referida interpretação viola o disposto no referido normativo.

A Requerente é uma entidade residente para efeitos fiscais em Portugal 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).

A Requerente desenvolve, assim, a sua atividade nas seguintes áreas:

(i) Alojamento e restauração em hotéis com restaurante;

(ii) Manutenção física em ginásios (*fitness*); e

(iii) Prestação de consultas de nutrição.

No que respeita à prestação de serviços de manutenção física, a Requerente desenvolve a sua atividade sob a marca "*B...*" nos seguintes espaços:

(i) No ginásio "*B... Hotel*", integrado na unidade hoteleira em ...; e

(ii) No ginásio "*B... ...*", sito no parque industrial de ....

Quanto às consultas de nutrição, estas são prestadas em gabinetes autónomos e especializados nas instalações da Requerente, por profissionais habilitados para o efeito, devidamente inscritos na Ordem dos Nutricionistas.

Os referidos serviços têm finalidade terapêutica e materializam-se na elaboração de relatórios detalhados que informam o cliente sobre a sua condição clínica, os riscos de saúde

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

identificados, bem como o aconselhamento nutricional tendente à prevenção ou, sendo o caso, ao tratamento de patologias identificadas.

Estes serviços são prestados ao público em geral, sendo que qualquer pessoa, independentemente de ser (ou não) sócio dos ginásios da Requerente, pode efetuar a marcação avulsa de uma consulta de nutrição.

Visando assegurar a eficiência operacional e a sinergia comercial entre as suas diferentes valências, bem como consolidar uma relação de confiança e transparência com os seus utentes, a Requerente instituiu um Regulamento Geral dos seus serviços.

Este documento define as normas de funcionamento das atividades de *fitness* (Capítulo I) e das consultas de nutrição (Capítulo II).

Não obstante o disposto no ponto 5 do Capítulo II do referido Regulamento, a prestação de serviços de nutrição pela Requerente é processada de forma autónoma e independente da existência de qualquer vínculo contratual relativo à utilização do ginásio, sendo a sua fruição facultada a qualquer utente, independentemente de este deter, ou não, a qualidade de sócio ou cliente das unidades de *fitness* da Requerente.

Com efeito, o ponto 3 do Regulamento Geral estabelece inequivocamente que *«[a] adesão aos serviços de nutrição deverá ser feita individualmente, independentemente do tipo de adesão efetuada para os serviços de Fitness, sendo objeto de uma ficha de inscrição autónoma, quando necessário»*.

Deste modo, mesmo os utentes do ginásio que pretendam usufruir da prestação de serviços de nutrição devem preencher uma ficha de inscrição autónoma, após a qual é agendada uma consulta de especialidade.

O facto de ser dada a possibilidade aos sócios do ginásio de agendar consultas de nutrição não impede que outros clientes possam igualmente usufruir daqueles serviços, pelo que o acesso às consultas de nutrição não pressupõe nem exige qualquer vínculo ao ginásio.

Em parte alguma do Regulamento Geral ou dos contratos de adesão qualquer referência à obrigatoriedade de adesão a um pacote de modalidades ou à indissociabilidade do valor dos serviços de nutrição a um pacote mensal pré-contratualizado de serviços de ginásio.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A oferta do serviço de nutrição no ato da inscrição (seja por solicitação direta do utente ou pela sua integração em planos combinados) configura meramente uma estratégia de promoção comercial, visando otimizar a experiência do cliente e assegurar a simplificação administrativa e burocrática no momento da contratualização, potenciando assim a fluidez da relação comercial estabelecida.

Mesmo nos casos em que um utente do ginásio contratualize serviços de *fitness* e consultas de nutrição, a faturação de cada um deles é sempre emitida em separado.

Nesta conformidade, a Requerente faturou os aludidos serviços nos períodos em referência de forma separada, conferindo-lhes o seguinte tratamento de IVA :

(i) Serviços de *fitness*: sujeitos à taxa normal de IVA (23%); e

(ii) Serviços de nutrição: isentos de IVA ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA.

Em 15-05-2025, foi iniciada uma ação inspetiva à Requerente de âmbito parcial em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("IRC") e IVA e incidência no exercício de 2021, com base na ordem de serviço n.º OI2025... .

Nesse seguimento, a Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária ("PRIT") e, querendo, para exercer o seu direito de audição sobre o mesmo.

No PRIT, a AT concluiu não ter aplicação a isenção de IVA prevista no artigo 9.º, alínea 1) do Código do IVA aos serviços de nutrição prestados pela Requerente.

A AT estriba a sua conclusão no seguinte argumento: «*[a]pesar de terem sido faturados autonomamente das prestações de serviços de ginásio, aferiu-se que esses serviços foram prestados em ginásio, de forma indissociável da atividade desportiva e que o seu valor está incluído no valor de uma mensalidade pré contratualizada de serviços de ginásio, no âmbito de um plano de manutenção física.*»

A AT apurou, assim, um montante de imposto alegadamente em falta de € 21.094,40, resultante da aplicação da taxa de IVA de 23% sobre os serviços de nutrição contabilizados, correspondente a uma base tributável de € 91.714,78.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária ("RIT"), no qual a AT veio a converter em definitivas as correções que haviam sido propostas no PRIT.

Em consequência, a Requerente foi notificada das liquidações objeto do presente pedido de pronúncia arbitral e das respetivas demonstrações de acerto de contas.

A Requerente não procedeu ao pagamento do valor resultante das liquidações em crise.

Até à presente data, a Requerente não foi citada de qualquer processo de execução fiscal associado às liquidações impugnadas.

A Requerente pretende constituir garantia para a suspensão dos processos de execução que lhe venham a ser instaurados no âmbito das liquidações que aqui se impugnam.

A Requerente alega, quanto ao Enquadramento legal da isenção de IVA aplicável aos serviços de nutrição, que a subsunção de uma atividade nesta isenção (de carácter objetivo) depende da verificação cumulativa de dois requisitos fundamentais: um de natureza subjetiva (ratione personae) e outro de natureza objetiva (ratione materiae).

O primeiro requisito exige que a prestação de serviços de assistência seja efetuada no âmbito de uma profissão médica ou paramédica, tal como definida e reconhecida pelo Estado-Membro.

Por seu turno, o segundo requisito exige que o serviço de assistência possua uma «finalidade terapêutica».

Sustenta que decorre da jurisprudência do TJUE a instituição de uma presunção de sujeição ao IVA, com o consequente afastamento do benefício da isenção, nas situações em que haja omissão na indicação da natureza preventiva, diagnóstica ou curativa dos serviços de nutrição.

Esta presunção reveste, assim, uma presunção iuris tantum, sendo ilidível mediante a demonstração efetiva e concreta de que as consultas de nutrição prosseguem, de facto, uma finalidade terapêutica e de proteção da saúde humana.

Isto significa que o facto de os serviços de nutrição serem prestados em ginásios não prejudica per se a aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, c) da Diretiva IVA, desde

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

que se encontre demonstrada, no caso concreto, a indicação da finalidade terapêutica dos serviços em questão.

A Requerente sustenta que no que respeita ao primeiro requisito, importa salientar que o mesmo se encontra expressamente reconhecido e validado pela própria AT no RIT, onde se pode ler que «(…) os serviços de nutrição prestados se integram nas profissões paramédicas, foram prestados por profissionais habilitados e foram faturados de forma independente».

Assim, não restam dúvidas de que os serviços de nutrição prestados pela Requerente no âmbito de uma profissão paramédica, mostrando-se preenchido o primeiro requisito para aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, alínea 1) do Código do IVA.

Sobre o preenchimento do segundo requisito (finalidade terapêutica)

No que respeita ao segundo requisito, recorde-se que a isenção do artigo 9.º, alínea 1) do Código do IVA apenas tem aplicação nos casos em que os serviços de nutrição tenham um objetivo terapêutico claro e forem faturados de forma individualizada.

Ora, como resulta dos factos elencados *supra*, as consultas de nutrição prestadas pela Requerente têm como fim a prevenção, diagnóstico, tratamento de doenças e regeneração da saúde, e, portanto, têm uma finalidade terapêutica.

A finalidade terapêutica dos serviços de nutrição prestados pela Requerente é inequívoca e encontra-se cabalmente demonstrada, porquanto as consultas de nutrição incluem as seguintes valências: (i) validação clínica inicial; (ii) diagnóstico nutricional; (iii) prescrição individualizada; e (iv) acompanhamento terapêutico.

Os referidos elementos materializam uma intervenção clínica tendente à prevenção ou ao tratamento de patologias identificadas, tal como documentado nos relatórios elaborados pelos nutricionistas.

A circunstância de a Requerente subcontratar nutricionistas habilitados e inscritos na Ordem dos Nutricionistas é, por si só, reveladora de que se trata de uma intervenção de natureza clínica e terapêutica que vai muito além de uma mera finalidade sanitária ou de complemento do exercício físico.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Por fim, encontra-se provado e demonstrado pela requerente que os serviços de nutrição foram faturados de forma individualizada pelo Requerente.

Deste modo, é forçoso concluir que se mostra também preenchido o segundo requisito para aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, alínea 1) do Código do IVA, porquanto ficou demonstrado e provado que as consultas de nutrição prestadas pela Requerente têm finalidade terapêutica.

Sobre a inexistência de indissociabilidade

Como salientado *supra*, a AT fundamenta as correções de IVA na premissa de que os serviços de nutrição seriam indissociáveis dos serviços de *fitness*, carecendo de autonomia funcional.

Sustenta o RIT que a integração destas consultas em "planos de bem-estar" lhes retira a natureza estritamente terapêutica, conferindo-lhes uma finalidade meramente "sanitária" ou acessória à atividade desportiva.

Para fundamentar tal conclusão, a AT estriba-se no teor do Contrato de Adesão e do Regulamento Geral, pretendendo retirar de tais instrumentos a existência de uma ligação funcional e de uma adesão automática que retirariam autonomia à prestação de serviços de nutrição.

Todavia, tal entendimento padece de um manifesto erro sobre os pressupostos de facto, porquanto ignora os elementos que caracterizam a operação real da Requerente.

Em primeiro lugar, a autonomia física e técnica é inequívoca: as consultas de nutrição são prestadas em gabinetes especializados e autónomos, por profissionais habilitados, cuja atuação clínica é totalmente alheia ao funcionamento do ginásio.

Em segundo lugar, a autonomia contratual é confirmada pelo próprio Regulamento Geral, que estabelece que a adesão aos serviços de nutrição é individualizada e objeto de faturação separada, cumprindo os requisitos de independência exigidos por lei.

Em terceiro lugar, a natureza cindível do serviço é demonstrada pela sua acessibilidade universal, uma vez que as consultas são disponibilizadas à generalidade dos utentes,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

independentemente de manterem qualquer vínculo contratual com os ginásios da Requerente.

Falece, assim, o argumento da indissociabilidade, uma vez que serviços intrinsecamente ligados a uma atividade principal nunca poderiam ser prestados a quem não usufrui dessa mesma atividade.

Esta realidade é, aliás, expressamente confirmada pela própria AT no âmbito do RIT referente ao período de 2023, onde se pode ler o seguinte: «*[n]ão obstante, de acordo com esclarecimentos prestados, suportados pelos elementos de contabilidade, em 2023 o A... SA prestou serviços de 'consultas de nutrição' a não sócios dos ginásios, ou seja, a clientes sem vínculo contratual aos ginásios (...)*».

Resulta claro que a integração promocional não transmuta a natureza jurídica da prestação.

Se o serviço é cindível e possui finalidade terapêutica própria, a isenção tem necessariamente de ser aplicada.

Acresce que o facto de a Requerente, no âmbito da sua liberdade de gestão, aglutinar serviços em "pacotes" comerciais por questões de sinergia e conveniência para o utente, não pode constituir fundamento bastante para afastar uma isenção fiscal objetiva.

Em suma, resta indiscutível que as consultas de nutrição são prestações de serviços substancialmente autónomas, cindíveis e com finalidade terapêutica própria, não configurando um mero complemento dos serviços de *fitness* prestados pela Requerente nos seus ginásios.

Em consequência, os atos tributários *sub judice* enfermam de vícios determinativos da sua ilegalidade, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o que justifica a sua anulação, ao abrigo dos artigos 163.º do CPA e do artigo 99.º do CPPT.

A Requerida alega a violação do princípio da neutralidade fiscal do IVA

A interpretação da AT viola precisamente esta exigência de neutralidade, ao aplicar um tratamento fiscal diferenciado a serviços de natureza clínica idêntica com base num elemento meramente geográfico e comercial.

Com efeito, ficou demonstrado que as consultas de nutrição prestadas pela Requerente

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

tinham lugar em gabinetes individualizados e separados do ginásio, e eram faturadas e que pressupunham a elaboração pelas nutricionistas de um plano de alimentação personalizado e ajustado às necessidades de cada cliente, a que se seguia um acompanhamento do paciente.

A identidade clínica e terapêutica destes serviços com os prestados em unidades externas de saúde é manifesta, não encontrando qualquer justificação neutra à sua diferenciação fiscal.

Em consequência, os atos tributários *sub judice* enfermam de vícios determinativos da sua ilegalidade, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o que justifica a sua anulação, ao abrigo dos artigos 163.º do CPA e do artigo 99.º do CPPT.

Da violação do princípio da substância sobre a forma

No caso vertente, ao considerar que as consultas de nutrição realizadas em contexto de ginásio divergem, na sua essência, das denominadas "consultas externas", a AT atende meramente à forma (*i.e.*, o contexto comercial e geográfico em que o serviço é inserido) em detrimento da substância (*i.e.*, o ato de saúde efetivamente praticado).

Tal interpretação é frontalmente contrária ao princípio da prevalência da substância sobre a forma, que impõe ao intérprete a valorização da realidade económica e material subjacente às operações.

No caso concreto, a substância clínica dos serviços prestados pela Requerente encontra-se cabalmente demonstrada.

Ficou provado que entre os clientes do estabelecimento da Requerente contam-se pessoas com diversas patologias que contratualizaram ambos os serviços, e que determinados clientes frequentaram as consultas de nutrição por recomendação médica, no sentido de tratar e controlar patologias diagnosticadas.

A realidade clínica subjacente demonstra que a substância do serviço prestado é indistinguível de uma consulta de nutrição realizada em qualquer unidade de saúde externa.

Em consequência, os atos tributários *sub judice* enfermam de vícios determinativos da sua ilegalidade, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o que justifica a sua anulação, ao abrigo dos artigos 163.º do CPA e do artigo 99.º do CPPT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Da violação dos princípios da igualdade e da justiça tributária

A correção propugnada pela AT configura, ainda, uma flagrante violação do princípio da igualdade e da justiça tributária, consagrado no artigo 13.º da CRP, que proíbe que qualquer cidadão seja prejudicado ou privado de direitos em razão da sua situação económica ou condição social.

Com efeito, a interpretação perfilhada pela AT estabelece uma distinção arbitrária e discriminatória entre prestações de serviços materialmente idênticas: as consultas de nutrição realizadas em gabinetes externos (reconhecidas como isentas) e as realizadas em instalações de ginásios (que a AT pretende sujeitar a IVA), assente exclusivamente no local de prestação do serviço e não na sua natureza clínica intrínseca.

A proibição do arbítrio veda distinções que não se ancoram numa justificação objetiva e racional (o que é precisamente o caso dos presentes autos).

A assimetria tributária gerada pela correção em causa gera um grave prejuízo não apenas ao bom funcionamento do mercado e à sã concorrência, mas também ao bem-estar dos utentes, que veem o acesso a cuidados de saúde onerado em função do local onde estes são ministrados (critério absolutamente alheio à essência do ato de saúde em causa).

Acresce que a própria estrutura da oferta da Requerente demonstra a autonomia dos serviços de nutrição: 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.

Esta autonomia estrutural confirma que os serviços de nutrição foram sempre disponibilizados de forma independente, não comportando qualquer distinção de tratamento fiscal com base no local de prestação.

Se os mesmos profissionais, nas mesmas instalações, com os mesmos procedimentos, praticam atos clinicamente idênticos, a distinção fiscal operada pela AT é materialmente arbitrária e viola o imperativo de igualdade.

Neste sentido é forçoso concluir pela inconstitucionalidade normativa do artigo 9.º, alínea 1) do Código do IVA, quando interpretada no sentido de que ficam afastados do campo de

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

aplicação da isenção prevista na aludida norma os serviços de nutrição prestados em ginásios, independentemente do sujeito passivo provar a finalidade terapêutica e a autonomia entre os serviços de nutrição e os serviços de *fitness*.

Do erro de cálculo do imposto efetuado pela AT

Sem conceder e por mera cautela de patrocínio, importa sublinhar que, ainda que assistisse razão à AT quanto à sujeição a imposto dos serviços de nutrição, o que apenas se admite por dever de ofício e em sede de mera hipótese académica, as liquidações adicionais notificadas padecem de erro no apuramento da matéria coletável, por violação do disposto no artigo 49.º do Código do IVA.

Ora, aplicando-se o método de exclusão imposto pelo artigo 49.º do Código do IVA e pela jurisprudência citada, o cálculo correto deveria ter sido o seguinte:

(i) Valor total recebido: € 91.714,78

(ii) Cálculo da base tributável: € 91.714,78 / 1,23 = € 74 564,86

(iii) IVA alegadamente em falta: € 17.149,92

Contudo, a AT apurou o montante de € 21.094,38, resultando numa exigência de imposto indevida e excessiva no valor de € 3.944,46.

Note-se que a Requerente encontra-se impossibilitada de repercutir este IVA adicional junto dos seus clientes, quer pelo decurso do tempo, quer pela natureza da operação.

Desta forma, qualquer liquidação que não considere o IVA incluído no preço configuraria um confisco direto sobre o património da Requerente, desvirtuando a natureza do IVA como verdadeiro imposto sobre o consumo que onera o consumidor final e por este deve ser suportado.

Assim, é forçoso concluir que as liquidações adicionais de IVA impugnadas violam o disposto no artigo 49.º do Código do IVA e o princípio da neutralidade deste imposto.

Em consequência, os atos tributários *sub judice* enfermam de vícios determinativos da sua ilegalidade, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o que justifica a sua anulação, ao abrigo do artigo 163.º do CPA e do artigo 99.º do CPPT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A Requerente peticiona a indemnização pela prestação indevida de garantia, sustentando que não procedeu ao pagamento do valor resultante das liquidações em crise subjacentes às demonstrações de acertos de contas notificadas.

A Requerente pretende constituir garantia para a suspensão dos processos de execução que venham a ser instaurados no âmbito das liquidações aqui impugnadas.

Termina a Requerente, peticionando que devem, assim, os atos de liquidação adicionais de IVA e de juros compensatórios impugnados ser julgados ilegais, por enfermarem de vícios determinativos da sua ilegalidade, devendo ser determinada a sua consequente anulação, ao abrigo do artigo 163.º do CPA e do artigo 99.º do CPPT, bem como o consequente pagamento à Requerente de indemnização pela prestação indevida de garantia, nos termos do artigo 53.º da LGT.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida, na sua Resposta, defendeu-se por exceção e por impugnação, sustentando o seguinte:

Por despacho do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, IEC e ISV, de 7 de julho de 2026, proferido ao abrigo do artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, os atos tributários objeto do pedido foram parcialmente revogados.

A reapreciação administrativa acolheu unicamente o fundamento relativo ao cálculo do imposto, reconhecendo que, nas circunstâncias apuradas, o montante cobrado aos clientes devia ser tratado como preço com IVA incluído e que a base tributável devia ser determinada segundo o artigo 49.º do Código do IVA.

Em consequência, foi determinada a anulação do montante de € 3.944,46, com os correspondentes efeitos no recálculo dos atos tributários acessórios.

A revogação não acolheu qualquer dos fundamentos dirigidos ao enquadramento material dos serviços de nutrição, mantendo-se o entendimento de que, nas concretas condições contratuais e comerciais verificadas em 2021, tais serviços integravam os pacotes de ginásio e

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

não podiam beneficiar da isenção invocada.

Na parte correspondente ao montante revogado, a pretensão da Requerente ficou satisfeita, devendo a instância ser julgada extinta por inutilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 277.º, alínea e), do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

A Requerente exerce, a título principal, a atividade de hotéis com restaurante, CAE 55111, e encontra-se também inscrita, entre outras, para as atividades secundárias de outras atividades de saúde humana não especificadas, CAE 86906, e atividades de ginásio, CAE 93130.

No que respeita às operações em causa, a Requerente explorava os ginásios da marca B... e comercializava planos mensais que integravam serviços de fitness e de nutrição.

A ação inspetiva apurou, com base nos contratos, no Regulamento Geral, na faturação e nos elementos contabilísticos de 2021, que a mensalidade designada Premium Mensal NOVO 50,00 tinha o preço final de € 50,00.

Esse preço era formalmente repartido em duas faturas: € 40,00 pelos serviços de fitness, com IVA incluído à taxa normal, e € 10,00 pelos serviços de nutrição, faturados como isentos ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA.

A emissão de faturas separadas não correspondia, porém, a duas decisões de consumo autónomas: a soma das duas parcelas perfazia exatamente o preço comercial do plano mensal pré-contratualizado.

O Regulamento Geral estabelecia que a adesão aos serviços de nutrição tinha vigência igual à aplicável aos serviços de fitness e que, para os clientes já inscritos no ginásio, a adesão à nutrição operava automaticamente, salvo comunicação escrita de opção em contrário.

O mesmo Regulamento dispunha, no ponto 5.1 da parte relativa à nutrição, que a utilização desses serviços apenas era permitida a quem fosse sócio do Clube, nos termos estabelecidos para os serviços de fitness.

Previa ainda que, em caso de cancelamento dos serviços de nutrição, o valor da

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

mensalidade de fitness seria ajustado de acordo com a tabela de preços em vigor, ajuste que, segundo a prática comercial apurada, correspondia à cobrança de um valor superior.

Estes elementos demonstram que a nutrição não era apresentada ao consumidor de 2021 como uma prestação com preço e ciclo contratual verdadeiramente autónomos, mas como uma componente do plano mensal do ginásio.

O ponto 3 do Regulamento, invocado pela Requerente, respeita ao procedimento de adesão e à ficha de inscrição. A existência de uma ficha individualizada não elimina a ligação contratual e económica que resulta das demais cláusulas, nem transforma, por si só, a componente de nutrição numa prestação autónoma.

Ao contrário do alegado nos artigos 28.º, 31.º, 34.º, 87.º e 108.º da petição inicial, os elementos contabilísticos e a documentação facultada no procedimento inspetivo não evidenciaram a prestação, em 2021, de serviços de nutrição a não sócios do ginásio ou ao público em geral, fora dos pacotes pré-contratualizados.

A referência constante do relatório inspetivo relativo a 2023, segundo a qual nesse ano foram prestadas consultas a não sócios, não prova que o mesmo sucedesse em 2021. Trata-se de outro período tributário, apreciado à luz de elementos contabilísticos e condições de exploração próprios desse ano.

Na verdade, a diferença expressamente assinalada no relatório de 2023 não contraria a correção de 2021; confirma apenas que a qualificação deve atender às condições concretamente verificadas em cada período.

As fotografias dos gabinetes e a habilitação profissional dos nutricionistas demonstram a existência de instalações e de profissionais qualificados, factos que não são suficientes para resolver a questão da configuração económica do serviço perante o consumidor.

O documento apresentado como relatório clínico descreve uma avaliação destinada a fornecer um panorama global da condição física e dos índices de risco para a saúde, bem como a apoiar o utente e o profissional de exercício físico no planeamento de um programa de exercício personalizado.

Esse conteúdo é coerente com a integração do acompanhamento nutricional na atividade

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

de manutenção e bem-estar físico e não demonstra, relativamente à generalidade dos serviços faturados em 2021, a existência de diagnóstico, tratamento de doença ou regeneração da saúde.

A Requerente foi notificada para exercer o direito de audição quanto ao projeto de relatório, mas não se pronunciou sobre a correção de IVA no montante então apurado, tendo apenas requerido a regularização voluntária de uma correção em sede de IRC.

A alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA transpõe o artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE e isenta as prestações de serviços de assistência efetuadas no exercício de profissões médicas e paramédicas.

A aplicação da isenção pressupõe cumulativamente que o serviço seja prestado no exercício de uma profissão médica ou paramédica reconhecida e que tenha finalidade terapêutica, entendida como finalidade de diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde, abrangendo também intervenções preventivas ligadas a risco concreto para a saúde.

A isenção não decorre automaticamente da qualidade profissional do prestador. O que releva é a natureza e a finalidade de cada categoria de serviços efetivamente fornecida.

Por constituir uma derrogação ao princípio geral de tributação das prestações de serviços efetuadas a título oneroso, a isenção deve ser interpretada de modo estrito, embora compatível com a finalidade de reduzir o custo dos cuidados de saúde.

No caso Frenetikexito, Acórdão do Tribunal de Justiça de 4 de março de 2021, processo C-581/19, o Tribunal afirmou que o acompanhamento nutricional prestado em instituições desportivas apresenta, em princípio, uma finalidade sanitária e não necessariamente terapêutica, quando não exista indicação concreta de prevenção, diagnóstico, tratamento de doença ou regeneração da saúde.

O mesmo acórdão reafirmou que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar, à luz de todas as circunstâncias da operação, quer a finalidade dos serviços, quer a sua eventual autonomia face aos serviços de manutenção e bem-estar físico.

Assim, nem o local onde a consulta ocorre determina, só por si, a tributação, nem a inscrição do prestador na Ordem dos Nutricionistas determina, só por si, a isenção.

17.

A Requerente procura reduzir a correção a uma exclusão abstrata dos serviços de nutrição por serem prestados num ginásio. Não foi esse o fundamento adotado no relatório de inspeção.

A correção assentou nas condições concretas dos planos comercializados em 2021: inclusão do preço da nutrição na mensalidade global, adesão automática, vigência comum, acesso reservado aos sócios, repercussão do cancelamento no preço do fitness e inexistência de prova contabilística de consultas prestadas a não sócios.

A referência ao Ofício Circulado n.º 25073 não substitui a fundamentação legal e factual dos atos. O relatório identificou os artigos 1.º, 4.º e 18.º do Código do IVA, descreveu os contratos e a faturação analisados e explicou por que razão a fragmentação formal não refletia a realidade económica apurada.

Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, cada prestação deve, em regra, ser considerada distinta e independente. Esta regra cede, porém, quando os elementos fornecidos estão tão estreitamente ligados que formam objetivamente uma única prestação económica, cuja decomposição seria artificial, ou quando um elemento não constitui para o consumidor um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, da prestação principal.

A apreciação deve ser feita do ponto de vista do consumidor médio e considerando todas as circunstâncias contratuais, económicas e comerciais da operação, não apenas a forma da faturação escolhida pelo prestador.

No caso em apreço, o consumidor aderia a um plano identificado e publicitado pelo preço final de € 50,00, dentro do qual a Requerente repartia contabilisticamente € 40,00 para fitness e € 10,00 para nutrição.

A nutrição não tinha, em 2021, um universo de destinatários demonstradamente separado: a utilização era reservada aos sócios, a adesão ocorria por defeito e a respetiva vigência acompanhava a do fitness.

O cancelamento da componente de nutrição não conduzia simplesmente à subtração de € 10,00 ao preço do plano. Determinava antes o reajuste da própria mensalidade de fitness segundo uma tabela de preços, evidenciando a unidade da formação do preço.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A alegação de que qualquer pessoa podia marcar uma consulta avulsa é incompatível com a regra expressa do ponto 5.1 do Regulamento e não encontra suporte nos registos contabilísticos de 2021.

Do mesmo modo, a possibilidade de opção pela não utilização não equivale à contratação autónoma de uma consulta. Demonstra apenas que, dentro do plano, o cliente podia renunciar a uma das componentes colocadas à sua disposição.

A faturação separada é um indício suscetível de ponderação, mas não constitui critério decisivo. Se assim fosse, a qualificação em IVA ficaria inteiramente dependente da decomposição documental adotada pelo próprio sujeito passivo, ainda que o contrato, o preço e o acesso revelassem uma operação económica unitária.

A circunstância de os serviços serem executados por profissionais diferentes e em gabinetes próprios também não afasta a unidade comercial do plano. A execução técnica de componentes diversas pode coexistir com uma única prestação complexa perante o destinatário.

A análise da substância económica conduz, pois, à conclusão de que a parcela designada como nutrição integrava a contraprestação do plano mensal de ginásio, devendo partilhar o respetivo tratamento em IVA.

Sem prejuízo de o fundamento determinante dos atos residir na integração dos serviços no plano de ginásio, importa responder à tese da Requerente segundo a qual toda a consulta realizada por nutricionista habilitado teria necessariamente finalidade terapêutica.

Essa tese é incompatível com o Acórdão do Tribunal de Justiça no processo C-581/19 e com o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de outubro de 2021, processo n.º 077/20.2BALSB, publicado como Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 1/2022.

O Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência no sentido de que os serviços de acompanhamento nutricional prestados por profissional certificado, como complemento destinado a melhorar o desempenho físico e a maximizar os benefícios da prática desportiva, não têm finalidade terapêutica e não beneficiam da isenção.

A qualificação profissional satisfaz o requisito subjetivo da isenção, mas não substitui o

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

requisito objetivo ligado à finalidade concreta do serviço.

O argumento de que a contratação de nutricionistas, em vez de treinadores pessoais, revela por si só uma intervenção clínica confunde a reserva profissional de determinados atos com o propósito efetivamente prosseguido por cada prestação.

Também a elaboração de planos alimentares personalizados, a análise da composição corporal e a indicação de fatores gerais de risco são compatíveis com finalidades de bem-estar, perda de peso e melhoria da condição física, não constituindo prova automática de diagnóstico ou tratamento de doença.

A Requerente não identifica, relativamente ao universo de serviços no valor de € 91.714,78 faturados em 2021, quais as consultas destinadas a prevenir um risco concreto, diagnosticar ou tratar patologia determinada, nem apresenta registos clínicos individualizados que permitam essa correspondência.

As referências genéricas a doenças como diabetes, obesidade, doença cardiovascular ou cancro demonstram a relevância clínica que a nutrição pode assumir em determinados casos, mas não provam a finalidade de todas as prestações faturadas pela Requerente.

A decisão arbitral proferida no processo n.º 283/2023-T, de 26 de fevereiro de 2024, é elucidativa: a demonstração de duas consultas terapêuticas num universo de 1077 serviços não foi considerada suficiente para alterar a qualificação global do acompanhamento nutricional comercializado pelo ginásio.

No presente processo, a prova documental descrita na petição é ainda menos individualizada e o relatório junto associa expressamente a avaliação ao planeamento do programa de exercício físico.

Não procede, assim, a alegação de que os serviços de nutrição, apenas por serem prestados por profissionais habilitados e faturados em linha separada, beneficiam necessariamente da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA.

O princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que prestações idênticas ou semelhantes, que se encontrem em concorrência, sejam tratadas de modo diferente em IVA. Não exige, porém, que operações com estrutura contratual, finalidade e contexto económico diferentes recebam o

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

mesmo tratamento.

Uma consulta de nutrição contratada autonomamente para prevenção ou tratamento de uma patologia não é comparável, sem mais, a uma componente de acompanhamento incluída automaticamente numa mensalidade de ginásio e reservada aos respetivos sócios.

A distinção adotada pela AT não assenta no endereço físico da prestação. Assenta nas características objetivas da operação apuradas em 2021, designadamente no modo de contratação, na composição do preço, no acesso ao serviço e na sua ligação à atividade de fitness.

É precisamente o princípio da prevalência da substância sobre a forma que impede atribuir valor decisivo à emissão de duas faturas ou à utilização da designação consulta de nutrição quando a realidade contratual e económica revela um plano mensal integrado.

A invocação do artigo 11.º, n.º 3, da LGT não favorece a Requerente: atender à substância económica dos factos significa considerar o preço global e as obrigações efetivamente assumidas, e não apenas a decomposição formal escolhida na faturação.

Também não existe violação dos princípios da igualdade e da justiça tributária. A diferença de tratamento entre serviços autónomos com finalidade terapêutica e componentes de planos de bem-estar físico tem fundamento material bastante e é diretamente relevante para o âmbito da isenção prevista na Diretiva IVA.

A interpretação aplicada não exclui todos os serviços de nutrição prestados em ginásios. Admite a isenção quando, perante os factos concretos, se demonstrem os respetivos pressupostos, razão pela qual não corresponde à dimensão normativa absoluta que a Requerente pretende imputar-lhe no artigo 147.º da petição.

Não se identifica, por isso, qualquer tratamento arbitrário ou qualquer interpretação normativa do artigo 9.º, alínea 1), do Código do IVA incompatível com o artigo 13.º da Constituição.

Quanto à indemnização por prestação indevida de garantia, sustenta que a própria Requerente afirma, nos artigos 47.º e 48.º da petição inicial, que, à data da apresentação do pedido, não tinha sido citada em qualquer processo de execução fiscal associado às liquidações

e que apenas pretendia constituir uma garantia futuramente.

Não é identificada qualquer garantia efetivamente prestada, o seu tipo, valor, data, processo de execução fiscal ou custo suportado.

O artigo 53.º da LGT pressupõe uma garantia bancária ou equivalente efetivamente constituída e a verificação dos demais requisitos legais, não bastando uma intenção futura e eventual.

Na ausência do facto constitutivo e de qualquer prejuízo atual, o pedido indemnizatório é prematuro e não pode proceder nos presentes autos.

Sobre o pedido de revisão de atos dependentes, sustenta que o artigo 24.º, n.º 1, do RJAT disciplina os efeitos administrativos de uma decisão arbitral favorável e impõe à AT a prática dos atos necessários à reconstituição da situação que existiria sem os atos anulados.

Não constitui fundamento para uma condenação genérica e indeterminada à revisão de atos não identificados e estranhos ao objeto do processo.

Os efeitos da revogação parcial serão executados nos termos legais, enquanto os restantes atos apenas deverão ser alterados se e na estrita medida em que o Tribunal julgue procedente alguma pretensão ainda controvertida, o que não se concede.

Conclui a Requerida sustentando que a revogação parcial resolveu integralmente a questão do cálculo por dentro prevista no artigo 49.º do Código do IVA, subsistindo o litígio apenas quanto ao enquadramento material dos serviços e aos pedidos acessórios.

Os elementos contemporâneos de 2021 demonstram que a parcela faturada como nutrição integrava os planos mensais de ginásio: a adesão era automática, a vigência comum, o acesso reservado a sócios, o cancelamento afetava o preço do fitness e não foram comprovadas consultas a não sócios nesse período.

A separação formal das faturas, a existência de gabinetes próprios e a habilitação dos profissionais não afastam a unidade económica da prestação nem demonstram, relativamente à generalidade dos serviços faturados, uma finalidade terapêutica.

Não se verificam, por conseguinte, os vícios de violação de lei e de princípios invocados

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

pela Requerente, devendo os atos tributários ser mantidos na parte não abrangida pela revogação.

Nestes termos, e nos demais que V. Exa. doutamente suprirá, deve:

a) ser declarada extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, na parte correspondente ao montante de € 3.944,46 objeto da revogação parcial e aos respetivos efeitos acessórios;

b) ser julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à parte remanescente, mantendo-se os atos tributários na ordem jurídica, após o recálculo resultante da revogação;

c) ser julgado improcedente, por falta de pressupostos factuais e legais, o pedido de indemnização por prestação indevida de garantia.

d) ser indeferido o pedido genérico de revisão de atos não identificados, sem prejuízo do cumprimento dos deveres que resultem diretamente da decisão final; e

e) serem as custas fixadas em função do decaimento das partes, nos termos legais.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente, em razão da matéria, para apreciar a legalidade dos atos de liquidação adicional de IVA impugnados (artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º, n.º 1, 5.º e 24.º, n.º 5, do RJAT, e artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, por ter sido apresentado em 24 de Abril de 2026, dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, contado a partir da data-limite de pagamento das liquidações.

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

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Questão Prévia

Os atos em dissídio foram parcialmente revogados por despacho do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, IEC e ISV, de 7 de julho de 2026, no montante de € 3.944,46, com os correspondentes efeitos no recálculo dos atos tributários acessórios.

Considerando a revogação parcial dos atos em apreciação, suscita-se a questão prévia da extinção da instância por inutilidade superveniente da lide relativamente a esses atos.

Neste âmbito, importa compulsar o artigo 277.º, alínea e), do Código de Processo Civil ("CPC"), aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, que determina que a instância se extingue com "a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide".

A impossibilidade da lide verifica-se tanto em caso de morte ou extinção de uma das partes como em caso de desaparecimento do objeto do processo ou de extinção de um dos interesses em conflito. Ocorre quando, em virtude de factos novos surgidos na pendência do processo, a decisão a proferir deixa de produzir qualquer efeito útil, seja porque não é possível satisfazer a pretensão que o demandante pretende fazer valer no processo, seja porque o fim visado com a ação foi atingido por outro meio.

No caso em apreço, a pretensão da Requerente de anulação das liquidações adicionais de IVA e dos juros compensatórios foi parcialmente satisfeita pela decisão administrativa de revogação (artigo 79.º, n.º 1, da LGT), cujos efeitos se produziram já na pendência do processo arbitral. Estamos, assim, perante uma vicissitude superveniente que eliminou parcialmente o objeto da pretensão impugnatória deduzida pela Requerente, no montante de € 3.944,46.

Com efeito, com a anulação administrativa pela AT, os efeitos jurídicos dos atos tributários são destruídos, na parte anulada, com eficácia retroativa, nos termos do artigo 171.º, n.º 3, do Código do Procedimento Administrativo (CPA). Como se refere no Acórdão do CAAD de 04-11-2013, proc. n.º 31/2013-T, "torna-se impossível juridicamente anular o que já não existe".

O artigo 168.º, n.º 3, do CPA estabelece que a anulação dos atos objeto de impugnação jurisdicional pode ocorrer até ao encerramento da discussão. É, assim, de concluir pela

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

tempestividade da revogação parcial efetuada por despacho de 7 de julho de 2026, que retira à lide arbitral, nessa parte, o seu objeto.

O evento que torna inútil a apreciação dessa parte da pretensão verificou-se durante a pendência do processo arbitral. A anulação que a Requerente visava, quanto ao montante de € 3.944,46, encontra-se atingida, pelo que a decisão que normalmente seria proferida sobre essa parte do pedido afigura-se destituída de qualquer efeito útil.

Termos em que se julga verificada a inutilidade superveniente parcial da lide, em virtude da revogação parcial dos atos tributários pela Requerida, declarando-se extinta a instância quanto ao montante de € 3.944,46, nos termos dos artigos 277.º, alínea e), e 611.º do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, prosseguindo a instância quanto ao remanescente do pedido.

Termos em que se julga verificada a inutilidade superveniente da lide, em virtude da revogação do ato tributário pela Autoridade Tributária (aqui Requerida) e da consequente anulação.

Não foram identificadas outras nulidades, exceções ou questões que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

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

A. Por despacho do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, IEC e ISV, de 7 de julho de 2026, proferido ao abrigo do artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, os atos tributários objeto do pedido foram parcialmente revogados. Em consequência, foi determinada a anulação do montante de € 3.944,46, com os correspondentes efeitos no recálculo dos atos tributários acessórios. Cfr. Requerimento junto aos autos pela Requerida.

B. A Requerente exerce, a título principal, a atividade de hotéis com restaurante, CAE 55111, e encontra-se também inscrita, entre outras, para as atividades secundárias de

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

outras atividades de saúde humana não especificadas, CAE 86906, e atividades de ginásio, CAE 93130. Cfr. RIT.

C. A Requerente é uma entidade residente para efeitos fiscais em Portugal 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). Cfr. Por acordo.

D. No que respeita à prestação de serviços de manutenção física, a Requerente desenvolve a sua atividade sob a marca "*B...*" nos seguintes espaços:

(i) No ginásio "*B... Hotel*", integrado na unidade hoteleira em ...; e

(ii) No ginásio "*B... ...*", sito no parque industrial de .... de outras atividades de saúde humana não especificadas, CAE 86906, e atividades de ginásio, CAE 93130. Cfr. RIT.

E. Quanto às consultas de nutrição, estas são prestadas em gabinetes autónomos e especializados nas instalações da Requerente e por profissionais habilitados para o efeito devidamente inscritos na Ordem dos Nutricionistas. Cfr. documentos n.º 3 e 4 do PPA.

F. Os referidos serviços têm finalidade terapêutica e materializam-se na elaboração de relatórios detalhados que informam o cliente da sua condição clínica, dos riscos de saúde identificados, bem como do aconselhamento nutricional tendente à prevenção ou, sendo o caso, ao tratamento de patologias identificadas. Cfr. documento n.º 5 do PPA.

G. Em 2021, a mensalidade designada Premium Mensal NOVO 50,00 tinha o preço final de € 50,00. Cfr. RIT.

H. Esse preço era repartido em duas faturas: € 40,00 pelos serviços de *fitness*, com IVA incluído à taxa normal, e € 10,00 pelos serviços de nutrição, faturados como isentos ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA. Cfr. RIT.

I.Os € 10,00 mensais correspondiam a 4 consultas anuais, cerca de € 30,00 por consulta. Cfr. Declarações de parte.

J. No plano de € 50,00, quem escolhesse só o ginásio pagava 60€. Cfr. Declarações de parte.

K. Se o cliente não fizesse nenhuma consulta, o valor cobrado era o mesmo. Cfr. Declarações de parte.

L. A soma das duas parcelas perfazia exatamente o preço comercial do plano mensal pré-contratualizado. Cfr. RIT.

M. Para a prestação dos serviços de fitness e de nutrição, a Requerente possuía um Regulamento Geral, que para os presentes autos de relevo, se transcreve o seguinte:

(...)

OBJECTO DO CONTRATO

Este contrato tem por objecto regular a relação contratual entre as Partes, bem como a adesão, acesso, disponibilização de instalações e equipamentos para a prática desportiva e lazer e a prestação de serviços conexos com as referidas atividades físicas e desportivas ("Fitness").

O presente contrato regula ainda a prestação de serviços de nutrição, os quais são prestados autonomamente, face ao Fitness, por profissionais de saúde habilitados para o efeito ("Nutrição").

(...)

II) Nutrição

Em todos os pontos que não estejam expressamente previstos no presente capítulo, são aplicáveis as disposições referentes ao Capítulo I) Fitness.

1. Duração do contrato

Condições gerais

A adesão aos serviços de nutrição não pressupõe um período de fidelização, podendo ser cancelado pelo Sócio, desde que com uma antedência de 30 dias relativamente ao momento em que a declaração deva produzir os seus efeitos, mediante comunicação expressa efetuada por escrito.

2. Vigência do contrato de adesão

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A adesão aos serviços de nutrição englobando uma consulta mensal, é efetuada de acordo com o explicitado no ponto 4. infra, e tem vigência igual à que for aplicável aos serviços de fitness, sem prejuízo de o Sócio poder demonstrar a sua vontade expressa e escrita de cessar a utilização dos serviços de nutrição.

A periodicidade das consultas de nutrição (mensal) é estipulada de acordo com o que é considerado recomendável para atingir os resultados desejados.

3. Tipo de Adesão

A adesão aos serviços de nutrição deverá ser feita individualmente, independentemente do tipo de adesão efetuada para os serviços de Fitness, sendo objeto de uma ficha de inscrição autónoma, quando necessário.

4. Adesão – Regras Gerais

Aquando da adesão o Sócio deve especificar, no formulário de adesão mencionado no Capítulo I, em 5.1. a), a opção expressa pela não utilização dos serviços de nutrição, caso contrário ser-lhe-ão aplicáveis as disposições dos capítulos referentes ao fitness e à nutrição.

Os pedidos de adesão aos serviços de nutrição serão apreciados pelos profissionais de saúde que irão prestar estes serviços (Nutricionistas). Estes profissionais são inteiramente livres para procederem à análise, aceitação ou recusa de pedidos de adesão aos serviços de nutrição, com fundamento em motivos de saúde, e quaisquer outros que possam afetar a prestação em segurança de serviços de nutrição. Em caso de qualquer anomalia que impeça a aceitação da utilização dos serviços de nutrição por parte de determinado utente, o A... comunica essa informação ao sócio, por escrito, nos 5 dias posteriores à recepção do formulário de adesão. Caso já sejam Sócios, a adesão aos serviços de nutrição operará automaticamente e caso pretendam que aqueles serviços não lhes sejam aplicáveis, será necessária a comunicação desta opção, por escrito.

5. Categorias de sócio

5.1. Categorias

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A utilização dos serviços de nutrição nos termos aqui definidos só é permitida a quem seja Sócio do Clube, nos termos estabelecidos para os serviços de Fitness. Qualquer uma das categorias de Sócios estipuladas no Capítulo I) pode optar pela não utilização dos serviços de nutrição prestados por profissionais de saúde nas instalações dos Clubes, manifestando essa vontade nos termos do ponto 4 do presente Capítulo.

Estes serviços são discriminados e faturados separadamente, com discriminação do preço dos serviços de Fitness e de Nutrição respectivamente, com menção à categoria específica de Sócio relativa aos serviços de Fitness.

6. Prestações devidas pelo Sócio

6.1 A opção pela não adesão aos serviços de nutrição poderá ser feita a qualquer momento.

6.2. Os serviços de nutrição são faturados mediante os preços fixos estipulados, de acordo com a Tabela de Preços em vigor no momento da adesão aos serviços de nutrição, sendo faturados separadamente dos serviços de Fitness.

7. Equipamentos e serviços

7.1. Utilização

A marcação das consultas mensais de nutrição deverá ser efetuada de forma prévia pelos Sócios, e encontra-se dependente da disponibilidade dos profissionais de saúde prestadores dos serviços de nutrição. Aos profissionais de saúde prestadores dos serviços de nutrição reserva-se a faculdade de desmarcar as consultas, mediante comunicação prévia ao Sócio, por motivos de imprevisto ou de incompatibilidade de horário.

7.2. Horários e indisponibilidades das instalações

O horário dos serviços de nutrição encontra-se dependente do horário de funcionamento dos Clubes, não obstante as consultas serem objeto de marcação individual e autónoma.

10. Suspensão do contrato de adesão

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

10.1. Cancelamento ou suspensão do contrato de adesão

A opção por cancelar ou suspender a utilização dos serviços de nutrição pode ser exercida pelos Sócios, a qualquer momento, mediante comunicação escrita, efectuada ao EH, sem necessidade de qualquer justificação.

No caso de cancelamento dos serviços de nutrição o valor da mensalidade de Fitness será ajustado de acordo com a tabela de preços em vigor.

11. Resolução do contrato de adesão

11.1 Resolução por incumprimento

Em adição aos motivos de resolução de contrato previstas para a prestação de serviços de Fitness, o A... tem o direito de resolver ou suspender a prestação dos serviços de nutrição, se o Sócio ocultar informações relevantes sobre o seu estado de saúde que possam afetar a prestação dos serviços de nutrição.

Conforme supra indicado, nas restantes condições é aplicável, com as devidas adaptações, o disposto no capítulo referente ao Fitness.

Cfr. Documento 6 do PPA e RIT.

A Requerente faturou os aludidos serviços de fitnesse e nutrição nos períodos em referência de forma separada, conferindo-lhes o seguinte tratamento de IVA:

(i) Serviços de *fitness*: sujeitos à taxa normal de IVA (23%); e

(ii) Serviços de nutrição: isentos de IVA ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA. Cfr. **documento n.º 7** do PPA.

N. Em 15-05-2025, foi iniciada uma ação inspetiva à Requerente de âmbito parcial em IRC e IVA e incidência no exercício de 2021, com base na ordem serviço n.º OI2025... .

O. Nesse seguimento, a Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária e para, querendo, exercer o seu direito de adição sobre o mesmo. Cfr. RIT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

P. A Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária no qual a AT veio a converter em definitivas as correções que haviam sido propostas do PRIT. Cfr. documento n.º 8 do PPA.

Q. Em consequência, a Requerente foi notificada das liquidações objeto do presente pedido de pronúncia arbitral e das respetivas demonstrações de acerto de contas. Cfr. documentos n.º 1 e 2 do PPA.

R. Como fundamentos do projeto de decisão, constam do PA, com relevância para a matéria em apreciação nestes autos, os infra transcritos:

> ***IV.4. Prestação de Serviços de Nutrição***
> *Como se mencionou, para além da actividade principal 'hotéis com restaurante' o A... SA exerce as actividades secundárias 'outras actividades de saúde humana n.e.' e 'actividades de ginásio'. Tratam-se de serviços de ginásio no D...- ... Health & Fitness e consultas de nutrição.*
> *Antes desta acção inspectiva, o A... SA foi alvo de outra acção, credenciada pelo despacho DI2025..., que visou apreciar a aplicação do regime de isenção do artigo 9º, alínea 1) do CIVA, às prestações de serviços de nutrição enquadradas na actividade de ginásio.*
> *No âmbito daquele Despacho detectou-se que o A... SA emitiu facturas, umas com liquidação de IVA e outras sem liquidação de IVA, que foram afectas pelos adquirentes aos sectores 'saúde' e 'ginásios', quando estes as validaram na dedução de despesas em sede de IRS.*
> *Sobre esta matéria já havia sido publicada diversa legislação nacional e comunitária, a qual foi sistematizada na recente publicação do* ***Ofício Circulado n.º 25073*** *da DSIVA, que no Ponto II clarifica o âmbito da aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA a serviços prestados por profissionais paramédicos, concretamente em ginásios ou outros equipamentos desportivos:*
>
> ***Ofício Circulado n.º 25073***
>
> ***PONTO I – Número 1) do artigo 9.º do CIVA–âmbito de aplicação–atividades paramédicas***
>
> ***1.*** *O número 1) do artigo 9.º do CIVA 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 de IVA 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro, a qual determina*

que os Estados-Membros (EM) devem isentar "As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo EM em causa".

3. *De acordo com o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), as isenções, designadamente as previstas no artigo 132.º da Diretiva IVA, são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo, sem, todavia, inviabilizar os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções, respeitando as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do imposto.*

4. *Decorre da norma comunitária que os EM não isentam todas as prestações de serviços efetuadas no âmbito das profissões de médico, odontologista, psicólogo, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas, 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 saúde.*

5. *Estas isenções têm um caráter objetivo, em função da natureza dos serviços prestados, sem atender à forma jurídica do prestador ou ao local onde os mesmos são efetuados, mas implicam que sejam fornecidos por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.*

6. *Atendendo a que o CIVA não define o que são profissões paramédicas para efeitos da isenção prevista no número 1) do artigo 9.º, atende-se, por aplicação do n.º 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, ao disposto nos Dec. Lei n.º 261/93, de 24 de Julho e n.º 320/99, de 11 de Agosto, do Ministério da Saúde, que, na legislação nacional, definem e regulam o exercício das profissões paramédicas.*

7. *De acordo com o Anexo ao Dec. Lei n.º 261/93, são profissões paramédicas as realizadas por profissionais devidamente habilitados, no âmbito das seguintes atividades: "1- Análises clínicas e de saúde pública; 2- Anatomia patológica, citológica e tanatológica; 3- Audiometria; 4- Cardiopneumografia; 5- Dietética; 6-*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Farmácia; 7- Fisioterapia; 8- Higiene oral; 9- Medicina nuclear; 10- Neurofisiografia; 11- Ortóptica; 12- Ortopróteses; 13- Prótese dentária; 14- Radiologia; 15- Radioterapia; 16- Terapia da fala; 17- Terapia ocupacional e 18- Higiene e saúde ambiental (sanitarismo)".

***8.** Os profissionais de saúde devidamente habilitados para o exercício das atividades paramédicas nos termos dos Dec. Lei n.ºs 261/93 e 320/99 podem beneficiar do enquadramento na isenção prevista no número 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que se encontrem cumpridos os requisitos definidos nos referidos diplomas e os serviços efetuados no âmbito dessas atividades se insiram no conceito de prestação de serviços médicos, como tal definido na jurisprudência do TJUE.*

PONTO II – SERVIÇOS PRESTADOS POR PROFISSIONAIS PARAMÉDICOS EM GINÁSIOS OU EM OUTROS EQUIPAMENTOS DESPORTIVOS

***9.** No que respeita à aplicação da isenção prevista no número 1) do artigo 9.º do CIVA a serviços prestados em ginásios ou em outros equipamentos desportivos por profissionais paramédicos, importa fazer referência ao entendimento do TJUE, no acórdão de 4 de Março de 2021, no Processo C-581/19, no âmbito do qual se colocava a questão de saber se os serviços de acompanhamento nutricional prestados por um profissional devidamente habilitado, em instituições desportivas e, eventualmente, no âmbito de planos que incluem serviços de manutenção e bem-estar físico, revestiam um caráter acessório em relação a essas prestações de serviços, aplicando-se-lhe, nesse caso, o enquadramento em IVA correspondente à atividade principal.*

***10.** Foi entendimento do TJUE que, naquelas circunstâncias, o fornecimento dos serviços de nutrição, prestados por um profissional certificado e habilitado, "(...) constitui uma prestação de serviços distinta e independente e não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 132°, n.º 1, alínea c), desta Diretiva".*

***11.** Considerando que a jurisprudência do TJUE, embora tratando estas operações como prestações de serviços distintas e independentes, afastou a*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

aplicabilidade da isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA aos serviços de nutrição prestados em instituições desportivas no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, afigura-se que tal entendimento deve aplicar-se a quaisquer atividades paramédicas que sejam exercidas em ginásios ou em outros equipamentos desportivos.

12. *Deve, assim, considerar-se que os serviços prestados por profissionais paramédicos devidamente habilitados para o efeito, realizados em ginásios ou em outros equipamentos desportivos, podem beneficiar da isenção prevista no número 1) do artigo 9.º do CIVA, observadas que sejam as condições enumeradas nos Dec. Lei n.ºs 261/93, de 24 de Julho e 320/99, de 11 de Agosto, desde que tais serviços consistam em operações elencadas no Anexo ao Dec. Lei n.º 261/93, e visem o objetivo terapêutico de prevenção, diagnóstico ou tratamento de doenças e de qualquer anomalia da saúde, como tal definido na jurisprudência do TJUE.*

13. *Encontrando-se reunidas as condições para a aplicação da isenção, os serviços prestados por profissionais paramédicos, por constituírem operações dissociadas de quaisquer outras, devem ser objeto de faturação individualizada.*

14. *Por outro lado, por não constituírem serviços prestados no âmbito da assistência na saúde, na aceção conferida pela jurisprudência do TJUE, ficam afastados do campo de aplicação da isenção prevista no número 1) do artigo 9.º do CIVA, os serviços paramédicos prestados em ginásios ou em outros equipamentos desportivos, como forma complementar de proporcionar aos seus utentes um melhor desempenho físico e, em geral, maximizar os benefícios prosseguidos com a prática desportiva, designadamente quando prestados de forma indissociável da atividade física e desportiva ou quando tais serviços estejam incluídos no valor de uma mensalidade previamente contratualizada no âmbito de planos de manutenção e bem-estar físico (por exemplo, pack com outras modalidades).* *(sublinhado nosso)*

No caso em apreciação, foi validado que os serviços de nutrição prestados se integram nas profissões paramédicas, foram prestados por profissionais habilitados e foram facturados de forma independente.

34.

O facto em apreciação é que o valor dos serviços de nutrição está incluído no valor do pacote mensal pré contratualizado de serviços de ginásio e dele é indissociável, o que afasta a aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, como determina o ***n.º 14 do Ofício Circulado n.º 25073****.*

*Os elementos de contabilidade mostram que em 2021 o A... SA emitiu facturas autónomas pela prestação de serviços de ginásio com liquidação de IVA a 23%, e facturas autónomas pela prestação de serviços de nutrição isento de IVA, ao abrigo do regime de isenção do artigo 9º alínea 1) do CIVA (****anexo 2****).*

Como se mostra no exemplo abaixo, A... SA emitiu ao cliente uma factura no valor de €10,00 isento de IVA ao abrigo do n.º 1) do artigo 9º do CIVA, pelo serviço de nutrição:

B...

B...
A... S.A.
Tel. (chamada para rede fixa nacional)
Nº Contribuinte:
Soc. Anónima - Cap. Social: 8202995€
C.R.C.
E-mail: .pt
URL: www. .pt

Factura Simplificada 2021EB/6012

....
Rua
NIF:
Nº Insc.:

Data: 2021-06-08 Hora: 09:55:45

Página 1 de 1

ORIGINAL

Código	Descrição	Quant.	Desc.	IVA	Preço unitário	Total
*DV7231943	Nutrição	1,	0,00%	0%	10,00€	10,00€

* *Isento artigo 9.º do CIVA*

Iva	Incidência	Valor
0,00%	10,00€	0,00€

Total ilíquido:	10,00€
Total descontos:	0,00€
Total IVA:	0,00€
Total do Documento:	**10,00€**

oper:Rizmina forma pag.Transferência

xYBy-Processado por programa certificado nº577/AT

Obrigado pela sua preferência

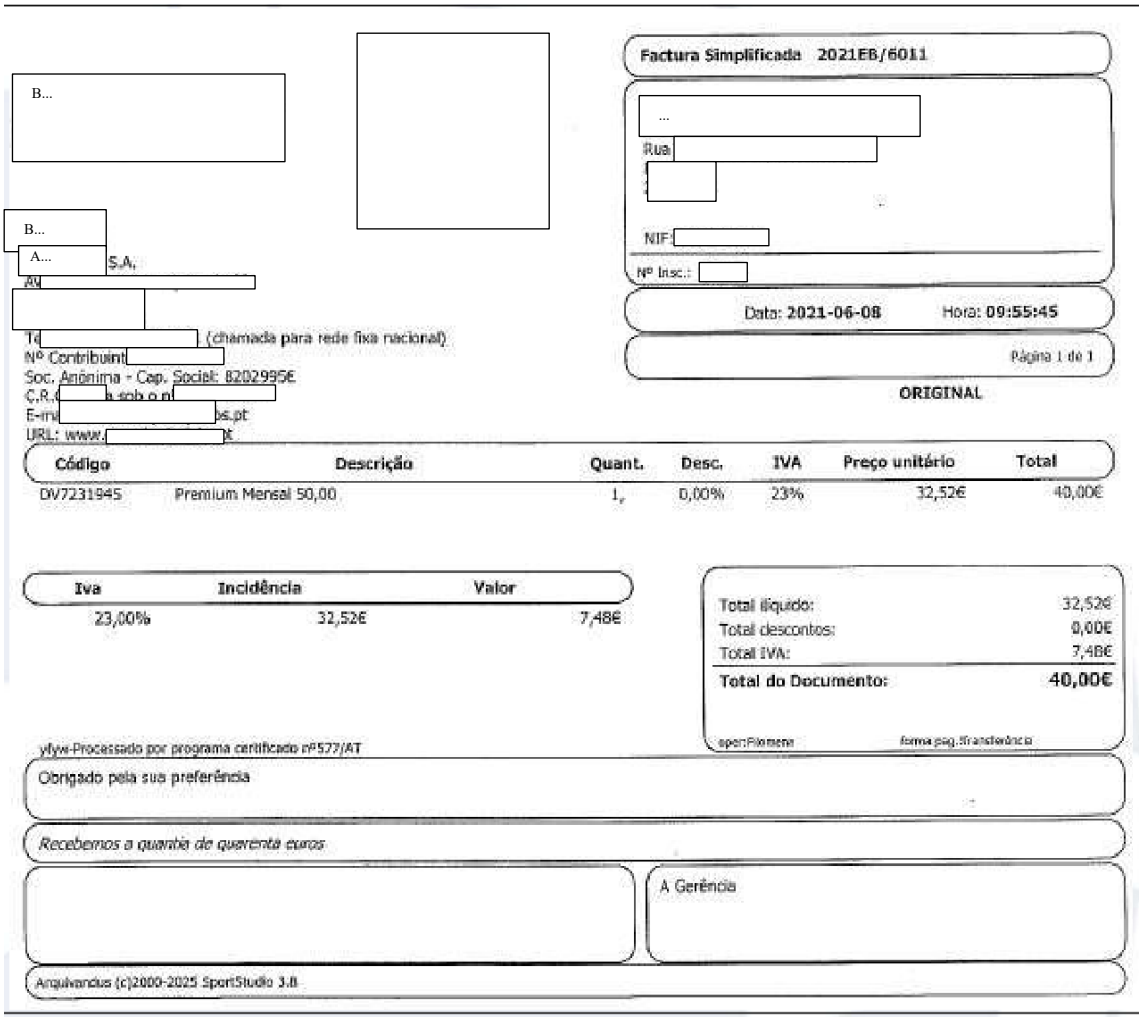
Recebemos a quantia de dez euros

A Gerência

Arquivandus (c)2000-2025 SportStudio 3.8

E emitiu outra factura no valor de €40,00 com IVA incluído à taxa de 23%, pelo serviço de Fitness Premium mensal 50,00.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt



B...

B...

A... S.A.

Av

Te (chamada para rede fixa nacional)

Nº Contribuint

Soc. Anónima - Cap. Social: 8202995€

C.R.C

E-in bs.pt

URL: www.

Factura Simplificada 2021EB/6011

...

Rua

NIF:

Nº Insc.:

Data: 2021-06-08 Hora: 09:55:45

Página 1 de 1

ORIGINAL

Código	Descrição	Quant.	Desc.	IVA	Preço unitário	Total
DV7231945	Premium Mensal 50,00	1,	0,00%	23%	32,52€	40,00€

Iva	Incidência	Valor
23,00%	32,52€	7,48€

Total ilíquido:	32,52€
Total descontos:	0,00€
Total IVA:	7,48€
Total do Documento:	**40,00€**

sportFitness forma pag.:Transferência

yfyw-Processado por programa certificado nº577/AT

Obrigado pela sua preferência

Recebemos a quantia de quarenta euros

A Gerência

Arquivanius (c)2000-2025 SportStudio 3.8

Não obstante as facturas dos serviços de Fitness e dos serviços de nutrição serem emitidas de forma autónoma, o ***Contrato de Adesão ao ginásio*** *(**anexo 3**) inclui o valor dos serviços de nutrição no valor final do pacote mensal pré contratualizado de serviços de ginásio:*



Contrato de Adesão

Dados do Utente

Data Insc.: 2021-05-03 **Nº Insc.:**

Dados do Contrato

Modalidade	Data Início	Data de Fim	Valor	Periodicidade
EH - Nutrição	2021-05-01		10,00€	Mensal-Geral
EH - Premium Mensal NOVO 50,00	2021-05-01		40,00€	Mensal-Geral
EH - Jóia Individual 30,00	2021-05-01	2021-06-01	15,00€	Sem periodicidade-Geral

Garantia de satisfação: 15 dias **Perfil:** A Premium Prot. NOVO (50,00)

Data Cobrança: entre 1 e 5 de cada mês

Os valores mencionados no contrato de adesão correspondem ao preço final a pagar pelo cliente, portanto, incluem o IVA, quando este for aplicável. O valor da Jóia foi excluído desta análise pois é de pagamento único.

Temos assim o pacote mensal de serviços de ginásio designado Premium Mensal NOVO 50,00 com o custo final para o cliente de €50,00 que é explícito na própria designação comercial. Este valor corresponde ao pagamento de €40,00 pelos serviços Fitness e de €10,00 pelos serviços de Nutrição, só assim o valor do pacote mensal de serviços de ginásio perfaz o valor comercializado de €50,00.

*O **Regulamento Geral** do ginásio (**anexo 4**) reflecte a relação indissociável entre os serviços de nutrição e os de Fitness. Desde logo acolhe no seu 'objecto' ambos os serviços:*



OBJECTO DO CONTRATO

Este contrato tem por objecto regular a relação contratual entre as Partes, bem como a adesão, acesso, disponibilização de instalações e equipamentos para a prática desportiva e lazer e a prestação de serviços conexos com as referidas atividades físicas e desportivas ("***Fitness***").

O presente contrato regula ainda a prestação de serviços de nutrição, os quais são prestados autonomamente, face ao *Fitness*, por profissionais de saúde habilitados para o efeito ("***Nutrição***").

E as regras contratuais reflectem a relação indissociável:

–no ponto 2: a adesão aos serviços de nutrição tem vigência igual à que for aplicada aos serviços de Fitness;

–no ponto 4: caso já sejam sócios [dos ginásios] a adesão aos serviços de nutrição operará automaticamente;

–no ponto 5.1: a utilização dos serviços de nutrição só é permitida a quem seja Sócio do Clube [ginásio] nos termos estabelecidos para os serviços de Fitness;

–no ponto 10.1: no caso de cancelamento dos serviços de nutrição, o valor da mensalidade de Fitness será ajustado de acordo com a tabela de preços em vigor. Este ponto é elucidativo da relação entre os serviços de nutrição e os de ginásio ao determinar o 'ajuste' da mensalidade de ginásio caso o utente recuse os serviços de nutrição. De acordo com a prática comercial, o 'ajuste' aos 'preços de tabela' corresponde à cobrança de um valor mais elevado.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

II) Nutrição

Em todos os pontos que não estejam expressamente previstos no presente capítulo, são aplicáveis as disposições referentes ao Capítulo I) *Fitness*.

1. Duração do contrato

Condições gerais

A adesão aos serviços de nutrição não pressupõe um período de fidelização, podendo ser cancelado pelo Sócio, desde que com uma antedência de 30 dias relativamente ao momento em que a declaração deva produzir os seus efeitos, mediante comunicação expressa efetuada por escrito.

2. Vigência do contrato de adesão

A adesão aos serviços de nutrição englobando uma consulta mensal, é efetuada de acordo com o explicitado no ponto 4. *infra*, e tem vigência igual à que for aplicável aos serviços de *fitness*, sem prejuízo de o Sócio poder demonstrar a sua vontade expressa e escrita de cessar a utilização dos serviços de nutrição.

A periodicidade das consultas de nutrição (mensal) é estipulada de acordo com o que é considerado recomendável para atingir os resultados desejados.

3. Tipo de Adesão

A adesão aos serviços de nutrição deverá ser feita individualmente, independentemente do tipo de adesão efetuada para os serviços de *Fitness*, sendo objeto de uma ficha de inscrição autónoma, quando necessário.

4. Adesão – Regras Gerais

Aquando da adesão o Sócio deve especificar, no formulário de adesão mencionado no Capítulo I, em 5.1. a), a opção expressa pela não utilização dos serviços de nutrição, caso contrário ser-lhe-ão aplicáveis as disposições dos capítulos referentes ao *fitness* e à *nutrição*.

Os pedidos de adesão aos serviços de nutrição serão apreciados pelos profissionais de saúde que irão prestar estes serviços (*Nutricionistas*). Estes profissionais são inteiramente livres para procederem à análise, aceitação ou recusa de pedidos de adesão aos serviços de nutrição, com fundamento em motivos de saúde, e quaisquer outros que possam afetar a prestação em segurança de serviços de nutrição. Em caso de qualquer anomalia que impeça a aceitação da utilização dos serviços de nutrição por parte de determinado utente, o A comunica essa informação ao sócio, por escrito, nos 5 dias posteriores à recepção do formulário de adesão. Caso já sejam Sócios, a adesão aos serviços de nutrição operará automaticamente e caso pretendam que aqueles serviços não lhes sejam aplicáveis, será necessária a comunicação desta opção, por escrito.

5. Categorias de sócio

5.1. Categorias

A utilização dos serviços de nutrição nos termos aqui definidos só é permitida a quem seja Sócio do Clube, nos termos estabelecidos para os serviços de *Fitness*. Qualquer uma das categorias de Sócios estipuladas no Capítulo I) pode optar pela não utilização dos serviços de nutrição prestados por profissionais de saúde nas instalações dos Clubes, manifestando essa vontade nos termos do ponto 4 do presente Capítulo.

Estes serviços são discriminados e faturados separadamente, com discriminação do preço dos serviços de *Fitness* e de Nutrição respectivamente, com menção à categoria específica de Sócio relativa aos serviços de *Fitness*.

6. Prestações devidas pelo Sócio

6.1 A opção pela não adesão aos serviços de nutrição poderá ser feita a qualquer momento.

6.2. Os serviços de nutrição são faturados mediante os preços fixos estipulados, de acordo com a Tabela de Preços em vigor no momento da adesão aos serviços de nutrição, sendo faturados separadamente dos serviços de *Fitness*.

7. Equipamentos e serviços

7.1. Utilização

A marcação das consultas mensais de nutrição deverá ser efetuada de forma prévia pelos Sócios, e encontra-se dependente da disponibilidade dos profissionais de saúde prestadores dos serviços de nutrição. Aos profissionais de saúde prestadores dos serviços de nutrição reserva-se a faculdade de desmarcar as consultas, mediante comunicação prévia ao Sócio, por motivos de imprevisto ou de incompatibilidade de horário.

7.2. Horários e indisponibilidades das instalações

O horário dos serviços de nutrição encontra-se dependente do horário de funcionamento dos Clubes, não obstante as consultas serem objeto de marcação individual e autónoma.

10. Suspensão do contrato de adesão

10.1. Cancelamento ou suspensão do contrato de adesão

A opção por cancelar ou suspender a utilização dos serviços de nutrição pode ser exercida pelos Sócios, a qualquer momento, mediante comunicação escrita, efectuada ao EH, sem necessidade de qualquer justificação.

No caso de cancelamento dos serviços de nutrição o valor da mensalidade de Fitness será ajustado de acordo com a tabela de preços em vigor.

11. Resolução do contrato de adesão

11.1 Resolução por incumprimento

Em adição aos motivos de resolução de contrato previstas para a prestação de serviços de *Fitness*, o A tem o direito de resolver ou suspender a prestação dos serviços de nutrição, se o Sócio ocultar informações relevantes sobre o seu estado de saúde que possam afetar a prestação dos serviços de nutrição.

Conforme *supra* indicado, nas restantes condições é aplicável, com as devidas adaptações, o disposto no capítulo referente ao *Fitness*.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Conclui-se que a isenção do IVA prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA não se aplica aos serviços de nutrição prestados pelo A... SA, com base no disposto no ***n.º 14 do Ofício Circulado n.º 25073****, em virtude dos serviços serem prestados em ginásio, de forma indissociável da actividade desportiva e o seu valor estar incluído no valor de uma mensalidade pré contratualizada no âmbito de um plano de manutenção física.*

Os elementos de contabilidade não demonstram que o A... SA tenha prestado serviços de nutrição fora da prática desportiva, isto é, fora dos pacotes pré contratualizados, a não sócios do ginásio ou ao público em geral.

*Assim, impõe-se a liquidação de IVA à taxa de 23% sobre a totalidade dos serviços de nutrição contabilizados, no valor de €91.714,78 (****anexo 5****), o que totaliza* ***€21 094,40 de IVA em falta."***

S. A Requerente não procedeu ao pagamento do valor resultante das liquidações adicionais. Cfr. PPA.

T. A Requerente não constituiu garantia para a suspensão dos processos de execução que lhe venham a ser instaurados no âmbito das liquidações. Cfr. PPA.

U. Em 24 de Abril de 2026, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem aos presentes autos (cf. sistema de gestão processual do CAAD).

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a decisão, não se provaram os seguintes factos:

A. A prestação de serviços de nutrição pela Requerente é prestada de forma autónoma e independente da existência de qualquer vínculo contratual relativo à utilização do ginásio.

B. A sua fruição dos serviços de nutrição é facultada a qualquer utente, independentemente de este deter, ou não, a qualidade de sócio ou cliente das unidades de *fitness* da Requerente.

C. A oferta do serviço de nutrição no ato da inscrição (seja por solicitação direta do utente ou pela sua integração em planos combinados) configura meramente uma estratégia de promoção comercial, visando otimizar a experiência do cliente e assegurar a

simplificação administrativa e burocrática no momento da contratualização, potenciando assim a fluidez da relação comercial estabelecida.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

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

No que respeita aos factos provados, a convicção do árbitro formou-se com base na análise crítica da prova documental e testemunhal junta aos autos pelas Partes, bem como nas posições por estas assumidas relativamente aos factos.

Quanto à prova testemunhal, a testemunha E..., que trabalha na área financeira e contabilística da requerente, demonstrou ter conhecimento da forma como os serviços de ginásio e de nutrição eram faturados: em faturas separadas. Referiu ainda que a adesão à nutrição era automática com a inscrição no ginásio e que o valor mensal de € 10,00 era cobrado independentemente da realização de consultas. Revelou, contudo, desconhecer o preço praticado em 2021 para quem optasse por não aderir à nutrição, a forma como essa opção era manifestada e registada e o número de consultas prestadas a não sócios. Justificou esse desconhecimento por tais matérias pertencerem à área comercial, na qual não intervém. O seu depoimento não se mostrou relevante para a prova de factos que não tivessem já suporte documental nos autos.

Relativamente às declarações de parte, F..., na qualidade de gerente da Requerente, afirmou que a oferta conjunta dos serviços constituía uma opção de conveniência comercial e que o valor mensal de € 10,00 correspondia a quatro consultas anuais, sendo cobrado mesmo que o cliente não realizasse qualquer consulta. Acrescentou que quem optasse apenas pelo ginásio, no plano de € 50,00, pagaria € 60,00. Quanto à contratação de consultas por não sócios

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

em 2021, declarou que tal ocorreu em poucos casos, sem, contudo, os conseguir especificar, remetendo para registos que não foram juntos aos autos. As suas declarações foram relevantes para dar como provados os factos J e K.

Quanto aos factos não provados, importa esclarecer que o Tribunal considerou provado que as consultas de nutrição eram prestadas em gabinetes autónomos, por profissionais habilitados para o efeito. Contudo, não se considerou provado o facto A). Pelo contrário, demonstrou-se que a adesão aos serviços de nutrição, a sua utilização e o respetivo preço dependiam da contratação dos serviços de ginásio. A adesão operava automaticamente com a inscrição no ginásio, tinha a mesma vigência dos serviços de fitness e a utilização estava reservada aos sócios do Clube, nos termos dos pontos 2, 4 e 5.1 do Capítulo II do Regulamento Geral.

Pesou ainda nesta convicção a circunstância de que, em caso de não adesão ou de cancelamento dos serviços de nutrição, o valor da mensalidade dos serviços de fitness seria ajustado de acordo com a tabela de preços em vigor (ponto 10.1 do Regulamento Geral), passando, segundo as declarações do gerente da Requerente, de € 50,00 para € 60,00. Seria de se esperar que a eliminação de um dos serviços resultasse numa redução do preço. Ao invés disso, o cliente que prescindisse da nutrição passava a pagar mais, o que demonstra que o preço dos serviços de fitness não era definido de forma autónoma, mas sim em função da adesão ao plano conjunto.

Quanto ao facto B), o ponto 5.1 do Capítulo II do Regulamento Geral dispõe expressamente que a utilização dos serviços de nutrição "só é permitida a quem seja Sócio do Clube". A Requerente não juntou aos autos prova de serviços de nutrição prestados em 2021 a não sócios, fora dos contratos de adesão ao ginásio.

Quanto ao facto C), a qualificação da oferta conjunta como mera estratégia de promoção comercial constitui alegação da Requerente que não encontra suporte na prova produzida.

IV. DO MÉRITO

O PPA tem por objeto as liquidações adicionais de IVA relativas aos períodos de janeiro

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

e de abril a dezembro de 2021, emitidas pela AT na sequência do procedimento de inspeção n.º OI2025..., às quais a Requerente imputa os seguintes vícios:

a) Da aplicação da isenção de IVA aos serviços de nutrição prestados pela Requerente;

b) Da violação do princípio da neutralidade fiscal do IVA;

c) Da violação do princípio da substância sobre a forma;

d) Da violação dos princípios da igualdade e da justiça tributária;

e) Do erro de cálculo do imposto efetuado pela AT.

a) Da aplicação da isenção de IVA aos serviços de nutrição prestados pela Requerente;

Atendendo à posição das Partes e à matéria de facto dada como assente, importa, desde logo, delimitar o objeto da presente questão, que se circunscreve aos fundamentos em que se baseou a correção efetuada pela AT. Ora, a AT afastou a aplicação da isenção com fundamento na indissociabilidade dos serviços de nutrição relativamente aos serviços de ginásio, nos termos que constam do RIT: *"parcela designada como nutrição integrava a contraprestação do plano mensal de ginásio, devendo partilhar o respetivo tratamento em IVA, tendo concluído em sede de RIT, que a isenção do IVA prevista na alínea 1) do artigo 9o do CIVA não se aplica aos serviços de nutrição prestados pelo A... SA, com base no disposto no o o, em virtude dos serviços serem prestados em ginásio, de forma indissociável da atividade desportiva e o seu valor estar incluído no valor de uma mensalidade pré contratualizada no âmbito de um plano de manutenção física."*.

Os demais pressupostos da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, designadamente a finalidade terapêutica dos serviços de nutrição prestados, não foram invocados como fundamento da correção, pelo que não constituem objeto dos presentes autos, não se afigurando necessária a sua apreciação.

Este entendimento é acolhido pela jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Administrativo que considera, no âmbito do processo de impugnação judicial previsto no artigo 99.º e seguintes do CPPT, modelo e paradigma do processo arbitral, que "*o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do ato sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio ato, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados a posteriori. […] Assim, não pode a AT, em sede de recurso jurisdicional, pretender que se aprecie a legalidade da correção que esteve na base da liquidação impugnada à luz de outros fundamentos senão aqueles que constam da declaração fundamentadora que oportunamente externou"* – v. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de outubro de 2020, processo n.º 02887/13.8BEPRT, e, no mesmo sentido, o acórdão de 17 de fevereiro de 2021, processo n.º 02111/14.6BEPRT 0981/16.

Quanto ao quadro normativo aplicável, dispunha a alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), na redação em vigor em 2021, dada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, o seguinte:

> *Estão isentas do imposto:*
>
> *1) As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, psicólogo, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas;*

A referida norma constitui a transposição para o direito interno do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA), nos termos da qual os Estados-Membros isentam *"as prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa"*.

Importa, assim, aferir se os serviços de nutrição comercializados pela Requerente constituem uma prestação de serviços distinta e independente dos serviços de ginásio, suscetível de beneficiar autonomamente da isenção, ou se, em vez disso, integram uma prestação única, cujo elemento principal são os serviços de ginásio, partilhando o respetivo tratamento em sede de IVA.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Com efeito, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia adiante analisada, a prestação acessória segue o regime da prestação principal, pelo que, sendo os serviços de ginásio tributados à taxa normal, a qualificação dos serviços de nutrição como acessórios afasta a aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, independentemente de, isoladamente considerados, poderem dela beneficiar.

A questão foi submetida ao Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão do STA de 20-10-2021, proc. n.º 077/20.2BALSB, publicado como Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 1/2022, que delimitou as duas questões seguintes:

> *A de saber se os serviços de nutrição prestados aos clientes dos ginásios e através das entidades que os exploram, nas circunstâncias acima descritas, integram prestações de serviços efetuadas no exercício de «profissões paramédicas» para os efeitos do artigo 9.º, alínea 1), do CIVA;*
>
> *A de saber se os serviços de nutrição, prestados nas circunstâncias acima descritas, constituem prestações de serviços distintas e independentes das que, globalmente, se enquadram nos serviços de ginásio.*

O Supremo Tribunal Administrativo considerou, porém, que entre as duas questões existia uma relação de precedência, por apenas importar, aferir a autonomia dos serviços de nutrição face aos serviços de ginásio depois de se concluir que aqueles eram prestados no exercício de funções paramédicas, com finalidade terapêutica.

Tendo respondido negativamente à primeira questão, por considerar que os serviços de acompanhamento nutricional em causa não tinham finalidade terapêutica, o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo não chegou a conhecer da segunda, e uniformizou a 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*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

desempenho físico e, em geral, maximizar os benefícios prosseguidos com a própria prática desportiva não têm finalidade terapêutica e, por isso, não beneficiam da isenção a que alude o artigo 9.º, 1), do Código do IVA.

Assim, o Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 1/2022 não se pronunciou sobre a indissociabilidade dos serviços de nutrição face aos serviços de ginásio; contudo, considerou-a um elemento obrigatório para a aplicação da isenção, que deve ser cumprido.

Atendendo ao facto de esta questão não ter sido apreciada pelo Supremo Tribunal Administrativo, importa recorrer à ampla jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre a matéria, designadamente quanto aos critérios de distinção entre prestações independentes e prestação única. Neste âmbito, o Tribunal de Justiça tem afirmado, como ponto de partida, que cada prestação de serviços deve, em regra, ser considerada distinta e independente (Acórdão do TJUE de 27-10-2005, proc. C-41/04, Levob Verzekeringen, e Acórdão do TJUE de 25-02-1999, proc. C-349/96, CPP).

Esta regra admite, contudo, exceções. Assim, uma prestação deve ser qualificada como acessória de uma prestação principal, partilhando do respetivo regime em sede de IVA, "*quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador"* (Acórdão do TJUE de 25-02-1999, proc. C-349/96, CPP, e Acórdão do TJUE de 22-10-1998, procs. C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin). Do mesmo modo, «várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes» (Acórdão do TJUE de 21-02-2008, proc. C-425/06, Part Service).

Daqui decorre que o critério para aferir a natureza acessória de uma prestação reside na inexistência de finalidade autónoma, do ponto de vista do consumidor médio, sendo acessória a prestação que não represente para o cliente um fim em si mesma, mas antes um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal (neste sentido, veja-se o Acórdão do CAAD de 30-06-2021, proc. n.º 563/2020-T).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Para o efeito, impõe-se identificar os elementos característicos da operação, ponderando todas as circunstâncias em que esta se desenvolve (Acórdão do TJUE de 04-03-2021, proc. C-581/19, Frenetikexito; Acórdão do TJUE de 17-01-2013, proc. C-224/11, BGŻ Leasing; e Acórdão do TJUE de 27-09-2012, proc. C-392/11, Field Fisher Waterhouse).

Com efeito, o Tribunal de Justiça tem articulado duas ideias: por um lado, a de que cada operação deve, em regra, ser considerada distinta e independente; por outro, a de que uma operação que constitua, do ponto de vista económico, uma prestação única não deve ser artificialmente decomposta, sob pena de se comprometer a funcionalidade do sistema do IVA. Assim, haverá uma prestação única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor médio estejam tão estreitamente ligados que constituam, objetivamente, «uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial» (Acórdão do TJUE de 27-10-2005, proc. C-41/04, Levob Verzekeringen, e Acórdão do TJUE de 29-03-2007, proc. C-111/05, Aktiebolaget NN).

Por outro lado, a faculdade de o cliente escolher os prestadores ou as modalidades de utilização dos serviços constitui um indício de que as prestações em causa podem, em princípio, ser consideradas distintas da operação principal (Acórdão do TJUE de 16-04-2015, proc. C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa).

O segundo critério, que constitui, segundo o Tribunal de Justiça, um indício do primeiro, atende ao valor relativo de cada uma das prestações que compõem a operação económica, quando uma delas se revele «mínima, ou mesmo marginal, relativamente à outra» (Acórdão do TJUE de 04-03-2021, proc. C-581/19, Frenetikexito, n.º 42). Acresce que a natureza acessória das prestações se afere em função da generalidade da clientela e não da perspetiva individual de cada cliente (neste sentido, Acórdão do CAAD de 24-10-2022, proc. n.º 626/2021-T).

Estes critérios foram sistematizados pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, precisamente a propósito de serviços de nutrição prestados em instituições desportivas, no Acórdão do TJUE de 04-03-2021, proc. C-581/19, Frenetikexito, proferido em reenvio prejudicial suscitado pelo CAAD no proc. n.º 504/2018-T, de que se destacam os seguintes pontos:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

«38. Todavia, a título de exceção a esta regra geral, em primeiro lugar, a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA. É por isso que existe uma prestação única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria caráter artificial [...].

39. Para este efeito, [...] há que identificar os elementos característicos da operação em causa [...], da perspetiva do consumidor médio [...]. O conjunto de indícios a que se recorre para esse objetivo inclui diferentes elementos, os primeiros, de ordem intelectual e de importância decisiva, destinados a demonstrar a indissociabilidade ou não dos elementos da operação em causa [...] e o seu objetivo económico, único ou não [...], os segundos, de ordem material e sem importância decisiva [...], que eventualmente vêm em apoio da análise dos primeiros elementos, como a acessibilidade separada [...] ou conjunta [...] das prestações em causa ou a existência de uma faturação única [...] ou distinta [...].

40. Em segundo lugar, uma operação económica constitui uma prestação única quando um ou mais elementos devem ser considerados como prestação principal, ao passo que, pelo contrário, outros elementos devem ser considerados uma prestação ou prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal [...].

41. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o primeiro critério a tomar em consideração a este respeito é a inexistência de finalidade autónoma da prestação do ponto de vista do consumidor médio. Assim, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesma, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador [...].»

Resulta, assim, que a indissociabilidade das prestações se afere da perspetiva do consumidor médio e em função do objetivo económico da operação, constituindo a faturação separada e a acessibilidade separada ou conjunta das prestações meros indícios, sem

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

importância decisiva.

Neste sentido, já se pronunciou a jurisprudência proferida no CAAD, designadamente no Acórdão do CAAD de 24-10-2022, proc. n.º 626/2021-T, em situação que reveste paralelismo com a dos presentes autos, e cujo sumário parcialmente se transcreve:

> *«II. Ao Tribunal cabe apreciar a legalidade dos atos de liquidação nos moldes em que os mesmos foram praticados, ficando o objeto da ação circunscrito aos fundamentos externados pela AT em momento contemporâneo ao da respetiva emissão.*
>
> *III. Não tendo sido posta em crise, pela Requerida, a finalidade terapêutica dos serviços de nutrição ou a aplicabilidade da isenção prevista no artigo 9.º, alínea 1) do Código do IVA, caso aqueles serviços fossem isoladamente considerados, não cabe ao Tribunal apreciar essa matéria como causa invalidante dos atos tributários, uma vez que não foi esse o motivo que lhes presidiu, mas apenas a respetiva acessoriedade aos serviços de ginásios.*
>
> *IV. Nas circunstâncias em que os clientes de ginásio do Requerente: i) celebram com este contratos de adesão à prática desportiva nos seus estabelecimentos, padronizados, que incorporam obrigatoriamente a subscrição de consultas de nutrição, independentemente da modalidade de adesão e incluídas no montante dessa modalidade; ii) podendo a falta de subscrição dessas consultas ser fundamento de recusa da celebração do contrato, deve considerar-se que estamos perante uma única prestação, em que os serviços de nutrição são indissociáveis do contrato de adesão ao ginásio e não constituem uma finalidade autónoma, do ponto de vista do consumidor médio, mas um meio de beneficiar do serviço de ginásio nas melhores condições, em linha com os critérios definidos pela jurisprudência do Tribunal de Justiça.»*

E, igualmente, no Acórdão do CAAD de 16-03-2022, proc. n.º 770/2020-T, em cujo sumário se pode ler:

> *«I - Trata-se de forma complementar ou acessória do núcleo essencial dos serviços prestados por ginásios ou de entidades dedicadas a título principal à prestação de serviços de acompanhamento de atividade desportivas, aquela que é aí*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

disponibilizada por profissionais na área da dietética ou da nutrição e que são contratados pelos ginásios para melhor acompanhamento dos seus clientes que o desejarem»

Retomando o caso que nos ocupa, perante a matéria de facto dada como assente, não pode o Tribunal concluir que os serviços de nutrição tenham sido prestados de forma autónoma ou independente, revelando, ao invés, uma relação de indissociabilidade com os serviços de ginásio.

Desde logo, constata-se que as consultas de nutrição integravam, por defeito, a subscrição dos contratos de adesão ao ginásio, operando a respetiva adesão automaticamente, salvo opção expressa e por escrito do sócio pela sua não utilização (pontos 2 e 4 do Capítulo II do Regulamento Geral).

Bem como a sua não adesão ou revogação do serviço de nutrição implica um aumento no serviço de fitness.

Acresce que a adesão aos serviços de nutrição tinha a mesma vigência que a aplicável aos serviços de fitness (ponto 2); que a sua utilização era permitida apenas aos sócios do Clube, nos termos estabelecidos para os serviços de fitness (ponto 5.1); e que, em caso de cancelamento dos serviços de nutrição, o valor da mensalidade dos serviços de fitness seria ajustado de acordo com a tabela de preços em vigor (ponto 10.1).

Por outro lado, resultou provado que a mensalidade designada «Premium Mensal NOVO 50,00» tinha o preço final de € 50,00, repartido em duas faturas: € 40,00 pelos serviços de fitness e € 10,00 pelos serviços de nutrição, cuja soma perfazia exatamente o preço comercial do plano mensal pré-contratualizado.

Bem como a não adesão ao serviço de nutrição ou a sua revogação implica um aumento no preço do serviço de fitness, de 40 € para 60 €.

A própria Requerente reconhece, aliás, que a oferta do serviço de nutrição no momento da inscrição, seja mediante solicitação direta do utente, seja por meio da sua inclusão em planos combinados, constitui uma estratégia de promoção comercial destinada a otimizar a experiência do cliente e a simplificar o processo de contratação.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Neste contexto, os serviços de nutrição apresentam-se como uma componente do plano de ginásio, destinada a valorizar a experiência dos respetivos sócios, e não como um serviço com destinatários, preço e ciclo contratual próprios, o que evidencia a sua falta de autonomia do ponto de vista do consumidor médio.

A esta conclusão não obsta a alegação de que as consultas poderiam ser disponibilizadas a terceiros. Não só não ficou provado que a prestação de serviços de nutrição fosse acessível a quem não detivesse a qualidade de sócio, como, ainda que o fosse em situações pontuais, o que releva é a perspetiva da generalidade da clientela e não a de clientes esporádicos (neste sentido, Acórdão do CAAD de 24-10-2022, proc. n.º 626/2021-T).

Também não procede o argumento de que o Regulamento Geral qualifica os serviços de nutrição como prestados «autonomamente, face ao Fitness» e permite ao sócio optar pela sua não utilização. A qualificação das prestações para efeitos de IVA não depende da designação adotada pelas partes, mas das características objetivas da operação, e a faculdade de renunciar a uma das componentes do plano não equivale à contratação autónoma de um serviço, nem à escolha de prestadores ou de modalidades de utilização, na aceção do Acórdão do TJUE de 16-04-2015, proc. C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, tanto mais que essa renúncia determina o ajuste do preço dos próprios serviços de fitness.

Com efeito, caso os serviços de nutrição fossem efetivamente independentes, a sua adesão ou o seu cancelamento não produziria efeitos sobre o contrato de fitness nem, muito menos, sobre o preço nele estipulado. Pelo contrário, a contratação, o acesso e o cancelamento desses serviços estão diretamente relacionados com o preço final pago pelo utilizador dos serviços de ginásio, o que evidencia a ausência de autonomia e a indissociabilidade das prestações.

Em sentido idêntico, pronunciou-se o Acórdão do CAAD de 29-05-2020, proc. n.º 264/2019-T, confirmado, pelo Acórdão do STA de 20-10-2021, proc. n.º 077/20.2BALSB, em situação com evidente paralelismo com a dos presentes autos, no qual se concluiu o seguinte:

> *"[...] não obstante os serviços de ginásio e os serviços de nutrição serem realidades que, em abstracto, podem existir autonomamente (autonomizáveis, portanto, em abstracto) - percorridas todas as circunstâncias do nosso caso, há que concluir, os*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

dois estão interligados, sendo indissociáveis, e os serviços de ginásio são os que assumem - aos olhos do consumidor médio, típico (e até mesmo da própria Requerente, como se viu) - o papel principal. É essa a prestação principal, aquela que leva os Clientes a aderir ao ginásio, a se fazerem "sócios" do mesmo. E a prestação de serviços de nutrição existe, no quadro das circunstâncias do nosso caso, como meio de permitir aos Clientes melhor alcançar os resultados que visam ao aderir ao serviço principal, de exercício físico.

Aos olhos do consumidor médio, é essa a possível mais valia dos serviços de nutrição que lhe são disponibilizados. O consumidor médio não adere ao Ginásio (via contrato de adesão) para assim poder utilizar serviços de nutrição. Adere para praticar exercício físico. E, nessa adesão, são-lhe disponibilizados vários serviços, nos quais se incluem também serviços de nutrição […]

Nos períodos em causa nos autos não foram prestados serviços com fidelização sem nutrição.

[…]

Aos olhos do consumidor médio era pois de uma prestação acessória à principal, aquilo de que se tratava. A nutrição. Esta não constitui para os Clientes, no caso, um fim em si mesmo. O que aliás é também coerente, não deixa de se notar, com o contexto em que é disponibilizada: nutrição em ambiente ginásio, nutrição no desporto. Está aqui em causa pois uma prestação constituída por um único serviço no plano económico, que - cfr. Acórdão do TJ CPP e tantos outros - não deve ser artificialmente decomposta. Sob pena de alterar a funcionalidade do sistema do IVA.

[…]

E isto, independentemente do que consta do contrato - que já se viu também, indicia no sentido da não relevância (e assim não autonomia) da nutrição.

[…]

Assim, e tendo em conta que é Jurisprudência assente do TJ que nestes casos - de haver uma operação complexa única, na qual coexiste uma prestação principal (ou

mais) e uma prestação acessória (ou mais) - o regime da acessória em IVA segue o da principal - accessorium sequitur principale - temos que a prestação de serviços da Requerente, no que aos serviços de nutrição respeita, não beneficia da isenção, pois que deve seguir o regime da prestação principal, sujeita a IVA à taxa normal."

Face ao exposto e tendo em conta a interpretação preconizada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, este Tribunal Arbitral conclui que os serviços de nutrição prestados pela Requerente, por serem indissociáveis dos serviços de ginásio e acessórios destes, cujo tratamento em sede de IVA acompanham, não beneficiam da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA. É, por conseguinte, legal a correção efetuada pela AT, improcedendo, nesta parte, o pedido de pronúncia arbitral.

b) Da violação do princípio da neutralidade fiscal do IVA;

A Requerente invoca a violação do princípio da neutralidade. Cumpre apreciar o vício alegado.

Como tem sublinhado o Tribunal de Justiça da União Europeia, o sistema comum do IVA assenta em princípios fundamentais que garantem a sua neutralidade e eficácia.

O princípio da neutralidade fiscal constitui a pedra angular do sistema comum do IVA, que comporta duas vertentes essenciais:

a) Neutralidade económica: O IVA não deve influenciar as decisões económicas dos operadores, devendo ser neutro quanto à forma de organização empresarial, aos métodos de produção e distribuição e às escolhas de consumo.

b) Neutralidade concorrencial: Operadores económicos que realizem operações semelhantes não devem ser tratados de forma diferente no que respeita à cobrança e à dedução do IVA.

O princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que prestações de serviços iguais ou semelhantes, do ponto de vista do consumidor, e que satisfaçam as mesmas necessidades deste, estando, por isso, em concorrência entre si, sejam tratadas de modo diferente em sede de IVA.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Este princípio foi analisado pelo Tribunal de Justiça a propósito de serviços de nutrição prestados em instituições desportivas, no Acórdão do TJUE de 04-03-2021, proc. C-581/19, Frenetikexito, que dele se ocupou no ponto 32, nos seguintes termos:

> *«Esta interpretação não viola o princípio da neutralidade fiscal, que se opõe em especial a que duas entregas de bens ou duas prestações de serviços iguais ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e que satisfazem as mesmas necessidades deste, e que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA [...]»*

Neste sentido, a jurisprudência do CAAD já se pronunciou, designadamente no Acórdão de 31-08-2021, processo n.º 335/2020-T, e no Acórdão de 09-05-2022, processo n.º 66/2021-T, concluindo que a interpretação adotada pelo Tribunal de Justiça não viola o princípio da neutralidade.

No caso em apreço, a correção não se fundamentou no local onde as consultas eram prestadas, mas antes na estrutura da operação apurada em 2021. Os serviços de nutrição integravam, por defeito, o plano mensal de ginásio, tinham a mesma duração que os serviços de fitness, destinavam-se exclusivamente aos sócios e o seu cancelamento implicava o ajustamento do preço dos serviços de fitness. Ora, uma componente indissociável de um plano de ginásio e uma consulta de nutrição contratada autonomamente numa unidade de saúde não constituem prestações iguais ou semelhantes do ponto de vista do consumidor médio, nem satisfazem as mesmas necessidades, pelo que não se encontram em concorrência entre si.

Diante do exposto, conclui-se pela improcedência da alegação de violação ao princípio da neutralidade fiscal.

c) Da violação do princípio da substância sobre a forma

A Requerente invoca a violação do princípio da substância sobre a forma. Cumpre decidir sobre o vício imputado.

O princípio da prevalência da substância sobre a forma tem consagração legal no artigo 11.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária (LGT), como regra de interpretação e aplicação das normas

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

tributárias, impondo que se dê primazia à verdade material e à substância económica dos factos.

Neste sentido, veja-se o Acórdão do CAAD de 20-03-2024, proc. n.º 216/2023-T, e o Acórdão do CAAD de 19-05-2026, proc. n.º 23/2026-T.

Segundo o princípio da prevalência da substância sobre a forma, nuclearmente, o que releva, para o direito fiscal, é o apuramento da efetiva realidade, relevante para efeitos de tributação, que não a mera forma do negócio jurídico concretamente utilizado.

Em matéria procedimental e processual, deve atribuir-se a prevalência da substância sobre a forma, corolário do princípio da verdade material.

Trata-se, porém, de uma regra interpretativa e não de um princípio que permita afastar o regime legal aplicável, como se referiu no Acórdão do CAAD de 18-06-2021, proc. n.º 380/2020-T, segundo o qual *«o princípio da substância sobre a forma é um cânone interpretativo e não um princípio supraordenado passível de afastar a aplicação da disciplina legal aplicável».*

Retomando os autos, a substância económica da operação consiste no seguinte: um consumidor aderia a um plano mensal pelo preço final de € 50,00, que a Requerente repartia em duas faturas: € 40,00 pelos serviços de fitness e € 10,00 pelos serviços de nutrição. Se não optasse pelo serviço de nutrição ou o cancelasse, o preço era ajustado para € 60,00. A faturação separada é, assim, o elemento formal da operação. A sua substância reside no plano integrado, com adesão automática, vigência comum, acesso reservado aos sócios e preço definido em conjunto. Em sentido idêntico, o Acórdão do CAAD de 29-05-2020, proc. n.º 264/2019-T, considerou que a qualificação dos serviços de nutrição como acessórios dos serviços de ginásio resultava da análise casuística da operação, dando prevalência à substância sobre a forma.

Acresce que a alegada identidade clínica dos atos praticados pelos nutricionistas respeita à finalidade terapêutica dos serviços, questão que, como se referiu, não constitui fundamento da correção nem objeto dos presentes autos.

Face ao exposto, improcede o vício de violação do princípio da prevalência da substância sobre a forma.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

d) Da violação, dos princípios, da igualdade e da justiça tributária

A Requerente invoca a violação do princípio da substância sobre a forma. Cumpre apreciar o vício imputado.

O princípio da igualdade, na sua dimensão de proibição do arbítrio, veda as diferenciações de tratamento que careçam de fundamento objetivo e racional. Em matéria de IVA, o Tribunal de Justiça também concebe o princípio da igualdade de tratamento como proibição do arbítrio. Não exige, por isso, o mesmo tratamento dado a situações objetivamente diferentes.

No caso em análise, a diferença de tratamento não se funda no local de prestação do serviço, mas nas características objetivas da operação, nomeadamente no modo de contratação, na composição do preço, no acesso reservado aos sócios e na vinculação dos serviços de nutrição ao plano de ginásio. Trata-se de um critério dotado de fundamento material suficiente e diretamente relacionado com os critérios de distinção entre prestações independentes e prestação única definidos pelo Tribunal de Justiça.

Acresce que a alegação da Requerente de que os clientes podiam contratar apenas os serviços de nutrição não encontra suporte na matéria de facto, não tendo sido provado que a prestação desses serviços fosse autónoma e independente de qualquer vínculo contratual relativo à utilização do ginásio.

Quanto à inconstitucionalidade invocada, a interpretação da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, aplicada nos presentes autos, não corresponde à dimensão normativa que a Requerente lhe atribui. A isenção não foi afastada pelo facto de os serviços serem prestados num ginásio, mas, nas circunstâncias concretas apuradas, por os serviços de nutrição constituírem uma prestação acessória dos serviços de ginásio. Não se verifica, por isso, qualquer violação do artigo 13.º da CRP, nem do princípio da justiça tributária.

Pelo exposto, improcede a alegação de violação dos princípios da igualdade e da justiça tributária.

e) Do erro de cálculo do imposto efetuado pela AT

Conforme resulta da matéria de facto dada como assente, a revogação parcial dos atos tributários correspondeu integralmente ao montante cuja anulação a Requerente peticiona com

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

este fundamento. Nesta parte, a pretensão da Requerente foi satisfeita na pendência do processo, deixando de subsistir o interesse na apreciação do vício invocado.

Verifica-se, assim, conforme já decidido, a inutilidade superveniente da lide, causa de extinção da instância nos termos do artigo 277.º, alínea e), do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Pelo exposto, quanto ao montante de € 3.944,46, uma vez extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, fica prejudicada a apreciação do vício de erro de cálculo do imposto.

f) Da indemnização pela prestação indevida de garantia

A Requerente requer a condenação da AT no pagamento de uma indemnização pela prestação indevida de garantia, nos termos do artigo 53.º da LGT. Alega, em síntese, que não procedeu ao pagamento dos montantes resultantes das liquidações e que pretende constituir garantia para obter a suspensão dos processos de execução fiscal que eventualmente venham a ser instaurados contra si.

Cumpre apreciar.

Nos termos do disposto no artigo 53.º, n.º 1, da LGT, o devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado, total ou parcialmente, pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso esta tenha sido mantida por período superior a três anos, em proporção ao vencimento do recurso administrativo, da impugnação ou da oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida. O n.º 2 do mesmo artigo determina que o prazo referido não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

O direito à indemnização depende, assim, de uma garantia efetivamente prestada para suspender a execução fiscal e dos prejuízos que essa prestação cause ao sujeito passivo.

Ora, resulta da matéria de facto dada como assente que a Requerente não procedeu ao pagamento dos montantes resultantes das liquidações, nem constituiu garantia para suspender

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

os processos de execução fiscal que lhe venham a ser instaurados. A Requerente não identifica qualquer garantia prestada, o respetivo tipo ou valor, a data da sua prestação, o processo de execução fiscal a que respeita ou os custos suportados, limitando-se a manifestar a intenção de a constituir futuramente.

Não tendo sido prestada qualquer garantia, não se verifica o pressuposto de que depende o direito à indemnização previsto no artigo 53.º da LGT, pelo que o pedido carece de objeto e, nestes termos, improcede.

V. DECISÃO

De harmonia com o supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

a) Declarar extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, relativamente ao montante de € 3.944,46, objeto da revogação parcial dos atos tributários efetuada pela AT, por despacho de 7 de julho de 2026.

b) Julgar improcedente, quanto ao demais, o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica, na parte não revogada, as liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios relativas aos períodos de janeiro e de abril a dezembro de 2021, e absolvendo-se a Requerida do pedido;

c) Julgar improcedente o pedido de indemnização pela prestação indevida de garantia, absolvendo-se a Requerida deste pedido;

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € 12.822,41 (doze mil, oitocentos e vinte e dois euros e quarenta e um cêntimos), indicado pela Requerente, respeitante ao montante das liquidações cuja anulação pretendem (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária ("RCPAT"), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, este último ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

VII. CUSTAS

Custas no montante de € 918,00 (novecentos e dezoito euros), a suportar pela Requerente na proporção de 81,30 % (€ 746,33) e pela Requerida na proporção de 18,70 % (€ 171,67), atento o respetivo decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC.

Lisboa, 5 Novembro de 2026

O árbitro,

Paulo Renato Ferreira Alves

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt