

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 164/2019-T

Tema: IVA – Ginásios; Consultas de nutrição; Isenção; Desnecessidade de reenvio prejudicial.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. João Taborda da Gama e Dr. António Alberto Franco (árbitros vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 22-05-2019, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **SA**, pessoa colectiva n.º ..., com sede na Rua ..., ..., ...-... ..., (adiante apenas Requerente), Serviço de Finanças de ..., sito na R., ...-... ..., veio, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação dos actos de liquidação de IVA e juros compensatórios relativos aos anos de 2013, 2014 e Janeiro de 2015.

Subsidiariamente, a Requerente pede que o valor global recebido como contrapartida da prestação dos serviços dietéticos, considerados pela Requerente como isentos de IVA ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA, deverá ser considerado com inclusão do IVA.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 11-03-2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 02-05-2019, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 22-05-2019.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo a improcedência do pedido e pedindo que, se assim não se entender, seja suspensa a instância para efectuar reenvio prejudicial para o TJUE.

Na reunião de 09-10-2019, foi decidido, com o acordo das Partes, o aproveitamento da prova produzida no processo n.º 373/2018-T.

Nessa reunião procedeu-se a inquirição de testemunhas e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

- A)** A Requerente insere-se no Grupo B... e que, no exercício de 2012, passou a integrar um grupo empresarial hoje denominado C... Portugal que é constituído por 15 empresas;
- B)** A Requerente tem como actividade a criação, promoção e exploração de health clubs, gestão, formação e consultoria em desporto, manutenção física e bem-estar, serviço de nutrição e outras atividades de saúde pública, incluindo tratamentos de fisioterapia;
- C)** A Requerente desenvolvia a sua actividade em 2013 e 2014, e também actualmente, num Health Club do Grupo B... localizado em ..., na Rua ..., ..., ...-... ..;
- D)** Para efeitos de IVA encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal;
- E)** A Requerente proporciona aos seus sócios a prática de ginásio, mas também outros serviços;
- F)** O clube tem 3.131 m², e conta com Ginásio, zona de treino funcional, 3 estúdios, uma piscina, saunas e banho turco, Zona de restauração, 2 Gabinetes dedicado a Fisioterapia e 2 Gabinetes de Nutrição;
- G)** Como serviços o clube oferece um variado leque de aulas de grupo, treino personalizado, serviços de estética, massagem, fisioterapia e nutrição;
- H)** Em 2013 a Requerente passou a proporcionar aos seus sócios serviços de nutrição, mediante a subscrição de um contrato que se decidiu denominar “Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos”, mediante o pagamento de € 15 mensais;
- I)** Também é possível aceder aos serviços de nutrição sem se ser sócio da Requerente, embora, neste caso, em condições financeiras menos vantajosas;
- J)** Para prestar tais serviços, a sócios e não sócios, a Requerente contratou dois técnicos especializados – nutricionistas – e apetrechou dois Gabinetes nas suas instalações dedicados em exclusivo a esta área de actividade, nos quais são realizadas as consultas de nutrição;

- K)** No caso de clientes que são sócios, ao abrigo do Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos, têm direito a duas consultas de nutrição presenciais e dois acompanhamentos telefónicos anuais;
- L)** Se pretenderem mais do que estas consultas, podem adquirir, mediante pagamento adicional, consultas de nutrição avulsas, quer isoladamente, quer em pacotes, sendo as consultas prestadas pelos mesmos profissionais que prestam as consultas iniciais do Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos e nas mesmas instalações;
- M)** Aos sócios que aderiram a este novo serviço, subscrevendo o Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos, foi oferecido um desconto de € 15,00 na mensalidade do ginásio, igual à mensalidade dos serviços de nutrição, como forma de incentivo à adesão aos novos serviços da Requerente;
- N)** A subscrição dos serviços de nutrição é uma condição de obtenção do desconto comercial na mensalidade do ginásio, pelo que os clientes que são sócios que subscrevem os serviços de nutrição não têm de pagar qualquer valor adicional pelos serviços de nutrição, até ao número de consultas/telefonemas anuais previstos no contrato;
- O)** A Requerente, na facturação emitida, aplicou aos serviços de nutrição previstos nos Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos celebrados com os seus clientes, a isenção de IVA prevista na alínea 1), do artigo 9.º do Código do IVA;
- P)** Os clientes podem continuar a usufruir apenas da componente de ginásio, sem as consultas de nutrição, bem como podem ter apenas consultas de nutrição sem a componente de ginásio;
- Q)** Os serviços incluídos no "Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos" são facturados mensalmente a todos os utentes sem exceção, independentemente de usufruírem ou não desses serviços;
- R)** A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspecção a Requerente em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo cujo teor se dá como reproduzido;

S) Na sequência da inspeção, foram emitidas as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios que constam dos documentos n.ºs 1, 2 e 3, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos:

Relativas ao ano de 2013, todas de 14-04-2018, no montante total de € 34.734,37 de IVA e € 6.137,88 de juros compensatórios:

- Liquidação n.º 2018..., referente ao período 2013/01;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/02;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/03;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/04;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/05;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/06;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/07;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/08;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/09;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/10;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/11;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/12;

Relativas ao ano de 2014, todas de 14-04-2018, no montante total de € 84.198,22 de IVA e 12.134,51 de juros compensatórios:

- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/01;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/02;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/03;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/04;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/05;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/06;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/07;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/08;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/09;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/10;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/11;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/12;

Relativa ao ano de 2015, de 14-04-2018, no montante total de 496,08 Euros e respectiva demonstração de liquidação de juros de IVA no montante total de 79,43 Euros:

- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2015/01.

- T)** A Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações;
- U)** A reclamação graciosa veio a ser indeferida por despacho de 17-12-2018, proferido pela Senhora Chefe de Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de Lisboa, que manifestou concordância com o projecto de decisão que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

III– ALEGAÇÕES

1. A reclamante identifica todas as liquidações de IVA e de juros relativas aos anos de 2013 e 2014 e Jan/2015 contra as quais reclama (fls. 4 e verso e 5), juntando também as respetivas notificações (doc. n.º 1. fls. 20 a 109) encontrando—se em desacordo com as correções efetuadas pela AT em sede de inspeção tributaria, na medida em que não existe qualquer facto tributário suscetível de gerar essa correção e consequentemente as liquidações em crise.
2. Apresenta o valor total das liquidações nos seguintes termos (fls. 4 verso):

	IVA	JUROS	TOTAL
2013	€34.734,37	€6.137,88	€40.872,25
2014	€84.198,22	€12.134,51	€96.332,73
2015	€496,08	€79,43	€575,51
			€ 137.780,49

3. A reclamante integra o grupo "C..." constituído por 15 empresas e tem como atividade a criação, promoção e exploração de health clubs, gestão, formação e consultadoria em desporto, manutenção física e bem estar, serviços de nutrição e outras atividades de saúde pública incluindo tratamentos de fisioterapia- artigo 4.º da petição.

4. Para efeitos de IVA encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal - artigo 6.º da petição.

5. Em 2013, em virtude de uma nova política comercial, a reclamante passou a proporcionar aos seus sócios serviços de nutrição, mediante a subscrição de um contrato denominado "Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos". Aos sócios que aceitaram este novo serviço foi oferecido um desconto na mensalidade do ginásio correspondente ao novo serviço de nutrição, sendo o mesmo prestado em locais individualizados, tendo, para o efeito contratado, ainda em 2013 e 2014 vários nutricionistas, que fazem parte do seu quadro de pessoal (artigo 9.º e 11.º da petição e doe. n.º 2). Diz a reclamante a este propósito:

6. "O Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos supra referido é composto por duas consultas de nutrição presenciais e dois acompanhamentos telefónicos anuais. No entanto, sempre que os sócios pretendam mais do que duas consultas de nutrição por ano podem sempre adquirir consultas de nutrição que são vendidas quer individualmente, quer em packs, sendo estas consultas prestadas pelos mesmos profissionais que prestam as consultas iniciais do Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos."- artigo 12º

7. "A reclamante sempre entendeu que estes serviços de nutrição previstos nos contratos de prestação de serviços dietéticos estão isentos de IVA ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA, por se subsumirem na sua factispecie, como adiante se demonstrará, tendo inclusive solicitado previamente à AT uma Informação Vinculativa que o reconheceu, sem limitações ou condicionalismos a adotar."- artigo 15.º da sua petição (a reclamante não apresenta esta informação vinculativa, mas dado que ela consta do processo reclamação apresentado pela holding C..., NIPC..., em resultado da OI 2016.../... /... juntamos a este procedimento (fls.417 a 419)

8. No entanto, entendeu a AT, no âmbito de ações inspetivas de controlo declarativo, que as prestações de serviços dietéticos (nutrição) " não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, na medida

em que, no seu entendimento, "o serviço de nutrição é um serviço acessório, da prestação de serviço principal que constitui o serviço de ginásio" expressão esta extraída da página 26 do Relatório da Inspeção- artigo 16.º da petição.

9. A AT entende que as 2 consultas iniciais de nutrição, previstas nos Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos estão fora do âmbito da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º Código do IVA ao contrário das subseqüentes adquiridas em avulso ou em "packs".

10. E entende a reclamante que os argumentos apresentados pela AT não são suscetíveis de afastar a isenção de IVA nos serviços praticados pela Reclamante e por isso não encontra justificação para as correções efetuadas. - artigo 18.º da petição.

11. É entendimento da reclamante que os serviços de nutrição, independentemente da denominação que lhes seja dada, por serem prestados pelos mesmos profissionais, nas mesmas condições e com os mesmos objetivos são sempre subsumíveis na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA. -artigo 19.º. Aliás, "Tem sido entendimento da AT (vide informação vinculativa n.º 9215, por despacho de 2015-08-19 do SDG do IVA), considerar que a atividade de nutricionista se enquadra na descrição prevista para o exercido da atividade de dietética prevista na alínea 1 do artigo 9.º do CIVA, desde que estejam cumpridas as condições enumeradas nos referidos diplomas e se refiram a operações abrangidas pelo item 5 do anexo ao decreto-lei n.º 261/93."- artigo 27.º da petição.

12. Apesar desta informação vinculativa pedida pela C... (C...) sobre em que condições poderiam os ginásios diretamente faturar com isenção de IVA, atividades de aconselhamento de nutrição, por nutricionistas credenciados, ser afirmativa quanto à possibilidade de beneficiarem da referida isenção, a IT considera que a isenção não se aplica em contextos diversos, concretamente não se aplicando às prestações de serviços de nutrição que surgem com uma rubrica de fatura que o cliente paga para usufruir do ginásio e inseridas no "Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos". Segundo a reclamante, parece

que a AT coloca em causa a efetividade do serviço prestado pelos nutricionistas e afirma que os serviços só são efetivamente prestados, quando se esgotam as duas consultas do contrato e os sócios adquirem novas consultas em relação às quais a AT não contesta que sejam isentas de IVA.

13. A posição da AT fica clara no presente excerto da página 28 do Relatório " Caso os serviços não se insiram no conceito de prestação de serviços médicos definido na jurisprudência comunitária, ou seja, se tais serviços não tiverem em vista a assistência a pessoas, a elaboração do diagnósticos e o tratamento das doenças (...), mas apenas a disponibilização do direito de usufruir de um conjunto de serviços (nos quais se podem inserir os serviços médicos ou paramédicos), os mesmos ficam afastados da isenção de IVA." (artigo 41.º da petição).

14. A discordância entre a reclamante e a AT encontra-se também na distinta forma de faturação destas consultas: as consultas de nutrição vendidas através dos Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos (2 consultas por ano) e as consultas vendidas isoladamente ou em packs de várias consultas. Refere a AT que a faturação que a reclamante faz destas consultas é diferente (códigos diferentes), entendendo que as duas consultas iniciais são acessórias do serviço principal que é o ginásio- artigos 41.º a 50.º da petição.

15. A estes argumentos a reclamante responde que todos os serviços prestados na área da nutrição são prestados da mesma forma, pelos mesmos profissionais, através de consultas de nutrição, quer sejam vendidas aos sócios através de contrato de prestação de serviços dietéticos (2 consultas por ano) quer sejam vendidas isoladamente ou em packs de várias consultas, mudando apenas a forma de faturação das mesmas, apresentando como prova do alegado o doe. n.º 3 (2 extratos saídos do sistema informático sobre a marcação de consultas relativamente a dois clientes) - artigos 42.º a 46.º da petição.

16. A reclamante defende ainda que o modo como é faturado o serviço não pode influenciar a natureza do serviço, tal como o facto de ser faturado por

uma sociedade e não pelo próprio nutricionista (informação Vinculativa no âmbito do Processo n.º 9215 - artigo 48.º e 49.º da petição

17.O outro argumento com qual a reclamante não concorda e que o relatório da IT se dedica em exposição alongada é o facto da prestação de serviços dietéticos ser acessória do serviço principal que é o serviço de ginásio, e, como tal, deve seguir o regime do IVA do serviço principal. Ora entende a reclamante que a IT pretende que a forma prevaleça sobre a substância, violando o princípio de direito tributário da prevalência da substância sob a forma, patente no artigo 11.º, n.º 3 da LGT -artigos 51.º e seguintes da petição.

18.Em abono da sua tese, a reclamante, e no que se refere à acessoriedade, traz à colação a Informação Vinculativa n.º 1135, o acórdão de 25 de Fevereiro de 1999 - processo C-349/96, no caso CPP, n.º 30) do TJUE (também referido no relatório da IT), o Acórdão do TJCE, de 26 de setembro 1996, processo C-327/94 caso Dudda; Acórdão do TJUE de 17 de Janeiro de 2013, BGZ Leasing Sp. Z.o.o, Processo C-224/11 (artigos 74.º a 80.º da petição) e junta ainda como documento n.º 4 uma informação vinculativa ainda não disponibilizada no portal das finanças- artigo 85.º da petição- e ainda a decisão do CAAD proferida no processo n.º 454/2017, em que em caso semelhante decidiu pela não acessoriedade dos serviços de nutrição em relação aos serviços de ginásio- artigo 88.º da petição.

19. E conclui a reclamante que as situações decididas nos acórdãos apontados no relatório da IT (artigo 77.º da petição) não têm comparação ao caso dos serviços prestados pela reclamante concluindo:" (...) nunca um serviço de nutrição é acessório de um serviço de ginásio. Cada um dos serviços pode ser prestado independentemente do outro, o efeito útil é autónomo. São atividades autónomas, ainda que dirigidas ao mesmo público- pessoas que se preocupam com a saúde em geral."

20.A reclamante reafirma e conclui que todas as consultas de nutrição, quer as duas consultas que constam do Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos, quer as consultas adquiridas, posteriormente pelos sócios todas têm a mesma

natureza, todas são faturadas aos clientes pela reclamante, iotas são prestadas pelos mesmos profissionais de nutrição os quais têm vínculo laboral com o grupo B..., pelo que todas têm de ter o mesmo tratamento fiscal, isenção de IVA, ao abrigo da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA. "Tudo o resto (forma de debitarão cliente, denominação do serviço, código de faturação, etc.) tem somente a ver com a organização interna e marketing da C... que não pode ser relevante para efeitos de qualificação fiscal de uma operação ou serviço." (artigo 63.º da petição).

21. A reclamante alega, ainda, sem prescindir do que já defendeu que mesmo que se considerasse que os serviços de nutrição estão sujeitos a IVA nunca se poderia aplicar a taxa de 23% sobre o valor do serviço prestado, contestando o modo como a IT apurou o imposto, ou seja aplicando a taxa ao valor faturado-artigos 96.º a 105.º da petição.

22. Entende que ao ter considerado a operação isenta teve de suportar o IVA pago nas aquisições, pelo que em contrapartida da sujeição a imposto, tem que lhe ser conferido o direito à dedução do IVA suportado para a realização dessas operações, cujos montantes apurou, conforme consta do ponto 105.º da sua petição, no montante de € 107.062,49, relativamente aos dois anos em causa.

23. Acrescenta a reclamante que a seguir-se a tese da AT de determinação do IVA sobre o preço final cobrado aos utentes, os consumidores finais teriam de suportar o imposto liquidado adicionalmente, criando distorções com este encargo adicional, o que seria, na prática, impossível, pelo que teria que ser a reclamante a suportar o IVA liquidado adicionalmente, o que violaria os mais elementares princípios de funcionamento do IVA- cfr. pontos 102.º e 103.º da reclamação.

IV - DESCRIÇÃO SUCINTA DOS FACTOS

24.A presente reclamação foi apresentada contra os atos de liquidação adicional de IVA e respetivos juros compensatórios respeitantes ao exercício

de 2013 e 2014, e Jan/2015, conforme print a fls.358 a 414 que resultam de duas ações inspetivas aos anos de 2013 e 2014, as OI2017.../..., agora juntas a fls.136 a 358. Refira-se que a liquidação de 2015 foi efetuada nos termos do artigo 87.º do CIVA não resultando das correções efetuadas pelas ações inspetivas, não apresentando a reclamante qualquer fundamento contra a emissão desta liquidação.

25.De acordo com o relatório da IT estão em causa as duas consultas de nutrição constantes do "Contrato de Prestação de Serviços de Dietética" associado ao contrato de prestação de serviços de ginásio denominado "Contrato Individual de Adesão", relativamente às quais não foi liquidado IVA, por a reclamante entender que estão abrangidas pela isenção do artigo 9.º, alínea 1) do CIVA.

26. O relatório da IT (a fls. 173 a 196) propôs e ficou decidido haver lugar à liquidação de IVA sobre a "Prestação de Serviços Dietéticos" (SDIET) à taxa aplicável ao serviço de ginásio, ou seja, à taxa de 23%, nos termos do artigo 18.º do CIVA.

27.Com efeito, e cfr. plasmado no ponto III do Relatório IT, foi determinado o valor a corrigir, em sede de IVA, resultante da não consideração da "prestação de serviços dietéticos" como atividade isenta nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA (Vide quadros elaborados no ponto III.1.1.4. a fls 187 e 188 para os anos de 2013 e 2014, respetivamente).

28.Por outro lado, da correção efetuada ao "IVA não liquidado", decorrente da tributação de operações que o sujeito passivo considerou estarem isentas, resultou uma alteração dos valores sobre os quais incidiu o método da afetação real, para determinação do direito à dedução do IVA para os exercícios de 2013 e 2014.

29.Assim sendo, tendo em conta o enquadramento explanado na parte inicial do capítulo III do Relatório IT, e tendo passado aquelas operações a ser tributadas como sujeitas e não isentas, foi recalculado o montante referente ao direito à dedução do IVA previamente suportado.

30. Nestes termos, em virtude de o sujeito passivo ter usufruído, de forma indevida, de uma isenção de IVA que originou falta de liquidação de imposto, à taxa de 23%, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA, sobre as intituladas "Prestações de Serviços Dietéticos", decorrente da não aplicabilidade, a estas operações, da isenção constante da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA e tendo em conta o direito à dedução regulado nos artigos 19.º a 26.º do CIVA, quer o IVA liquidado, quer o IVA dedutível relacionados com esta atividade, foram objeto de correção nos anos de 2013 e 2014, resultando os valores resumidos nos quadros elaborados nos pontos III.1.2.2.1.. e III.1.2.2.2. dos Relatórios IT a fls. 191 a 194 para os exercícios de 2013 e 2014, respetivamente.

31. A taxa foi aplicada ao valor da respetiva faturação no valor de €183.180,00, determinando-se IVA em falta no valor de € 34.734,16, para o ano de 2013 (quadro a fls. 195), e para o ano de 2014 sendo a respetiva faturação no valor de € 389.371,59, determinando-se IVA em falta no valor de €84.694,25 (quadro a fls. 195) - a que acresceram juros compensatórios.

V- ANÁLISE DO PEDIDO E PARECER

32. Está em causa o enquadramento da atividade de nutricionismo exercida pela reclamante no sentido de se saber se se enquadra na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, concretamente as duas consultas resultantes do "Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos" quando está associado ao "Contrato de Adesão" e aos restantes serviços do Health Club.

33. A IT alega que estas prestações de serviços não estão isentas e a reclamante entende, de forma contrária, daí não ter liquidado IVA nas faturas daquela prestação de serviços.

34. Para chegar aquela conclusão e proceder às correções à matéria tributável a IT procedeu à análise, a título exemplificativo, de algumas faturas (Anexo 2 ao relatório- fls. 202), tendo concluído que, e passamos a citar (fl.182 verso e 186): "... verificou-se que, a partir de 2013, nas faturas emitidas pelo sujeito

passivo aos seus clientes (os quais efetuam contratos de adesão e acessoriamente contratos de prestação de serviços dietéticos), para além da rubrica "Utilização das Instalações desportivas" (atividade sujeita), podem surgir outras rubricas, tais como "Caução", Personal Training" e "Ginástica de grupo" (atividade também sujeita) contudo, surge sempre associada a rubrica "Prestação de Serviços Dietéticos", à qual correspondem códigos tais como "SDIET", SDIET1", consideradas pelo sujeito passivo como isentas de IVA nos termos da alínea 1), do artigo 9.º do CIVA (...) surge, ainda, uma terceira rubrica: "Desconto", por subscrição de acompanhamento dietético" (sujeitas a IVA à taxa normal-23%).

35.E acrescenta-se: " ...é determinante para a aplicação prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA que esteja em causa serviços que se consubstanciem na administração direta dos cuidados de saúde ao utente, pressupondo que os mesmos sejam efetivamente realizados. Caso os serviços não se insiram no conceito de prestação de serviços médicos definido na jurisprudência comunitária, ou seja, se tais serviços não tiverem em vista a assistência a pessoas, a elaboração de diagnósticos e o tratamento das doenças ou de qualquer anomalia de saúde, mas apenas a disponibilização do direito a usufruir de um conjunto de serviços (nos quais se podem inserir os serviços médicos ou paramédicos), os mesmos ficam afastados do campo de aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, configurando operações sujeitas a imposto e dele não isentas, passíveis de tributação à taxa normal prevista no artigo 18.º do CIVA".

Ora de facto, a referência, na fatura, à prestação de serviços médicos ou paramédicos como fazendo parte do valor de uma mensalidade previamente contratualizada, independentemente de os mesmos serem prestados, ou não, demonstra que não estamos perante serviços prestados no âmbito da assistência médica."- Fls. 186 verso.

36. E da análise ao clausulado dos dois contratos a IT conclui que: "...o fim do contrato de adesão referente à utilização de atividades desportivas implica

automaticamente a cessação de contrato de prestação de serviços dietéticos, o que confere um carácter acessório à prestação de serviços em causa, uma vez que a mesma nunca está dissociada do contrato de adesão que tem em vista a utilização das instalações desportivas (ginásio). " Ora, uma prestação é considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua, para a clientela, um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador."- fl. 186 verso

37. Assim a IT conclui, tendo em conta a análise efetuada à atividade efetivamente exercida pela entidade, nomeadamente por via da análise dos contratos, da faturação e aos critérios enunciados sobre o enquadramento fiscal das operações praticadas, que " (...) os serviços dietéticos disponibilizados aos utentes, faturados enquanto uma rubrica da fatura referente à mensalidade do ginásio não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, por se tratar de uma prestação de serviços acessória da prestação de serviços de ginásio, sendo de lhes aplicar o tratamento fiscal da prestação principal." (fl. 187).

38. E da análise dos factos o relatório da IT conclui que o sujeito passivo deveria ter procedido à liquidação de IVA sobre "Prestação de Serviços Dietéticos" (código SDIET), uma vez que relativamente a estas, e só a estas não se mostram reunidas as condições para beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

39. Vistos os fundamentos das correções ao IVA não liquidado nos anos de 2013 e 2014 e a sua fundamentação, entendemos que a IT fez uma avaliação correta da prova e, também subsumiu, de forma adequada, a lei aos factos, pelo que, consequentemente, as liquidações reclamadas são legais.

40. Na verdade, e apesar da informação vinculativa, a fls. 417 e seguintes, pedida pela holding da reclamante afirmar que as consultas de nutricionistas prestadas pelos ginásios estão isentas de IVA se cumpridos os demais requisitos da atividade paramédica, o que está aqui em causa são as consultas que são disponibilizadas mediante a celebração do "Contrato de Prestação de

Serviços Dietéticos", sendo esse valor simultaneamente descontado na mensalidade do ginásio (objeto do contrato de adesão).

41. Como resulta do relatório, a informação vinculativa emerge de questões colocadas em abstrato pela empresa-mãe, no caso sobre os pressupostos do benefício fiscal sobre factos ainda não verificados. E conforme se retira da pergunta b) esta não é feita tendo em conta a existência de "Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos", no âmbito do qual as duas consultas são faturadas, mas o seu valor é descontado na mensalidade do ginásio, existindo assim uma relação de acessoriedade do "Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos", em relação ao contrato de Adesão, pelo que o contrato acessório se deve submeter, para efeitos de IVA, ao regime do Contrato de Adesão.

42. A prová-lo está o facto de esse serviço ser faturado mensalmente a todos os utentes sem exceção, independentemente de usufruírem ou não da referida consulta, significando isso que todos os utentes vêem uma parte da mensalidade que pagam pela frequência do ginásio estar sujeita a IVA à taxa normal e outra parte dessa mensalidade estar isenta de IVA.

43. Mas a discussão maior está exatamente na questão da acessoriedade deste contrato de prestação de serviços em relação ao contrato de adesão aos serviços do ginásio.

44. Diz a IT e com razão que o "Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos" é um serviço acessório da prestação de serviço principal que constitui o serviço de ginásio e como tal o regime do IVA das prestações de serviços deste contrato submetem-se ao regime a que está sujeito o contrato principal, sujeito a tributação pela taxa normal.

45. Os serviços inspetivos apuraram que as consultas de nutrição que constam do referido Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos são contratadas por quem já é sócio do health club ou principalmente pelos novos sócios, a quem a companhia se dirigiu como forma de captar novas adesões, tendo ficado demonstrado na faturação que os serviços de ginásio prestados a coberto do contrato de adesão mediante o pagamento de uma mensalidade que cada sócio

tem de pagar, são faturados sendo o valor dos serviços de nutrição referentes ao "Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos" imediatamente descontado no valor da mensalidade. Mas o Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos assegura o direito a duas consultas as quais o sócio usufruiu ou não, pois a celebração deste contrato implica, em primeiro lugar, desconto na mensalidade do ginásio. Está assim em causa, por não provada, a materialidade das operações.

46.Sendo o IVA um imposto que tributa o consumo/transmissão de bens ou serviços com o pagamento da mensalidade do ginásio (do qual é subtraído o valor do Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos), o cliente não está a usufruir de um serviço de aconselhamento nutricional, apenas está a pagar uma mensalidade do ginásio, mais reduzida, redução esta no valor das duas consultas de nutrição. Faltará a prova de que o serviço foi prestado.

47. Uma vez que não se pode individualizar as operações realizadas no âmbito do contrato de prestação de serviços que o sócio celebrou com a reclamante, deve proceder-se, por todos os serviços prestados, à liquidação do imposto à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA (23%).

48.A este propósito decorre do espírito da redação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, que deve ser entendido no sentido de que cada prestação de serviços deve ser normalmente considerada distinta e independente e de que a prestação constituída por um único serviço no plano económico não deve ser artificialmente decomposta, para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA.

49. Em suma, não se prova a efetividade das duas consultas referentes ao Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos; apenas existe um desconto imediato da mensalidade dos outros serviços que corresponde ao valor das consultas de nutrição deste Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos, sendo este contrato acessório e dependente do contrato de adesão que torna o contraente destes contratos consumidor/sócio/ das prestações de serviço que contrata com o health club.

50. Consideram-se, pois, que as consultas de nutrição "avulso", faturadas diretamente ao utente, deverão ser consideradas isentas de IVA, nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, enquanto os serviços dietéticos disponibilizados aos utentes faturados enquanto uma rubrica da fatura referente à mensalidade do ginásio não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, por se tratar de uma prestação de serviços acessória da prestação de serviços de ginásio, sendo de lhes aplicar o tratamento fiscal da prestação principal.

51. Por fim, admitindo a não aplicação da isenção e a sujeição a IVA das prestações de serviço de nutricionismo, a reclamante formula um pedido subsidiário de lhe ser conferido o direito à dedução do IVA suportado. Entendeu a IT, que a pretensão da reclamante tem acolhimento nos artigos 18.º e 20.º do CIVA. Essa pretensão foi, no entanto, atendida, nos termos constantes de fls. 188 a 194 verso, pelo que não dispomos de novos elementos que nos permitam alterar a análise e os cálculos aí feitos.

52. Quanto à questão do IVA por dentro e da aplicação da taxa ao valor isento, mas faturado, a pretensão da reclamante não pode ser atendida, porque, como bem explica a IT, resulta da própria contabilidade da reclamante que fazendo parte da fatura da mensalidade dos utentes os serviços de dietética ainda que isento é reconhecida como crédito pelo valor global, sendo a mesma sujeita a IRC na sua totalidade. E de acordo com o artigo 16.º, n.º 1 do CIVA, o IVA incidirá sobre a contraprestação efetiva e real da transação realizada, ou seja sobre o valor faturado e reconhecido como crédito, sendo este o valor de €183.180,00 para o ano de 2013 e de €389.371,59 para o ano de 2014, retirado da contabilidade da reclamante, e sobre o qual se aplica a taxa de 23%, pelo que não pode ser atendida esta pretensão.

53. Temos, pois, por correta a interpretação dos factos e da lei efetuada pela IT e conseqüentemente as liquidações ora reclamadas.

VI - CONCLUSÃO

- a) Pelos motivos expostos, propõe-se, o indeferimento do pedido da presente reclamação apresentada contra as liquidações adicionais de IVA e respetivos juros, supra identificadas, respeitante ao exercício de 2013 e 2014 e janeiro de 2015.*
- b) Por não se verificarem in casu os pressupostos do nº1 do artº43º da LGT, não assiste à reclamante o direito a juros indemnizatórios.*
- c) Deverá, no entanto, a reclamante, ser ouvida, em sede de audição prévia, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT.*

VII- INFORMAÇÃO SUCINTA

- 54. A reclamante foi notificada para, no prazo de 15 dias, exercer, querendo, o direito de participação na decisão, na modalidade de audição prévia, nos termos do art.º 60º da LGT, através do ofício de 2018-1 1-15 (cfr. FI.426).*
- 55. Para o efeito, e conforme determinado pelo n.º 5 do artigo 60º da LGT, foi enviada cópia do correspondente projeto de decisão e sua fundamentação.*
- 56. Quanto à perfeição das notificações, e considerando o estatuído no n.º 10 do artigo 39.º do CPPT tendo o ofício sido expedido via CTT, (cfr. fls. 426), o termo do prazo para exercer tal direito ocorreu em 2018-12-*
- 57. Considerando que, até à presente data, a reclamante não exerceu o referido direito, propomos a convolação em definitiva do projeto de decisão de indeferimento do pedido, com os fundamentos acima indicados.*

- V)** A pedido do grupo B... , a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a Informação Vinculativa nº 9215, com despacho de 2015-08-19, do Senhor Director-Geral do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira – AT, em que entendeu que «os serviços prestados no âmbito do aconselhamento de nutrição, faturados pela requerente aos seus clientes, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que sejam assegurados por profissionais habilitados para o seu exercício nos termos da legislação aplicável (Decretos-Lei n.ºs 261/93 de 24

de julho e 320/99, de 11 de agosto)» (informação vinculativa junta pela Autoridade Tributária e Aduaneira, segundo se refere no ponto 7 da informação em que se baseia a decisão da reclamação graciosa, que está publicitada em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMA%C3%87%C3%83O.9215.pdf)

W) Em 08-03-2019, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, os que constam do processo administrativo e na prova testemunhal produzida no presente processo.

As testemunhas inquiridas no presente processo aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que relataram.

Os depoimentos foram consensuais no sentido da criação, em 2013, de uma área de negócio autónoma, de nutrição, a somar a outras existentes, como SPA, Personal Training e Fisioterapia, bem como da equivalência das expressões dietista e nutricionista.

As testemunhas descreveram os procedimentos de prestação dos serviços de nutrição, realizados com o apoio de um software específico – SANUT – que, para além de repositório dos dados clínicos dos clientes, permite o registo das consultas e iterações realizadas e gera alertas que visam o acompanhamento sistemático dos clientes por parte dos nutricionistas.

3. Matéria de direito

3.1. Posições das Partes

A partir de 2013 a Requerente começou a prestar aos seus clientes/sócios serviços de nutricionismo («*Prestação de Serviços Dietéticos*»), quer isoladamente, quer em conjunto com outros serviços, designadamente de prática de ginásio.

Parte desses serviços são consultas disponibilizadas mediante a celebração do "Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos", sendo o seu valor simultaneamente descontado na mensalidade do ginásio (objeto do contrato de adesão).

Nesse contrato incluem-se quatro consultas anuais, duas presenciais e duas por telefone.

A Requerente não liquida IVA pelos serviços de nutricionismo, por entender estarem isentos, por se enquadrarem na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, que prevê isenção para «*as prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas*».

Como se refere na decisão da reclamação graciosa, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a Informação Vinculativa nº 9215, com despacho de 2015-08-19, do Senhor Director-Geral do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, em que entendeu que «*os serviços prestados no âmbito do aconselhamento de nutrição, faturados pela requerente aos seus clientes, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que sejam assegurados por profissionais habilitados para o seu exercício nos termos da legislação aplicável (Decretos-Lei n.ºs 261/93 de 24 de julho e 320/99, de 11 de agosto)*» (¹)

Na linha do decidido nesta Informação Vinculativa, a Autoridade Tributária e Aduaneira aceita que os serviços de nutricionismo gozam da isenção prevista no n.º 1) do artigo 9.º quando são facturados separadamente dos serviços de ginásio.

No entanto, quando esses serviços de nutricionismo são facturados, no âmbito do referido "Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos", como uma rubrica da factura referente à mensalidade do ginásio, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que se trata de uma prestação de serviços acessória da prestação de serviços de ginásio, sendo de lhes aplicar o tratamento fiscal da prestação principal, não sendo aplicável a isenção.

¹ Publicitada em

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INF_ORMA%C3%87%C3%83O.9215.pdf

Assim, sendo as consultas de nutricionismo prestadas pelas mesmas pessoas, nas mesmas condições, tem de concluir-se que o que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu relevar para afastar a isenção não foi o eventual entendimento de que as consultas de nutricionismo em causa não se enquadram na previsão do n.º 1) do artigo 9.º do CIVA, não foi o tipo de serviços prestados, mas sim a invocada acessoriedade aos serviços de ginásio, que justificará a aplicação do regime de IVA aplicável a estes últimos serviços, como se conclui da seguinte passagem do Relatório da Inspeção Tributária: *«considera-se que as consultas de nutrição "avulso", faturadas diretamente ao utente, deverão ser consideradas isentas de IVA, nos termos da alínea 1) do artigo 9º do CIVA, enquanto os serviços dietéticos disponibilizadas aos utentes, faturados enquanto uma rubrica da fatura referente à mensalidade do ginásio não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, por se tratar de uma prestação de serviços acessória da prestação de serviços de ginásio, sendo de lhes aplicar o tratamento fiscal da prestação principal»*.

Como prova dessa acessoriedade, a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca que *«o facto de esse serviço ser faturado mensalmente a todos os utentes sem exceção, independentemente de usufruírem ou não da referida consulta, significando isso que todos os utentes vêem uma parte da mensalidade que pagam pela frequência do ginásio estar sujeita a IVA à taxa normal e outra parte dessa mensalidade estar isenta de IVA»*.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu ainda, em suma, o seguinte:

- *«o Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos assegura o direito a duas consultas as quais o sócio usufruiu ou não, pois a celebração deste contrato implica, em primeiro lugar, desconto na mensalidade do ginásio. Está assim em causa, por não provada, a materialidade das operações»;*
- *«o cliente não está a usufruir de um serviço de aconselhamento nutricional, apenas está a pagar uma mensalidade do ginásio, mais reduzida, redução esta no valor das duas consultas de nutrição. Faltará a prova de que o serviço foi prestado»;*
- *«não se prova a efetividade das duas consultas referentes ao Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos; apenas existe um desconto imediato da mensalidade dos outros serviços que corresponde ao valor das consultas de nutrição deste Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos, sendo este contrato acessório e dependente do*

contrato de adesão que torna o contraente destes contratos consumidor/sócio/ das prestações de serviço que contrata com o health club».

A Requerente entende o seguinte, em suma:

- todas as consultas de nutrição disponibilizadas pela Requerente são prestadas pelos mesmos técnicos especializados (nutricionistas), com fins terapêuticos e de prevenção, e nas mesmas instalações, pelo que a forma de facturação ou a designação que lhe é dada não pode influenciar o seu enquadramento para efeitos de IVA, pelo que as liquidações violam o artigo 9.º, n.º 1) do CIVA;
- AT não logrou fundamentar suficientemente o Relatório de Inspeção, de modo a justificar a sua posição, o que conduz à ilegalidade dos atos de liquidação, com fundamento no artigo 268.º n.º 3 da CRP, artigo 77.º n.º 1 da LGT.

Não é objecto de controvérsia, assim, que as consultas de nutricionismo são susceptíveis de enquadramento no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, beneficiando de isenção, o que é aceite pela Autoridade Tributária e Aduaneira, assentando a divergência apenas à manutenção dessa isenção (reconhecida na Informação Vinculativa n.º 9215, referida na matéria de facto fixada), nas situações em que esses serviços são prestados no âmbito do "*Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos*", conexionado com os serviços de ginásio e são facturados como uma rubrica da factura referente à mensalidade do ginásio.

De qualquer forma, sobre esta questão reafirma-se aqui o que é referido no acórdão arbitral proferido no processo n.º 373/2019-T, junto aos autos: a prestação de serviços de aconselhamento nutricional através de consultas presenciais ou por meios telemáticos é enquadrável no âmbito da isenção de IVA prevista no artigo 9.º, alínea 1) do CIVA, que constitui transposição do artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, pois as "*prestações médicas efectuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas beneficiam da isenção*" (Acórdãos L.u.P., C-106/05, de 08-08- 2006; Unterpertinger, C-212/01, de 20-1-2003; D'Ambrumenil, C-307/01, de 20-11- 2003; e Comissão/França, C-76/99, de 11-11-2001), e as consultas dietéticas visam

essas finalidades, como foi reconhecido pela Autoridade Tributária e Aduaneira na Informação Vinculativa referida: “os serviços prestados no âmbito do aconselhamento de nutrição, faturados pela requerente aos seus clientes, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que sejam assegurados por profissionais habilitados para o seu exercício nos termos da legislação aplicável”.

3.2. Questão do enquadramento das consultas na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA

Desde logo, não pode constituir obstáculo à isenção o facto de os serviços previstos no contrato poderem vir a não serem efectivamente prestados aos clientes/sócios que aderiram ao contrato, mas não os utilizam, pois os serviços consideram-se prestados com a disponibilização, como é jurisprudência do TJUE.

Como se refere no acórdão MEO, C-295/17, de 22-11-2018, n.º 40, «no tocante ao nexo direto entre o serviço prestado ao beneficiário e à efetiva contraprestação recebida, o Tribunal de Justiça já decidiu, quanto à venda de bilhetes de avião que os passageiros não utilizaram e cujo reembolso não conseguiram obter, que a contraprestação do preço pago na assinatura de um contrato de prestação de serviços é constituída pelo direito que o cliente dele extrai de beneficiar do cumprimento das obrigações decorrentes do contrato, independentemente de o cliente exercer esse direito. Assim, o prestador de serviços efetua essa prestação quando coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma, pelo que a existência do supramencionado nexo direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito (v., neste sentido, Acórdão de 23 de dezembro de 2015, *Air France-KLM e Hop !Brit-Air*, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, n.º 28)».

Por outro lado, a eventual relevância da não utilização dos serviços contratos poderia ser fundamento para a não tributação, mas não para afastamento de uma isenção, como se refere no acórdão arbitral de 14-06-2019, proferido no processo n.º 373/2018-T.

Assim, o único eventual obstáculo à aplicação da isenção referida, pode advir da invocada acessoriedade, a que alude a Autoridade Tributária e Aduaneira, que poderá justificar que lhe seja aplicado o regime da prestação principal.

Afigura-se que esta questão está proficientemente tratada no acórdão arbitral proferido no processo n.º 373/2018-T, que tem subjacente uma situação fáctica perfeitamente idêntica, em que, inclusivamente, é Sujeito Passivo uma empresa do mesmo grupo da Requerente, pelo que se reitera aqui o entendimento aí adoptado, tendo em mente o artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil que estabelece que *«nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito»*.

Este *«tratamento análogo»* justifica-se acentuadamente em situações como a presente em que presente em que as situações fácticas e o enquadramento jurídico são idênticos e as questões a apreciar são as mesmas.

Refere-se nesse acórdão o seguinte:

*«O princípio geral que constitui o ponto de partida é o de que **cada prestação de serviços deve ser normalmente considerada distinta e independente**, como, a título de exemplo, assinalam os Acórdãos Levob Verzekeringen, C-41/04, de 27 de outubro de 2005, e CPP, C-349/96, de 25 de fevereiro de 1999.*

*O regime-regra pode, porém, ser afastado e uma prestação ser considerada acessória em relação a uma prestação principal e partilhar do regime (de IVA) desta, “quando não constitua para a clientela um fim em si, mas **um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador**” – Acórdãos CPP, C-349/96, e Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, de 22 de outubro de 1998. Em determinadas circunstâncias, “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 Part Service, C-425/06, de 21 de fevereiro de 2008. (realce nosso)*

Para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa.

Contudo, não existe uma regra absoluta para determinar o alcance de uma prestação para efeitos de IVA, sendo, para tal, necessário tomar em consideração todas as circunstâncias em que a operação em questão se desenrola – Acórdãos BGŻ Leasing, C-224/11, de 17 de janeiro de 2013, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, de 27 de setembro de 2012, e demais jurisprudência acima citada.

O Tribunal de Justiça apela ao padrão do “consumidor médio” como ponto de vista a partir do qual se pode concluir estarmos perante uma prestação única.

*Segundo este Tribunal atenta a “dupla circunstância de que, por um lado, do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva [artigo 2.º, n.º 1, alínea a) da Diretiva IVA] decorre que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e que, por outro, a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, importa assim, em primeiro lugar, procurar encontrar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor, entendido como um consumidor médio, diversas prestações principais distintas ou uma prestação única [...]. O mesmo se passa quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor, entendido como consumidor médio, estão tão estreitamente conexos que formam, objetivamente, **uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial** – Levob Verzekeringen, C-41/94. No mesmo sentido, veja-se o caso Aktiebolaget NN, C-111/05, de 29 de março de 2007 ². (realce nosso)*

A realização, a título oneroso, de uma prestação que não é indispensável para atingir o objetivo visado pela prestação “principal”, se bem que possa ser considerada muito útil para essa prestação, não será considerada uma prestação estreitamente

² Sobre a matéria vejam-se ainda os seguintes Acórdãos do Tribunal de Justiça: Stock '94, C-208/15, de 8 de dezembro de 2016, RR Donnelley, C-155/12, de 27 de junho de 2013, CinemaxX, C-497/09, de 10 de março de 2011, Everything Everywhere, C-276/09, de 2 de dezembro de 2010, Don Bosco, C-461/08, de 19 de novembro de 2009 e RLRE Tellmer Property, C-572/07, de 11 de junho de 2009.

conexa, conforme preconiza o Tribunal de Justiça no caso Ygeia, C-394/04, de 1 de dezembro de 2005.

Acresce que se o cliente tiver a faculdade de escolher os seus prestadores e/ou as modalidades de utilização dos bens ou serviços em causa, as prestações relacionadas com estes bens ou serviços podem, em princípio, ser consideradas distintas da operação dita “principal” – Acórdão Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, C-42/14, de 16 de abril de 2015.

Retomando a análise concreta, a Requerente presta nas suas instalações múltiplos serviços, todos relacionados com a manutenção de um estilo de vida saudável e bem-estar, como a atividade física, a estética, a nutrição ou o SPA. Apesar de todos estes serviços se orientarem a um denominador comum, numa abordagem multidisciplinar, a conjugação dos diversos serviços apresenta-se complementar e não acessória.

Com efeito, as prestações de serviços das diversas áreas são perfeitamente autonomizáveis e existem independentemente umas das outras. Os clientes mantêm a faculdade de escolha dos prestadores e das modalidades de utilização dos serviços em causa. O facto de a Requerente, por razões comerciais, ter estabelecido condições vantajosas que fomentam e promovem a adesão aos novos serviços de nutrição, tendo em vista o arranque dessa nova área de atividade e assegurar uma oferta mais vasta de serviços, com o intuito de fidelização dos clientes, não conduz à consideração destes como meramente acessórios à utilização do ginásio.

A prática de exercício físico é independente da adoção ou não determinado regime alimentar, pelo que devem ser consideradas prestações de serviços distintas.

Não se verifica, pois, a indissociabilidade das consultas de nutrição relativamente à prática de exercício físico e de utilização das instalações desportivas da Requerente, nem aquelas consultas são condição indispensável para atingir o objetivo visado pela utilização do ginásio, pelo que não devem ser consideradas estreitamente conexas, sem prejuízo de poderem, em ambos os casos, potenciar uma melhor condição física.

As referidas consultas valem por si, têm objetivos próprios e o seu sentido não advém estritamente da melhoria dos serviços de ginásio. Aliás, existem sócios que não aderiram aos referidos serviços de nutrição e, por outro lado, a Requerente presta serviços de nutrição a não sócios, que não utilizam o ginásio. Refira-se que a esta conclusão chega, de igual modo, a Decisão Arbitral, de 2 de abril de 2018, proferida no processo do CAAD n.º 454/2017-T, que versa sobre situação análoga.

No que se refere à forma de faturação, a concessão de um desconto equivalente ao preço dos serviços de nutrição na mensalidade do ginásio é uma opção comercial que não pode ser sindicada pela AT, por se inserir na liberdade de gestão da Requerente, que pode determinar o preço dos seus serviços. De salientar que os referidos preços não são dirigidos a entidades relacionadas, sendo aplicados à generalidade dos seus clientes e ao público em geral.

Por outro lado, a diferente codificação “SDIET” e “NUT” aplicável às consultas de nutrição abrangidas pelo Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos e às consultas de nutrição adquiridas avulso não afetam a natureza exatamente idêntica dos serviços prestados.

Trata-se de uma codificação que visa facilitar a análise/comparabilidade das consultas geradoras de receita incremental (up-selling), representando uma forma de tratamento da informação de gestão da Requerente que não patenteia ou indicia realidades diferenciadas, sendo inidónea a suportar uma re-caracterização das operações. Ficou demonstrado que as consultas, independentemente da forma como são remuneradas – na mensalidade ou de forma avulsa – são prestadas exatamente da mesma forma, com os mesmos objetivos, pelos mesmos profissionais e nas mesmas instalações.

À face do exposto, conclui-se pela não acessoriedade das consultas de nutrição prestadas pela Requerente relativamente aos serviços de utilização de instalações desportivas e, em consequência pela aplicabilidade da isenção prevista no artigo 9.º, 1) do Código do IVA, enfermando os atos tributários impugnados de erro de direito, pelo que devem ser anulados».

Na mesma linha, é de salientar ainda, que para efeitos da regra de que «*cada prestação deve normalmente ser considerada distinta e independente*», quanto às prestações de serviços de nutricionismo há «*fortes indícios a favor da sua individualidade e consequente tratamento distinto em sede de IVA (aplicação da taxa normal às prestações de serviços de actividades físicas e da isenção às prestações de serviços de nutricionismo)*»: (i) A contratação de nutricionistas inscritos na respectiva Ordem legalmente habilitados a exercer tal profissão; (ii) A existência de instalações adequadas à prática da actividade de nutricionismo, nomeadamente de gabinetes devidamente apetrechados para as consultas; (iii) A prática de facturação separada, individualizando especificamente as prestações de serviços de nutricionismo das prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas». (³)

Neste contexto, a consideração separada nas facturas das prestações relativas à utilização das instalações desportivas e à prestação de serviços dietéticos não pode constituir, em si mesma, uma decomposição artificial de uma operação económica única, suscetível de alterar a funcionalidade do sistema do IVA.

De harmonia com esta fundamentação, a que se adere, conclui-se que as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que justifica a sua anulação, nos termos artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.2. Requerimento de reenvio prejudicial

Como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do TFUE (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objecto questões conexas com o Direito da União Europeia (neste sentido, podem ver-se os seguintes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 25-10-2000, processo n.º 25128, publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-1-2003, p. 3757. de 7-11-2001, processo n.º 26432, publicado em Apêndice

³ Como se refere no Parecer da Senhora Prof.ª Doutora Clotilde Celorico Palma junto pela Requerente.

ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2602. de 7-11-2001, processo n.º 26404, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2593).

Quando se suscita uma questão de interpretação e aplicação de Direito da União Europeia, os tribunais nacionais devem colocar a questão ao TJUE através de reenvio prejudicial.

No entanto, quando a lei comunitária seja clara e quando já haja um precedente na jurisprudência europeia a interpretação do Direito da União Europeia resulta já da jurisprudência do TJUE não é necessário proceder a essa consulta, como este Tribunal concluiu no Acórdão de 06-10-1982, Caso Cilfit, Processo n.º 283/81.

A obrigatoriedade ou não de efectuar o reenvio prejudicial não resulta da vontade das Partes nem pode ser decidida de forma genérica, dependendo apenas do juízo que o Tribunal nacional que tem de proferir a decisão fizer sobre a sua necessidade para decidir os litígios, como tem sido repetidamente afirmado pelo TJUE: *«Em conformidade com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, compete exclusivamente ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça»* (Acórdão de 10 de julho de 2018, Jehovan Todistajat, C-25/17, EU:C:2018:551, n.º 31 e jurisprudência referida; Acórdão de 6 de março de 2018, SEGRO e Horváth, C-52/16 e C-113/16, EU:C:2018:157, n.º 42; Acórdão de 02-10-2018 processo C-207/16, n.º 45; Acórdão de 28-11-2018, processo C-295/17, n.º 33).

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

Por isso, os actos de liquidação que são objecto de pedidos de declaração de legalidade pelos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se

noutros fundamentos, de facto ou de direito, mesmo que sejam invocados a *posteriori* pela Autoridade Tributária e Aduaneira em impugnação administrativa ou contenciosa. (⁴)

Quanto ao reenvio prejudicial a que alude a Autoridade Tributária e Aduaneira sobre a questão de saber se «*Ginásios, que prestem serviços de sessões de dietista/nutricionista, a destinatários, que não tenham, qualquer doença, beneficiam da isenção prevista na alínea c), do nº 1, do artigo 132º da Diretiva 2006/112/CE?*», trata-se de questão que não se coloca no caso em apreço, por não ter sido fundamento das liquidações impugnadas. Na verdade, não foi invocado como fundamento das liquidações a agora alegada prestação de serviços a destinatários que não tenham qualquer doença, nem isso foi averiguado pela inspecção tributária nem está demonstrado no processo (⁵), pelo que não se coloca a possibilidade de anulação das liquidações com esse novo hipotético fundamento, invocado a *posteriori*.

De qualquer forma, como já se referiu, há já jurisprudência do TJUE no sentido de as "*prestações médicas efectuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas beneficiam da isenção*" (Acórdãos L.u.P., C-106/05, de 08-08-2006; Unterpertinger, C-212/01, de 20-1-2003; D'Ambrumenil, C-307/01, de 20-11-2003; e Comissão/França, C-76/99, de 11-11-2001), e as consultas dietéticas visam beneficiar

⁴ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207;
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289;
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02;
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, Manual de Direito Administrativo, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é "*irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto*", e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que "*não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa*".
- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, Direito Administrativo, Volume I, página 472, onde escreve que "*as razões objectivamente existentes, mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade*".

⁵ Para além de ser difícil perceber porque é que a Autoridade Tributária e Aduaneira teria entendido que todos os clientes da Requerente a adquirem consultas de nutricionismo avulso têm qualquer doença, beneficiando da isenção, e que os que as adquirem em conjunto com os serviços de ginásio não estão doentes.

daquela isenção como reconheceu a Autoridade Tributária e Aduaneira na referida Informação Vinculativa.

Por isso, não se justifica o reenvio prejudicial para o TJUE, pois aos Tribunais do contencioso tributário cabe apenas a função de dirimir os litígios emergentes da prática do acto cuja legalidade é contestada, apreciando as questões suscitadas pelas partes cujo conhecimento seja necessário para apreciar essa legalidade, na estrita medida dessa necessidade, como decorre do princípio da limitação dos actos, actualmente enunciado de forma genérica no artigo 130.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

O mesmo sucede com a segunda e terceira questões relativamente às quais a Autoridade Tributária e Aduaneira sugere o reenvio prejudicial que são, em suma, a de saber se os referidos Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos constituem ou não *«uma decomposição artificial da prestação de serviços única em que o serviço principal é a utilização do ginásio e as sessões de dietista/nutricionista, são uma prestação de serviços acessória, em relação àquela, a facturação das sessões de dietista/nutricionista em separado, aplicando a isenção de IVA a esta parte»* e a de saber se a aludida prestação acessória deve *«seguir o enquadramento em sede de IVA da prestação principal»*.

Na verdade, por um lado, as questões essenciais para decidir se as concretas consultas de nutrição que estão subjacentes às liquidações impugnadas têm natureza acessória, designadamente as de saber se constituem ou não para a clientela um fim em si ou são um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador, são questões essencialmente de facto, da exclusiva competência dos tribunais nacionais.

Por outro lado, este Tribunal Arbitral concluiu que, à face da matéria de facto apurada e do conceito de prestações acessórias definido pela jurisprudência do TJUE na jurisprudência citada, as consultas de nutrição são prestações autónomas e não acessórias da prestação de serviços de ginásio

Por isso, não se verifica o pressuposto de que parte a Autoridade Tributária e Aduaneira ao colocar as segunda e terceira questões referidas.

Quanto à quarta questão colocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira de saber se *«esta forma de faturação constitui uma utilização da isenção, suscetível de criar distorções na*

concorrência (perante os demais atuais e potenciais operadores que pretendam prestar apenas os serviços sujeitos e não isento e, como tal, contrária à Diretiva 2006/112/CE», não se alude no Relatório da Inspeção Tributária a distorção da concorrência como fundamento da não aplicação da isenção e a Autoridade Tributária e Aduaneira não esclarece como pode ocorrer a distorção da concorrência a que alude, designadamente em relação aos actuais e potenciais operadores de serviços de ginásio, derivada da isenção de IVA de uma actividade distinta. Na verdade, a isenção dos serviços de nutrição não abrange os serviços de ginásio, incidindo IVA integralmente sobre o custo destes, com ou sem desconto.

Pelo exposto, não é necessário efectuar reenvio prejudicial quanto às questões colocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por outro lado, quanto às questões cuja solução releva para decisão da causa, existe já jurisprudência anterior, que foi citada, na transcrição que se fez de um excerto do processo arbitral n.º 373/2018.

Assim, indefere-se o requerimento de reenvio prejudicial.

3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com fundamento e vício de violação de lei, a assegura eficaz tutela dos interesses da requerimento, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das restantes questões suscitadas, de harmonia com os artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do Código de Processo Civil subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

4. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Indeferir o requerimento de reenvio prejudicial;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

c) Anular as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:

- Liquidação n.º 2018..., referente ao período 2013/01;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/02;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/03;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/04;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/05;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/06;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/07;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/08;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/09;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/10;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/11;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2013/12;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/01;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/02;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/03;

- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/04;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/05;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/06;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/07;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/08;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/09;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/10;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/11;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2014/12;
- Liquidação n.º 2018..., e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, referente ao período 2015/01.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **137.780,49**.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 04-11-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(João Taborda da Gama)

(António Alberto Franco)