

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 169/2019-T

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

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Sérgio Vasques e Dr. Arlindo José Francisco (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 coletiva 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 e 2014 e ao mês de 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.

A Autoridade Tributária e Aduaneira requereu a suspensão da instância e pedindo que seja efectuado reenvio prejudicial para o TJUE, quanto a questões que coloca, entendendo que o reenvio é obrigatório.

Foi proposto às Partes o aproveitamento da prova produzida no processo n.º 373/2018-T, não se tendo as Partes oposto, mas o Tribunal Arbitral, depois de produzida a prova testemunhal no presente processo, concluiu que é suficiente para proferir a decisão, pelo que esta é proferida apenas com base na prova produzida na reunião realizada em 15-10-2019.

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... que, no exercício de 2012, passou a integrar um grupo empresarial hoje denominado C... 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 na ..., na Rua ..., ...—..., no Porto;
- 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; (depoimentos das testemunhas D..., E... e F...)
- F)** 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; (depoimentos das testemunhas D..., E... e F...)
- G)** Para prestar tais serviços, a Requerente, numa fase inicial, em Janeiro de 2013, contratou três técnicos especializados – nutricionistas para o clube da ...; (depoimentos das testemunhas D..., E... e F...)
- H)** A Requerente estabeleceu desde o início um protocolo com a Ordem dos Nutricionistas, designadamente para efeito de estagiários prestarem serviços de nutrição remunerados nas instalações da Requerente; (depoimentos das testemunhas D... e E...)
- I)** A Requerente construiu três Gabinetes nas suas instalações da Constituição dedicados em exclusivo à área de nutrição em que são realizadas as respectivas consultas; (depoimentos das testemunhas D..., E... e F...)

- J)** Os locais onde são prestados os serviços de nutrição estão identificados e são distintos daqueles em que são prestados os restantes serviços; (depoimentos das testemunhas D... e E...)
- K)** Para além disso, o Grupo B... criou também software específico, recomendado pela Ordem dos Nutricionistas, quer para a parte técnica quer para a parte operacional da logística de consultas, designadamente aparelhos de medições; (depoimentos das testemunhas D..., E... e F...)
- L)** Foi também feito investimento em formação e marketing relacionado com a prestação de serviços de nutrição, inclusivamente newsletter, workshop e acções de divulgação; (depoimento da testemunha D...);
- M)** A Requerente começou a propor os serviços de nutrição a todos os novos sócios na sequência da inscrição e, depois, aos que já o eram; (depoimentos das testemunhas D... e E...)
- N)** Nos serviços de ginásio são frequentes as desistências e é um o objectivo principal desta actividade reter o maior número de sócios; (depoimento da testemunha D...)
- O)** Prestando mais, designadamente os de nutrição de que a generalidade das pessoas necessita, a probabilidade de os clientes desistirem era menor (depoimento da testemunha D...)
- P)** 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; (depoimentos das testemunhas D...)
- Q)** A aquisição de mais consultas pelos clientes era um dos objectivos que a Requerente visava com o regime do Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos; (depoimentos das testemunhas D... e E...)
- R)** As consultas prestadas ao abrigo dos contratos de prestação de serviços dietéticos e as adquiridas avulsamente o em pacote são idênticas em termos

- técnicos, sendo dadas pelos mesmos técnicos, com os mesmos equipamentos, só sendo diferente a periodicidade; (depoimentos das testemunhas D..., E... e F...)
- S)** Se os clientes faltarem às consultas efectuadas no âmbito do Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos, elas são facturadas; (depoimentos das testemunhas D...)
- T)** Não há diferença entre serviços dietéticos e serviços de nutrição, sendo duas designações para os mesmos serviços, sendo equiparados pela Ordem dos Nutricionistas; (depoimentos das testemunhas D...)
- U)** Aos sócios que aderiram aos serviços de nutrição, 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 e conseguir que depois adquirissem mais consultas, além das abrangidas pelo contrato; (depoimento da testemunha D...)
- V)** Os clientes da Requerente podem ter todos os serviços ou apenas alguns deles, designadamente só serviços de nutrição ou só serviços de ginásio (depoimentos das testemunhas D...)
- W)** 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;
- X)** Os serviços incluídos no "Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos" são facturados mensalmente a todos os utentes sem excepção, independentemente de usufruírem ou não desses serviços (depoimento da testemunha D...)
- Y)** A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspecção a Requerente em que foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária que consta do processo administrativo cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, em que se refere, além do mais o seguinte além do mais, o seguinte:

**III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS
CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA
TRIBUTÁVEL**

III.1-EM SEDE DEIVA

III. 1.1 - Do IVA não liquidado - (prestação de serviços dietéticos)

III.1.1.1-Dos Factos

O SP tem como objeto social o exercício de gestão e exploração de health clubs, atividade, essa, que desenvolve no ginásio que explora sob a insígnia C... ..., sito na ..., ...- ..., no Porto.

Atualmente, nesse estabelecimento são colocadas à disposição dos sócios, não apenas as instalações desportivas necessárias à prática de atividade física, mas também uma série de outras valências, das quais os sócios podem usufruir caso estejam interessados, ou seja, para além da atividade principal (CAE), o SP desenvolve uma série de atividades secundárias, a saber:

Quadro n.º 7: Códigos CAE do sujeito passivo

Tipo	Código	Designação	Data de Início
CAE Principal	93192	OUTRAS ACTIVIDADES DESPORTIVAS, N.E.	08-03-2008
CAE Secundário 1	47740	COM. RET. PROD. MÉDICOS E ORTOPÉDICOS, ESTAB. ESPEC.	31-10-2017
CAE Secundário 2	85591	FORMAÇÃO PROFISSIONAL	31-10-2012
CAE Secundário 3	86906	OUTRAS ACTIVIDADES DE SAÚDE HUMANA, N.E.	32-10-2102
CAE Secundário 4	96040	ACTIVIDADES DE BEM-ESTAR FÍSICO	31-10-2017

Quem pretender ser cliente daquele ginásio e usufruir dos serviços neles disponibilizados, tem de se tornar sócio do ginásio explorado pelo SP mediante a assinatura de um contrato individual de adesão -Anexo 2, proceder ao pagamento de uma "taxa de inscrição" e ao pagamento antecipado de uma mensalidade cujo valor é variável de acordo com o número de frequências semanais e/ou serviços utilizados.

Por outro lado, a partir de 2013, nos atos de inscrição como sócios, verificamos a existência de clientes que passaram a subscrever um "Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos" (embora também possa ser subscrito à posteriori).

Esta possibilidade é, contudo, extensível aos sócios que já se encontravam, àquela data, com contratos em vigor.

Logo após o início da ação de inspeção, notificamos pessoalmente o SP - Anexo 4, solicitando o envio de diversos elementos e esclarecimentos, entre os quais:
(...)

Em resposta a esta notificação, o sujeito passivo enviou, em 22 de dezembro de 2017, os primeiros elementos de entre os solicitados, a saber:

(...)

Após a receção destes ficheiros procedemos à respetiva análise.

À exceção da não inclusão dos rendimentos isentos no campo 09 da DP de IVA, verificou-se conformidade entre os ficheiros, as declarações periódicas e a contabilidade.

Por outro lado, constatamos que a natureza das vendas e das prestações de serviços (faturação) se distribui, resumidamente, por três grandes áreas de atuação, a saber:

>– MSI - Faturação (anual)

> Sporstudio (SS) - Loja (anual)

> Sporstudio (GE) - Gestão Espaços (anual)

O ficheiro "MSI - Faturação (anual)" engloba a disponibilização das instalações e equipamentos desportivos para a prática de exercício físico - Ginásio (atividade principal) - atividade sujeita a IVA e dele não isenta - e algumas outras atividades associadas, tal como a Nutrição (NUT) - atividade isenta de IVA.

A título de exemplo, solicitámos algumas das faturas referentes às mensalidades (Anexo 2) e verificamos que um caso paradigmático é o das faturas emitidas aos clientes que a partir de 2013 subscreveram o contrato de prestação de serviços dietéticos. Nelas, para além da rubrica "Utilização das instalações desportivas" (atividade sujeita e não isenta), podem surgir outras rubricas, tais como "Personal Training" (também atividade sujeita e não isenta). Contudo, a esta ou estas, surge sempre associada a rubrica "Prestação de Serviços Dietéticos", à qual correspondem códigos tais como "SDIET"

consideradas pelo sujeito passivo como isentas de IVA nos termos da alínea 1), do artigo 9.º do CIVA.

Acontece que nas referidas faturas (as das mensalidades de quem subscreveu o contrato de prestação de serviços dietéticos), para além das duas rubricas - a referente à utilização das instalações desportivas e a referente à prestação de serviços dietéticos - surge, ainda, uma terceira rubrica. Trata-se de um desconto por subscrição deste serviço, ou seja:

- "Utilização das instalações desportivas" (sujeita a IVA à taxa normal - 23%);*
- "Prestação de serviços dietéticos" (isenta de IVA nos termos da alínea 1) do Art.º 9º do CIVA) Uma terceira rubrica:*
- "Desconto por subscrição de acompanhamento dietético" (sujeito a IVA à taxa normal - 23%)*

Note-se que o SP sujeita o desconto à taxa normal, quando o faz depender da subscrição de um serviço que considera isento e quando ambos os valores são exatamente iguais o que, na prática, transforma este serviço num serviço gratuito.

Isso mesmo pode ler-se no portal da internet do Grupo B... no qual é referido que os seus espaços adotaram uma nova filosofia designada por Life Well "assente em três pilares: "move well, eat well e feel well" sendo que na abordagem à vertente "eat well", é referido que: "o programa tem um custo mensal simbólico de 15 euros, para sócios. Contudo, à mensalidade do clube é retirado esse valor, tomando o programa, na realidade, gratuito." (sublinhado nosso)

Ora, como se constata, o valor da prestação de serviços dietéticos, incluído na faturação, é considerado isento pelo sujeito passivo, nos termos da alínea 1) do art.º 9º do CIVA, enquanto o desconto, de montante igual ao do serviço dietético, é objeto de regularização de IVA a favor do sujeito passivo à taxa de 23%, donde decorre que o valor de imposto a ser entregue ao Estado, proveniente da faturação ao cliente da atividade principal desenvolvida

(utilização de instalações desportivas), sofre uma diminuição por via da regularização na fatura a favor do SP, no valor de 23% aplicado ao montante faturado com isenção: "Prestação de serviços dietéticos".

Através da respetiva faturação, constata-se que o SP entende que todos os serviços que presta na área da nutrição se encontram isentos de IVA. Não é esse, contudo, o nosso entendimento. Efetivamente, na área da nutrição, o sujeito passivo desenvolve a sua atividade em duas vertentes:

- Prestação de Serviços Dietéticos (SDIET);*
- Consultas de Nutrição, isoladas, ou em packs que podem ir até 6 consultas (vários códigos NUT).*

Se o próprio SP faz esta distinção (SDIET e NUT) é porque esses dois códigos encerram conteúdos diversos e, de facto, de toda a análise efetuada, apurámos que o código NUT se refere a consultas de nutrição, enquanto o código SDIET se refere, unicamente, a "Prestação de Serviços Dietéticos". Esta "Prestação de Serviços Dietéticos" surge sempre associada à "Utilização das instalações desportivas", constituindo, assim, uma atividade acessória a esta.

A prová-lo, estão os "Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos" [Anexo 2] de cujas cláusulas, respetivamente, primeira e terceira, se retira o carácter "acessório" desta vertente dos serviços dietéticos, relativamente ao ginásio, já que o acesso à mesma só é "permitido" enquanto durar o "Contrato de Adesão" (contrato para "Utilização das instalações desportivas" - Ginásio) - (Anexo 2) Clausulas 1ª e 3ª:

Caráter acessório:

"Pelo presente a primeira obriga-se a prestar serviços de aconselhamento dietético e nutricional, composto por duas sessões presenciais e dois acompanhamentos telefónicos anuais (...) - (in Clausula 3ª);

"O término do contrato de adesão referente à utilização de atividades desportivas implica automaticamente a cessação do presente contrato (...) - (in Cláusula 3ª - ponto 3.3)

Note-se que é, exatamente, no carácter acessório destas prestações de serviços que focamos a nossa posição e não na falta de cumprimento dos requisitos para a respetiva prática, uma vez que, nessa matéria, solicitamos elementos e podemos assim comprovar a conformidade com os requisitos exigidos no Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho.

Assim, é sobre a demonstração deste carácter acessório da "Prestação de serviços dietéticos" (por contraponto com as consultas de nutrição) e sobre os respetivos enquadramentos em sede de IVA, que nos iremos debruçar no ponto que se segue.

III.1.1.2. Dos fundamentos das correções meramente aritméticas

III.1.1.2.1 Enquadramento fiscal

III.1.1.2.1.1 Direito comunitário

> A Diretiva do IVA estabelece, no n.º 1 do seu artigo 132º, a isenção de determinadas prestações de serviços na área da saúde.

> Beneficiam de isenção, nos termos da alínea b), "a hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos'.

> Por seu turno, a alínea c) isenta "as prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado Membro em causa".

> A este respeito, o TJUE (Tribunal de Justiça da União Europeia) declarou que o conceito de prestações de serviços de assistência médica que figura na alínea c), do n.º 1, do artigo 132º da Sexta Diretiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro de 2006, visa as prestações que tenham por finalidade "diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde" (acórdão de 06-11-2006, Dornier, Processo C-45/01).

> A aceção de que a isenção prevista na alínea c), do nº 1, do artigo 132º da diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 opera independentemente da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas, isto é, tanto é aplicável às pessoas singulares como às pessoas coletivas, decorre necessariamente da interpretação desta disposição imposta pelo TJUE.

> No acórdão de 10 de Setembro de 2002, proferido no processo C-141/00 (caso Kugler, Colet. P. 1-6833, n.º 26) é afirmado, a respeito dessa disposição comunitária, que a mesma tem um carácter objetivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem mencionar a forma jurídica do prestador, pelo que basta tratarem-se de prestações de serviços médicos ou paramédicos e que sejam fornecidas por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

Segundo a jurisprudência do TJUE, nomeadamente o referido Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no processo c-141/00, referente ao caso Kugler, as alíneas b) e c), do n.º 1, do artigo 132.º, da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, embora visem regular a totalidade das isenções aplicáveis às prestações médicas em sentido estrito, têm âmbitos muito distintos.

> Assim, a alínea b), do nº 1, do artigo 132 da Diretiva isenta todas as prestações efetuadas em meio hospitalar.

> Já a alínea c), do nº 1, do artigo 132º da Diretiva, destina-se a isentar as prestações médicas fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do doente, ou em qualquer outro lugar, ou seja, aplica-se a prestações efetuadas fora de organismos hospitalares e no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços, relação que normalmente tem lugar no consultório deste último.

III.1.1.2.1.2 Direito interno

-
- > Aquelas isenções previstas nas alíneas c) e b), do nº 1, do artigo 132º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, foram transpostas para o Direito interno:
- o Para a alínea 1). do artigo 9.º do CIVA (tendo por base a alínea c), do nº 1, do artigo 132º da Diretiva 2006/112/CE) - FORA DE MEIO HOSPITALAR
- o Para a alínea 2), do artigo 9.º do CIVA (tendo por base a alínea b), do nº 1, do artigo 132º da mesma Diretiva 2006/112(CE). - EM MEIO HOSPITALAR
- > Na sequência dessa transposição, a alínea 1) do artigo 9.º do CIVA isenta do imposto, "As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas." - FORA DE MEIO HOSPITALAR
- > A alínea 2), do mesmo artigo prevê ainda estarem isentas de imposto, "As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares".
- > Daqui se retira que as isenções previstas nas alíneas 1) e 2), do artigo 9.º do CIVA, respeitam a "atividades que tenham por objeto diagnosticar, tratar e, se possível, curar as doenças ou anomalias de saúde".
- > Ambas se aplicam independentemente de os serviços serem prestados por uma pessoa singular ou coletiva, assim como da finalidade lucrativa ou não do exercício dessas atividades.
- > A alínea 2), do artigo 9.º do CIVA, destina-se a isentar os serviços de assistência efetuados no meio hospitalar.
- > O SP isenta as suas atividades de prestação de serviços dietéticos com base na alínea 1) do artigo 9º do CIVA (fora do meio hospitalar), conforme se pode verificar pela inscrição em rodapé nas respetivas faturas (Anexo 2), pelo que nos vamos abster de dissecar aqui o conceito de estabelecimento hospitalar, dado não se aplicar a esta situação.
- > Assim sendo, passamos a analisar a isenção aplicada pelo SP à prestação de serviços de nutrição, com base na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

> Ora estabelece a alínea 1) do artigo 9º do CIVA que "estão isentas as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas".

> Uma vez que não existe no CIVA um conceito que defina o que são atividades paramédicas, teremos que nos socorrer de legislação avulsa para proceder ao seu enquadramento:

- Decreto-lei 261/93, de 24 de julho, que, basicamente, define os requisitos académicos exigidos para o desempenho da função e

- Decreto-lei 320/99, de 11 de agosto, mais especificamente o nº 1 do seu artigo 3º, que refere o conteúdo funcional que terá de, necessariamente, compreender a "realização das atividades constantes do anexo ao já referido decreto-lei 261/93, de 24 de julho, tendo como matriz a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação." (dessa lista consta, designadamente, a atividade de "dietista").

> Ainda a propósito do conceito de prestação de serviços médicos, previsto na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, importa lembrar que o Acórdão do TJUE, de 14 de setembro de 2000, Processo 384/98, considera como tais as que consistam em "prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer outra anomalia de saúde" (Processo nº 3251, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, em 2012-06-28).

> E continua: "Tal significa que as prestações de serviços que não tenham este objetivo terapêutico {diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde} ficam excluídas do âmbito de aplicação da isenção, sendo sujeitas a imposto e dele não isentas." (sublinhado nosso).

> Ora a isenção aqui aplicada à Prestação de Serviços Dietéticos, com base na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, não é lícita por não se tratar, efetivamente, de consultas de nutrição, procuradas pelo utente em razão de alguma necessidade que sinta nessa matéria, mas tão-só a "disponibilização" de um serviço com características de aconselhamento ao utente o qual apenas ocorre

no caso de o utente "procurar" esse serviço. Caso não o procure, por dele não sentir necessidade, é-lhe igualmente faturado, nos termos em que já analisámos.

> Tal significa que as prestações de serviços que não tenham tal objetivo terapêutico, mesmo que efetuadas por paramédicos devidamente habilitados para o efeito, encontram-se excluídas do âmbito de aplicação da isenção. Enquadram-se aqui as atividades de mera elaboração de dietas integradas em planos alimentares. (Lembramos que o contrato prevê apenas "duas sessões presenciais" (e não consultas) e "dois acompanhamentos telefónicos anuais", os quais surgem designados por "aconselhamento dietético1}).

> De facto, se alguém necessitar de uma intervenção terapêutica ao nível nutricional, procurará um profissional nessa área, não se inscreverá num ginásio, isto é, o propósito da frequência de um ginásio (ou health club) não será, certamente, o de ser consultado por um nutricionista.

> 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, quando a generalidade desses utentes, durante o mês a que essa fatura respeita, não tem qualquer contacto com o nutricionista (embora lhe tenha sido informado que existe um ao seu dispor).

> Assim, a faturação da prestação de serviços de nutrição não beneficia da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA, estando sujeita a tributação nos termos gerais do CIVA, uma vez que os serviços de aconselhamento nutricional. disponibilizados em complemento da atividade física, não se enquadram no conceito de prestações de serviços médicos nem visam a assistência médica, diagnóstico, tratamento de doenças ou quaisquer anomalias de saúde.

> Ora não sendo aplicável a isenção prevista na alínea 1) do art.º 9º do CIVA, daqui resulta que não pode ser separado na fatura a prestação de serviços de ginásio, da prestação de serviços de nutrição, uma vez que estes últimos fazem parte da prestação de serviços do ginásio, devendo-lhe ser aplicada a liquidação do imposto à taxa normal.

> Efetivamente, o serviço de nutrição é um serviço acessório da prestação de serviço principal que constitui o serviço de ginásio, nos termos a seguir desenvolvidos.

Prestação principal vs acessória

> Decorre do espírito da redação do artigo 2º, n.º 1, c) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, 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 IVA.

> Na esteira deste entendimento vem a jurisprudência comunitária confirmar que uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar de melhores condições do serviço principal prestado. Assim, quando existem prestações de serviços que visam melhorar as finalidades prosseguidas pelos ginásios, tornam-se suscetíveis de constituir operações "puramente acessórias" ou "estritamente conexas".

Este conceito resulta da jurisprudência comunitária nos seguintes acórdãos:

– Acórdão de 22 de outubro de 1998 "T.P.Madgett, R.M. Baldwin e The Howden Court Hotel", Processos apensos C-308/96 e C-94/97, onde o Tribunal considerou que poderia haver prestações que, embora relacionadas com a prestação principal, "não constituem (...) um fim em si, mais um meio de beneficiar das melhores condições do serviço principal.", concluindo nesse contexto que se trata de "prestações (...) puramente acessórias relativamente às prestações [efetuadas a título principal].".

-
- Acórdão de 25 de fevereiro de 1999, "Card Protection Plan LM", Processo C-349/96, através do qual o TJCE firmou o entendimento de que "uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador".
- Acórdão de 27 de setembro de 2012, "Field Fisher Waterhouse LLP", processo C-392/11, o Tribunal de Justiça declarou que se está em presença de uma prestação única quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a outra ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias, a que se aplica o tratamento fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser 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. Neste sentido, *vide* os seguintes acórdãos: a) CPP - Processo n.º C-349/96, Colet., p. I-973, n.º 30. de 25 de fevereiro de 1999; b) Part Service, C-25/06, Colet., p. I-897, n.º 52 de 21 de fevereiro de 2008; c) Bog e outros, Processos n.ºs C-97/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, Colet., p. I-1457, n.º 54, de 10 de março de 2011).
- Acórdão de 17 de Janeiro de 2013, "BGZ Leasing Sp.z o.o.", Processo C-224/11, onde se refere que está "em causa uma operação única, nomeadamente, quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial" e que "a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a função/idade do sistema do IVA". Continua, ainda, referindo que "para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa", designadamente, "uma determinada conexão entre si".

Ainda segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, designadamente no nº 30 deste acórdão que se vem referindo (processo C-224/11), "uma prestação é considerada acessória em relação a uma prestação principal, nomeadamente, quando não constitua para a clientela um fim em si, mas sim um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador".

Este acórdão é particularmente relevante, na medida em que reforça a ideia de que, para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa.

III.1.1.3 Da análise dos factos

No âmbito das presentes Ordens de Serviço, e como já foi referido, 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 "Personal Training" (atividade também sujeita), contudo, surge sempre associada a rubrica "Prestação de Serviços Dietéticos", à qual correspondem códigos tais como "SDIET", 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" (sujeito a IVA à taxa normal - 23%).

Ainda tendo em conta o enquadramento fiscal dos serviços de dietética e nutrição (Ponto III.1.1.2.1/2. -Comunitário e Interno), é de salientar que a atividade de "Dietética", não obstante estar prevista no ponto 5 da lista anexa ao D.L. n.º 261/93 de 24.07, esse facto determina, tão só, que se trata de uma atividade paramédica cuja isenção está prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, desde que o seu exercício tenha como objetivo terapêutico diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar (génese da alínea c) do artigo 132º da diretiva do IVA que, por transposição, deu origem à alínea 1) do artigo 9º do

CIVA, esta sim, determinante das condições de aplicabilidade de isenção de IVA em matéria de prestação de serviços de saúde).

Assim sendo, é determinante para a aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA, que estejam 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 prestações 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 de 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 do artigo 9º do CIVA, configurando operações sujeitas a imposto e dele não isentas, passíveis de tributação à taxa normal prevista no artigo 18º 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.

Da análise a diversos "Contratos de Adesão" e "Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos" (Anexo 2) se retira, designadamente a partir das suas cláusulas primeira, terceira e quinta, que o acesso aos serviços dietéticos só é possível enquanto existir o contrato de adesão para a utilização das instalações desportivas. De facto, e não obstante a cláusula quinta estabelecer que a extinção do contrato de prestação de serviços dietéticos não implica a anulação do contrato de adesão para a utilização das instalações desportivas, nem qualquer alteração às condições subscritas pelo utente, já o inverso, ou seja, 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. Assim, considerando a análise efetuada à atividade efetivamente exercida pela entidade, nomeadamente por via da análise dos contratos, da faturação e face aos critérios enunciados no presente relatório sobre o enquadramento fiscal das operações praticadas, 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.

Fica assim demonstrado o carácter acessório da "Prestação de serviços dietéticos" (identificada pelo sujeito passivo por diversos códigos "SDIET") enquanto atividade de aconselhamento nutricional disponibilizada aos utentes que subscrevem um contrato de adesão ao ginásio, em oposição às consultas de nutrição, efetivamente prestadas por profissionais especializados. Estas consultas são adquiridas pelos utentes, isoladamente ou em pacotes que podem ir até 6 consultas, sendo que, nestes casos, estamos perante situações que visam, claramente, "diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde" daqueles sócios da HP ALGÉS que sentem fragilidades ou mesmo problemas ao nível físico que podem estar relacionados com questões nutricionais e de alimentação e que recorrem à compra deste serviço que lhes é faturado através do código "NUT" ou variantes do mesmo, conforme o número de consultas adquiridas.

Assim, o sujeito passivo deveria ter procedido à liquidação de IVA sobre a "Prestação de Serviços Dietéticos" (códigos "SDIET"), uma vez que, relativamente às mesmas - e tão só a essas - não se mostram reunidas as condições para beneficiar da isenção prevista na alínea 1). do art.º 9.º do CIVA.

III.1.1.4 Das propostas de correção (ao IVA não liquidado) - Anos 2013 e 2014
Como já referido ao longo deste relatório, a nossa análise baseou-se nos elementos e esclarecimentos que nos foram facultados.

Para determinação do 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 9º do CIVA, foram trabalhados, respetivamente, os ficheiros "III-F Prest Serv CON 2013" e "III-FJPrest Serv CON 2014", consoante se trate do exercício de 2013 ou 2014, evidenciando-se os códigos dos artigos relativos àquela prestação de serviços (códigos "SDIET"). Estes ficheiros incluem as mensalidades pagas pelos utentes pela utilização das instalações desportivas e serviços secundários relacionados.

Assim, destes ficheiros, foram extraídas, por cada fatura, as linhas que indicam, cumulativamente:

III.1.1.4 Das propostas de correção (ao IVA não liquidado) -Anos 2013 e 2014

Quadro n.º 9: Linhas faturas com código SDIET

Artigo	Descrição	Subfam.	Gr.Fact
SDIET	Prestação de Serviços Dietéticos	NUTS	Subs

Relembramos que, por vezes, ao invés do Artigo: "SDIET" surgem designações tais como: "SDIET1", ou outras, todas elas significando "Prestação de Serviços Dietéticos".

De tudo o exposto, elaboramos os quadros que se seguem, os quais servem de base às correções propostas para os anos de 2013 e 2014, respetivamente:

Quadro n.º 10: Correção proposta ano 2013

Ano - 2013	Correção proposta	
Período IVA	Faturação - Artigos SDIET e SDIET1 - Prestação de Serviços Dietéticos; GR. Fact: Subs; Subfam: NUTS (1) (Base Tributável)	Valor IVA (3)
jan-13	405,00 €	93,15 €
fev-13	1.965,00 €	451,95 €
mar-13	3.225,00 €	741,75 €
abr-13	8.205,00 €	1.887,15 €
mai-13	14.130,00 €	3.249,90 €
jun-13	21.165,00 €	4.867,95 €
jul-13	22.170,00 €	5.099,10 €
ago-13	23.790,00 €	5.471,70 €
set-13	29.045,00 €	6.680,35 €
out-13	31.909,13 €	7.339,10 €
nov-13	34.291,33 €	7.887,01 €
dez-13	35.330,00 €	8.125,90 €
Total Geral	225.630,46 €	51.895,01 €

(1) - valores fornecidos pelo sujeito passivo

Quadro n.º 11: Correção proposta ano 2014

Ano - 2014	Correção proposta	
Período IVA	Faturação - Artigos SDIET e SDIET1 - Prestação de Serviços Dietéticos; GR. Fact: Subs; Subfam: NUTS (2) (Base Tributável)	Valor IVA (3)
jan-14	36.030,00 €	8.286,90 €
fev-14	38.140,00 €	8.772,20 €
mar-14	39.758,66 €	9.144,49 €
abr-14	40.261,67 €	9.260,18 €
mai-14	40.175,00 €	9.240,25 €
jun-14	40.345,00 €	9.279,35 €
jul-14	40.095,00 €	9.221,85 €
ago-14	36.656,00 €	8.430,88 €
set-14	40.960,00 €	9.420,80 €
out-14	42.326,00 €	9.734,98 €
nov-14	40.690,00 €	9.358,70 €
dez-14	40.630,00 €	9.344,90 €
Total Geral	476.067,33 €	109.495,48 €

(2) - valores fornecidos pelo sujeito passivo

(3) - Taxa de IVA de 23%, nos termos do art.º 18.º do CIVA

(...)

III. 1.3 Resumo Correção IVA (Total) -Anos 2013 e 2014

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 artigo 18º do CIVA, sobre as intituladas "Prestações de Serviços Dietéticos", decorrente da não aplicabilidade, a estas operações, da isenção constante da alínea 1) do artigo 9º do CIVA e tendo em conta o direito à dedução regulado nos artigos 19.º a 26º do CIVA, quer o IVA liquidado, quer o IVA dedutível relacionados com esta atividade, vão ser alvo de correção nos anos de 2013 e 2014, resultando daí os valores resumidos no quadro que se segue:

Quadro n.º 21: Resumo correções propostas DP IVA anos de 2013 e 2014

Proposta Correção									
Ano de 2013					Ano - 2014				
Período IVA	Faturação - Artigos SDIET e SDIET1 - Prestação de Serviços Dietéticos; GR. Fact; Subfam: NUTS (*) (Base Tributável) - (C03)	Valor IVA C04 ("IVA em falta a liquidar") (1)	Valor IVA C24 (IVA dedutível - Outros bens e serviços") (2)	Iva em falta (3) = (1) - (2)	Período IVA	Faturação - Artigos SDIET e SDIET1 - Prestação de Serviços Dietéticos; GR. Fact; Subfam: NUTS (*) (Base Tributável) - (C03)	Valor IVA C04 ("IVA em falta a liquidar") (4)	Valor IVA C24 (IVA dedutível - Outros bens e serviços") (5)	Iva em falta (6) = (4) - (5)
jan-13	405,00 €	93,15 €	- €	93,15 €	jan-14	36.030,00 €	8.286,90 €	98,79 €	8.188,11 €
fev-13	1.965,00 €	451,95 €	- €	451,95 €	fev-14	38.140,00 €	8.772,20 €	43,09 €	8.729,11 €
mar-13	3.225,00 €	741,75 €	- €	741,75 €	mar-14	39.758,68 €	9.144,49 €	471,87 €	8.672,82 €
abr-13	8.205,00 €	1.887,15 €	2.460,57 €	-573,42 €	abr-14	40.281,67 €	9.280,18 €	843,41 €	8.416,77 €
mai-13	14.130,00 €	3.249,90 €	1.751,28 €	1.498,62 €	mai-14	40.175,00 €	9.240,25 €	476,18 €	8.764,07 €
jun-13	21.165,00 €	4.867,95 €	2.537,59 €	2.330,36 €	jun-14	40.345,00 €	9.279,35 €	482,15 €	8.797,20 €
jul-13	22.170,00 €	5.099,10 €	1.678,54 €	3.422,56 €	jul-14	40.095,00 €	9.221,85 €	347,91 €	8.873,94 €
ago-13	23.790,00 €	5.471,70 €	1.403,53 €	4.088,17 €	ago-14	36.856,00 €	8.430,88 €	481,88 €	7.969,00 €
set-13	29.045,00 €	6.680,35 €	1.433,34 €	5.247,01 €	set-14	40.960,00 €	9.420,80 €	425,30 €	8.995,50 €
out-13	31.909,13 €	7.339,10 €	1.443,61 €	5.895,49 €	out-14	42.328,00 €	9.734,98 €	76,74 €	9.658,24 €
nov-13	34.291,33 €	7.887,01 €	2.307,81 €	5.579,20 €	nov-14	40.690,00 €	9.358,70 €	850,73 €	8.507,97 €
dez-13	35.330,00 €	8.125,90 €	3.097,83 €	5.028,07 €	dez-14	40.630,00 €	9.344,90 €	833,14 €	8.511,76 €
Total	225.630,46 €	51.895,01 €	18.112,09 €	33.782,92 €	Total	476.067,33 €	109.495,48 €	5.411,00 €	104.084,48 €

Z) Na sequência da inspeção, foram emitidas as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios que constam dos documentos n.ºs 1 e 2, 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 € 28.754,87 de IVA e € 5.063,92 de juros compensatórios:

– Liquidação de IVA n.º 2018..., referente ao período 2013/01, no valor de € 93,15;

- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 491,95, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 90,09, referente ao período 2013/02;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 3.997,32, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 742,51, referente ao período 2013/06;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 3.422,56, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 624,87, referente ao período 2013/07;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 2.119,08, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 379,92, referente ao período 2013/08;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 7.196,12, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.264,93, referente ao período 2013/09;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 5.895,49, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.017,57, referente ao período 2013/10;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 5.579,20, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 994,03, referente ao período 2013/11;

Relativas ao ano de 2014, todas de 14-04-2018, no montante total de € 105.074,96 de IVA e 15.280,876 de juros compensatórios:

- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 13.218,20, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 2.150,79, referente ao período 2014/01;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 8.729,11, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.390,91, referente ao período 2014/02;

- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 8.672,82, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.351,53, referente ao período 2014/03;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 8.416,78, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.283,96, referente ao período 2014/04;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 8.764,07, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.309,08 referente ao período 2014/05;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 8.797,22, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.283,18, referente ao período 2014/06;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 8.873,95, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.265,20, referente ao período 2014/07;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 7.969,01, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.109,98, referente ao período 2014/08;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 8.974,83, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.219,58, referente ao período 2014/09;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 9.658,24, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.280,70, referente ao período 2014/10;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 13.002,73, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.635,85, referente ao período 2014/12;

Relativa ao ano de 2015, de 14-04-2018:

- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 4.017,00, e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 643,24.

- AA)** A Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações;
- BB)** 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:

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. 140 e seguintes), tendo concluído que, e passamos a citar (fl.146 verso): "... verificou-se que, a partir de 2013, nas faturas emitidas pelo sujeito passivo aos seu 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. 129.

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. 129.

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. 129).

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. 223 a 225, 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. 133 a 137, 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 rédito 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 rédito, sendo este o valor €225.630,46 para o ano de 2013 e de €476.067,33 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 consequentemente 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 n.º 1 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.

CC) A pedido do grupo B... Portugal, 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)

DD) 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 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.

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, na decisão da reclamação graciosa, 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*

¹ Publicitada em

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

frequência do ginásio estar sujeita a IVA à taxa normal e outra parte dessa mensalidade estar isenta de IVA».

Na decisão da reclamação graciosa, 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. Faltarão 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 actos 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 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

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.

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.

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

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.

3.3. 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 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, **competê 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),*

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"*.

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 com 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 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*

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.

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 de IVA n.º 2018..., referente ao período 2013/01, no valor de € 93,15;
 - Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 491,95, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 90,09, referente ao período 2013/02;
 - Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 3.997,32, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 742,51, referente ao período 2013/06;
 - Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 3.422,56, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 624,87, referente ao período 2013/07;
 - Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 2.119,08, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 379,92, referente ao período 2013/08;

- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 7.196,12, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.264,93, referente ao período 2013/09;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 5.895,49, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.017,57, referente ao período 2013/10;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 5.579,20, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 994,03, referente ao período 2013/11;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 13.218,20, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 2.150,79, referente ao período 2014/01;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 8.729,11, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.390,91, referente ao período 2014/02;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 8.672,82, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.351,53, referente ao período 2014/03;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 8.416,78, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.283,96, referente ao período 2014/04;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 8.764,07, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.309,08 referente ao período 2014/05;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 8.797,22, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.283,18, referente ao período 2014/06;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 8.873,95, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.265,20, referente ao período 2014/07;

- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 7.969,01, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.109,98, referente ao período 2014/08;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 8.974,83, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.219,58, referente ao período 2014/09;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 9.658,24, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.280,70, referente ao período 2014/10;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 13.002,73, e respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.635,85, referente ao período 2014/12;
- Liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 4.017,00, e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no valor de € 643,24.

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 € **158.834,75**.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.672,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 06-11-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Sérgio Vasques)

(Arlindo José Francisco)