

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 181/2019-T

Tema: IVA - Ginásios; Consultas de Nutrição; Isenção; Desnecessidade de reenvio prejudicial; Dedução; n.º 3 do artigo 19.º do CIVA.

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro **Alexandre Andrade**, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, constituído em 29 de Maio de 2019, decide no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA. (adiante designada apenas por Requerente), NIF..., com sede na ..., n.º..., ..., ...-... ..., apresentou um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado apenas por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada apenas por Requerida).

A Requerente apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral (identificando as liquidações que impugna) [...] *DOS ACTOS DE LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS DE IVA QUE SE IMPUGNAM E DE QUE SE PRETENDE A SUA DECLARAÇÃO DE ILEGALIDADE: 1. DAS LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS DE IVA DO ANO 2014¹; 2. A sociedade contribuinte [...], ora Impugnante, não concorda com as liquidações adicionais de IVA e juros de mora e compensatórios de que foi alvo, relativas aos anos de 2014 e 2015, decorrente das correções efetuadas pela Autoridade Tributária, em sede de processo de inspeção tributária, de acordo com as Ordens de serviço n.º OI2017... e OI2018... . 3. Foi a sociedade contribuinte, ora Impugnante, notificada para proceder ao pagamento da quantia total, a título de capital,*

¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

relativo a imposto de IVA do ano de 2014, correspondente a EUR 1.083,61² [...], de acordo com o alegado pela Autoridade Tributária como correções propostas, em sede de relatório final, da inspeção tributária de que a sociedade foi alvo. 4. Ao referido valor acresceram juros³ de mora e compensatórios no valor de EUR 156,51⁴ [...]. 5. No total global⁵ de capital e juros de mora e compensatórios de EUR 1.240,12⁶ [...], no que concerne ao IVA de 2014. 6. De facto, a sociedade contribuinte foi notificada das seguintes demonstrações de acerto de contas e demonstrações de liquidação de IVA e juros de mora e compensatórios de IVA do ano de 2014, com a data de 17 de Dezembro de 2018, como a última data para a sociedade contribuinte proceder ao pagamento voluntário, que infra se indicam: 7. Número:..., liquidação n.º ..., no valor total de EUR 58,08 [...] de correção, referente ao capital do IVA do período de Janeiro de 2014; 8. Número: ..., liquidação n.º..., no valor total EUR 108,68 [...] de correção, referente ao capital do IVA do período de Fevereiro de 2014; 9. Número:..., liquidação n.º..., no valor total de correção de EUR 124,20 [...] de correção, referente ao capital do IVA do período de Março de 2014; 10. Número:..., liquidação n.º..., no valor total de correção de 117,30 [...] de correção, referente ao capital do IVA do período de Abril de 2014; 11. Número..., liquidação n.º..., no valor total de correção de EUR 117,30 [...] de correção, referente ao capital do IVA do período de Maio de 2014; 12. Número: ..., Liquidação n.º..., no valor total de correção de EUR 112,13 [...], referente ao capital do IVA do período de Junho de 2014; 13. Número: ..., liquidação n.º..., no valor total de correção de EUR 100,05 [...], referente ao capital do IVA do período de Julho de 2014; 14. Número..., liquidação n.º ..., no valor total de correção de EUR 98,33 [...] referente ao capital do IVA do período de Setembro de 2014; 15. Número..., liquidação n.º ..., no valor total de correção de EUR 96,60 [...], referente ao capital do IVA do período de Outubro de 2014; 16. Número..., liquidação n.º..., no valor total de correção EUR 106,95 [...] referente ao capital do IVA do período de Novembro de 2014; 17. No valor total de correção de EUR 43,99 [...], referente ao capital do IVA do período de Dezembro de 2014; 18. ID documento: 2018..., n.º de compensação 2018..., no valor total final de IVA do ano de 2014,

² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

de EUR 1083,61 [...]; 19. ID documento 2018..., n.º de compensação 2018..., no valor total final de juros pelo IVA do ano de 2014 de EUR 156,51 [...]. [...] 1.3. **DAS LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS DE IVA DO ANO DE 2015**⁷ 22. **Foi a sociedade contribuinte, ora Impugnante, notificada para proceder ao pagamento da quantia total, a título de capital, relativo a imposto de IVA, do ano de 2015, correspondente a EUR. 26.642,78**⁸ [...]. 23. **Ao referido valor acresceram juros**⁹ de mora e compensatórios **no valor de EUR. 3.067,26**¹⁰ [...]. 24. **No total de EUR. 29.710,04**¹¹ [...], no que concerne ao IVA, capital e juros de mora e compensatórios do ano de 2015. 25. Mais, foi a sociedade contribuinte, ora Impugnante, notificada das seguintes demonstrações de acerto de contas e demonstrações de liquidação de IVA e juros de mora e compensatórios de IVA do ano de 2015, com a data de 31 de Dezembro de 2018, como a última data para a sociedade contribuinte proceder ao pagamento voluntário, que infra se indicam: 26. ID documento: 2018..., compensação n.º 2018..., no valor total de correção de EUR 86,25 [...], referente ao capital do IVA do período de Janeiro de 2015; 27. ID documento: 2018..., compensação n.º 2018..., no valor total de correção de EUR 134,90 [...], referente ao capital do IVA do período de Fevereiro de 2015; 28. ID documento 2018..., compensação n.º 2018..., no valor total de correção de EUR 138,92 [...], referente ao capital do IVA do período de Março de 2015; 29. ID documento 2018..., compensação n.º 2018..., no valor total de correção de EUR 126,39 [...], referente ao capital do IVA do período de Abril de 2015; 30. Número ..., n.º de liquidação ..., no valor total de correção de EUR 91,43 [...], referente ao capital do IVA do período de Maio de 2015; 31. Número..., n.º de liquidação..., no valor total de correção EUR 87,98 [...], referente ao capital do IVA do período de Junho de 2015; 32. Número ..., n.º de liquidação..., no valor total de correção EUR 86,25 [...], referente ao capital do IVA do período de Julho de 2015; 33. Número..., n.º de liquidação ..., no valor total de correção EUR 84,53 [...], referente ao capital do IVA do período de Setembro de 2015; 34. Número..., n.º de liquidação ..., no valor total de correção EUR 170,43 [...], referente ao capital do IVA do período de Outubro de 2015; 35. Número ..., n.º de liquidação..., no valor

⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

total de correção EUR 168,71 [...], referente ao capital do IVA do período de Novembro de 2015; 36. Número ..., n.º de liquidação..., no valor total de correção EUR 107,41 [...] referente ao capital do IVA do período de Dezembro de 2015; 37. ID Documento 2018..., n.º de liquidação..., no valor total de correção de EUR 2.277,34 [...], referente ao capital do IVA do período de Janeiro de 2016; 38. ID Documento 2018..., n.º de liquidação ..., valor total de correção de EUR 2.724,02 [...], referente ao capital do IVA do período de Fevereiro de 2016; 39. ID Documento 2018..., liquidação n.º..., valor total de correção de EUR 678,90 [...], referente ao capital do IVA do período de Março de 2016; 40. ID Documento 2018..., com o número de compensação 2018..., no valor de correção de EUR 20.476,06 [...], referente ao capital do IVA do período Junho de 2016; 41. ID Documento 2018 ..., com o número de compensação ..., no valor de EUR 307,02 [...], referente aos juros de mora de 01 de Janeiro de 2016 a 21 de Novembro de 2018; 42. ID Documento 2018 ..., com o número de liquidação ..., no valor de EUR 354,90 [...], referente aos juros de mora de 12 de Abril de 2016 a 21 de Novembro de 2018; 43. ID Documento 2018..., com o número de liquidação..., no valor de EUR 85,66 [...], referente aos juros de mora de 11 de Maio de 2016 a 21 de Novembro de 2018; 44. ID Documento 2018..., com o número de liquidação 2018..., no valor de EUR 2.319, 68 [...], referente aos juros de mora, de 01 de Junho de 2016 a 22 de Novembro de 2018.

Completa a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, [...], vem, a sociedade contribuinte, ora Impugnante, por esta via, **impugnar as liquidações adicionais de IVA**¹², capital e juros de mora e compensatórios, o que faz, com especial destaque, impugna expressamente o Ponto III do relatório final proferido pela Autoridade Tributária, relativo ao valor declarado no campo 8 - operações com direito à dedução - **das declarações de IVA correspondente a valores cobrados aos clientes/sócios, relativamente à prestação de serviços relacionadas com a atividade - Outras Atividades de Saúde Humana, NE, com o CAE 86906 - serviços prestados na B...- em que a sociedade contribuinte não liquidou IVA por entender se tratarem de operações isentas, no que concerne aos dois anos de 2014 e 2015**¹³. [...] E bem assim, **no que concerne ao ano de 2015**¹⁴, vem, a sociedade contribuinte, ora impugnante,

¹² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*impugnar as liquidações adicionais de IVA*¹⁵, capital e juros de mora e compensatórios, que lhe foram tributadas, também aqui impugna expressamente o Ponto III do relatório final, *por não ser considerada a dedução efetuada pela sociedade contribuinte em Maio de 2015, referente a uma fatura emitida pela sociedade-mãe – C..., Sa., Fatura n.º F2015/3 de 04 de Maio de 2015*¹⁶, num valor de EUR 110.259,04 [...], com um valor de IVA de EUR 25.359,58 [...]. [...] No total da fatura com IVA incluído, [...] de EUR 135.618,62 [...]. [...] Dedução que a sociedade A..., Lda. considera como efetuada devidamente, caso assim não se considere, o que apenas se coloca a título de precaução de patrocínio, sempre se dirá que a sociedade mãe – C..., SA., procedeu ao pagamento daquele IVA. [...] Pelo que, sobre a mesma operação a autoridade Tributária encontra-se a duplicar a taxação do IVA [...].

No Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente, requer, a final, *TERMOS EM QUE*, [...], *MEDIANTE PRONÚNCIA ARBITRAL FAVORÁVEL À SOCIEDADE CONTRIBUINTE, A... LDA., ORA IMPUGNANTE, DEVE A PRESENTE IMPUGNAÇÃO SER CONSIDERADA PROCEDENTE, POR FUNDAMENTADA E PROVADA, E EM CONSEQUÊNCIA DEVE A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA SER CONDENADA A: - ANULAR AS LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS DE IVA, ACIMA MELHOR IDENTIFICADAS, RELATIVAS ANOS DE 2014 E 2015, PELOS SEGUINTE FUNDAMENTOS: A) POR ERRÓNEA QUALIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS, JÁ QUE AS LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS DE IVA NÃO SÃO DEVIDAS, PORQUE ISENTA A ACTIVIDADE DA NUTRIÇÃO, COMO ACTIVIDADE PARAMÉDICA, NOS TERMOS E AO ABRIGO DO DISPOSTO NO ARTIGO 9.º DO CIVA E INFORMAÇÕES VINCULATIVAS ACIMA INDICADAS; B) POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO, POR FUNDAMENTAÇÃO INSUFICIENTE E PARCIAL DO RELATÓRIO FINAL, QUE DEU ORIGEM ÀS LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS DE IVA, FUNDAMENTAÇÃO QUE IGNOROU O ANEXO À FATURA 2015/3 DE 04.05.2015 E NÃO PODE IGNORAR OS ELEMENTOS TRAZIDOS AO PROCESSO PELA SOCIEDADE IMPUGNANTE, NOMEADAMENTE AS FATURAS DOS GASTOS TIDOS COM OS PROJECTOS QUE JUSTIFICAM A FACTURA EMITIDA PELA C..., SA, TENDO O IVA DESSA FATURA SIDO CORRECTAMENTE DEDUZIDO, NÃO HAVENDO LUGAR A*

¹⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

CORREÇÃO; C) AINDA POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO, POR FUNDAMENTAÇÃO INSUFICIENTE E PARCIAL DO RELATÓRIO FINAL, QUE DEU ORIGEM ÀS LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS DE IVA, DADO QUE AS CONCLUSÕES RETIRADAS TIVERAM POR BASE DECLARAÇÕES DE 13 SÓCIOS AMOSTRA REDUZIDA, E ERRADAMENTE INTERPRETADAS POR IGONAR OUTRAS RESPOSTAS QUE LEVARIAM A UMA CONCLUSÃO DIFERENTE; NO ALEGADO CONCEITO RESTRITO DE CONSULTA MÉDICA E PARAMÉDICA E NA ALEGADA CONCEPÇÃO DA NECESSIDADE DA EFECTIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO AO INVÉS DA SUA DISPONIBILIZAÇÃO E BEM ASSIM, NA ALEGADA CONCEPÇÃO DO SERVIÇO COMO MEIO ACESSÓRIO E NÃO PRINCIPAL, O QUE NÃO SE VERIFICA, O SERVIÇO DE NUTRIÇÃO É AUTÓNOMO E DISTINTO DO FITNESS, APENAS SÃO COMPLEMENTARES. DEVE ASSIM, CONSEQUENTEMENTE A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA SER CONDENADA A : - RESTITUIR AS QUANTIAS PRESTADAS PELA SOCIEDADE CONTRIBUINTE, ORA IMPUGNANTE, PAGAMENTO SOB PROTESTO, ACRESCIDAS DOS JUROS DE MORA VENCIDOS E VINCENDOS ATÉ EFETIVA E INTEGRAL RESTITUIÇÃO, BEM COMO DE CUSTAS, INCLUINDO AS DE PARTE. - ANULAR DE TODOS E QUAISQUER PROCESSOS DE CONTRAORDENAÇÃO, JUROS E COIMAS ASSOCIADOS.

Na Resposta, a Requerida diz, Vem o presente pedido de pronúncia arbitral (ppa) deduzido contra as liquidações adicionais de IVA e juros de mora e compensatórios, relativas aos anos de 2014 e 2015 [...], decorrente das correções do procedimento inspetivo tributário, de acordo com as Ordens de Serviço n.º OI2017... e OI 2018... . A Requerente vem reiterar a sua audiência prévia, em sede de procedimento inspetivo, advogando que os serviços de nutrição e dietética foram efetivamente prestados, discordando da conceção da Autoridade Tributária sobre nutrição. [...] Pretendendo-se, a final, a declaração da ilegalidade dos atos tributários de liquidação indicados, com fundamento em vícios de errada qualificação dos rendimentos, vícios de falta de fundamentação de facto e de direito e violação do princípio da legalidade fiscal.

Na Resposta, a Requerida pugna pela manutenção dos atos tributários aqui em causa, por conformes à lei.

Mais refere a Requerida na Resposta, *Face este enquadramento factual, verificamos que a questão central dos autos consiste em determinar se, do ponto de vista do IVA, as prestações de serviços de aconselhamento dietético, cujo direito é adquirido no momento da assinatura do contrato de adesão, devem ser tratados como operações distintas, tributáveis separadamente, ou como um única operação complexa, composta de vários elementos.*

A Requerida, na Resposta, refere ainda, *No entanto, se entender o Tribunal que as especificidades do caso em apreço não permite a aplicação da Jurisprudência já produzida pelo TJUE, então, salvo melhor opinião, deverão ser colocadas à apreciação do TJUE as questões acima formuladas. Entender de outro modo é ir flagrantemente contra a doutrina emanada pelo TJUE pelo que, desde já se requer que, caso o Tribunal tenha dúvidas sobre o carácter acessório dos serviços de dietista face à prestação principal que consiste na utilização do ginásio, deverá submeter a presente situação à apreciação do próprio TJUE, devendo ser promovido o respetivo reenvio prejudicial, nos termos do artigo 267.º do TFUE.*

Na Resposta, a Requerida refere também, *Da dedutibilidade do IVA da Fatura 20115/3 – C... S.A.. Por isso bem andaram os SIT ao concluir que (...) não estando factualmente comprovada a existência dos projetos referidos, existem indícios que a fatura emitida em maio de 2015 à A... pela empresa mãe, a C..., fazendo com que a A... usufruísse indevidamente de IVA dedutível, indicia tratar-se de faturação falsa, não sendo o IVA dedutível nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 19.º do CIVA.*

Pede, a final, a Requerida, na Resposta, o seguinte: *Nestes termos, e nos demais de Direito [...], deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado IMPROCEDENTE por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas consequências legais. Ou caso assim não se entenda, deverá o Tribunal Arbitral submeter a presente situação à apreciação do próprio TJUE, devendo ser promovido o respetivo reenvio prejudicial, nos termos do artigo 267.º do TFUE.*

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 18 de Março de 2019 e posteriormente notificado à Requerida.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como Árbitro do Tribunal Arbitral Singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 10 de Maio de 2019, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 29 de Maio de 2019.

Em 30 de Maio de 2019, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Tendo sido constituído o Tribunal Arbitral, notifique-se, nos termos do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando que deve ser remetido ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Em 2 de Julho de 2019 a Requerida apresentou Resposta e juntou o Processo Administrativo.

Em 8 de Julho de 2019, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *A Requerente apresentou o seu Pedido de Pronúncia Arbitral. A Requerida apresentou a sua Resposta. Na Resposta, a Requerida **suscita a questão de um eventual pedido de reenvio prejudicial ao TJUE**, conforme os termos e fundamentação constantes da referida Resposta. A Requerida, também na Resposta, **refere que o requerimento de prova testemunhal deverá ser indeferido**, conforme os termos e fundamentação constantes da referida Resposta. A Requerente, no seu Pedido de Pronúncia Arbitral refere, individualizando, nos “meios de prova”: “declarações **de parte: anterior** gerência”. Antes de mais e de harmonia com o Princípio do Contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às Partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo, e do Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, **notifique-se a Requerente para, no prazo de 10 (dez) dias:** a) Se pronunciar, dizendo o que tiver por conveniente, sobre o eventual pedido de reenvio prejudicial ao TJUE suscitado pela Requerida na Resposta. b) Informar se, face às posições das Partes, assumidas nos*

Articulados, mantém interesse na prova testemunhal por si indicada no Pedido de Pronúncia Arbitral, ou se prescinde das mesmas. Mantendo-se o interesse da Requerente, deverá esta, no mesmo prazo, indicar, relativamente a cada testemunha, quais os concretos pontos do Requerimento Inicial que serão objeto daquele tipo de prova. c) Informar o Tribunal Arbitral Singular sobre o enquadramento pretendido com as declarações **de parte** da **anterior** gerência por si indicada no Pedido de Pronúncia Arbitral. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes. A Requerente respondeu a este Despacho Arbitral em 17 de Julho de 2019.

Em 24 de Julho de 2019, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: A Requerente mantém o interesse na prova testemunhal e nas declarações de parte da anterior gerência, tal como indicado por si no Pedido de Pronúncia Arbitral e no requerimento apresentado. A Requerida não apresentou prova testemunhal. Como ensina Jorge Lopes de Sousa, in *Guia da Arbitragem Tributária*, 3.ª Edição, 2017, Almedina, **O número de testemunhas a inquirir não poderá exceder 3 por cada facto, nem o total de 10 por cada ato tributário impugnado** [artigo 118.º, n.º 1 do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT. Como também ensina Jorge Lopes de Sousa, in *Guia da Arbitragem Tributária*, 3.ª Edição, 2017, Almedina, As testemunhas a inquirir em processos arbitrais **deverão ser apresentadas pelas partes**, como está insito no n.º 2 do artigo 2.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), ao estabelecer que os “encargos com a produção de prova são suportados **diretamente** pelas partes”. Como ensina Abílio Neto in *Novo Código de Processo Civil*, Anotado, 2017, Almedina, na inabilidade legal que afeta as “partes” para deporem como testemunhas estão abrangidos [...] o representante de pessoa coletiva (artigo 453.º, n.º 2) [...]. De salientar que é no momento da inquirição, na audiência de julgamento, que é aferida a capacidade para depor, de tal modo que tanto pode ocorrer que uma pessoa não tenha capacidade no momento do arrolamento mas já a tenha no de depor, como a inversa também é verdadeira, como sucede frequentemente em relação a representantes de pessoas coletivas, tanto por cessação voluntária do mandato (ou renúncia), como não reeleição. É entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que “antigos gerentes” não são Partes, uma vez que, não as representam. **Sem prejuízo, entende este Tribunal Arbitral Singular que os antigos gerentes podem ser ouvidos como testemunhas.** Assim, Para a Reunião prevista no artigo 18.º do

*Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), designa-se o dia 17 de Outubro de 2019, às 10h15 horas. Na Reunião serão ouvidas as testemunhas, a apresentar pela Requerente, devendo esta ter em atenção, nas testemunhas a apresentar, as limitações estabelecidas na Lei. A Mandatária (os Mandatários) da Requerente e as Juristas designados pela AT, aqui Requerida, **devem ir preparadas para alegar oralmente**, sem prejuízo de as Partes acordarem em alegações escritas. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.*

Em 19 de Setembro de 2019, a Requerida juntou requerimento onde, a final, diz, [...] *deve ser determinada a suspensão da instancia com vista ao reenvio das questões referidas e da obtenção da resposta à questão já reenviada, o que desde já se requer.* A Requerente respondeu em 27 de Setembro de 2019, dizendo, a final, *entende a Requerente que o Tribunal Arbitral-CAAD é soberano e exclusiva e materialmente competente para decidir a presente questão, não se podendo concordar com o solicitado reenvio prejudicial da questão ao TJUE.*

Em 17 de Outubro de 2019 realizou-se a reunião, nos termos do artigo 18.º do RJAT. Nesta reunião procedeu-se à inquirição das testemunhas apresentadas pela Requerente (a Requerida não apresentou prova testemunhal) e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral Singular é competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT 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

Analisada a prova produzida no âmbito do presente Processo Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular considera provados, **com relevo para esta Decisão Arbitral**, os seguintes factos:

1. A Requerente tinha, na data dos factos, a natureza jurídica de sociedade por quotas (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo, Relatório de Inspeção Tributária e documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).

2. Nos períodos em análise - 2014 e 2015 - o capital social da Requerente era detido na totalidade pela C..., S.A., NIF ... (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo, Relatório de Inspeção Tributária e documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
3. A Requerente era, na data dos factos, um sujeito passivo de IRC, com contabilidade organizada, encontrando-se enquadrada no regime geral (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo e Relatório de Inspeção Tributária).
4. A Requerente era, na data dos factos, sujeito passivo de IVA, encontrando-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo e Relatório de Inspeção Tributária).
5. A Requerente tinha, na data dos factos, como objeto social, as seguintes atividades: atividades de ginásio (*fitness*), com o CAE 93130, atividades de bem-estar físico, com o CAE 96040 e outras atividades de saúde humana, N.E., com o CAE 86906 (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo, Relatório de Inspeção Tributária e documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
6. A Requerente dedicava-se, nos períodos aqui em causa - 2014 e 2015 - à atividade de *fitness*, prestando serviços de ginásio e à atividade de nutrição/ dietética, prestando serviços de nutrição/ aconselhamento nutricional (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo, Relatório de Inspeção Tributária, documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e depoimentos das testemunhas D... e E...).
7. A Requerente iniciou a sua atividade em 19 de Julho de 1993, a qual foi desenvolvida, com a designação de “F...”, nos períodos aqui em análise - 2014 e 2015 -, em 3 ginásios: Barreiro, Porto e Cascais, sendo que neste último apenas nos últimos 2 meses do ano de 2015 (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo, Relatório de Inspeção Tributária e documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
8. Em 2014 e 2015 a Requerente exerceu a sua atividade também nas instalações da B..., Lda., no âmbito de um protocolo de colaboração celebrado entre a Requerente e a B..., Lda., prestando serviços de ginásio/ aulas de grupo e serviços de nutrição/

aconselhamento nutricional aos seus clientes/ sócios, no caso, trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda. (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo, Relatório de Inspeção Tributária, documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e depoimentos das testemunhas D..., G... e E...).

9. Nas instalações da B..., Lda. a Requerente desenvolveu a sua atividade de *fitness* (ginásio/ aulas de grupo) e de nutrição, como serviços independentes (conforme depoimentos das testemunhas D..., G... e E...).
10. No âmbito do protocolo de colaboração celebrado entre a Requerente e a B..., Lda., os trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda., tinham um plano (plano B...) onde a B..., Lda. assumia uma parte da mensalidade e os trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda. pagavam, pelo ginásio/ aulas de grupo e nutrição, em conjunto, o valor de € 15,00 mensais (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo, Relatório de Inspeção Tributária e depoimentos das testemunhas D..., G... e E...), sendo € 7,5 relativos ao ginásio/ aulas de grupo e € 7,5, relativos aos serviços de nutrição (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo, Relatório de Inspeção Tributária, e depoimentos das testemunhas D..., E... e H...).
11. Os trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e os trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda., podiam ter consultas de nutrição “à parte” (extra) da mensalidade (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo, Relatório de Inspeção Tributária e depoimentos das testemunhas D... e E...).
12. No Relatório de Inspeção Tributária, não foi colocada em causa a isenção de IVA nas prestações de serviços de nutrição referentes às consultas de nutrição “à parte” (extra) do plano da B... (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo e Relatório de Inspeção Tributária).

13. A Requerente efetuou a inscrição no Sistema de Registo de Estabelecimentos Regulados (SRER) da Entidade Reguladora da Saúde em 23 de Agosto de 2012 (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo).
14. A Requerente solicitou a cessação do registo e não pagou a taxa exigida pela Entidade Reguladora da Saúde após 31 de Março de 2013 (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo).
15. Por Declaração sob compromisso de honra, I..., licenciado em Ciências da Nutrição pelo Instituto Superior de Ciências da Saúde Egas Moniz, membro da Ordem dos Nutricionistas com a cédula profissional n.º ...N, declarou *sob compromisso de honra que prestou serviços de nutrição e dietética nos anos de 2014 e 2015 nas instalações da B... junto da Requerente. Mais declarou I...: os serviços de nutrição e dietética consistiam na realização de consultas – despiste e orientação nutricional -, as primeiras de cada cliente, nunca inferiores a 30 minutos. As primeiras consultas eram agendadas, em regra, previamente, com os clientes. Caso surgisse uma consulta não previamente agendada também era realizada. O acompanhamento nutricional subsequente era realizado também conforme disponibilidade do cliente e com períodos de procura maior ou menor consoante as alturas do ano e consistia essencialmente em consultas presenciais subseqüentes, acompanhamento online, via correio eletrónico e telefónico. Também consistia em publicitação de receitas e outras dicas, na internet, site do clube e Facebook, bem como a realização de workshops* (conforme declaração junta com o Processo Administrativo e com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
16. A Requerente prestava os serviços de nutrição, nas instalações da B..., Lda., através de técnicos habilitados, licenciados em nutrição e dietética, devidamente inscritos na Ordem dos Nutricionistas – Dr. I... (conforme declaração junta com o Processo Administrativo e com o Pedido de Pronúncia Arbitral, documentos juntos ao Processo Administrativo, Relatório de Inspeção Tributária e depoimentos das testemunhas D..., G... e E...), Dra. J... (conforme depoimento da testemunha D...) e Dra. K... (conforme documento junto com o Processo Administrativo).

17. Os serviços de nutrição eram disponibilizados a todos os trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e a todos os trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda. (conforme depoimentos das testemunhas D..., G... e E...).
18. A Requerente dispunha, nas instalações da B..., Lda., de espaço próprio e equipamentos adequados à prática dos serviços de nutrição – gabinete completamente separado com aproximadamente 10/ 12m2, marquesa, balança “tanita”, entre outros (conforme depoimentos das testemunhas D..., G... e E...).
19. As consultas eram prestadas aos trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e aos trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda., em primeiro lugar, em consulta presencial no gabinete localizado nas instalações da B..., Lda. e depois, além de avaliações trimestrais (conforme depoimentos das testemunhas D..., G... e E...) – consultas presenciais ou consultas não presenciais -, havia um acompanhamento de uma forma dinâmica, de acordo com a disponibilidade dos trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e dos trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda. (conforme depoimentos das testemunhas D... e E...).
20. Além das instalações com local próprio e equipamentos, a Requerente disponibilizou, especificamente para os serviços de nutrição, no âmbito do protocolo de colaboração com a B..., Lda., uma linha de apoio e um e-mail (conforme depoimentos das testemunhas D... e E...).
21. A faturação, aos trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e aos trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda., sócios/ clientes da Requerente, pelas atividades desenvolvidas pela Requerente nas instalações da B..., Lda. - exercício físico (*Think FIT*) e nutrição (nutrição, aconselhamento e acompanhamento) -, era feita em separado, devidamente discriminado – por um lado, exercício físico (*Think FIT*), por outro, nutrição (nutrição, aconselhamento e acompanhamento), mas na mesma fatura (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo e com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Relatório de Inspeção Tributária e depoimentos das testemunhas D... e de H...).

22. A sociedade C..., S.A. (sociedade-mãe da Requerente), emitiu à Requerente, em 4 de Maio de 2015, a fatura FA 2015/3, no valor total de € 135.618,62, correspondendo € 110.259,04 a “Venda de projetos de desenvolvimento” e € 25.359,58 de IVA à taxa de 23% (conforme cópia da fatura junta com o Processo Administrativo e com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
23. A fatura FA 2015/3 tinha a seguinte descrição: “Venda de projetos de desenvolvimento” (conforme cópia da fatura junta com o Processo Administrativo e com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
24. A fatura FA 2015/3 tinha um anexo: “Anexo à N/ Fatura 2015/3 de 04/05/2015 PROJETOS DE DESENVOLVIMENTO” (conforme cópia da fatura e anexo juntos com o Processo Administrativo e com o Pedido de Pronúncia Arbitral e depoimentos das testemunhas H..., L... e M...).
25. A fatura FA 2015/3 além do anexo tinha também o extrato (conforme cópia da fatura, anexo e extrato juntos com o Processo Administrativo e com o Pedido de Pronúncia Arbitral e depoimentos das testemunhas H..., L... e M...).
26. O documento “Anexo à N/ Fatura 2015/3 de 04/05/2015 PROJETOS DE DESENVOLVIMENTO” tinha o seguinte conteúdo:
- “Projectos inseridos no processo de desenvolvimento e expansão da cadeia de Health Clubs:*
1. *Projecto Lisboa 1*
 - a. *Despesas diversas relativas ao desenvolvimento do projeto Lisboa nas suas diversas fases*
 - i. *Avaliação*
 - ii. *Negociação*
 - iii. *Adaptação*
 - iv. *Instalação*
 - v. *Arranjos interiores*
 - b. *Despesas referentes ao Projeto Casas da Saúde em parceria com a sociedade N...*
 - i. *Discussão do conceito*

-
- ii. *Elaboração de Programa Base*
 - 2. *Projecto Lisboa ...*
 - a. *Despesas relacionadas com assessoria técnica para a elaboração de uma proposta de aquisição da cadeia de Helath Clubs O... .*
 - 3. *Projecto Maia*
 - a. *Despesas diversas relacionadas com a elaboração, apresentação e discussão de uma proposta para a exploração de um espaço destinado a Health club no Centro Comercial ..., em ...*
 - b. *Desenvolvimento do projecto*
 - i. *Programa base*
 - ii. *Lay out*
 - 4. *Projecto Porto*
 - a. *Despesas diversas relacionadas com discussão com o proprietário, das condições negociais para a exploração do Health Club localizado num edifício propriedade da ..., em*
 - b. *Assessoria no desenvolvimento do projecto interior.*
 - 5. *Projecto Póvoa*
 - a. *Despesas diversas relacionadas a elaboração dos projectos para a adaptação de um Health Club já em funcionamento em*
 - 6. *Projecto Ibérico*
 - a. *Assessoria na prospeção de espaços em Portugal e Espanha.*
 - b. *Assessoria na caraterização dos espaços interiores da cadeia de Helath Clubs.*
 - 7. *Pesquisa Novos espaços*
 - a. *Assessoria na prospecção de espaços em Portugal.*
 - 8. *Imagem*
 - a. *Assessoria no desenvolvimento dos espaços interiores no Projecto ...”*
- (conforme cópia da fatura e anexo juntos com o Processo Administrativo e com o Pedido de Pronúncia Arbitral e depoimentos das testemunhas H..., L... e M...).

27. Os projetos de desenvolvimento identificados no anexo à fatura FA 2015/3 foram desenvolvidos e realizados, tendo os custos com tais projetos de desenvolvimento sido inicialmente suportados pela C..., S.A. (conforme depoimentos das testemunhas H..., L... e M...), porque era a entidade onde os investidores tinham colocado o dinheiro (conforme depoimento da testemunha M...).
28. O montante dos custos com os projetos de desenvolvimento identificados no “Anexo à N/ Fatura 2015/3 de 04/05/2015 PROJETOS DE DESENVOLVIMENTO”, anexo à fatura FA 2015/3, datada de 4 de Maio de 2015, no valor dos € 110.259,04, decompõe-se da seguinte forma, relativamente a cada projeto/ item do anexo à fatura FA 2015/3:

Projectos de Desenvolvimento

<i>Projecto Lisboa</i>	31.579,38
<i>Projecto Maia</i>	14.144,01
<i>Imagem A...</i>	5.000,00
<i>Projecto Porto</i>	26.988,65
<i>Pesquisa novos espaços H. Clubs</i>	15.000,00
<i>Projecto Ibérico</i>	7.500,00
<i>Projecto Póvoa</i>	4.147,00
<i>Projecto Lisboa ...</i>	5.900,00
<i>Sub Total</i>	110.259,04

(conforme e-mail datado de 22 de Março de 2018, extrato e faturas de suporte dos custos dos projetos juntos com o Processo Administrativo e com o Pedido de Pronúncia Arbitral e depoimentos das testemunhas H..., L... e M...).

29. A fatura FA 2015/3, seu anexo, extrato e faturas de suporte ao custo total da fatura FA 2015/3 estavam arquivadas na contabilidade (conforme cópia da fatura, anexo e

extrato juntos com o Processo Administrativo e com o Pedido de Pronúncia Arbitral e depoimentos das testemunhas H..., L... e M...).

30. Em 4 de Maio de 2015, através da fatura FA 2015/3, a C..., S.A. refaturou à Requerente os referidos custos, no valor de € 110.259,04, uma vez que esses os custos estavam na contabilidade da C..., S.A., mas eram referentes a projetos da Requerente e os custos haviam sido realizados em benefício da Requerente (conforme depoimentos das testemunhas H..., L... e M...).
31. A refaturação, em 4 de Maio de 2015, através da fatura FA 2015/3, foi feita pela C..., S.A. à Requerente, porque os projetos iriam gerar os benefícios económicos na Requerente (conforme depoimentos das testemunhas H..., L... e M...).
32. A refaturação, em 4 de Maio de 2015, através da fatura FA 2015/3, foi feita pela C..., S.A. à Requerente, por recomendação dos auditores (conforme depoimentos das testemunhas H..., L... e M...).
33. A refaturação foi feita tendo em conta os valores constantes das faturas de suporte dos custos - € 110.259,04 -, não tendo havido benefício para a C..., S.A. (conforme cópia da fatura, extrato e faturas de suporte juntas com o Processo Administrativo e Pedido de Pronúncia Arbitral e conforme depoimentos das testemunhas H..., L... e M...).
34. A C..., S.A., sociedade-mãe da Requerente, no ano de 2015, aquando da emissão da fatura FA 2015/3, datada de 4 de Maio de 2015, estava em crédito de imposto (IVA) no montante de € 44.254,99, sendo que na declaração 201506T ficou com excesso a reportar no montante de € 16.175,75 (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo, Relatório de Inspeção Tributária e depoimentos das testemunhas H..., L... e M...).
35. A C..., S.A. entregou ao Estado o valor do IVA da fatura FA 2015/03 (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo, Relatório de Inspeção Tributária e depoimentos das testemunhas H..., L... e M...).
36. A Requerente foi objeto de uma ação de inspeção tributária, com a natureza externa, de âmbito parcial, em sede de IRC e IVA, que incidiu sobre os exercícios de 2014 e 2015, de acordo com as seguintes ordens de serviço: OI2017... e OI2018..., relativas

aos períodos 2014 e 2015, respetivamente, com Despacho da Chefe de Divisão III do Departamento B da Área da Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa de 26 de Setembro de 2017 e 7 de Fevereiro de 2018 (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo e Relatório de Inspeção Tributária).

37. As referidas ordens de serviço - OI2017... e OI2018... – visavam confirmar o integral cumprimento das obrigações contabilísticas e tributárias do sujeito passivo, nos exercícios de 2014 e 2015, e apurar se os resultados fiscais declarados correspondiam à situação tributária real da Requerente (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo e Relatório de Inspeção Tributária).
38. No seguimento da notificação do projeto de Relatório da Inspeção Tributária, a Requerente apresentou, por escrito, no âmbito do processo de Inspeção Tributária, o seu direito de audição prévia (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo e com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Relatório de Inspeção Tributária).
39. A Requerente foi notificada do relatório final da Inspeção Tributária (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo e Relatório de Inspeção Tributária).
40. Da referida Inspeção Tributária resultaram correções em sede de IRC e de IVA (conforme documentos juntos com o Processo Administrativo e Relatório de Inspeção Tributária).
41. A Requerente, relativamente ao ano de 2014, foi notificada do seguinte:
- a) Liquidação n.º..., no valor de € 58,08, referente ao período de Janeiro de 2014.
 - b) Liquidação n.º..., no valor de € 108,68, referente ao período de Fevereiro de 2014.
 - c) Liquidação n.º..., no valor de € 124,20, referente ao período de Março de 2014.
 - d) Liquidação n.º..., no valor de € 117,30, referente ao período de Abril de 2014.
 - e) Liquidação n.º..., no valor de € 117,30, referente ao capital do IVA do período de Maio de 2014.
 - f) Liquidação n.º..., no valor de € 112,13, referente ao período de Junho de 2014.
 - g) Liquidação n.º..., no valor de € 100,05, referente ao período de Julho de 2014.

- h) Liquidação n.º..., no valor de € 98,33 referente ao período de Setembro de 2014.
 - i) Liquidação n.º..., no valor de € 96,60, referente ao período de Outubro de 2014.
 - j) Liquidação n.º..., no valor de € 106,95, referente ao período de Novembro de 2014.
 - k) Liquidação no valor de € 43,99, referente ao período de Dezembro de 2014.
(conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
42. A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento da quantia de € 1.083,61, a título de IVA, referente a 2014 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
43. A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento da quantia de € 156,51, a título de juros, referente a 2014 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
44. No total, referente a 2014, a Requerente foi notificada para pagar o montante de € 1.240,12 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
45. A Requerente efetuou o pagamento do montante de € 1.240,12, referente a 2014 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
46. A Requerente, relativamente ao ano de 2015, foi notificada do seguinte:
- a) Liquidação n.º 2018..., no valor de € 86,25, referente ao período de Janeiro de 2015.
 - b) Liquidação n.º 2018..., no valor de € 134,90, referente ao período de Fevereiro de 2015.
 - c) Liquidação n.º 2018..., no valor de € 138,92, referente ao período de Março de 2015.
 - d) Liquidação n.º 2018..., no valor de € 126,39, referente ao período de Abril de 2015.
 - e) Liquidação n.º..., no valor de € 25.451,01, referente ao período de Maio de 2015.
 - f) Liquidação n.º..., no valor de € 87,98, referente ao período de Junho de 2015.
 - g) Liquidação n.º..., no valor de € 86,25, referente ao período de Julho de 2015.
 - h) Liquidação n.º..., no valor de € 84,53, referente ao período de Setembro de 2015.

- i) Liquidação n.º..., no valor de € 170,43, referente ao IVA do período de Outubro de 2015.
- j) Liquidação n.º..., no valor de € 168,71, referente ao período de Novembro de 2015.
- k) Liquidação n.º..., no valor de € 107,41, referente ao período de Dezembro de 2015.

(conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).

47. Relativamente a 2015, a Requerente foi também notificada do seguinte:

- a) Demonstração de acerto de contas, ID Documento 2018..., no valor de € 2.277,34;
- b) ID Documento 2018..., n.º de liquidação..., valor total de correção de € 2.724,02.
- c) Demonstração de liquidação de IVA, Documento com o n.º..., no valor de € 678,90.
- d) Demonstração de liquidação de IVA, Documento com o n.º 2018..., no valor de € 20.476,06.
- e) ID Documento 2018..., com o número de compensação ..., no valor de € 307,02.
- f) Demonstração de liquidação de juros de IVA, Liquidação n.º..., no valor de € 354,90.
- g) Demonstração de liquidação de juros de IVA, Liquidação n.º..., no valor de € 85,66.
- h) Demonstração de liquidação de juros de IVA, Liquidação n.º 2018..., no valor de € 2.319,68.

(conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).

48. A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento da quantia de € 26.642,78, a título de IVA, referente a 2015 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).

49. A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento da quantia de € 3.067,26, a título de juros, referente a 2015 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).

50. No total, referente a 2015, a Requerente foi notificada para pagar, o montante de € 29.710,04 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
51. A Requerente efetuou o pagamento do montante de € 29.710,04, referente a 2015 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
52. No total, relativo aos anos de 2014 e 2015, a título de IVA e juros, a Requerente foi notificada para pagar e pagou o montante de € 30.950,16 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
53. Não se conformando, a Requerente apresentou Pedido de Pronúncia arbitral em 15 de Fevereiro de 2019.

2.2. Factos Não Provados

Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, nos documentos juntos pelas Partes ao presente Processo Arbitral, incluindo o Processo Administrativo e na prova testemunhal produzida no âmbito do presente Processo Arbitral.

As testemunhas inquiridas no âmbito do presente Processo Arbitral aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que relataram.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos

documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, a prova documental junta aos Autos e a prova testemunhal produzida, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

3. Matéria de Direito (fundamentação)

3.1. Prestação de serviços de nutrição – Serviços prestados na B..., Lda.

O aqui Árbitro signatário foi também Árbitro no processo CAAD com o n.º 159/2019-T, com Decisão Arbitral datada de 5 de Novembro 2019, em Tribunal Arbitral Coletivo, processo este onde se discutiu e decidiu questão relacionada com a prestação de serviços de nutrição em sede de IVA. Tal como se disse nessa Decisão Arbitral (processo n.º 159/2019-T, de 5 de Novembro de 2019), *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, [...], 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*¹⁷». Este «tratamento análogo» justifica-se acentuadamente em situações como a presente em que as situações fácticas e o enquadramento jurídico são idênticos e as questões a apreciar são as mesmas.

A Requerente, no seu Pedido de Pronúncia Arbitral, individualiza a questão relativa à prestação de serviços de nutrição em 4 pontos: (ponto 3) ***Dos serviços de nutrição como serviços complementares por oposição aos alegados serviços acessórios ao fitness***; (ponto 4) ***Dos serviços de nutrição efetivamente prestados: consultas efetivas versus consultas dinâmicas***; (ponto 5) ***Dos requisitos legais para a prestação de serviços de nutrição /dietética*** e, por último, (ponto 6) ***Dos serviços de nutrição como serviços de prestação de meios e não de fins/ resultados/ a atividade de nutrição como atividade complementar à atividade de fitness***, referindo a Requerente, ainda no Pedido de Pronúncia Arbitral, que [...], *diferenciou-se, desta forma, da concorrência das grandes cadeias de ginásios e de empresas de nutrição*

¹⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

em exclusivo, oferecendo aos seus sócios/clientes, **em especial da B...**¹⁸, no healt club do ..., um conceito e serviço novo, de forma a manter e fidelizar os seus clientes, isto é, **a nutrição em conjunto com o fitness**¹⁹, oferecendo um pacote conjunto a um preço mais apetecível. Com esta maior fidelização, a sociedade manteria pelo menos os seus clientes, sendo que o ideal seria captar novos, nem que fossem os clientes que pretendessem aderir só à nutrição, isoladamente. Os sócios/ clientes podiam sempre optar por aderir ao pacote conjunto-fitness e nutrição. Ou ainda às mensalidades só de fitness, Ou só de nutrição, com consultas avulsas. O que, não raras vezes, acontecia, daí as faturas de nutrição “ad hoc” ou como referido extra mensalidade.

Continuemos a análise da parte 3.1. da presente Decisão Arbitral pelo que diz o Relatório de Inspeção Tributária no ponto II.4.2 – *RENDIMENTOS OBTIDOS*. Os rendimentos do sujeito passivo resultam essencialmente da prestação de serviços conexos com a prática de atividades físicas, sendo que para o efeito tais rendimentos foram sujeitos à taxa normal de IVA (23%).

Mais diz o Relatório de Inspeção Tributária, O sujeito passivo nos períodos em análise também obteve rendimentos relacionados com a atividade secundária “OUTRAS ATIVIDADES DE SAÚDE HUMANA, N.E.”, com o CAE 86906, designadamente por aconselhamento nutricional e/ou consultas de nutrição, **contudo estes rendimentos provenientes desta atividade apenas foram obtidos no ginásio da B...**²⁰ e **os quais considerou para efeitos de IVA isentos**²¹ ao abrigo do artigo 9.º, al. 1), do CIVA.

Continua o Relatório de Inspeção Tributária na parte III.1.4 – *Serviços Prestados na B...*. O sujeito passivo muito embora nos períodos de tributação em análise não tivesse o registo na ERS válido e não tivesse nutricionistas ao serviço da empresa **declarou, na faturação relativa aos sócios inscritos no ginásio da B..., Lda., ter prestado serviços relacionados com nutrição e para efeitos de IVA isentou**²² nos termos do art.º 9.º, al. 1) do CIVA. Analisado o SAFT da faturação do ginásio da B..., fornecido pelo sujeito passivo,

¹⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

verifica-se que relativamente a estes clientes, emitia uma fatura mensal no valor total de € 15 e na qual uma parte do valor, no caso metade (€ 7,5), tinha IVA incluído à taxa de 23% e a outra parte, no valor de € 7,5, considerava isenta ao abrigo do art.º 9.º, al. 1) do CIVA.

Tal como ficou provado nestes Autos Arbitrais, através de um protocolo de colaboração celebrado entre a Requerente e a B..., Lda., **a Requerente desenvolveu, nas instalações da B..., Lda., em espaço destinado a esse efeito, a atividade de *fitness* (ginásio/ aulas de grupo) e a atividade de nutrição**, sendo que os trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e os trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda. **aderiam a um plano (plano B...) onde pagavam € 15,00 mensais pelo ginásio/ aulas de grupo e pela nutrição, correspondendo € 7,5 aos serviços de ginásio/ aulas de grupo (com IVA a 23%) e € 7,5, aos serviços de nutrição (com isenção de IVA nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA).**

A Requerida entende, tal como diz o Relatório de Inspeção Tributária, *Em síntese, os factos constantes nos pontos [...], permitem-nos concluir que os serviços prestados pela A... e registados na contabilidade [...] no montante de € 4.711,25 para 2014 e € 5.579,00 em 2015, estão sujeitos à taxa normal de IVA. Ou seja, para a Requerida, os € 15,00 mensais estavam sujeitos à taxa normal de IVA.*

Para a Requerida, tal como afirmado no Relatório de Inspeção Tributária, *Verifica-se, assim, que os serviços prestados pela A... no ginásio da B... consistiam numa mensalidade que tinha como finalidade a frequência do ginásio e que as consultas de nutrição, contabilizadas na conta 71411 – Nutrição, efetivamente dadas, foram faturadas por um valor não incluído na mensalidade²³, ou seja, eram faturadas separada e não incluída na mensalidade²⁴ com o valor de € 15.*

Da análise, **resultou para este Tribunal Arbitral Singular** que a Inspeção Tributária (conforme Relatório de Inspeção Tributária) não colocou em causa a isenção de IVA, nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, **para as consultas de nutrição faturadas separadamente pela Requerente e não incluídas na mensalidade.** Ou seja, **resultou para este Tribunal Arbitral Singular** que, para a Requerida, **a questão coloca-se com a faturação “ginásio (aulas de grupo)/ nutrição”, em conjunto, na mesma fatura (ainda que**

²³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

devidamente individualizados os serviços) - no caso, com a faturação do plano B...-, uma vez que, as consultas de nutrição “à parte” (extra) eram uma prestação de serviços/ atividade isenta para efeitos de IVA.

Veja-se o que diz a Requerida na Resposta, *Face este enquadramento factual, verificamos que a questão central dos autos consiste em determinar se, do ponto de vista do IVA, as prestações de serviços de aconselhamento dietético, cujo direito é adquirido no momento da assinatura do contrato de adesão, devem ser tratadas como operações distintas, tributáveis separadamente, ou como uma única operação complexa, composta de vários elementos.*

Considera este Tribunal Arbitral Singular que o *thema decidendum* se reporta a saber se as prestações de serviços de nutrição, prestadas pela Requerente e englobadas e faturadas no plano B..., devem ser tratadas como operações distintas das prestações de ginásio/ aulas de grupo, tributáveis separadamente em sede de IVA (como defende a Requerente), ou devem ser tratadas e tributadas, em sede de IVA, como se de uma única operação se tratasse (como defende a Requerida).

Veja-se ainda o que diz a Requerida na Resposta, *O facto de os prestadores – os profissionais de nutrição – estarem devidamente credenciados e habilitados é totalmente irrelevante neste caso, atendendo à circunstância específica de a correção se fundamentar no facto de estarmos perante uma prestação acessória e indissociável da prestação principal.*

Continuemos,

Tal como ficou provado nestes Autos Arbitrais, a Requerente, na data dos factos, tinha como objeto social as seguintes atividades: atividades de ginásio (*fitness*), com o CAE 93130, atividades de bem-estar físico, com o CAE 96040 e outras atividades de saúde humana, N.E., com o CAE 86906 **e dedicava-se**, na data dos factos aqui em análise - 2014 e 2015 -, **à atividade de *fitness* e à atividade de nutrição/ dietética.**

Concretizando, a Requerente iniciou a sua atividade em 19 de Julho de 1993, atividade que foi desenvolvida, nos períodos aqui em análise, em 3 ginásios distintos: Barreiro, Porto e Cascais.

Mais, nos períodos aqui em análise - 2014 e 2015 - a Requerente e a B..., Lda. celebraram um protocolo de colaboração para que, nas instalações da B..., Lda., a Requerente

disponibilizasse e prestasse, aos trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e aos trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda., por um lado, **serviços de ginásio/ aulas de grupo** e por outro, **serviços de nutrição** (entre outros, alteração de comportamentos alimentares e acompanhamento nutricional).

Como indica a Requerida na Resposta, *Nos períodos em análise também obteve rendimentos relacionados com a atividade secundária “OUTRAS ACTIVIDADES DE SAÚDE HUMANA, N.E., com o CAE 86906, designadamente por aconselhamento nutricional e/ou consultas de nutrição, contudo estes rendimentos provenientes desta atividade apenas foram obtidos no ginásio da B...*²⁵ e os quais considerou para efeitos de IVA isentos ao abrigo do art.º 9.º, al. 1) do CIVA. Mais diz a Requerida, na Resposta: *A Requerente vem reiterar a sua audiência prévia, em sede de procedimento inspetivo, advogando que os serviços de nutrição e diatéctica foram efetivamente prestados, discordando da conceção da Autoridade Tributária sobre a nutrição.*

Da prova produzida no âmbito deste processo Arbitral, **resulta para este Tribunal Arbitral Singular** que, nos períodos em análise - 2014 e 2015 - **a Requerente desenvolveu, no âmbito do protocolo de colaboração** com a B..., Lda., **as suas atividades nas instalações da B..., Lda., em espaços destinados para esse efeito** (um espaço para o ginásio/ aulas de grupo e um espaço para a nutrição), aos trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e aos trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda., ou seja, **a Requerente disponibilizou e prestou serviços/ a atividade de fitness, no caso, ginásio/ aulas de grupo, e prestou serviços/ a atividade de nutrição/ dietética nas instalações da B..., Lda., aos trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e aos trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda..**

Da prova produzida no âmbito deste processo Arbitral, **resulta para este Tribunal Arbitral Singular** que, nos períodos em análise - 2014 e 2015, **as prestações de serviços de nutrição, as quais englobavam, por um lado, as consultas presenciais e por outro, todas as interações com os nutricionistas (presenciais, não presenciais e outras) e o acompanhamento nutricional (normalmente trimestral) foram realizadas, através da**

²⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Requerente, por nutricionistas habilitados para o efeito, com equipamentos próprios e em gabinete específico (espaço próprio, equipado para o efeito).

Continuemos,

Nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, **Estão isentas do imposto**²⁶: 1) **As prestações de serviços efetuadas no exercício**²⁷ das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras **profissões paramédicas**²⁸.

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular chama aqui à fundamentação o que foi invocado na Decisão Arbitral (CAAD) proferida no processo n.º 373/2018-T, com decisão datada de 14 de Junho de 2019.

Esta Decisão Arbitral – processo n.º 373/2018-T – diz o seguinte: 2.3. A ISENÇÃO DE IVA APLICÁVEL AOS SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO – ENQUADRAMENTO. **O exercício das atividades profissionais na área da saúde designadas por atividades paramédicas**²⁹, encontra-se regulamentado pelo Decreto-lei n.º 261/93, de 24 de julho, que estabelece as respetivas condições e naquelas inclui a Dietética, definida como a “[a]plicação de conhecimentos de nutrição e dietética na saúde em geral e na educação de grupos e indivíduos, quer em situação de bem-estar quer na doença, designadamente no domínio da promoção e tratamento e da gestão de recursos alimentares.” – artigo 1.º, n.º 3 do referido diploma e n.º 5 da Lista anexa. De acordo com o artigo 1.º, n.º 1 do citado Decreto-lei n.º 261/93, **as atividades paramédicas “compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação”**³⁰, **visando assim, quer a fase de tratamento de um problema, quer a sua prevenção**³¹, sendo este último aspeto particularmente importante e sensível no domínio das doenças crónicas como a hipertensão e a diabetes, verdadeiros flagelos de saúde pública das sociedades modernas, cuja relação com a obesidade e a manutenção de hábitos sedentários é por todos conhecida. Adicionalmente, o Decreto-lei n.º 320/99, de 11 de agosto, em concretização da base I da Lei n.º 48/90, de 24 de agosto (“Lei de Bases da Saúde”), veio definir os princípios gerais “em matéria do exercício

²⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

das profissões de diagnóstico e terapêutica” e proceder à sua regulamentação, incluindo de forma expressa no seu âmbito a profissão de Dietista. **O exercício da profissão denominada de “nutricionista” ou “dietista” está dependente de título profissional**³², atualmente atribuído pela Ordem dos Nutricionistas, criada pela Lei n.º 51/2010, de 14 de dezembro, e sujeita às correspondentes regras técnicas e deontológicas. A Ordem dos Nutricionistas abrange os profissionais licenciados na área das Ciências da Nutrição e ou Dietética, podendo a profissão de nutricionista ou dietista “ser exercida de forma liberal, quer a título individual quer em sociedade, ou por conta de outrem” – cf. artigos 2.º e 3.º n.º 1. Conforme dispõe o Regulamento de Inscrição na Ordem dos Nutricionistas, n.º 308/2016, de 15 de março, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 58, de 23 de março, podem inscrever-se como “nutricionistas” os licenciados em ciências da nutrição, dietética ou em dietética e nutrição. De acordo com a definição constante da página eletrónica da Ordem dos Nutricionistas, **o “nutricionista é um profissional de saúde que dirige a sua ação para a salvaguarda da saúde humana através da promoção da saúde, prevenção e tratamento da doença pela avaliação, diagnóstico, prescrição e intervenção alimentar e nutricional a pessoas, grupos, organizações e comunidades, bem como o planeamento, implementação e gestão da comunicação, segurança e sustentabilidade alimentar, através de uma prática profissional cientificamente comprovada e em constante aperfeiçoamento. Incorpora ainda as atividades técnico-científicas de ensino, formação, educação e organização para a promoção da saúde e prevenção da doença através da alimentação.**”³³ – cf. [...]. **Os serviços de nutrição inserem-se, desta forma, na prestação de cuidados de saúde, sendo a sua área de atuação a alimentação humana, com o objetivo de prevenir e tratar as doenças associadas a uma incorreta alimentação**³⁴, em linha com as políticas de saúde promovidas pelo Governo e por organizações com competências na área, como a Organização Mundial de Saúde. Como salienta CLOTILDE CELORICO PALMA no parecer junto aos presentes autos, que se acompanha: “quer a nível internacional, quer a nível nacional **o nutricionismo e a prática de atividade física são vistos individualmente**³⁵ como imprescindíveis para a implementação de

³² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

estratégias transversais para a promoção da saúde pública numa ótica de complementaridade para a adoção de estilos de vida saudáveis e não de acessoriedade³⁶, consubstanciando-se neste contexto a obesidade como um dos grandes flagelos do século XXI.”. A prestação de serviços de aconselhamento nutricional através de consultas presenciais ou por meios telemáticos é³⁷, nos termos da legislação acima referida, enquadrável no âmbito da prestação de serviços paramédicos e, em consequência, subsumível à norma de isenção de IVA³⁸ constante do artigo 9.º, 1) do Código deste imposto, segundo o qual: “Artigo 9.º (Isenções nas operações internas). Estão isentas do imposto: 1) As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas; [...]”. Esta norma constitui a transposição do artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, publicada no JO L 347, de 11 de dezembro de 2006, que estabelece a disciplina do “sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado” na União Europeia, adiante designada por “Diretiva IVA”. Dispõe a referida norma de direito europeu que são isentas (pelos Estados-Membros) “[a]s prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa”. Esta isenção provém da anterior Sexta Diretiva [(artigo 13.º, A), n.º 1, alínea c)] que harmonizou as legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios e que a consagrava nos seus exatos termos, com a diferença das “profissões médicas e paramédicas” serem então referidas por “actividades médicas e paramédicas”, e insere-se nas isenções em benefício das atividades de interesse geral, que visam reduzir o custo dos cuidados de saúde, tornando-os mais acessíveis aos particulares, como reiteradamente afirmado pelo Tribunal de Justiça³⁹ – cf., a título de exemplo, os casos Dornier, C-45/01, de 6 de novembro de 2003, e Kügler, C-141/00, de 10 de setembro de 2002. As isenções de IVA são delimitadas por conceitos autónomos do direito europeu que têm por objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro. No que respeita à isenção em análise, aplicável aos serviços efetuados no exercício de profissões paramédicas, importa considerar que, segundo a

³⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

jurisprudência do Tribunal de Justiça estes têm de se configurar como serviços de assistência com uma finalidade terapêutica, i.e. de “diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde”⁴⁰ – Acórdãos Ygeia, C-394/04, de 1 de dezembro de 2005; Dornier, C-45/01; Kugler, C-141/00; e D. e W., C-384/98, de 14 de setembro de 2000. O Tribunal de Justiça **esclarece**⁴¹ ainda que a finalidade terapêutica não tem de ser compreendida numa aceção particularmente restrita, **considerando que as prestações efetuadas para fins de prevenção, que visem proteger a saúde humana, também são abrangidas**⁴². Com efeito, mesmo nos casos em que as pessoas sejam objeto de exames ou de outras intervenções médicas e paramédicas de carácter preventivo e não sofram de qualquer doença ou anomalia de saúde, a inclusão das referidas prestações nos conceitos de assistência é conforme ao objetivo de redução do custo dos cuidados de saúde subjacente à isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA. **“Portanto, as prestações médicas efetuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas beneficiam da isenção”**⁴³ – Acórdãos L.u.P., C-106/05, de 8 de agosto de 2006; Unterpertinger, C-212/01, de 20 de novembro de 2003; D’Ambrumenil, C-307/01, de 20 de novembro de 2003; e Comissão/França, C-76/99, de 11 de janeiro de 2001. (realce nosso). Relativamente à forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas previstas na isenção de IVA, que no caso em apreciação é uma sociedade comercial, o Tribunal de Justiça também clarificou que a isenção não se limita às pessoas singulares, pois tal restrição não resulta do elemento gramatical e contraria o objetivo da isenção que é justificado pela necessidade de reduzir as despesas médicas e de favorecer o acesso à proteção da saúde, para além de que não se coordena ao princípio da neutralidade fiscal que postula idêntico tratamento para as pessoas singulares e para as pessoas coletivas. Segundo o Tribunal de Justiça, **“basta que sejam preenchidas duas condições, a saber, que se trate de prestações médicas e que estas sejam fornecidas por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas”**⁴⁴. – Acórdão Kugler, C-141/00. No caso concreto, as consultas de nutricionismo

⁴⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

prestadas pela Requerente consubstanciam prática clínica e foram realizadas por profissionais de saúde, nutricionistas, por aquela contratados e inscritos na respetiva ordem profissional, com observância das regras definidas pelo legislador nacional. Entende este Tribunal Arbitral Singular que, no caso dos presentes Autos Arbitrais, tal como ficou provado, as consultas de nutrição prestadas pela Requerente – presenciais e não presenciais, dinâmicas (nomeadamente interações e acompanhamento) -, nas instalações da B... Lda., aos trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e aos trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda., consubstanciaram práticas clínicas e foram realizadas por profissionais habilitados – nutricionistas inscritos na respetiva ordem profissional (Ordem dos Nutricionistas), que atuaram através da Requerente.

Relembra-se o que diz o Relatório de Inspeção Tributária na parte III.1.4 – *Serviços Prestados na B... . O sujeito passivo muito embora nos períodos de tributação em análise não tivesse o registo na ERS válido e não tivesse nutricionistas ao serviço da empresa, na faturação relativa aos sócios inscritos no ginásio da B..., Lda., declarou ter prestado serviços relacionados com nutrição e para efeitos de IVA isentou*⁴⁵ nos termos do art.º 9.º, al. 1) do CIVA.

Ora, como resultou provado nos presentes Autos Arbitrais, **os serviços de nutrição prestados pela Requerente foram prestados através de profissionais habilitados** – nutricionistas. Os mesmos profissionais, além das consultas presenciais e acompanhamento subsequente, estavam disponíveis, de acordo com o plano B..., para prestar serviços de nutrição aos trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e aos trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda. que o quisessem ou solicitassem, porque os pagavam no plano, estando incluindo no plano. Tal como ficou provado nos presentes Autos Arbitrais, **os profissionais habilitados – os nutricionistas, prestaram efetivamente serviços de nutrição aos trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e aos trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda., através da Requerente, e estiveram disponíveis para prestar os serviços de nutrição, sempre que necessário, nas instalações da B... Lda.**

Mais,

⁴⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Sobre o registo na Entidade Reguladora da Saúde (ERS), de referir, como resulta do Pedido de Pronúncia Arbitral, *De acordo com a informação prestada pela Entidade Reguladora da Saúde ao processo de inspeção, conforme e-mail de 29 de Agosto de 2018, de P..., da ERS, a sociedade A... estava inscrita desde 23 de Agosto de 2012 com os seguintes estabelecimentos: ... e ..., tendo cessado o registo a 31.03.2013, dado que a F..., Lda. (a sociedade criada para o efeito de prestar única e exclusivamente os serviços de nutrição) iria passar a prestar os referidos serviços a partir do dia 1 de Abril de 2013, nos referidos estabelecimentos. [...] Também é verdade que a emissão da licença e sua manutenção está dependente do pagamento de uma taxa estabelecida para o registo obrigatório junto da Entidade Reguladora da Saúde. No entanto, considera a sociedade contribuinte, ora Impugnante, que não se pode retirar da falta de pagamento da taxa em causa a impossibilidade de prestação dos serviços, que efetivamente foram prestados, [...]. Isto é, pelo facto de não ter sido paga pelo ginásio a taxa de manutenção da licença já anteriormente concedida, não se pode concluir que a sociedade comercial que explorava os estabelecimentos em causa não pudesse beneficiar durante esse período da isenção prevista no artigo 9.º n.º 1 do CIVA. Pois, tendo sido deferida a referida licença, demonstra-se, aliás, provado que a sociedade contribuinte, ora Impugnante, cumpria integralmente todos os requisitos de funcionamento exigíveis para a atividade a que se propunha, estando, por isso, verificados todos os condicionamentos legais e, bem assim, regulamentares. Sendo certo que não verificaram, nos anos 2014 e 2015, quaisquer modificações aos elementos constantes das licenças. Não se podendo concluir que essas condições deixaram de se verificar a partir do dia 01-04-2013.*

Chama este Tribunal Arbitral Singular à fundamentação da presente Decisão Arbitral a fundamentação constante da Decisão Arbitral (CAAD) proferida em 2 de Abril de 2018, no processo n.º 454/2017-T, no que diz respeito ao “registo na ERS”. Nesta Decisão Arbitral (n.º 454/2015-T) diz-se: *O não registo da Requerente na ERS, a ser necessário, não contendrá, por falta de norma legal de onde tal decorra, com a natureza dos serviços prestados, e com o respetivo enquadramento em sede de IVA, sendo ainda certo que a própria AT, no RIT, não retira, sequer, qualquer conclusão da referida ausência de registo. Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.*

Como resultou provado nos presentes Autos Arbitrais, **a Requerente, na data dos factos, tinha CAE para a atividade de nutrição e efetivamente prestou, nas instalações da B... Lda., serviços de nutrição, através de profissionais habilitados – nutricionistas.**

Continuemos,

Para a fundamentação da presente Decisão Arbitral é também importante referir o que consta da Informação Vinculativa n.º 9215 (datada de 19-08-2015, do SDG do IVA), sobre o assunto: Isenções - Serviços de aconselhamento de nutrição, prestados em health clubs, clubes de fitness e ginásios, faturados aos seus clientes, **desde que sejam assegurados por profissionais habilitados para o seu exercício nos termos da legislação aplicável**⁴⁶.

*ENQUADRAMENTO LEGAL E ANÁLISE DA SITUAÇÃO. 9. Nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) estão isentas de imposto as "prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas". 10. No que respeita às atividades paramédicas, dado que não existe no CIVA um conceito que as defina, há que recorrer ao Decreto-Lei n.º 261/93 de 24 de julho, bem como ao Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto (ambos do Ministério da Saúde), uma vez que são estes dois diplomas que contêm em si os requisitos a observar para o exercício das respetivas atividades. 11. Em conformidade com o estabelecido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, ambos os diplomas visam prosseguir a proteção da saúde dos cidadãos, enquanto direito social constitucionalmente consagrado "(...) através de uma regulamentação das atividades técnicas de diagnóstico e terapêutica que condicione o seu exercício em geral, quer na defesa do direito à saúde, proporcionando a prestação de cuidados por quem detenha habilitação adequada, quer na defesa dos interesses dos profissionais que efetivamente possuam os conhecimentos e as atitudes próprias para o exercício da correspondente profissão". 12. Neste sentido determina o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, que as atividades paramédicas são as constantes da lista anexa ao citado diploma, do qual faz parte integrante, e compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção de saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou da reabilitação. 13. **É, ainda, condição essencial para o exercício destas atividades profissionais***

⁴⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

de saúde e determinante para a atribuição da isenção⁴⁷ prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, a verificação de determinadas condições, **nomeadamente a titularidade de curso**⁴⁸, obtido nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto. 14. A referida lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, prevê no seu item 5, a atividade de Dietética. De acordo com a descrição aí prevista, esta atividade compreende a "Aplicação de conhecimentos de nutrição e dietética na saúde em geral e na educação de grupos e indivíduos, quer em situação de bem-estar quer na doença, designadamente no domínio da promoção e tratamento e da gestão de recursos alimentares". 15. **A atividade de nutricionista enquadra-se na descrição prevista para o exercício da atividade de "dietética"**⁴⁹ prevista nos Decretos-Lei anteriormente citados, pelo que, **tem sido entendimento da AT que as prestações de serviços efetuadas por nutricionistas podem ser abrangidas pela isenção**⁵⁰ prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que estejam cumpridas as condições enumeradas nos referidos diplomas e se refiram a operações abrangidas pelo item 5 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93. 16. **Nesse pressuposto, os serviços prestados por dietistas, bem como, por nutricionistas, quer sejam prestados diretamente ao utente quer sejam prestados a uma qualquer entidade com quem contratualizem os seus serviços, são abrangidos pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA**⁵¹. 17. **Esta isenção refere-se ao exercício objetivo das atividades e não à forma jurídica que o caracteriza, encontrando-se, assim, as atividades descritas, isentas ainda que desenvolvidas no âmbito das sociedades**⁵². Tal entendimento decorre da interpretação desta disposição legal pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nomeadamente no Acórdão de 10 de setembro de 2002, proferido no âmbito do processo C-141/00 (caso Kugler, Colect. P. I6833, n.º 26), **que resume o caráter objetivo da isenção no preenchimento de duas condições**⁵³: **se trate de serviços médicos ou paramédicos**⁵⁴ e **que estes sejam fornecidos por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas**⁵⁵. 18.

⁴⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Deste modo, as prestações de serviços de nutrição que venham a ser realizadas pela requerente, sendo por esta faturados diretamente aos utentes, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, **desde que sejam asseguradas por profissionais (dietistas e nutricionistas) habilitados para o exercício dessa atividade**⁵⁶, nos termos da legislação aplicável. **Neste caso, nas faturas a emitir aos utentes deve constar a referência à citada isenção**⁵⁷. 19. Verifica-se que a requerente se encontra registada com a atividade principal de "Atividades de ginásio (fitness)" - CAE 93130 e com as atividades secundárias de "Atividades de bem-estar físico" - CAE 96040 e de "Comércio a retalho por correspondência ou via internet" - CAE 47910. Em sede de IVA, tem enquadramento no regime normal de tributação, com periodicidade mensal e com dedução integral do imposto. 20. **Atendendo a que o exercício da atividade de dietética e nutrição não consta como efetivamente exercida pela requerente, deve a mesma proceder em conformidade com o n.º 1 do artigo 32.º do CIVA**⁵⁸ que determina que "Sempre que se verifiquem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração relativa ao início de atividade, deve o sujeito passivo entregar a respetiva declaração de alterações", no prazo de 15 dias a contar da data da alteração (n.º 2 do artigo 32.º), podendo utilizar um dos meios previstos no n.º 1 do artigo 35.º do CIVA. [...] **CONCLUSÃO**⁵⁹ 23. **Face a todo o exposto, conclui-se 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)**⁶⁰. 24. Para o efeito, a requerente deve adicionar o exercício da nova atividade às que já exerce, mediante a entrega de uma declaração de alterações [...].

Tal como ficou provado no âmbito do presente processo Arbitral, a Requerente e a B..., Lda. celebraram um protocolo de colaboração para que, nas instalações da B..., Lda., a Requerente **disponibilizasse e prestasse**, aos trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e aos

⁵⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda., por um lado, **os serviços de ginásio/ aulas de grupo** e por outro, **os serviços de nutrição** (entre outros, alteração de comportamentos alimentares e aconselhamento nutricional).

A Requerente, como é indicado no Relatório de Inspeção Tributária, *nos períodos em análise também obteve rendimentos relacionados com a atividade secundária “OUTRAS ACTIVIDADES DE SAÚDE HUMANA, N.E., com o CAE 86906, designadamente por aconselhamento nutricional e/ou consultas de nutrição.*

Em 2014 e 2015, anos aqui em análise, a Requerente **tinha objeto social específico e CAE específico para exercer a atividade de nutrição e efetivamente exerceu a sua atividade de nutrição, prestando**, nas instalações da B..., Lda., com gabinete para o efeito e equipamentos próprios, aos trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e aos trabalhadores e colaboradores diretos da B..., Lda., **serviços de nutrição, através de profissionais habilitados**, os nutricionistas.

Mais, a faturação, aos trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e aos trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda., no caso, sócios/ clientes da Requerente, pelas atividades desenvolvidas pela Requerente nas instalações da B..., Lda. – exercício físico (*Think FIT*) e nutrição (nutrição, aconselhamento e acompanhamento) -, no âmbito do protocolo de colaboração, **era feita em separado, devidamente discriminado, com a indicação da taxa de IVA aplicável (ginásio/ aulas de grupo) e da isenção aplicável (nutrição), mas na mesma fatura.**

Entende este Tribunal Arbitral Singular que está, assim, preenchido o entendimento da AT, expresso na Informação Vinculativa acima referida, uma vez que, os serviços de nutrição disponibilizados e prestados pela Requerente foram assegurados, nos períodos em causa - 2014 e 2015 -, por profissionais habilitados (nutricionistas) e nas faturas constava a indicação da isenção aplicável.

Repete-se, a Requerida, na Resposta, vem dizer o seguinte: *A Requerente vem reiterar a sua audiência prévia, em sede de procedimento inspetivo, advogando que os serviços de nutrição e diatéctica foram efetivamente prestados, discordando da conceção da Autoridade Tributária sobre a nutrição. Pugnado que “ainda que os serviços de nutrição não tivessem sido efetivamente prestados pela sociedade contribuinte, ora Impugnante, mas apenas*

disponibilizados⁶¹, o que não é verdade e que se concede apenas a título de precaução de patrocínio, uma vez que tal facto, ao contrário do entendimento da Autoridade Tributária, não é relevante para efeitos de aplicar ou não a isenção de IVA aos referidos serviços, uma vez que os serviços de consulta e aconselhamento de nutrição são serviços de prestação de meios e não de resultados. ”.

A Decisão Arbitral (CAAD) acima referida, proferida no âmbito do processo n.º 373/2018-T, com decisão datado de 14 de Junho de 2019 diz, com importância para a presente Decisão Arbitral, o seguinte: *É inequívoco que tais serviços visam a proteção da saúde dos clientes, numa conceção holística do conceito de saúde que reclama a promoção de estilos de vida saudáveis e uma abordagem multissetorial que conjuga, entre outros fatores, um regime alimentar adequado com atividade física. Desta forma, encontram-se reunidos os requisitos indispensáveis e suficientes à aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 9.º, 1) do CIVA, que transpõe o artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA, nos termos preconizados pela jurisprudência europeia e pelo Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (“TCA Sul”), de 23 de março de 2010, processo n.º 3816/10. **Relativamente ao facto de nem sempre esses serviços serem efetivamente utilizados pelos clientes subscritores, tal não significa a descaracterização dos mesmos e a consequente perda do regime de isenção**⁶². Conforme assinalado por CLOTILDE CELORICO PALMA no parecer supra citado “[a] partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e faturado, deve, como tal, de acordo com as regras do IVA, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir a frequentar alguma consulta⁶³ (à semelhança do que se verifica, por exemplo, em relação aos serviços de prática de atividades físicas).” Aliás, a questão que se poderia colocar a este propósito não seria a de tais serviços passarem a ser tributados em IVA, por não terem sido utilizados, mas, ao invés, a de não serem sequer sujeitos a imposto, porque precisamente não foram prestados (com a eventual restituição da remuneração paga pelos clientes). **Em qualquer caso, esta última hipótese não procede, porque o serviço em causa consiste na disponibilização das consultas, pelo que se considera prestado com essa disponibilização, tal***

⁶¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

como sucede, entre outros, com os serviços de ginásio, telecomunicações ou de transporte aéreo⁶⁴. Neste sentido, se pronunciou o Tribunal de Justiça, designadamente nos casos *Air France-KLM*, C-250/14, de 23 de dezembro de 2015, e *MEO*, C-295/17, de 22 de novembro de 2018. Segundo o tribunal europeu, com a assinatura do contrato de prestação de serviços o cliente adquire o direito 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 nexa direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito⁶⁵”. Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Mais diz a Decisão Arbitral (CAAD) proferida no processo n.º 373/2018-T, Conclui-se, desta forma, que o facto de os clientes por vezes não usufruírem dos serviços contratados não implica que se considere que a prestação de serviços não foi realizada pelo prestador e/ou que a qualificação desses serviços e respetivo regime de IVA sofram modificações⁶⁶. Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Assim, entende este Tribunal Arbitral Singular que se alguns dos trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e dos trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda., com o plano (plano B...) em vigor, não utilizaram/ não usufruíram dos serviços devidamente contratados e disponíveis (pela Requerente), tal não implica que se considere que a prestação de serviços de nutrição não foi realizada pela Requerente e/ou que a qualificação desses serviços e respetivo regime de IVA sofra modificações.

Mas mais,

A Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral diz mais, [...] *através da utilização de dois serviços, o fitness e a nutrição/ dietética [...] dois serviços perfeitamente autónomos e independentes na sua essência, mas coordenados e articulados [...] numa relação de complementariedade e não de acessoriedade da nutrição face ao fitness.*

⁶⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Diz a Requerida na Resposta: *Desses serviços, o principal é o da prática desportiva e o de serviços dietéticos é, quanto àquele, acessório, na medida em que sendo necessário ao resultado pretendido (ficar em forma), não pode ser autonomizado da prestação principal porquanto não constituiu para os clientes, neste caso concreto, um fim em si mesmo mas sim uma forma de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal.*

Repete-se o que diz a Requerida na Resposta, O facto de os prestadores – os profissionais de nutrição – estarem devidamente credenciados e habilitados é totalmente irrelevante neste caso, atendendo à circunstância específica de **a correção se fundamentar no facto de estarmos perante uma prestação acessória e indissociável da prestação principal**⁶⁷.

Continuemos com a Decisão Arbitral (CAAD) proferida no processo n.º 373/2018-T onde esta Decisão diz o seguinte: 2.4. O CARÁTER NÃO ACESSÓRIO DOS SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO. Sem prejuízo de no Relatório de Inspeção se suscitarem alguns pontos relativos à interpretação da norma de isenção escrutinada, a AT não questionou a existência e o cumprimento dos requisitos necessários ao exercício dos serviços de nutrição, que confirmou e considerou serem válidos. **Os serviços de nutrição prestados pela Requerente, se considerados autonomamente são, também para a AT, enquadráveis como operações isentas de IVA**⁶⁸. **O que vem verdadeiramente questionado é o carácter autónomo desses serviços**⁶⁹. Segundo a Requerida, as “prestações de serviços dietéticos devem ser consideradas acessórias em relação à prestação principal – utilização de instalações desportivas – e, por essa razão, estão sujeitas a IVA à taxa de 23%, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA”. Interessa notar que os critérios de determinação do carácter acessório de uma operação relativamente a outra dita “conexa” e considerada como “principal” têm sido recortados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, chamado a pronunciar-se com frequência sobre esta matéria, dadas as dificuldades derivadas da indeterminação concetual. 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

⁶⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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**⁷⁰. 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

⁷⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Aktiebolaget NN, C-111/05, de 29 de março de 20074. **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**⁷¹, 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.

A Decisão Arbitral (CAAD) proferida no processo n.º 373/2018-T de 14 de Junho de 2019, retoma a análise concreta dizendo, **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**⁷².

A Requerente, tal como ficou provado nos presentes Autos Arbitrais, também prestou serviços distintos.

Entende este Tribunal Arbitral Singular que a Requerente, prestou, nas instalações da B..., Lda., aos trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e aos trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da B..., Lda., por um lado, serviços de ginásio/ aulas de grupo e por outro, serviços de nutrição.

Ficou claro para este Tribunal Arbitral Singular que os serviços de ginásio/ aulas de grupo **eram independentes** dos serviços de nutrição, mesmo que complementares.

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha a Decisão Arbitral (CAAD) proferida no processo n.º 373/2018-T **onde esta Decisão diz:** 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**⁷³. Com efeito, **as prestações de serviços das diversas áreas são perfeitamente autonomizáveis e existem independentemente umas das outras**⁷⁴. **A prática de exercício físico é independente da adoção ou não**

⁷¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

determinado regime alimentar, pelo que devem ser consideradas prestações de serviços distintas⁷⁵. 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 física⁷⁶. As referidas consultas valem por si, têm objetivos próprios e o seu sentido não advém estritamente da melhoria dos serviços de ginásio⁷⁷.

No caso, entende este Tribunal Arbitral Singular que a prática de exercício físico através do ginásio/ aulas de grupo é independente da adoção ou não de um determinado regime alimentar (serviços de nutrição) pelo que devem ser consideradas prestações de serviços distintas.

Acompanha este Tribunal Arbitral Singular a Decisão Arbitral (CAAD) proferida no processo n.º 373/2018-T **onde esta diz: 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 serviços⁷⁸.** De salientar que os referidos preços não são dirigidos a entidades relacionadas, sendo aplicados à generalidade dos seus clientes e ao público em geral.

Entende este Tribunal Arbitral Singular pela não acessoriedade das consultas de nutrição prestadas pela Requerente relativamente aos serviços de utilização do ginásio/ aulas de grupo, e, em consequência, entende este Tribunal Arbitral Singular pela aplicação da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA aos serviços de nutrição prestados pela Requerente, nos anos de 2014 e 2015, no âmbito do plano B... (aplicação da isenção de IVA aos € 7,5 respeitantes aos serviços de nutrição, conforme as faturas).

⁷⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Pelo exposto, entende este Tribunal Arbitral Singular que os atos tributários de liquidação de IVA e juros, notificados à Requerente e por esta identificados no Pedido de Pronúncia Arbitral e nos documentos juntos a este (e identificados no 2.1. Factos Provados da presente Decisão Arbitral), relativos aos serviços de nutrição prestados pela Requerente nas instalações da B..., Lda., aos trabalhadores e colaboradores da B..., Lda. e aos trabalhadores e colaboradores dos fornecedores diretos da

B..., Lda., nos anos de 2014 e 2015, são anuláveis, por vício de violação de lei, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), aplicável por remissão da alínea d) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

3.2. Requerimento de reenvio prejudicial

O aqui Árbitro signatário, como acima já referido, foi Árbitro no processo (CAAD) n.º 159/2019-T, com Decisão Arbitral datada de 5 de Novembro 2019, em Tribunal Arbitral Coletivo, onde se discutiu e decidiu questão relacionada com os serviços de nutrição, em sede de IVA, e onde a Requerida também apresentou requerimento de reenvio prejudicial.

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, invoca este Tribunal a Decisão Arbitral (CAAD) proferida no referido processo n.º 159/2019-T, onde esta Decisão Arbitral diz o seguinte: *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 objeto questões conexas com o Direito da União Europeia*⁷⁹ (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

⁷⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

precedente na jurisprudência europeia a interpretação do Direito da União Europeia resulta já da jurisprudência do TJUE não é necessário proceder a essa consulta⁸⁰, como este Tribunal concluiu no Acórdão de 06-10-1982, Caso Cilfit, Processo n.º 283/81. A obrigatoriedade ou não de efetuar o reenvio prejudicial não resulta da vontade das Partes nem pode ser decidida de forma genérica, dependendo apenas do juízo que o Tribunal nacional que tem de proferir a decisão fizer sobre a sua necessidade para decidir os litígios, como tem sido repetidamente afirmado pelo TJUE: «Em conformidade com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, **compete exclusivamente ao juiz nacional**, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça» (Acórdão de 10 de julho de 2018, Jehovan Todistajat, C-25/17, EU:C:2018:551, n.º 31 e jurisprudência referida; Acórdão de 6 de março de 2018, SEGRO e Horváth, C-52/16 e C-113/16, EU:C:2018:157, n.º 42; Acórdão de 02-10-2018 processo C-207/16, n.º 45; Acórdão de 28-11-2018, processo C-295/17, n.º 33). O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por atos 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 atos de liquidação que são objeto 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 atuação 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 contenciosa⁸¹.

⁸⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸¹ 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;

A Requerida, na Resposta, considera que o Tribunal Arbitral deve colocar, em primeiro lugar a questão se: *Ginásios, que prestem serviços de sessões de dietista/ nutricionista, a destinatários, que não tenham (porquanto não está alegado e logo muito menos provado o contrário nos presentes autos), qualquer doença, beneficiam da isenção prevista na alínea c), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE.*

Este Tribunal Arbitral Singular invoca novamente a referida Decisão Arbitral (CAAD) proferida no processo n.º 159/2019-T quando nesta Decisão se diz o seguinte: **Quanto ao reenvio prejudicial a que alude a Autoridade Tributária e Aduaneira sobre a questão de saber se «Ginásios, que prestem serviços de sessões de dietista/ nutricionista, a destinatários, que não tenham, qualquer doença, beneficiam da isenção prevista na alínea c), do n.º 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**⁸². 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 inspeção tributária nem está demonstrado no processo⁸³, 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"**⁸⁴ (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-

– 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".

⁸² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸³ 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.

⁸⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

2001), e as consultas dietéticas podem beneficiar daquela isenção como reconheceu a Autoridade Tributária e Aduaneira na referida Informação Vinculativa⁸⁵. Por isso, não se justifica o reenvio prejudicial para o TJUE⁸⁶, pois aos Tribunais do contencioso tributário cabe apenas a função de dirimir os litígios emergentes da prática do ato 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 atos, atualmente 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. Este Tribunal Arbitral Singular acompanha o entendimento da referida Decisão Arbitral (CAAD) proferida no processo n.º 159/2019-T quando esta Decisão refere *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" e as consultas dietéticas podem beneficiar daquela isenção como reconheceu a Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que, entende este Tribunal Arbitral Singular que não se justifica o reenvio prejudicial para o TJUE.*

A Requerida diz ainda na Resposta: *Deve ser colocada ao TJUE, independentemente da resposta à questão anterior, a questão se: Numa prestação de serviços em que se incluem serviços como os vulgarmente prestados por ginásios, [que podem ou não compreender a utilização dos ginásios, aulas de diferentes tipos (como por exemplo, fitness, yoga, pilates, cardio, cycling, etc.), utilização de balneários, banhos turcos, jacuzzis, piscinas, duches tropicais, etc.] e, associados a tais serviços (sujeitos e não isentos), forem também prestados, serviços de sessões de dietista/nutricionista (isentos, se o forem), sem possibilidade de destacamento na contratação (seja porque como no caso dos autos a contratação destes serviços está dependente da contratação daqueles primeiros, ou como noutros casos, porque a globalidade dos serviços fazem parte de um pack, que não permita destacar a os serviços de dietista/nutricionista, com a consequente redução do valor dos mesmos ao valor do pack),*

⁸⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

constitui ou não, uma **decomposição artificial**⁸⁷ da prestação de serviços única em que o serviço principal é a utilização do ginásio e as sessões de dietista/nutricionista, são uma prestação de serviços acessória, em relação àquela, a facturação das sessões de dietista/nutricionista em separado, aplicando a isenção de IVA a esta parte. Em caso de resposta afirmativa a esta questão, **deve a prestação de serviços acessória, de nutricionista/dietista, seguir o enquadramento em sede de IVA da prestação principal**⁸⁸?

Sobre estas duas questões, este Tribunal Arbitral Singular invoca, uma vez mais, a Decisão Arbitral (CAAD) proferida no processo n.º 159/2019-T quando esta diz o seguinte: O mesmo sucede com a segunda e terceira questões relativamente às quais a Autoridade Tributária e Aduaneira sugere o reenvio prejudicial que são, em suma, **a de saber se os referidos Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos constituem ou não «uma decomposição artificial da prestação de serviços única em que o serviço principal é a utilização do ginásio e as sessões de dietista/nutricionista, são uma prestação de serviços acessória, em relação àquela, a facturação das sessões de dietista/nutricionista em separado, aplicando a isenção de IVA a esta parte»**⁸⁹ e **a de saber se a aludida prestação acessória deve «seguir o enquadramento em sede de IVA da prestação principal»**⁹⁰. 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. **No caso, o 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**⁹¹. Por isso, não se verifica o pressuposto de que parte a Autoridade Tributária e Aduaneira ao colocar as segunda e terceira questões referidas. Também aqui este Tribunal Arbitral Singular acompanha o entendimento da Decisão

⁸⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Arbitral n.º 159/2019-T, pelo que, entende que não se justifica o reenvio prejudicial para o TJUE.

Por último, diz ainda a Requerida na Resposta, e independentemente da resposta às questões anteriores, deve ser colocada a questão se: Quando um sujeito passivo misto celebre um contrato de prestação de serviços (isentos), sendo que este contrato só é celebrado e apenas é válido na pendência de um outro contrato relativo à prestação de serviços sujeitos e não isentos com o mesmo destinatário de serviços, facturando uma quantia (isenta de IVA) e atribuindo, em virtude de tal contratação, um desconto de montante equivalente à prestação isenta, nos montantes que tenha a auferir relativo ao contrato que está sujeito e não isento de IVA, 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?

*Quanto à quarta questão colocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, como se diz na Decisão Arbitral n.º 159/2019-T, **de saber se «esta forma de faturação constitui uma utilização da isenção, suscetível de criar distorções na concorrência»**⁹² (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 atuais 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. **Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento, pelo que, entende que não se justifica o reenvio prejudicial para o TJUE.***

Mais, quanto às questões cuja solução releva para decisão da causa, entende este Tribunal Arbitral Singular que já existe jurisprudência anterior, a qual foi aqui invocada

⁹² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

no âmbito da fundamentação das Decisões Arbitrais n.º 373/2018-T e n.º 159/2019-T, pelo que, indefere-se o requerimento de reenvio prejudicial.

3.3. Fatura FA 2015/3, datada de 4 de Maio de 2015, no valor de € 110.259,04, emitida pela C..., S.A. (NIF...) à Requerente, relativo à “Venda de projetos de desenvolvimento”, com IVA no montante de € 25.359,58

Começamos a parte 3.3. da presente Decisão Arbitral por referir o que diz o Relatório de Inspeção Tributária sobre a fatura FA 2015/3, datada de 4 de Maio de 2015, emitida pela C..., S.A. à Requerente.

Vejamos,

O Relatório de Inspeção Tributária refere: *Da análise aos documentos de suporte do IVA dedutível, verificou-se que o sujeito passivo registou a fatura FA2015/3, emitida pela C..., S.A. (NIF...) (empresa dominante), relativo a projetos de desenvolvimento com IVA dedutível no montante de € 25.359,58, conforme consta no ANEXO 13. Em 22 de março de 2018, foi solicitado ao SP, por e-mail (ANEXO 24), para informar a que projeto se referia a fatura em apreço e que nos fosse remetida cópia do mesmo se possível, tendo o mesmo respondido por e-mail de 22 de março de 2018, que se anexa (ANEXO 24) informando que diziam respeito à cedência de encargos com vários projetos executados no ano de 2011 e anteriores. Posteriormente e através da notificação constante do ANEXO 5 foi notificado pessoalmente o gerente do sujeito passivo para informar o tratamento contabilístico aquando do registo dos referidos projetos, nomeadamente contas debitadas e creditadas e respetivos documentos de suporte e comprovativo do pagamento da fatura mencionada, veio na resposta informar (ANEXO 6) no ponto 2, o tratamento contabilístico da fatura juntando ainda como anexo o doc.5, e ainda informando que o pagamento foi efetuado através de encontro de contas. Face à resposta dada pelo sujeito passivo, no ANEXO 6, na data da entrega da referida resposta em 16/04/2018, foi solicitado verbalmente, evidência do referido “encontro de contas”, tendo o SP respondido por e-mail (ANEXO 24), nesse mesmo dia, referindo: “temos a informar que, à data, entenderam, a administração da C... e a gerência da A..., proceder a encontro de saldos, não sendo necessária evidência física. Estes projetos estão registados na contabilidade do sujeito passivo na conta 454 Ativo Intangível em Curso, no entanto a fatura foi emitida pela C... em maio de 2015. Importa referir que a A... em 2014, por via do valor do IVA deduzido*

superior ao IVA liquidado, não apurou imposto a entregar ao Estado, contudo em 2015, apurou imposto a entregar ao Estado nos primeiros 4 períodos (201501, 201502, 201503 e 201504) sendo que no período de 201505 com a fatura em causa emitida pela C... (fatura FA 2015/03 datada de 04/05/2015) a A... deixa, à semelhança do que aconteceu em 2014, de apurar IVA a entregar ao Estado nesse período, [...], respeitante a IVA de 2015, bem como em todos os períodos seguintes ao ano de 2015, em que ficou com imposto a reportar. Importa também realçar que a C... no ano de 2015 aquando da emissão da referida fatura FA2015/3 datada de 04/05/2015 estava em crédito de imposto no montante de € 44.254,99, sendo que na declaração 201506T ficou com excesso a reportar no montante de € 16.175,75. Contudo a operação em causa, considerando o seu montante e os documentos juntos pelo sujeito passivo (ANEXO 6), não comprovam de forma concreta a realização de tais projetos, não tendo junto, também, o sujeito passivo prova do pagamento efetivo, referindo no e-mail de 16/04/2018 que fizeram um encontro de saldos (ANEXO 24).

Pelo que, continua o Relatório de Inspeção Tributária, Face ao exposto **não estando factualmente comprovada a existência dos projetos referidos**⁹³, existem indícios que a fatura emitida em maio de 2015 à A... pela empresa mãe, a C..., fazendo com que a A... usufruísse indevidamente de IVA dedutível, indicia tratar-se de faturação falsa, **não sendo o IVA dedutível nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 19.º do CIVA**⁹⁴. Do aqui referido pelo Relatório de Inspeção Tributária, destaca, desde já, este Tribunal Arbitral Singular, o seguinte: **não estando factualmente comprovada a existência dos projetos referidos e não sendo o IVA dedutível nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 19.º do CIVA.**

Diz ainda o Relatório de Inspeção Tributária, Importa ainda referir, para além do já explanado anteriormente, que a fatura em apreço (FA2015/3), não cumpre os requisitos exigidos nos termos do n.º 6 do artigo 19.º conjugado com as alíneas b) e f) do n.º 5 do artigo 36.º, ambos do CIVA, dado que a “descrição” não identifica devidamente a operação efetuada e não é referida a data em que ocorreu a operação visto que não coincide com a emissão da fatura, pelo que por todos os factos expostos não é aceite o valor do IVA dedutível no montante

⁹³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

de € 25.359,58, evidenciando indícios de crime de fraude fiscal, punível pelo artigo 104.º do RGIT [...].

O Relatório de Inspeção Tributária “explica-se” também em relação ao Direito de Audição, começando por dizer que, *Face ao supra exposto e na medida em que se detetaram as incorreções em sede de IVA e de [...], deverá o sujeito passivo ser notificado para o exercício do direito de audição.*

O Relatório de Inspeção Tributária, na parte referente ao Direito de Audição apresentado pela Requerente, sobre a fatura FA 2015/3, datada de 4 de Maio de 2015, diz o seguinte: O sujeito passivo no requerimento vem em súmula, referir o seguinte, em relação às correções em sede de IVA destacando-se alguns subpontos que se transcrevem na íntegra e que entendemos serem os que mais diretamente contrapõem as correções propostas [...]. Assim: [...]. I. Da fatura n.º FA2015/3: 241. **A fatura n.º 2015/3**⁹⁵, datada de 04-05-2015, emitida pela C..., S.A., NIF [...], **empresa-mãe/ dominante no grupo onde se insere o sujeito passivo, deve-se à cedência de encargos com diversos projetos inseridos no processo de desenvolvimento e expansão da cadeia de Health Clubs**⁹⁶. 242. **E, contrariamente ao alegado pela AT, todos os projetos encontram-se descritos no anexo à referida fatura, como se pode verificar pelo resumo que a Autoridade Tributária teve acesso na presente inspeção**⁹⁷, mas que se junta como documento n.º 5⁹⁸ e se dá por integralmente reproduzido [...]. 243. **Do exposto resulta que a fatura em causa corresponde ao desenvolvimento desses diversos projetos, os quais foram inicialmente suportados pela C..., S.A.**⁹⁹, NIF [...], empresa-mãe/ dominante no grupo onde se insere o sujeito passivo. 244. Ou seja, **o resumo detalhado dos projetos esteve sempre anexo à fatura, bem como os extratos da C..., S.A., pelo que resulta cumprido o requisito exigido por força do disposto no artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado**¹⁰⁰, em conjugação com o disposto no n.º 6 do artigo 19.º do mesmo diploma. 245. Pelo que não pode a AT referir que “o sujeito passivo não comprovou de forma concreta a realização de tais projetos” [...]. 246. **Importa ainda referir que os referidos**

⁹⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁸ Conforme anexo à Fatura 2015/3 de 04/05/2015 – PROJETOS DE DESENVOLVIMENTO.

⁹⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

projetos foram inicialmente suportados pela sociedade mãe através das faturas que se juntam¹⁰¹ como documentos sob os números 6 a 13 e se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais. 251. Sem margens adicionais¹⁰². 252. Apenas por mero lapso essa operação contabilística de passagem da sociedade mãe para o sujeito passivo foi feita em 2015, data em que a C..., S.A., faturou à A... aqueles valores. 257. Desta forma, estando comprovado a existência dos projetos referidos e tendo a empresa mãe um crédito de imposto, não pode a AT concluir que o sujeito passivo usufruiu indevidamente de IVA dedutível e que se trata de uma faturação falsa.

O Relatório de Inspeção Tributária, nesta parte, apenas destacou, como acima se referiu, do Direito de Audiência Prévia apresentado pela Requerente, os pontos 241, 242, 243, 244, 245, 246, 251, 252 e 257.

Cumpra, aqui, referir também, porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, os restantes pontos referidos no Direito de Audiência Prévia apresentado pela Requerente (247, 248, 249, 250, 253, 254, 255, 256, 258 e 259 – **em destaque e sublinhado** deste Tribunal Arbitral Singular): 241. A fatura n.º 2015/3, datada de 04-05-2015, emitida pela C..., S.A., NIF [...], empresa-mãe/ dominante no grupo onde se insere o sujeito passivo, deve-se à cedência de encargos com diversos projetos inseridos no processo de desenvolvimento e expansão da cadeia de Health Clubs. 242. E, contrariamente ao alegado pela AT, todos os projetos encontram-se descritos no anexo à referida fatura, como se pode verificar pelo resumo que a Autoridade Tributária teve acesso na presente inspeção, mas que se junta como documento n.º 5¹⁰³ e se dá por integralmente reproduzido [...]. 243. Do exposto resulta que a fatura em causa corresponde ao desenvolvimento desses diversos projetos, os quais foram inicialmente suportados pela C..., S.A., NIF [...], empresa-mãe/ dominante no grupo onde se insere o sujeito passivo. 244. Ou seja, o resumo detalhado dos projetos esteve sempre anexo à fatura, bem como os extratos da C..., S.A., pelo que resulta cumprido o requisito exigido por força do disposto no artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, em conjugação com o disposto no n.º 6 do artigo 19.º do mesmo diploma. 245.

¹⁰¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰³ Conforme anexo à Fatura 2015/3 de 04/05/2015 – PROJETOS DE DESENVOLVIMENTO.

*Pelo que não pode a AT referir que “o sujeito passivo não comprovou de forma concreta a realização de tais projetos” [...]. 246. Importa ainda referir que os referidos projetos foram inicialmente suportados pela sociedade mãe através das faturas que se juntam como documentos sob os números 6 a 13 e se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais. **247. E que deram ao valor da fatura n.º FA2015/3 em causa**¹⁰⁴. **248. Ou seja, a sociedade comercial dominante faturou, assim, ao sujeito passivo aqueles projetos de investimento**¹⁰⁵. **249. Visto que os projetos em apreço são da responsabilidade do presente sujeito passivo**¹⁰⁶. **250. Tendo sido a operação realizada em 2015 pelo valor contabilístico das faturas, o qual corresponde ao custo de aquisição dos projetos**¹⁰⁷. 251. Sem margens adicionais. 252. Apenas por mero lapso essa operação contabilística de passagem da sociedade mãe para o sujeito passivo foi feita em 2015, data em que a C..., S.A., faturou à A... aqueles valores. **253. Termos pelos quais se impugna para os devidos e legais efeitos o disposto no ponto III.1.6 do projeto de relatório, por manifestamente infundado**¹⁰⁸. **254. E terá de se concluir que se encontra factualmente comprovada a existência dos projetos referidos**¹⁰⁹. **255. De referir ainda que a empresa mãe e conforme referido pela própria AT, detinha um crédito de imposto no montante de € 44.254,99**¹¹⁰. **256. Crédito esse que foi transmitido ao sujeito passivo com a emissão da fatura aqui em questão**¹¹¹. 257. Desta forma, estando comprovado a existência dos projetos referidos e tendo a empresa mãe um crédito de imposto, não pode a AT concluir que o sujeito passivo usufruiu indevidamente de IVA dedutível e que se trata de uma faturação falsa. **258. Importa ainda referir que, através da emissão da fatura aqui em questão, a AT não foi, em momento algum, prejudicada nem tão pouco o sujeito passivo retirou qualquer benefício fiscal**¹¹². **259. Pelo acima exposto, as correções efetuadas pela AT consubstanciam uma situação de enriquecimento sem causa pois, havendo***

¹⁰⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

um crédito de imposto da empresa mãe, a AT não pode arrecadar duplamente um imposto que bem sabe não ser devido¹¹³.

Continua o Relatório de Inspeção Tributária: IX. 2 – Análise da petição do contribuinte: No ponto I veio o sujeito passivo juntar documentos, nomeadamente faturas e outros documentos, no entanto, da sua análise, não fica demonstrado que tais despesas respeitam a despesas dos projetos em causa e da responsabilidade da A... . Veja-se a título exemplificativo o doc.11 do direito de audição com documentos referentes a “nota de kms em viatura própria” referentes ao ano de 2014, que não se afere a qualquer conexão com os projetos. Por outro lado, a fatura não cumpre com todos os requisitos do artigo 36.º, n.º 5 do CIVA, nomeadamente ao referido nas alíneas b) e f), conforme já descrito no ponto “III.1.6 – Correções em sede de IVA, Período de tributação de 2015, IVA dedutível”, ao contrario do que o sujeito passivo afirma no subponto 244 do direito de audição.

Concluindo o Relatório de Inspeção Tributária: Face ao exposto, o sujeito passivo não vem apresentar elementos novos suscetíveis de alterar a fundamentação e os valores das correções propostas, pelo que não é atendida a sua pretensão [...].

Face a esta posição da Requerida, a Requerente, por não concordar, apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral onde, sobre a questão **DO IVA DA FATURA 2015/3 DE 04.05.2015, EMITIDA PELA C..., S.A.** diz o seguinte: Esta fatura foi objeto de um encontro de contas dentro do grupo de sociedades que a sociedade contribuinte, ora Impugnante, faz parte. De acordo com o e-mail remetido pela A..., Lda., datado de 22 de Março de 2018, também junto ao relatório final, página 134, **a fatura é o total de valores faturados pela sociedade mãe, na altura, a C..., SA. por cedência de encargos com vários projetos assegurados no ano de 2011 e anteriores, no total de € 110.259,04**¹¹⁴ (cento e dez mil duzentos e cinquenta e nove euros e quatro cêntimos), ao qual acresceu o IVA à taxa legal em vigor. **Sendo que a fatura junta tinha um anexo, onde se lê projetos de desenvolvimento, onde foram descritos os projetos, “1. Projecto Lisboa 1 e Projecto Lisboa 2; 3. Projecto Maia; 4. Projeto Porto; 5. Projeto Póvoa; 6. Projecto Ibérico; 7. Projecto Pesquisa de novos Espaços, Projecto Imagem”**¹¹⁵.

¹¹³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Para reforçar o acima, vem ainda agora a sociedade contribuinte, ora Impugnante, **juntar as faturas em singelo das despesas tidas com cada projeto acima indicado**¹¹⁶, documentos que se juntam como Doc.s 10 a 16. Tendo sido a operação realizada em 2015 pelo valor contabilístico das faturas, o qual corresponde ao custo de aquisição dos projetos. Sem margens adicionais. Assim, **os lançamentos contabilísticos encontram-se devidamente suportados por documentos**¹¹⁷. **Existindo faturas, documentos de suportes físicos, não se tratam de gastos fictícios**¹¹⁸, também não se pode concluir que a fatura é falsa, como conclui a Autoridade Tributária, mas que efetivamente se tratam de serviços usufruídos pela sociedade e que foram indispensáveis para a realização de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora da sociedade, ora Impugnante. Pelo que não é verdade o referido na página 43 do relatório final, o contrário sim, isto é, foi factualmente comprovado pela sociedade contribuinte ora Impugnante a existência dos projetos referidos, apenas e só muitos deles não se chegaram a concretizar. **A sociedade contribuinte, ora Impugnante, efetivamente comprovou a existência dos projetos e dos gastos tidos, através da apresentação das faturas e bem assim também poderão ser provados os projetos de investimento através da audição dos ex-gerentes e dos diretores do clube**¹¹⁹. Nesse sentido, a sociedade contribuinte, ora Impugnante pugna para que seja tributado o seu rendimento real como sujeito passivo, sob pena de inconstitucionalidade, [...]. A sociedade tinha IVA a entregar ao Estado no ano de 2015, mas também tinha IVA a deduzir dos gastos que teve com os projetos acima, deduzindo para o efeito o IVA da sociedade mãe, dos serviços prestados por esta, no que concerne aos projetos. Existiu como referido um acerto de contas dentro do grupo, legal e contabilisticamente possível. Portanto, as correções efetuadas pela AT consubstanciariam uma situação de enriquecimento sem causa pois, havendo um crédito de importo da empresa mãe, a AT não pode arrecadar duplamente um imposto que bem sabe não ser devido.

Sobre a **dedutibilidade do IVA da Fatura 20115/3 – C... S.A.**, defende a Requerida na sua Resposta: No que concerne as alegações da Requerente vertidas nos pontos 207 a 220 do

¹¹⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

ppa, onde refere que “esta factura foi objecto de um encontro de contas dentro do grupo de sociedades que a sociedade contribuinte, ora Impugnante, faz parte.”.

Continua a Requerida na Resposta, Constando no RIT a fls 41, que “Da análise aos documentos de suporte do IVA dedutível, verificou-se que o sujeito passivo, registou a fatura n.º FA2015/3 emitida pela C... SA [...], relativo a projetos de desenvolvimento com IVA dedutível no montante de € 25.359,58, conforme consta no ANEXO 13. Em 22 março de 2018, foi solicitado, ao SP, por e-mail (ANEXO 24), para informar a que projeto se referia a fatura em apreço e que nos fosse remetida cópia do mesmo se possível, tendo o mesmo respondido por e-mail de 22 de março de 2018, que se anexa (ANEXO 24) informando que diziam respeito à cedência de encargos com vários projetos executados no ano de 2011 e anteriores. Posteriormente e através da notificação constante do ANEXO 5 foi notificado pessoalmente o gerente do sujeito passivo para informar o tratamento contabilístico aquando do registo dos referidos projetos, nomeadamente contas debitadas e creditadas e respetivos documentos de suporte e comprovativo do pagamento da fatura mencionada, veio na resposta informar (ANEXO 6} no ponto 2, o tratamento contabilístico da fatura juntando ainda como anexo o doc. 5, e ainda informando que o pagamento foi efetuado através de encontro de contas. Face à resposta dada pelo sujeito passivo, no ANEXO 6, na data da entrega da referida resposta em 16/04/2018, foi solicitado verbalmente, evidência do referido “encontro de contas”, tendo o SP respondido por e-mail (ANEXO 24}, nesse mesmo dia, referindo: **temos a informar que, à data, entenderam, a administração da C... e a gerência da A..., proceder a encontro de saldos, não sendo necessária evidência escrita.”.**

Perante isto, a Requerida, na Resposta, refere: Ora, tal afirmação não pode de todo ser aceitável atendendo à estrutura e funcionamento do mecanismo de dedução do IVA; Tal como consta do RIT a pag. 42 “Contudo a operação em causa, considerando o seu montante e os documentos juntos pelo sujeito passivo (ANEXO 6), não comprovam de forma concreta a realização de tais projetos, não tendo junto, também, o sujeito passivo prova do pagamento efetivo, referindo no e-mail de 16/04/2018 que fizeram um encontro de saldos (ANEXO 24}.”.

Mais diz a Requerida na Resposta, *Por isso bem andaram os SIT ao concluir que “(...) **não estando factualmente comprovada a existência dos projetos referidos**¹²⁰, existem indícios que a fatura emitida em maio de 2015 à A... pela empresa mãe, a C..., fazendo com que a A... usufruísse indevidamente de IVA dedutível, indicia tratar-se de faturação falsa, **não sendo o IVA dedutível nos termos do disposto no n.º 3 do art.º 19.º do CIVA**¹²¹. Importa ainda referir, para além do já explanado anteriormente, que a fatura em apreço (FA2015/3), não cumpre os requisitos exigidos nos termos do n.º 6 do art.º 19.º conjugado com as alíneas b) e f) do n.º 5 do art.º 36.º, ambos do CIVA, **dado que a “descrição” não identifica devidamente a operação efetuada e não é referida a data em que ocorreu a operação visto que não coincide com a emissão da fatura**¹²², pelo que por todos os factos expostos não é aceite o valor do IVA dedutível no montante de € 25.359,58; [...].*

Vistas as posições das Partes, **considera este Tribunal Arbitral Singular que o *thema decidendum* se reporta a saber se o IVA constante da fatura FA 2015/3, datada de 4 de Maio de 2015, no montante de € 25.359,58, é ou não dedutível, por aplicação do n.º 3 do artigo 19.º do CIVA, o qual estipula que não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura.**

Antes de ver o que diz a Lei, importa referir, uma vez mais, tal como ficou provado, que a C..., S.A., sociedade-mãe da Requerente, no ano de 2015, aquando da emissão da fatura FA 2015/3, datada de 4 de Maio de 2015, **estava em crédito de imposto no montante de € 44.254,99**, sendo que na declaração 201506T ficou **“apenas” com excesso (de imposto) a reportar no montante de € 16.175,75**, ou seja, **o IVA da fatura FA 2015/03, datada de 4 de Maio de 2015, no valor de € 25.359,58, foi entregue ao Estado.**

Vejamos, então, o que diz a Lei.

Nos termos do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, *Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram: a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos; b) O imposto devido pela importação de bens; c) O imposto*

¹²⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹²¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹²² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

pago pelas aquisições de bens ou serviços abrangidas pelas alíneas e), h), i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º; d) O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham faturado o imposto; e) O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com o n.º 6 do artigo 15.º.

Nos termos da alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo 19.º do CIVA, *Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo: a) Em faturas passadas na forma legal.*

Nos termos do n.º 3 do referido artigo 19.º do CIVA, *Não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura.*

Nos termos do n.º 6 do artigo 19.º do CIVA, *Para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passadas na forma legal as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos.*

Por último, referir que, nos termos das alíneas a) a f) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, *As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes números de identificação fiscal; b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução; c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável; d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido; e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso; f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura. No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável.*

Uma vez mais destaca este Tribunal Arbitral Singular o que consta do Relatório de Inspeção Tributária: **não sendo o IVA dedutível nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 19.º do CIVA**, ou seja, **não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura**.

O Relatório de Inspeção Tributária e a Resposta da Requerida **colocam a fundamentação no disposto no n.º 3 do artigo 19.º do CIVA**, i.e., **não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura**, pelo que, **cumprir analisar se, face ao que ficou provado no âmbito deste Processo Arbitral, existiu ou não uma operação simulada** que permita afastar a dedução do IVA.

Nos termos do n.º 1 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), *Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis*.

Nos termos do n.º 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), **Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm**¹²³, salvo se outro decorrer diretamente da lei.

Nos termos do n.º 1 do artigo 240.º do Código Civil, *Se, por acordo entre declarante e declaratário, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante, o negócio diz-se simulado*.

Ensina Manuel Pita in Código Civil Anotado, Ana Prata (Coord.) e outros, Volume I, Almedina, 2017, *O negócio simulado assenta nos seguintes elementos: (1) uma divergência intencional entre a vontade real e a vontade declarada; (2) um acordo simulatório entre declarante e declaratário; (3) a intenção de enganar terceiros. A declaração negocial cria a aparência de um negócio com todos os elementos de um negócio válido, mas que as partes não querem que produza os efeitos que legalmente lhe correspondem. [...] Esta declaração negocial aparente destina-se a enganar terceiros. [...] A criação desta aparência é o resultado de um acordo prévio entre os simuladores*.

¹²³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Ensina António Menezes Cordeiro *in* Tratado de Direito Civil, II, Almedina, 2018, O artigo 240.º põe, claros, três requisitos para a simulação: - um acordo entre o declarante e o declaratório; - no sentido de uma divergência entre a declaração e a vontade das partes; - com o intuito de enganar terceiros.

Ensinam Clotilde Celorico Palma (coordenação e organização), António Carlos dos Santos (coordenação e organização) e outros (comentadores) *in* Código do IVA e RITI, **III – N.º 3: 1. Comentário: Notas e Comentários**, 2014, Almedina, Para além do cumprimento de requisitos formais, o exercício do direito à dedução requer que as operações constantes das faturas se tenham efetivamente realizado e pelo preço nelas constantes. **A razão de ser da norma assenta no facto de o IVA incidir sobre operações económicas reais, e não em operações fictícias ou inexistentes**¹²⁴, sem prejuízo de ser, em qualquer caso, devido o valor do imposto indevidamente mencionado na fatura [...]. Suscita-se a questão de saber se o conceito de simulação a que o CIVA faz apelo é aquele que é previsto no artigo 240.º do CC, que pressupõe, como elementos essenciais: (a) **o acordo simulatório, i.é., o conluio entre declarante e declaratório**¹²⁵; (b) **a intenção de enganar terceiros**¹²⁶, designadamente o Estado (*animus decipendi*) e (c) **a intencionalidade da divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante**¹²⁷. Propendemos hoje para considerar que podem ficar abrangidas situações que não preencham todos os requisitos do instituto civilístico. A jurisprudência do TJUE confirma que o exercício do direito à dedução se deve limitar ao imposto que respeite a uma operação efetiva.

Entende este Tribunal Arbitral Singular que, pela prova produzida no âmbito do presente processo Arbitral, **os designados Projeto Lisboa 1, Projeto Lisboa 2, Projeto Maia, Projeto Porto, Projeto Póvoa, Projeto Ibérico, Pesquisa Novos espaços e Imagem**, tal como referidos no anexo à fatura FA 2105/3 de 4 de Maio de 2015, **foram efetivamente desenvolvidos/ realizados e que o desenvolvimento/ realização desses projetos teve um custo associado** (o qual foi comprovado pelas faturas apresentadas no âmbito deste processo Arbitral). Para este Tribunal Arbitral Singular, **este entendimento resulta da análise da**

¹²⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹²⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹²⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹²⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

documentação junta no âmbito destes Autos Arbitrais, nomeadamente, da fatura emitida pela C..., S.A. à Requerente, anexo, extrato e faturas de suporte, emitidas em nome da C..., S.A. (as quais estavam na contabilidade e perfazem o valor correspondente à fatura FA 2015/3, datada de 4 de Maio de 2015) e **dos depoimentos das testemunhas H..., L... e M...**, os quais foram consensuais no sentido do desenvolvimento/ realização dos projetos. As testemunhas L... e M... descreveram, com conhecimento, certeza e clareza os factos, demonstrando conhecimento direto e preciso sobre os mesmos e sobre a realização dos projetos de desenvolvimento e custos com tais projetos (tal como ficou evidenciado nos depoimentos realizados na Reunião). Foram também consensuais os depoimentos sobre a justificação da emissão da fatura FA 2015/3, nomeadamente, que os custos eram referentes aos referidos projetos de desenvolvimento, haviam sido realizados pela C..., S.A. em benefício da Requerente e os projetos iriam gerar os benefícios económicos na Requerente e não na C..., S.A.. Mais, para as testemunhas, a refaturação, em 2015, através da fatura FA 2015/3, datada de 4 de Maio de 2015, foi feita (justificou-se) pela C..., S.A. para clarificar as contas (para que estas refletissem com clareza a realidade) e por recomendação dos auditores. As testemunhas L... e M... afirmaram mesmo que a intenção foi apenas e só para clarificar (uma clarificação económica) e nunca com qualquer intenção de enganar terceiros, nomeadamente o Estado.

Entente este Tribunal Arbitral Singular que, da prova produzida no âmbito deste processo Arbitral, **está factualmente comprovada a existência/ desenvolvimento dos referidos projetos**: Projeto Lisboa 1, Projeto Lisboa 2, Projeto Maia, Projeto Porto, Projeto Póvoa, Projeto Ibérico, Pesquisa Novos espaços e Imagem.

Entende este Tribunal Arbitral Singular que, da prova produzida no âmbito deste processo Arbitral, a C..., S.A. e a Requerente **não fizeram um acordo simulatório**, i.e., não fizeram um conluio entre declarante e declaratório, **não tinham intenção de enganar terceiros**, designadamente o Estado, **nem houve a intencionalidade da divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante**.

Entente este Tribunal Arbitral Singular que, da prova produzida no âmbito deste processo Arbitral, **a operação de refaturação** (com a emissão da fatura FA 2015/3, datada de 4 de Maio de 2015 pela C..., S.A.) **à Requerente, em singelo, sem qualquer margem, dos**

custos com os referidos projetos de desenvolvimento, inicialmente suportados pela C..., S.A., **não configurou uma operação simulada.**

Termos em que, **não tendo havido uma operação simulada, entende este Tribunal Arbitral Singular que o disposto no n.º 3 do artigo 19.º do CIVA não tem aplicação**, pelo que, **a Requerente tem o direito à dedução do IVA da fatura FA 2015/3, datada de 4 de Maio de 2015, no montante de € 25.359,58.**

Mas a Requerida, na Resposta, sobre a questão da fatura FA 2015/3, diz ainda, e repete-se, *Importa ainda referir, para além do já explanado anteriormente, que a fatura em apreço (FA2015/3), não cumpre os requisitos exigidos nos termos do n.º 6 do art.º 19.º conjugado com as alíneas b) e f) do n.º 5 do art.º 36.º, ambos do CIVA, dado que a "descrição" não identifica devidamente a operação efetuada e não é referida a data em que ocorreu a operação visto que não coincide com a emissão da fatura*¹²⁸, pelo que por todos os factos expostos não é aceite o valor do IVA dedutível no montante de € 25.359,58.

Sobre as formalidades das faturas, estipula a alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA (CIVA) o seguinte: *as faturas [...] devem conter os seguintes elementos: [...] b) a quantidade e denominação usual [...] dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável*¹²⁹. O n.º 6 do artigo 226.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, estipula, [...] *as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas [...] são [...] a extensão e natureza dos serviços prestados*¹³⁰.

Também sobre as formalidades das faturas, estipula a alínea f) do n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA (CIVA) o seguinte: *as faturas [...] devem conter os seguintes elementos: f) A data [...] em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura.*

Como ensina Emanuel Vidal Lima in IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado, Comentado e Anotado, 9.ª Edição, 2003, Porto Editora, No n.º 5 do artigo 35.^{o131} do CIVA

¹²⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹²⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹³⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹³¹ Na data dos factos, artigo 36.º do CIVA.

encontram-se descritos quais os elementos que obrigatoriamente deverão constar das faturas, **ficando ao critério do contribuinte a forma e a apresentação desses elementos**¹³². Mais ensina o mesmo Autor, no mesmo livro, a faturação das prestações de serviços deverá sempre quantificar e **especificar as operações**¹³³, não podendo aceitar-se, por exemplo, a mera indicação de “serviços prestados”.

Ensinam Clotilde Celorico Palma (coordenação e organização), António Carlos dos Santos (coordenação e organização) e outros (comentadores) in Código do IVA e RITI, As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente, e conter um conjunto de elementos obrigatórios, **que permitam identificar**¹³⁴ os sujeitos passivos envolvidos, **a natureza da operação realizada**¹³⁵, o momento da sua realização, o valor tributável e o IVA devido [...]. [...] **de acordo com a jurisprudência do TJUE, o princípio da neutralidade exige que a dedução do IVA seja concedida se os requisitos substantivos tenham sido cumpridos, mesmo se os sujeitos passivos tiverem negligenciado certos requisitos formais**¹³⁶.

Tal como ficou provado no âmbito deste processo Arbitral, a C..., S.A., suportou, inicialmente, os custos com os projetos de desenvolvimento. **Tais custos, no valor de € 110.259,04, ficaram documentalmente comprovados no âmbito deste processo Arbitral.**

Em 4 de Maio de 2015, a C..., S.A. refaturou à Requerente os custos com os projetos de desenvolvimento, emitindo, para o efeito, a fatura FA 2015/3, no valor de € 110.259,04, a que acresceu IVA no valor de € 25.359,58, com a descrição: “Venda de projetos de desenvolvimento”, anexando a essa fatura FA 2015/3 um documento onde mencionou e discriminou a extensão e natureza dos serviços, sendo que os custos com “os projetos de desenvolvimento” estavam justificados e suportados pelas faturas de suporte ao valor final da fatura FA 2015/3, datadas, e pelo extrato, **pelo que, entende este Tribunal Arbitral Singular que a fatura FA 2015/3, datada de 4 de Maio de 2015, se encontra passada de forma legal.**

É entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que, estando comprovada a existência dos projetos de desenvolvimento e a fatura ter sido passada de forma legal, a

¹³² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹³³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹³⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹³⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹³⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Requerente tem o direito à dedução do IVA da fatura FA 2015/3, datada de 4 de Maio de 2015, no montante de € 25.359,58.

Pelo exposto, entende este Tribunal Arbitral Singular que, não tendo havido, como se disse, uma operação simulada e a fatura ter sido passada de forma legal, os atos tributários de liquidação de IVA e juros, notificados à Requerente e por esta identificados no Pedido de Pronúncia Arbitral e nos documentos juntos a este (e identificados no 2.1. Factos Provados da presente Decisão Arbitral), relativos à emissão da fatura FA 2015/3, datada de 4 de Maio de 2015, referentes ao ano de 2015, são anuláveis, por vício de violação de lei, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 163.º do CPA, aplicável por remissão da alínea d) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Assim,

Este Tribunal Arbitral Singular julga procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente, anulando, em consequência, as liquidações de IVA e juros impugnadas pela Requerente no âmbito do presente processo Arbitral, liquidações essas que foram notificados à Requerente e por esta identificadas no Pedido de Pronúncia Arbitral e nos documentos juntos a este (e identificadas no 2.1. Factos Provados da presente Decisão Arbitral), relativas aos anos de 2014 e 2015, no montante total de € 30.950,16.

Nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT, este Tribunal Arbitral Singular não está obrigado a apreciar todos os argumentos das Partes, quando a decisão esteja prejudicada pela solução dada, o que no presente processo se traduz na decisão proferida de ilegalidade das liquidações, ficando, assim, prejudicado o conhecimento de outras questões carreadas para estes Autos Arbitrais.

Nos termos do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, *A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso: a) Praticar o ato tributário legalmente devido em substituição do ato objeto da decisão arbitral; b) Restabelecer a situação que existiria se o ato*

tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito; c) Rever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os atos tributários objeto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente; d) Liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.

4. Pedido de restituição da quantia paga e juros indemnizatórios

A Requerente formula pedido de restituição da quantia arrecadada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, *É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, *são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

Sendo de julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral, concluiu-se pela existência de pagamento indevido e, consequentemente, **justifica-se a restituição da quantia paga em excesso pela Requerente e o pagamento de juros indemnizatórios**, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Assim, nos termos do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), **a Requerente tem direito aos juros indemnizatórios**, juros estes que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (n.º 4 e 5 do artigo 61.º do CPPT), à taxa referida no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

5. Decisão Arbitral

Nestes termos, **decide** este Tribunal Arbitral Singular no seguinte:

- a) Indeferir o requerimento de reenvio prejudicial apresentado pela Requerida;

- b) Julgar procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral, declarando ilegais as liquidações de IVA e juros impugnadas pela Requerente e identificadas no Pedido de Pronúncia Arbitral e no 2.1. Factos Provados da presente Decisão Arbitral, relativas aos anos de 2014 e 2015, no montante total de € 30.950,16.
- c) Em consequência, anular as liquidações de IVA e juros impugnadas pela Requerente e identificadas no Pedido de Pronúncia Arbitral e no 2.1. Factos Provados da presente Decisão Arbitral, relativas aos anos de 2014 e 2015, no montante total de € 30.950,16.
- d) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o valor de imposto indevidamente pago por esta, no montante de € 30.950,16, dando, assim, cumprimento à decisão ora proferida.
- e) Condenar a Requerida a pagar à Requerente juros indemnizatórios à taxa legal, relativamente ao valor de imposto indevidamente pago, desde a data em que a Requerente efetuou o pagamento, até ao integral e efetivo pagamento do montante a restituir à Requerente.
- f) Condenar a Requerida a restabelecer a situação que existiria se os atos tributários impugnados e objeto desta Decisão Arbitral não tivessem sido praticados, adoptando os atos e operações necessários para o efeito.
- g) Condenar a Requerida nas custas do processo, conforme ponto 7 (Custas) da presente Decisão Arbitral.

6. Valor do processo

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em **€ 30.950,16**.

7. Custas

Entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 30.950,16, correspondente à

importância cuja anulação a Requerente pretende e valor inicialmente indicado pela Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 1.836,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

O montante das custas fixado em **€ 1.836,00**, fica **a cargo da Requerida.**

Notifique-se.

Lisboa, 27 de Novembro de 2019

Tribunal Arbitral Singular

O Árbitro,

(Alexandre Andrade)