

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 454/2017-T

Tema: IVA – Ginásios - Serviços de nutrição - “Pacotes” de serviços.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Adelaide Moura e António Pragal Colaço, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 28 de Julho de 2017, A..., UNIP. LDA., NIPC ..., com sede na Rua de ..., ...-... ..- ... apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto tributário consubstanciado nas liquidações adicionais de IVA n.ºs 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017... e 2017..., no valor de €59.752,10 e nas demonstrações de liquidação de juros compensatórios n.ºs 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017... e 2017..., no valor de €1.777,68.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:
 - i. vício de falta de fundamentação do relatório de inspecção que conduz à ilegalidade dos actos de liquidação com fundamento no artigo 268º, n.º3 da Constituição da

- República Portuguesa, artigo 77º, n.º 1 da Lei Geral Tributária e artigo 153º, n.º1 do CPA *ex vi* artigo 2º da LGT;
- ii. violação do princípio da legalidade, da tipicidade e da taxatividade pelo facto dos fundamentos apresentados no relatório de inspecção fazerem uma interpretação extensiva da lei;
 - iii. Ilegalidade dos actos de liquidação de IVA e respectiva liquidação de juros compensatórios, por erro na qualificação dos rendimentos na interpretação do artigo 9º, n.º1 do Código do IVA.
3. No dia 31-07-2017, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 28-09-2017, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 19-10-2017.
7. No dia 23-11-2017, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. No dia 11-12-2017, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente / Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.

9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da Requerida.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.
- As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- O processo não enferma de nulidades.
- Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é, e era em 2015 e 2016, uma sociedade unipessoal por quotas, dedicada à prestação de serviços relacionados com o desporto e registada para o exercício das seguintes actividades: CAE principal – 93139 - actividades de ginásio (fitness) e vários CAE SECUNDÁRIO 93293 – organização de actividades de animação turística, CAE 93192 – outras actividades desportivas, N.E, CAE 93294 – outras actividades de diversão e recreativas, N.E. e CAE 86906 – outras actividades de saúde humana, N.E. (esta última desde 18-01-2017).

- 2- A Requerente está, e estava em 2015 e 2016, enquadrada no regime geral de determinação do lucro tributável e no regime normal de IVA com periodicidade trimestral.
- 3- A Requerente dedica-se, e dedicava-se em 2015 e 2016, à prestação de serviços relacionados com o desporto, disponibilizando aos seus clientes um espaço para a prática desportiva, composto por várias máquinas cardiovasculares e de musculação, estúdios, uma zona de piscina para a prática da natação e de hidroginástica, uma área com jacuzzi, saunas, banho turco, bem como um espaço dedicado a serviços não desportivos como centro de estética, gabinetes médicos, zonas de relaxamento, solários, bar/restaurante, babysitting e estacionamento privado.
- 4- Para frequência do estabelecimento da Requerente, os clientes tornavam-se sócios do mesmo, mediante a assinatura de um contrato de adesão, pagamento de inscrição e suportavam uma mensalidade, paga de forma antecipada, por débito directo em conta ou multibanco, cujo valor dependia do número de frequências semanais, dos serviços adquiridos, e, se possuía, ou não, fidelização.
- 5- Os serviços/tarifários praticados pela Requerente em 2015 e 2016 eram os seguintes:
 - CARTÃO ... GOLD, valor, €60,00 incluindo os seguintes serviços: Córdio – Musculação; Aulas Fitness; Hidroginástica; Banho Turco + Sauna +Jacuzzi; Acomp. Nutricional; Avaliação Física + Plano de Treino Contínuos; Toalha + Roupão p/acesso; Cacifo Pessoal; Parque Privado;
 - CARTÃO ... VIP, valor €50,00, incluindo os seguintes serviços: Córdio – Musculação; Aulas Fitness; Hidroginástica; Banho Turco + Sauna + Jacuzzi; Acomp. Nutricional; Avaliação Física + Plano de Treino Contínuos; Toalha p/acesso;
 - CARTÃO ... WELLNESS, valor €40,00, incluindo os seguintes serviços: Banhos livres; Hidroginástica; Banho Turco + Sauna + Jacuzzi; Acomp. Nutricional; Anamnesese Contínua; Toalha p/ acesso;

- CARTÃO A..., valor €35,00 incluindo os seguintes serviços: Córdio – Musculação; Aulas Fitness; Banho Turco + Sauna + Jacuzzi; Acomp. Nutricional; 1.ª Avaliação Física + Plano de Treino; Toalha p/acesso;
 - CARTÃO OF PEAK, valor €25,00 incluindo os seguintes serviços: Córdio – Musculação; Aulas Fitness; Banho Turco + Sauna; 1.ª consulta Nutricional; 1.º Avaliação Física + Plano de Treino
 - CARTÃO ... OPCIONAL LIVRE, valor €35,00 incluindo os seguintes serviços: Córdio – Musculação; Aulas Fitness; Hidroginástica; Banho Turco + Sauna + ;1.º consulta Nutricional; 1.ª Avaliação Física + Plano de Treino; Anamnese; Toalha
 - CARTÃO ... WELLNESS, valor €25,00 incluindo os seguintes serviços: Banhos livres; Hidroginástica; Banho Turco + Sauna + Jacuzzi; 1.ª consulta Nutricional; Anamnese;
 - CARTÃO OPCIONAL ..., valor €25,00 incluindo os seguintes serviços: Córdio – Musculação; Aulas Fitness; Banho Turco + Sauna; 1.ª consulta Nutricional; 1.º Avaliação Física + Plano de Treino;
- 6- Estes valores eram praticados para os sócios que optassem por um contrato de fidelização de 12 meses.
- 7- Quando o sócio optava por um contrato de mera adesão, acresciam aos tarifários livres o montante de €10,00 e aos tarifários de duas vezes por semana o montante de €5,00, conforme mostra o quadro seguinte:

TARIFÁRIOS	Cartão Gold	Cartão VIP	Cartão Wellness	Cartão A...	Cartão Off-Peak	Cartão Opcional Livre	Cartão Wellness	Cartão Opcional
*Preço exclusivo p/ adesões com fidelização	60,00	50,00	40,00	35,00	25,00	35,00	25,00	25,00
*Preço exclusivo p/ adesões sem fidelização	70,00	60,00	50,00	45,00	35,00	40,00	30,00	30,00

- 8- Os clientes que contratualizavam os cartões “...Gold”, “...Vip”, “...Wellness” e “...”, beneficiavam da possibilidade de terem acompanhamento nutricional, tendo direito a uma consulta por mês.

- 9- A maior parte dos clientes da Requerente – aproximadamente 600, correspondentes a cerca de 60% da sua clientela – subscreveu um dos referidos planos.
- 10- Cabia ao cliente, mediante os serviços colocados à sua disposição, decidir que tarifário mais se adequava a si, e se usava todos, ou parte, dos serviços que a Requerente colocava à sua disposição.
- 11- O cliente podia usufruir apenas da componente de ginásio, sem a consulta de nutrição.
- 12- Do mesmo modo, o cliente podia contractar serviços de nutrição não incluídos na sua subscrição, sendo tais serviços pagos à parte, directamente à Requerente, por um valor de €20,00 ou €25,00 por consulta, consoante o cliente fosse “sócio”, ou não, do estabelecimento da Requerente.
- 13- No período ora em causa, foram contratadas à Requerente, pelo menos, 148 consultas de nutrição avulsas.
- 14- Nos planos em que não era incluído acompanhamento nutricional, a Requerente oferecia aos seus clientes uma consulta de nutrição gratuita.
- 15- Na facturação relativa a esses planos (que não incluíam acompanhamento nutricional), a Requerente não discriminou quaisquer serviços de nutrição, e liquidou IVA sobre a totalidade do valor da mensalidade, incluindo na relativa ao mês em que a consulta foi utilizada.
- 16- Nos anos em análise, a Requerente não possuía nos seus quadros, qualquer nutricionista como trabalhadora dependente e, por isso, subcontratou a empresa “B..., Lda.”, mediante a celebração de um contrato de prestação de serviços, em 20-04-2015, pelo qual a “B..., Lda” se comprometeu a assegurar o serviço de nutrição através de consultas individuais e com profissional especializado, a todos os sócios que tenham no seu plano direito a este serviço.
- 17- Nos termos desse contrato, a Requerente obrigou-se a pagar uma avença mensal no montante de €300,00, independentemente do volume de clientes.
- 18- Durante os anos de 2015 e 2016, todas as consultas de nutrição foram prestadas pela nutricionista C... que pertencia ao quadro de pessoal da empresa “B..., Lda”.
- 19- A referida C..., nos períodos em questão, auferia, ao serviço da sua entidade empregadora, um salário mensal de cerca de €750,00, compreendendo um horário

- semanal de 40 horas, onde se incluíam as horas em que prestava serviços nas instalações da Requerente.
- 20-A referida sociedade “B... Lda”, nos exercícios ora em causa, cobrava um valor de €30.00 por cada consulta de nutrição com C..., nas suas instalações.
- 21-O horário disponibilizado pela Requerente para consultas de nutrição, nas suas instalações, aos seus clientes, nos exercícios ora em causa, consistiu em duas tardes por semana, das 14.00 às 21.00 horas, e dois sábados por mês, das 09.00 às 14.00 horas.
- 22-Em média, foram realizadas duas consultas em cada hora disponibilizada para o efeito.
- 23-Na contabilidade da Requerente, encontram-se reconhecidos pagamentos nos montantes de €2.100 e €3.600 à empresa “B..., Lda”, relativamente ao ano de 2015 e 2016, respectivamente.
- 24-As consultas de nutrição eram realizadas presencialmente com o cliente, embora alguns esclarecimentos fossem ocasionalmente dados telefonicamente e os planos de nutrição pudessem ser enviados por e-mail.
- 25-As prestações de serviços de nutrição realizadas pela Requerente, foram directamente facturadas ao cliente, discriminando-se as actividades isentas ou não isentas de IVA.
- 26-As facturas emitidas e comunicadas pela Requerente à Autoridade Tributária e Aduaneira, ou contêm apenas uma única parcela, esta sujeita à taxa normal de IVA (23%) ou isenta, se se tratar exclusivamente relativa a serviços de acompanhamento nutricional, ou, duas parcelas, sendo uma sujeita à taxa normal de IVA (23%), e outra isenta de IVA, correspondendo esta a serviços de acompanhamento nutricional.
- 27-Nos anos de 2015 e 2016, a Requerente facturou aos clientes pelo acompanhamento nutricional, €79.410,20 e €180.251,00, respectivamente.
- 28-Todos os clientes que subscreveram cartões/tarifários que incluíam apoio nutricional, passaram a ter mencionado nas facturas emitidas pela Requerente a partir de 01-04-2015, como consequência do desdobramento da mensalidade, uma

- parte relativa a Acompanhamento Nutricional, e outra relativa ao serviço do ginásio propriamente dita, sujeita à taxa normal de IVA.
- 29- Nos documentos emitidos pela Requerente não existe qualquer discriminação que separe os serviços relacionados com a “nutrição em sentido clínico” com o “controlo de higiene e segurança alimentar”.
- 30- A quase totalidade dos gastos da Requerente estão associados ao sector sujeito a IVA, sendo que os gastos afectos ao sector isento de IVA, correspondem apenas aos valores pagos à empresa “B..., Lda”, devidos pelos serviços prestados pela nutricionista.
- 31- A Requerente, nos períodos de 2015 e 2016, não se encontrava registada na ERS.
- 32- A Requerente foi alvo de um procedimento de inspecção externa, de âmbito parcial, através da Ordem de Serviço nº OI2017... e OI2017..., respectivamente para os anos de 2015 e 2016, que teve por objectivo controlar a situação declarativa do sujeito passivo e o enquadramento das operações por si praticadas em sede de IVA.
- 33- A Requerente foi notificada do projecto de Relatório de Inspecção Tributária, proposto pelos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de
- 34- No projecto de relatório de inspecção foi proposta a seguinte correcção, para os anos de 2015 e 2016, respectivamente:

Valores em euros

Descrição	Isentas	Tx IVA	IVA em Falta
2015 06T	16.059,00	23%	3.693,57
2015 09T	27.064,55	23%	6.224,85
2015 12T	36.286,65	23%	8.345,93
Total	79.410,20	23%	18.264,35

Valores em euros

Descrição	Isentas	Tx IVA	IVA em Falta
2016 03T	42.559,00	23%	9.788,57
2015 06T	47.511,00	23%	10.927,53
2015 09T	45.507,50	23%	10.466,73
2016 12T	44.673,50	23%	10.274,91
Total	180.251,00	23%	41.457,74

- 35- A Requerente foi, ainda, notificada, nos termos do artigo 60º do RCPITA e artigo 60º da LGT para, querendo, exercer o seu direito de audição, o que fez em 06-04-2017, alegando, em síntese, o seguinte:

- i. Os serviços prestados por dietistas, bem como por nutricionistas, quer sejam prestados directamente ao utente quer sejam prestados a qualquer entidade com a qual contratualizem os seus serviços, são abrangidas pela isenção prevista no artigo 9º, n.º1 do Código do IVA;
- ii. A actividade de nutrição não pode ser vista como uma actividade acessória à do ginásio, uma vez que, é uma actividade que funciona de forma individualizada daquela, sendo que é possível fazer ginásio sem acompanhamento nutricional, como também é possível ter acompanhamento nutricional sem ginásio.

36- Através do ofício n.º... de, 18-04-2017 os Serviços de Inspecção Tributária notificaram à Requerente o Relatório Final de Inspecção Tributária do qual consta o seguinte:

III.1...Ginásio

III.1.1...A verba 2.15 da Lista I Anexa ao CIVA

A Lei 67/2007, de 31 de dezembro (Orçamento de Estado para 2008), alterou a redação da verba 2.15 da Lista I Anexa ao CIVA, passando a consagrar no texto legal a *“prática de atividades físicas e desportivas”*.

A introdução desta expressão na lei, veio corroborar o entendimento da Administração Fiscal divulgado pelo Ofício Circulado nº 30099 de 2006.01.19, da Direção de Serviços do IVA, de que a verba assinalada, contemplava a utilização das instalações destinadas à prática desportiva e a espetáculos ou outros divertimentos públicos.

Face a este enquadramento, os ginásios e outras práticas desportivas que estavam sujeitos à taxa normal de IVA, passaram a aplicar a taxa reduzida de IVA.

A nova redação da verba 2.15 da Lista I Anexa ao Código do IVA, dada pelo artigo 103º da Lei 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2011), determina que são tributados à taxa reduzida *“os espetáculos, provas, e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos”*, com as exceções previstas nas alíneas a) e b), cujas redações permaneceram inalteradas.

Com as alterações introduzidas, a Direção de Serviços do IVA, através do Ofício Circulado nº 30124, de 2011-02-14, veio esclarecer o âmbito da sua aplicação.

Neste contexto, referem que a verba 2.15 da Lista I Anexa ao CIVA, contempla, apenas as entradas ou bilhetes de ingressos em espetáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos.

Como tal, os ginásios e outras práticas desportivas voltaram a estar sujeitos à taxa normal de IVA.

A Lei 64-B/2011 (Orçamento de Estado para 2012), revogou a verba 2.15, ou seja, desde 1 de janeiro de 2012 que estes serviços são tributados à taxa normal.

III.1.2...Atividade do setor de ginásio

Esta sociedade encontra-se registada para o exercício da atividade de “Ginásio”, como atividade principal, a qual, nos anos em apreciação, foi desenvolvida em instalações novas, amplas e arejadas e com ótimas condições para o seu exercício.

Atua no mercado do “fitness e bem-estar”, tendo como um dos objetivos motivar os clientes a emagrecerem com a adoção de hábitos de exercício e uma alimentação saudável. Tudo isto num ambiente agradável, com treinos descontraídos, sem preocupações de competição, sendo a atividade chave a promoção do exercício físico aliado à nutrição para que os sócios desenvolvam um estilo de vida saudável.

Para a sua frequência, os clientes inscrevem-se no **A...**, através de contratos de adesão que assinam, suportando uma mensalidade, paga de forma antecipada, cujo valor depende do número de frequências semanais, dos serviços utilizados e do período de fidelização.

De acordo com os esclarecimentos prestados pela sócia gerente **D...**, a mensalidade paga pelos clientes inclui a frequência do “Ginásio” e o “Acompanhamento Nutricional”, isto, caso o cliente subscreva um tarifário que inclua este último serviço, pois, nem todos o incluem. Ainda de acordo com as suas declarações, o “Acompanhamento Nutricional” compreende uma consulta mensal, monitorização mensal, planos alimentares, dúvidas através apresentadas e esclarecidas por email ou até por telefone.

A tabela que nos foi exibida que juntamos como Anexo 1, corresponde à atual, que por não ter sofrido alterações, mantém-se em vigor desde o início, e contém os seguintes tarifários:

TARIFÁRIOS	Cartão Gold	Cartão VIP	Cartão Wellness	Cartão A...	Cartão Off-Peak	Cartão Opcional Livre	Cartão Wellness	Cartão Opcional
Preço exclusivo p/ adesões com fidelização	60,00	50,00	40,00	35,00	25,00	35,00	25,00	25,00
Preço exclusivo p/ adesões sem fidelização	70,00	60,00	50,00	45,00	35,00	40,00	30,00	30,00

Analisado o preço da empresa, verificamos que apenas os clientes que contratualizaram os cartões "Gold", "VIP", "Wellness" e "A...", beneficiam da possibilidade de terem acompanhamento nutricional. Por outro lado, a própria sócia gerente fez questão de referir que não estamos na presença de "consultas presenciais efetivas" ou mesmo da "efectiva prestação de serviços de nutrição", mas apenas da possibilidade colocada à disposição do cliente e obviamente refletida no preço do seu tarifário.

Verifica-se, assim que este serviço nutricional não constitui um fim em si mesmo, mas tão somente um meio de os clientes beneficiarem das melhores condições do serviço principal prestado, que é o ginásio.

III.1.3...Prestação de Serviços Isentos de IVA – Nutrição

Relativamente às prestações de serviços relacionadas com a "Nutrição", verificamos que os documentos emitidos pelo sujeito passivo a partir de Abril de 2015 para facturação dos serviços prestados no período, fazem referência não só ao tipo de "cartão" subscrito, que corresponde à mensalidade, mas também a "Acompanhamento Nutricional"

Após consulta ao E-Fatura, concluímos ainda que as faturas emitidas e comunicadas pelo sujeito passivo à Autoridade Tributária e Aduaneira, ou contêm apenas uma única parcela, esta sujeita à taxa normal de IVA (23%), ou, duas parcelas, sendo uma sujeita à taxa normal de IVA (23%), e outra isenta de IVA nos termos do disposto no artigo 9º do CIVA e relativa a Acompanhamento Nutricional. Questionada a sócia gerente D... quanto ao motivo da isenção, a mesma veio a informar que esta situação se deve ao facto de aqueles serviços serem "referentes a consultas de nutrição /

dietética”, as quais beneficiam da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9º, do CIVA, por se tratar de atividades paramédicas.

Mais adiante, no ponto III.1.9 deste Relatório, abordaremos com mais detalhe o enquadramento legal da Nutrição em matéria de IVA.

Contudo, quando a esta situação, podemos, desde já, referir o seguinte:

De acordo com o “Contrato de prestação de serviços”, celebrado em 20 de abril de 2015, entre o “ **A...**”, na qualidade de 2º outorgante, e a empresa “ **B... Lda**”, na qualidade de 1º outorgante, e cuja cópia nos foi facultada pela sócia gerente e se junta, como Anexo 2, verifica-se que o 1º outorgante se *“compromete a assegurar o serviço de nutrição através de consultas individuais, com profissional especializada a todos os sócios do 2º outorgante que tenham no seu plano direito a este serviço”*.

Ora, todos os clientes que subscreveram Cartões/Tarifários que incluem Apoio Nutricional, passaram a ter mencionado nas faturas emitidas pelo sujeito passivo a partir de 2015-04-01, como consequência do desdobramento da mensalidade, uma parte relativa a Acompanhamento Nutricional (isenta de imposto nos termos do artº 9º do CIVA), e outra parte relativa ao serviço de ginásio propriamente dita, sujeita à taxa normal do IVA. Refira-se a propósito que a menção aposta nos documentos que alude à isenção de IVA nos termos do artigo 9º do CIVA, se apresenta incorrecta, uma vez que a isenção em causa deveria ser a abrangida pela alínea 1) do artigo 9º do Código do IVA, que isenta de IVA as “Prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista parteiro, enfermeiro e outras actividades paramédicas”.

Ora, a atividade de nutricionista, apesar de não se encontrar prevista na lista anexa ao Decreto –Lei nº 261/93, de 24 de julho, pode ser equiparada à atividade de “Dietética” elencada na citada lista, e, como tal, beneficiar da isenção de IVA prevista nos termos da alínea 1) do artigo 9º do CIVA. Contudo, no âmbito das atividades paramédicas, só os profissionais de saúde devidamente habilitados para o seu exercício, podem beneficiar de enquadramento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9º do CIVA. Esta isenção, porém, abrange apenas a atividade de nutrição em sentido

restrito, ou seja, a “nutrição em sentido clínico”, não sendo extensível a atos ligados à formação e elaboração de ementas, ao controlo de higiene e segurança alimentar.

Assim, as prestações de serviços, ainda que efetuadas por paramédicos, que não tenham tal objectivo terapêutico, estão excluídas do âmbito de aplicação da isenção do IVA.

De salientar que nos documentos emitidos pelo sujeito passivo, não existe qualquer discriminação que separe os serviços relacionados com a “nutrição em sentido clínico” com o “controlo de higiene e segurança alimentar”.

Nos anos de 2015 e 2016, a empresa apresenta os seguintes valores, ao nível das transações sujeitas a IVA (Ginásio) e ao nível das transações isentas de IVA (Acompanhamento Nutricional)

Valores em euros

Descrição	Sujeito	Isento	Total
Ano de 2015	120.979,29	79.410,20	200.389,49
Ano de 2016	228.245,00	180.251,00	404.496,00
Total	349.224,29	259.661,20	

Verifica-se assim que os serviços de nutrição representam um valor bastante elevado da mensalidade face aos serviços principais (serviços de ginásio e fitness).

Da contabilidade, porém, não consta que tenham sido prestados serviços de nutrição de forma avulsa.

III.1.4...“Inputs” relacionados com os serviços de Acompanhamento Nutricional

Ainda no que diz respeito à atividade de nutrição, os “inputs”(gastos com fatores de produção) que se encontram reconhecidos na contabilidade, são os serviços prestados pela “nutricionista” ao sujeito passivo, operações consideradas isentas de IVA nos termos do disposto no nº 1 do artigo 9º, do CIVA.

Nos anos em análise (2015 e 2016), o sujeito passivo não possuía nos seus quadros, qualquer nutricionista como trabalhadora dependente, e, por isso, nesses períodos subcontratou a empresa "B... Lda", NIF ..., com sede na Rua ..., em ..., com a qual celebrou um contrato de prestação de serviços, através do qual esta empresa se comprometia a assegurar o serviço de nutrição através de consultas de nutrição com profissional especializado.

Tal como nos foi confirmado pela sócia gerente, durante os anos de 2015 e 2016, todas as consultas de nutrição foram dadas pela nutricionista C... NIF ..., com domicílio fiscal na Rua ..., concelho de ...

Analisado o sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira, nomeadamente, através da consulta à aplicação "Obrigações Acessórias – Declaração Mensal de Rendimentos (AT) / Modelo 10, verificamos que C... NIF ..., pertence ao quadro de pessoal da empresa "B... Lda".

Verificamos ainda que na contabilidade do sujeito passivo inspeccionado se encontram reconhecidos pagamentos nos montantes de 2.100,00€ e 3.600,00€, efectuados à empresa "B... Lda", suportados por faturas por esta emitidas durante os anos de 2015 e 2016, respectivamente, as quais possuem apenas como descrição, "Consultas de Nutrição", operações isentas de IVA nos termos do artigo 9º do CIVA.

Ora, se compararmos os valores pagos a esta empresa pelas consultas dadas pela nutricionista, com os valores de consulta faturados a clientes, obtemos dados completamente díspares, tal como se indica no quadro seguinte:

Valores em euros

Descrição	Ano de 2015	Ano de 2016
Acompanhamento Nutricional faturado a clientes	79.410,20	180.251,00
Valores pagos à empresa Prestadora dos Serviços pelas consultas de nutrição dadas	2.100,00	3.600,00

III.1.5...Habilitação da "nutricionista"

A prestação de cuidados médicos encontra-se reservada a médicos, conforme o disposto no artigo 1º do Decreto-Lei 32171, de 29 de Julho de 1942, que estabelece apenas "ser permitido a pessoas legalmente inscritas na ordem dos médicos".

A prestação de cuidados paramédicos, encontra-se reservada a pessoas tituladas por curso oficial ou seu equivalente legal, na medida em que cumpram as condições enumeradas nos termos do Decreto-Lei nº 261/93, de 24 de Julho, Decreto-Lei nº 320/99, de 11 de Agosto e Decreto-Lei 564/99, de 21 de Dezembro, e se refiram a operações abrangidas por quaisquer dos capítulos do Anexo ao Decreto-Lei nº 261/93, de 24 de Julho.

De acordo com o disposto no artigo 2º do Decreto-Lei nº 261/93, o exercício de atividades paramédicas depende da verificação das seguintes condições:

- ✓ Titularidade de curso ministrado em estabelecimento de ensino oficial ou do ensino particular ou cooperativo desde que reconhecido nos termos legais;
- ✓ Titularidade de diploma ou certificado reconhecido como equivalente aos referidos na alínea anterior por despacho conjunto dos Ministros da Educação e da Saúde;
- ✓ Titularidade de carteira profissional, ou título equivalente, emitido ou validado por entidade pública.

O item 5 da Anexo do Decreto-Lei 261/93, de 24 de julho, indica como atividade paramédica a "Nutrição e Dietética".

De acordo com o artigo 5º do decreto-Lei nº 320/99, de 11 de agosto, o acesso ao exercício das profissões de diagnóstico e de terapêutica está condicionada ao título profissional.

Assim, nos termos do artigo 4º do Decreto-Lei nº 320/99, só é permitido o acesso ao exercício destas profissões aos indivíduos detentores de uma das qualificações profissionais aí descritas.

Deste modo, a prestação de cuidados de saúde encontra-se vedada a pessoas que não se enquadrem nos perfis anteriormente indicados.

Após consulta ao sítio na Internet da ordem dos nutricionistas, www.ordemdosnutricionistas.pt/, verificamos que a nutricionista **C...** se encontra registada na ordem desde 07-03.2012.

III.1.6...Contratos de Adesão

Nas instalações da empresa, foi-nos exibido o preço atual, que corresponde ao mesmo que existia no ano de 2015 e 2016, por não se terem verificado alterações nos preços praticados.

Para a frequência do Ginásio, os clientes tornam-se sócios do **A...** mediante a assinatura de um contrato de adesão, pagamento de inscrição e suportando uma mensalidade, paga de forma antecipada, por débito direto em conta ou multibanco, cujo valor depende do número de frequências semanais, dos serviços adquiridos, e, se possui ou não fidelização.

No decurso do procedimento inspetivo solicitamos à gerente da empresa cópia de alguns contratos de adesão estabelecidos com os clientes.

Analisados os contratos, cujos exemplares juntamos nos Anexos 3 de 7 fls, e Anexo 4 de 8 fls, de verificamos que os contratos apenas referem o valor global da mensalidade de acordo com o tarifário escolhido, não existindo qualquer discriminação e valores.

Verifica-se, assim, que os contratos estabelecidos são globais, não existindo qualquer autonomização e discriminação de valores, assumindo a natureza de “contratos inominados”, estando por isso as contraprestações deles emergentes sujeitas a IVA pela sua totalidade.

III.1.7...Operações a montante e a jusante

O direito à dedução do IVA que incidu sobre a aquisição de bens e serviços a montante, pressupõe que os custos incorridos na sua aquisição sejam parte integrante dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito à dedução.

Não obstante, o direito à dedução é, de igual forma, concedido a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação direta e imediata entre determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Ou seja, quando tais custos apresentam uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo.

O sujeito passivo deduz IVA sobre todas as despesas suportadas, considerando que as mesmas estão afetas ao setor sujeito a IVA – “Ginásio”, e que, por esse motivo, não existem despesas comuns.

Ora, analisada a estrutura da sociedade em apreço e a contabilidade, verificamos que a quase totalidade dos gastos estão associados ao setor sujeito a IVA (ginásio), sendo que os gastos afetos ao setor isento da IVA (“!Consultas de nutrição”), correspondem apenas aos valores pagos à empresa

B... . Lda, devidos pelos serviços prestados pela nutricionista

Valores em euros

Descrição	Ano de 2015	Peso
1 - Gastos setor sujeito a IVA	118.395,34	98,30%
2- Gastos setor isento de IVA	2.100,00	1,74%
Total= 1+2	120.495,34	

Valores em euros

Descrição	Ano de 2016	Peso
1 - Gastos setor sujeito a IVA	266.653,34	99,70%
2- Gastos setor isento de IVA	3.600,00	1,35%
Total= 1+2	267.553,34	

No que diz respeito aos valores registados nas declarações periódicas de IVA (campo 3 e 9), os valores referentes ao sector sujeito a IVA e ao sector isento de IVA são significativamente diferentes dos apresentados no quadro anterior:

Valores em euros

Descrição	Ano de 2015	Peso
1- S. Prest - Setor sujeito a IVA	120.979,29	60,37%
2- S. Prest - Setor isento de IVA	79.410,20	39,63%
Total= 1+2	200.389,49	

Valores em euros

Descrição	Ano de 2016	Peso
1- S. Prest - Setor sujeito a IVA	228.245,00	55,87%
2- S. Prest - Setor isento de IVA	180.251,00	44,13%
Total= 1+2	408.496,00	

O que se passa com este sujeito passivo, é que nos inputs as despesas são imputadas corretamente aos setores sujeitos a IVA e ao setor isento, no entanto, aquando dos outputs a formação do preço é completamente desvirtuada.

Um setor isento que nos inputs tem um peso de 1,74% e 1,35%, passa nos outputs para um peso de 39,63% e 44,13%, respetivamente, em relação aos exercícios de 2015 e 2016.

III.1.8...Registo na Entidade Reguladora de Saúde (ERS)

De acordo com o disposto no nº 1º do artigo 2º do Decreto-Lei 279/2009, “a abertura ou funcionamento de uma unidade privada de serviços de saúde depende da obtenção de licença emitida pela administração regional de saúde (ARS) territorialmente competente, e do registo na Entidade Reguladora da Saúde (ERS), nos termos do Decreto-Lei nº 127/2009, de 27 de Maio”.

De acordo com o disposto do artigo 45º do citado Decreto-Lei 127/2009, de 27 de Maio (legislação em vigor à data dos factos), era obrigatório o registo na ERS até dois meses após o início da atividade constituindo condição de abertura e funcionamento do estabelecimento.

A sociedade não comprovou que em 2015 ou 2016 se encontrava registada na ERS como prestadora de cuidados de saúde

De acordo com informações da sócia gerente, apenas se encontra inscrita no Instituto de Desporto de Portugal (IDP).

Por outro lado, de acordo com a consulta à base de dados da Administração Tributária e Aduaneira, o sujeito passivo efetuou o registo do exercício da atividade “Outras Atividades de saúde humana n.e”, a que corresponde o CAE 86906, como atividade secundária, com início apenas em 18 de janeiro de 2017.

.III.1.9...O enquadramento legal e doutrinário da isenção de IVA nos serviços de nutrição

A isenção que vem mencionada nos documentos emitidos pelo sujeito passivo é o artigo 9º do CIVA, quando, mais rigorosamente, deveria ser o nº 1º do artigo 9º do CIVA, que prevê a isenção de IVA nas prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas.

No que respeita às atividades paramédicas, dado que não existe no CIVA um conceito que as defina, há que recorrer ao Decreto-Lei nº 261/93, de 24 de Julho, bem como ao Decreto-Lei nº 320/99, de 11

de Agosto, (ambos do Ministério da Saúde), uma vez que são estes dois diplomas que contêm entre si os requisitos a observar para o exercício das respectivas actividades.

Em conformidade com o estabelecido no preâmbulo do referido Decreto-Lei nº 320/99, ambos os diplomas visam prosseguir a protecção da saúde dos cidadãos, enquanto direito social constitucionalmente consagrado...."(...) através de uma regulamentação das actividades 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".

Neste sentido determina o nº 3 do artigo 1º do Decreto-Lei nº 261/93, de 24 de Julho, que as actividades 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 da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou da reabilitação.

É, ainda, condição essencial para o exercício destas actividades profissionais de saúde e determinante para a atribuição da isenção prevista no nº 1 do artigo 9º do CIVA, a verificação de determinadas condições, nomeadamente a titularidade do curso obtido nos termos do artigo 4º do Decreto-Lei nº 320/99 de 11 de Agosto.

A referida lista anexa ao Decreto-Lei nº 261/93, de 24 de Julho, prevê, no seu item 5, a actividade de Dietética. De acordo com a descrição aí prevista, esta actividade compreende a "Aplicação de conhecimentos de nutrição e dietética na saúde em geral e na educação de grupos de indivíduos, quer em situação de bem-estar quer na doença, designadamente no domínio da promoção e tratamento e da gestão de recursos alimentares".

A actividade de nutricionista enquadra-se na descrição prevista para o exercício de "dietética" prevista nos Decretos-Lei anteriormente citados, pelo que, tem sido entendimento da Administração Tributária que as prestações de serviços efetuadas por nutricionistas podem ser abrangidas pela isenção prevista no nº 1 do artigo 9º do CIVA, desde que estejam cumpridas as condições

enumeradas nos referidos diplomas e se refiram a operações abrangidas pelo item 5 da Anexo ao Decreto Lei nº 261/93.

III.1.10...Prestação Principal

Na visita às instalações da empresa concluímos que o negócio principal desta sociedade é o ginásio. Os investimentos foram efetuados neste setor da atividade, quer ao nível das instalações quer ao nível do equipamento, sendo que a consulta disponibilizada é um meio para os clientes beneficiarem das melhores condições do ginásio, ou seja, a consulta representa uma prestação de serviços acessória à prestação de serviços principal, que é a frequência do ginásio.

De acordo com a jurisprudência comunitária, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal, quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador.

Este conceito resulta da jurisprudência comunitária nos seguintes acórdãos:

- Acórdão de 22 de Outubro de 1998 “T.P. Madgett, R.M. Baldwin e The Howden Court Hotel”, Processos apensos C-308/96 e C-94/97, onde o Tribunal considerou que poderia haver prestações que, embora relacionadas com a prestação principal, “não constituem (...) um fim em si, mas um meio de beneficiar das melhores do serviço principal”, concluindo neste contexto que se trata de “prestações (...) puramente acessórias relativamente às prestações efetuadas a título principal”;
- Acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, “Card Protection Plan Ltd”, Processo C-349/96, através do qual o TJCE firmou o entendimento de que “uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador”.

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

O Acompanhamento nutricional está inserido numa mensalidade que permite o acesso a um conjunto vasto de serviços oferecidos pelo Ginásio, nomeadamente, a utilização de máquinas, livre acesso durante o dia ou dias escolhidos, piscina, sauna, banho turco, toalha p/ acesso, jacuzzi, aulas de fitness e hidroginástica, pelo que fica demonstrado que os serviços de nutrição (Acompanhamento Nutricional) incluído na mensalidade e faturado discriminadamente são manifestamente acessórios da prestação de serviços principal (serviços de ginásio e fitness).

O cliente da modalidade do ginásio beneficia da consulta, no entanto, esta consulta não constitui um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar das melhores condições do serviço principal do prestador, ou seja, o ginásio.

Isto é, os clientes não se inscrevem em consultas de nutrição com a possibilidade de usufruírem de serviços de ginásio e fitness, mas, ao invés, inscrevem-se num ginásio e através da mensalidade tem a possibilidade de, querendo, entre demais serviços, terem apolos nutricionais.

III.1.11 Conclusões

Face ao exposto, os valores registados a título de consultas de nutrição ou acompanhamento nutricional, estão assim sujeitos a IVA, à taxa de 23% prevista na alínea c) do nº 1º do artigo 18º do IVA, pelas razões que resumiremos sucintamente:

- ✓ A prestação de serviços principal é a frequência do ginásio, pelo que a “consulta” é uma prestação de serviços acessória, o que não constitui para a clientela um fim em si, mas um meio e beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador;
- ✓ Nos inputs as despesas são imputadas, praticamente na sua totalidade, aos setores sujeitos a IVA, pelo que, nos outputs a formação do preço deve manter este critério;
- ✓ Consultas de nutrição não presenciais, efetuadas através de email e telefone;
- ✓ Contratos inominados estabelecidos com os clientes, sem discriminação de valores, logo as contraprestações deles emergentes estão sujeitas à taxa normal de IVA;
- ✓ Nos períodos em análise (2015 e 2016) não se encontrava registada na ERS

Assim sendo, e face aos factos apresentados no presente projecto de relatório, fica demonstrado que o sujeito passivo usufruiu de forma indevida de uma isenção de IVA, que originou uma falta de liquidação, á taxa de 23% nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, e falta de pagamento de imposto por parte do sujeito passivo, na parte correspondente às prestações de serviço de Acompanhamento Nutricional efetuadas durante os anos de 2015 e 2016., cujos montantes se descrevem nos quadros seguintes:

Valores em euros

Descrição	Isentas	Tx IVA	IVA em Falta
2015 06T	16.059,00	23%	3.693,57
2015 09T	27.064,55	23%	6.224,85
2015 12T	36.286,65	23%	8.345,93
Total	79.410,20	23%	18.264,35

Valores em euros

Descrição	Isentas	Tx IVA	IVA em Falta
2016 03T	42.559,00	23%	9.788,57
2015 06T	47.511,00	23%	10.927,53
2015 09T	45.507,50	23%	10.466,73
2016 12T	44.673,50	23%	10.274,91
Total	180.251,00	23%	41.457,74

Pela falta de entrega nos cofres do Estado do imposto, o sujeito passivo infringiu o disposto nos artigos 27.º, 29.º e 41.º do CIVA, punível nos termos do disposto no artigo 114.º do RGIT.

37-A Requerente foi notificada das liquidações n.º 2017..., n.º 2017..., n.º 2017 ..., n.º 2017..., n.º 2017..., n.º 2017..., tendo sido apurado um montante de imposto a pagar no valor global de €59.752,10.

38-A Requerente foi ainda notificada da liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., n.º 2017..., n.º 2017..., n.º 2017..., n.º 2017... e n.º 2017..., no valor global de €1.777,68.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT), incluindo-se os factos instrumentais que resultaram da discussão da causa (artigo 5.º/2/a) do CPC).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e testemunhal, as declarações de parte, e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Em especial, os factos dados como provados nos pontos 3,9, 10, 12, 14, 15, 19 a 22 e 24, assentam na prova testemunhal produzida, que demonstrou conhecimento directo dos mesmos e se apresentou coerente e inequívoca, tendo sido especialmente relevado o depoimento de C..., relativamente aos factos que lhe dizem directamente respeito (serviços de acompanhamento nutricional).

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

Não se deram como não provados factos alegados pelas partes, incompatíveis com os factos dados como provados.

B. DO DIREITO

A principal questão em causa na presente acção arbitral consiste em decidir se os serviços de nutrição prestados pela Requerente deverão ser considerados uma prestação acessória em relação à prestação principal (ginásio), formando com esta uma “operação

complexa única”, e por esse motivo, tributados como uma prestação única à taxa normal de IVA de 23%, como sustenta a AT, ou se se tratam de prestações cindíveis, individualmente tributáveis, conforme entende a Requerente.

Com efeito, como se refere nas alegações da Requerida, cumpre “*esclarecer, se como entende a Requerida, o que está em causa nos autos são prestações de serviços complexas, cuja decomposição revestiria um carácter artificial, ou se pelo contrário, tal como alega a Requerente, tais prestações são perfeitamente autonomizáveis para efeitos de enquadramento em sede de IVA.*”.

Ora, antecipando já a conclusão a que se chegará adiante, considera-se que a resposta a dar à questão formulada, deverá ir no segundo dos sentidos indicados, ou seja que a prestação de serviços de nutrição pela Requerente é, no caso, autonomizável das prestações que integram a sua actividade principal.

Com efeito, com interesse para a conclusão referida, apura-se nos autos, em suma, que:

- A Requerente colocou efectivamente à disposição dos seus clientes serviços de acompanhamento nutricional/nutrição, por norma em duas tardes por semana, das 14.00 às 21.00 horas, e dois sábados por semana, das 09.00 às 14.00 horas;
- Tais serviços foram essencialmente prestados nas instalações da Requerente;
- A Requerente tinha tarifários onde incluía uma consulta de acompanhamento nutricional mensal, e outros onde não incluía tal acompanhamento;
- Neste segundo grupo de tarifários a Requerente oferecia uma consulta gratuita de acompanhamento nutricional aos seus clientes, sendo a factura da mensalidade relativa ao mês onde aquela ocorria idêntica à dos restantes, ou seja, não fazendo qualquer menção a serviços de nutrição e liquidando IVA a 23% sobre a totalidade do valor facturado;
- A Requerente disponibilizou também consultas de nutrição avulso, com o preço de €20,00 por consulta para “sócios” do seu estabelecimento, e de €25,00 por consulta para não sócios;

- Na facturação relativa aos tarifários que incluíam uma consulta de acompanhamento nutricional, a Requerente discriminou um valor de €20,00, relativo a serviços de nutrição, sobre o qual não liquidou IVA, e liquidou IVA a 23% sobre o remanescente.

Para além do referido, apurou-se, ainda, que:

- Para prestação dos serviços de nutrição aos seus clientes, a Requerente subcontratou os serviços de uma nutricionista a uma sociedade que se dedica à prestação de serviços de cuidados de saúde;
- Pelos referidos serviços acordou o pagamento de uma quantia fixa mensal de €300,00, à referida sociedade que lhe cedeu os serviços da nutricionista;
- A referida sociedade cobrava €30,00 por consulta, nas suas instalações, com a mesma nutricionista;
- A referida nutricionista auferia ao serviço da sua entidade empregadora um salário mensal de cerca de €750,00, correspondente a um horário semanal de 40 horas.

Face aos referidos dados de facto, a primeira conclusão a retirar é a de que, no caso, os serviços de nutrição foram efectivamente prestados, não procedendo, por isso, o considerando plasmado no RIT, segundo o qual as consultas em questão seriam não presenciais, designadamente por email e telefone.

No mais, e como a leitura do RIT evidencia, as correcções *sub iudice* assentam na conclusão de que a prestação de serviços de nutrição “*é uma prestação de serviços acessória, o que não constitui para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador*”.

Ora, ressalvado o respeito devido, julga-se que esta conclusão não está devidamente fundada na factualidade apurada em sede de inspecção tributária.

Desde logo, o principal argumento ali expendido, é o de que “*O acompanhamento nutricional está inserido numa mensalidade que permite o acesso a um conjunto vasto de serviços oferecidos*”.

Esta circunstância, se bem que relevante enquanto indício de que se poderá estar perante uma única contraprestação de carácter complexo, não será *de per si*, salvo melhor opinião, suficiente para concluir que tal acontece.

Com efeito, dentro das práticas comerciais actuais, não é raro, sendo antes corrente, os operadores económicos diversificarem horizontalmente a sua actividade e aglutinarem prestações de serviços em “pacotes”, cuja subscrição assegura vantagens ao nível do preço para a respectiva clientela, em relação à sua contratação dispersa.

São os casos, por exemplo, dos chamados operadores de telecomunicações (com “pacotes” de comunicações móveis, fixas, e televisão), das entidades bancárias (“pacotes” de serviços bancários mais seguros), dos operadores de transportes (“pacote” de viagens ferroviárias e viatura de aluguer), de turismo (com pacotes para todos os gostos, incluindo viagens, deslocações, actividades desportivas e de lazer, babysitting, seguros, etc.), do sector imobiliário (cedências de espaço com diversos serviços associados), sendo que apenas casuisticamente se poderá determinar se os diversos serviços são, ou não, associáveis, constituindo uma prestação única ou várias, autónomas.

Por outro lado, nada indicia que, no caso, a prestação de serviços de acompanhamento nutricional permita beneficiar em melhores condições dos restantes serviços de “ginásio”, indiciando-se antes que a utilização dos restantes serviços em questão no presente caso, se dará de forma idêntica para os subscritores de planos com e sem acompanhamento nutricional, bem como para os utilizadores *ad hoc* daqueles serviços.

Assim, nada indicia que os utentes dos aparelhos de Córdio-Musculação de Aulas Fitness, de Hidroginástica de Banho Turco, Sauna e *Jacuzzi*, fruam de maneira diferente dos correspondentes serviços, em função de frequentarem ou não o acompanhamento nutricional, ao contrário do que acontecerá, por exemplo, com a utilização dos serviços de Avaliação Física e Plano de Treino Contínuos (que se destinam a determinar uma *melhor* utilização dos equipamentos), ou com a disponibilização de Toalha e Roupão, de Cacifo Pessoal ou de Parque Privado (que contribuirão para um maior “conforto” na utilização dos serviços).

Eventualmente, o juízo feito pela AT assentará numa pouca precisa determinação da natureza dos serviços de “ginásio”, em geral e prestados pela Requerente, tendo, porventura, as correspondentes prestações de serviços sido tomadas como prestações de resultado (ou seja, como visando assegurar uma melhor forma física, diminuição de peso, etc.).

Ora, salvo melhor opinião, aqueles serviços serão na realidade, julga-se, prestações de meios, estando o prestador unicamente obrigado a facultar os meios aptos àqueles resultados, independentemente de os mesmos serem obtidos ou não.

Desligando-se, desta forma, os resultados que, por norma, motivarão subjectivamente, na generalidade, os clientes da Requerente a contratar com ela, do que são as obrigações desta nos contratos que celebra com aqueles, e, em concreto, no que diz respeito aos serviços de “ginásio”, ficará evidenciado, crê-se, que os serviços de nutrição, ou a falta dos mesmos, em nada contendem com a concreta utilização daqueles outros serviços, que, como se referiu, tudo indicia que se dará nos mesmos termos quer haja ou não acompanhamento nutricional.

É certo que a “venda” dos serviços de acompanhamento nutricional procura explorar aquela mesma motivação subjectiva da clientela dos serviços de “ginásio”, e beneficiará, seguramente, da concentração de clientela que valoriza os resultados que poderão resultar quer de um, quer de outro serviço, quer de ambos em conjunto, mas que, nem um, nem outro, nem ambos em conjunto, asseguram ou garantem.

Todavia, tal exploração de clientela “comum” a ambos os serviços, não será, também ela, determinante para concluir pela existência de uma única prestação, sobretudo quando se indicia, como é o caso e vem de se ver, que nenhuma condiciona as condições em que a outra é usufruída.

*

No RIT, ponderaram-se ainda as seguintes circunstâncias:

- Nos inputs as despesas são imputadas, praticamente na sua totalidade, aos sectores sujeitos a IVA, pelo que, nos outputs a formação do preço deve manter este critério;
- Estão em causa contratos inominados estabelecidos com os clientes, sem discriminação de valores, logo as contraprestações deles emergentes estão sujeitas à taxa normal de IVA;
- Nos períodos em análise (2015 e 2016) a Requerente não se encontrava registada na ERS.

Antes de mais, cumpre, a este respeito, notar que nenhuma destas circunstâncias corrobora ou infirma o fundamento base das correcções operadas, que é, como se viu, a conclusão de que a prestação de serviços de nutrição *“é uma prestação de serviços acessória, o que não constitui para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador”*.

Com efeito, nem o volume de *inputs*, nem a discriminação ou não de preço, nem o registo na ERS, dizem o que quer que seja de relevante quanto ao conteúdo concreto das prestações, em especial no que diz respeito a alguma delas permitir que a outra seja usufruída em melhores condições.

No mais, nota-se que:

- O entendimento de que a formação do preço deve obedecer a um critério de proporcionalidade face aos *inputs* para as prestações a que aquele se reporta não tem qualquer fundamento legal, tanto mais que no RIT se refere expressamente que *“nos inputs as despesas são imputadas corretamente aos sectores sujeitos a IVA e ao sector isento”* e que *“no que diz respeito à actividade de nutrição, os inputs (gastos com fatores de produção) que se encontram reconhecidos na contabilidade, são os serviços prestados pela “nutricionista” ao sujeito passivo, operações consideradas isentas de IVA nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 9.º, do CIVA”*;
- Do mesmo modo, carece igualmente de fundamento legal, não sendo, de resto, mencionada qualquer norma que o valide, o entendimento de que quando não haja discriminação de valores nos contratos, as contraprestações deles emergentes estarão sujeitas à taxa normal de IVA, sendo tal discriminação apenas exigível na facturação;
- O não registo da Requerente na ERS, a ser necessário, não contendrá, por falta de norma legal de onde tal decorra, com a natureza do serviço prestado, e com o respectivo enquadramento em sede de IVA, sendo ainda certo que a própria AT, no RIT, não retira, sequer, qualquer conclusão da referida ausência de registo.

*

Em sede arbitral, e no sentido de obstar à argumentação da Requerente, menciona a Requerida que a maioria das consultas de acompanhamento nutricional contratadas não foram efectivamente prestadas, como se conclui do contraste entre o número de clientes da Requerente com planos que facultam aquele acompanhamento, e o número de horas mensais contratadas para o serviço da nutricionista.

Ora, como bem nota a Requerente, e foi referido no depoimento de parte, estamos perante um modelo de negócio que, à semelhança, por exemplo, dos operadores de telecomunicações, assenta na “venda” da disponibilização de serviços, independentemente da sua efectiva utilização pelos clientes, sendo tal modelo um factor relevante da respectiva rentabilidade.

Daí que as obrigações da Requerente se reconduzam a disponibilizar o serviço de nutrição aos clientes que, por qualquer forma, o contratem, o que, no caso, se demonstrou, à saciedade, que ocorreu.

A própria Requerida, de resto, acaba por conceder que *“o facto de as consultas terem ou não sido prestadas não seja relevante para o enquadramento que a Requerida faz da operação”* e que *“para se aferir tal, é irrelevante conhecer pormenorizadamente os planos que o A... oferece aos seus clientes, as fidelizações e, até, se as consultas foram ou não, de facto prestadas.”*, concluindo que *“O que cabe aferir é se os clientes ao aderirem aos planos que incluem acompanhamento nutricional (os únicos em causa nos presentes autos), o fazem numa lógica de contratação em conjunto de vários serviços autonomizáveis, ou, pelo contrário, o fazem numa perspectiva de beneficiar da prestação principal nas melhores condições.”*, questão esta a que já se deu resposta anteriormente.

A referida resposta não acarreta, julga-se, qualquer violação do princípio da neutralidade, ao contrário do sustentado pela Requerida, na medida em que os concorrentes da Requerente estarão em igualdade de condições com a mesma, desde que exerçam a sua actividade nos mesmo termos que aquela, sendo livres de se organizarem, estruturarem e oferecer serviços da mesma forma que a Requerente, e tendo, nesse caso, direito ao mesmo tratamento fiscal.

Argumenta ainda a Requerida que *“a diferença do “cartão ...” para o “cartão of peak” (art.º 11.º das alegações da Requerente), é de 10€ (35 para 25) e exclui do 2º os*

serviços de acompanhamento nutricional, utilização de jacuzzi e toalha p/acesso”, concluindo “daqui, que a Requerente não só está a decompor artificialmente a operação, quanto está a atribuir à consulta de acompanhamento nutricional um valor que não encontra reflexo no seu preçário (20€)”, porquanto “se os serviços de acompanhamento nutricional, utilização de jacuzzi e toalha p/acesso determinam uma diferença de 10€ no preçário, nunca um destes 3 serviços que em conjunto valem 10€ de diferença podia valer o dobro desse valor.”.

Não obstante não se relacionar directamente com a questão fundamental a decidir no presente processo arbitral, e fundamento das correcções operadas, que, como se viu, se reconduz a saber se a prestação de serviços de acompanhamento nutricional se funcionaliza a assegurar melhores condições para a fruição das prestações de serviços de “ginásio”, a consideração referida acaba por aflorar a pedra de toque do tratamento fiscal da situação em apreço, bem como de situações semelhantes, razão pela qual se procederá ao enquadramento da mesma.

Com efeito, aquilo que Requerida acaba por apontar, e que a AT poderia, no caso, legitimamente questionar, relaciona-se com a valoração, ao nível da facturação da Requerente, dos serviços de acompanhamento nutricional que faculta aos seus clientes.

Não está em causa, nesta perspectiva, nem a efectividade da prestação dos serviços (se não tivessem sido prestados, estar-se-ia perante facturação simulada), nem o carácter acessório daquela (não será o valor económico atribuído a uma prestação a revelar se a mesma permite ou se destina a assegurar a fruição em melhores condições de uma outra prestação¹), mas a eventual indiciação de uma situação de fraude ou evasão fiscal, através da manipulação dos valores económicos das prestações, em ordem a obter vantagens do ponto de vista tributário.

Ora, no caso, isso não acontece, indiciando-se que a valorimetria ao nível da facturação dos serviços de acompanhamento nutricional pela Requerente tem sustentação económica.

Com efeito, verifica-se que a Requerente contratou 16 (cerca de 40%) das 40 horas semanais que a nutricionista que assegurou os serviços em questão estava obrigada a

prestar à sua entidade empregadora, obrigando-se a pagar €300,00 mensais a esta entidade, que suportava um salário mensal de cerca €750,00 (correspondendo assim o valor pago pela Requerente a cerca de 40% do salário da nutricionista).

Sendo certo que não se evidencia um ganho líquido na entidade que cedeu a nutricionista à Requerente (não obstante, no caso de não ter capacidade para assegurar a ocupação permanente daquela durante a totalidade do seu horário de trabalho, se verificar um ganho efectivo), menos certo não é que nada indicia qualquer situação fraudulenta, ou que, de qualquer forma, o preço contratado seja desfasado do valor dos serviços disponibilizados.

Por outro lado, verifica-se também que a Requerente praticava preços de €20,00 e €25,00 pelas consultas avulsas, conforme se tratasse de clientes “sócios” ou “não sócios”, quando os mesmos serviços nas instalações da entidade empregadora da nutricionista estavam tabelados em €30,00 por consulta.

Não deixando de ser impressionante o lucro comercial obtido pela Requerente com a contratação e comercialização no contexto do seu estabelecimento dos serviços de acompanhamento nutricional, de que o RIT dá conta, o certo é que não é possível concluir que a Requerente haja procedido a um empolamento artificial do valor dos serviços de acompanhamento nutricional, nem, muito menos, que aquele valor fixado pela Requerente seja desfasado ou não tenha, por qualquer forma, correspondência nos valores de mercado para os serviços em causa.

Daí que, a única questão que se poderia colocar seria a de saber se o valor no quadro promocional dos “pacotes” comercializados pela Requerente é, ou não, aceitável do ponto de vista fiscal, questão esta, suscitada, como se viu, pela Requerida nas suas alegações.

A este respeito, cumpre desde logo notar que, fosse esse o caso, o procedimento que se imporia à AT seria a correcção dos valores para aqueles que, em função das normas fiscais aplicáveis fosse o adequado, e não a sua total desconsideração.

Por outro lado, e em todo o caso, não se julga que a actuação da Requerente em questão seja abusiva, ou por qualquer outra forma fiscalmente censurável. Com efeito,

¹ Ou seja, não será logicamente coerente, e consequentemente válido, o raciocínio segundo o qual se a Requerente tivesse valorado, por exemplo, em €5,00/mensais o serviço de acompanhamento nutricional, este

sendo certo que a Requerente poderia, no quadro promocional dos “pacotes” que comercializa proceder a uma distribuição de preços distinta, não se pode deixar de considerar que aquela que efectivou se situa ainda dentro da sua margem de liberdade de actuação comercial.

Nas alegações da Requerida, menciona-se ainda, com relevo para a questão em discussão, a verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA, referente a *“Prestações de serviços de alimentação e bebidas, com exclusão das bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias”*, na redacção dada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, que dispõe que:

“Quando o serviço incorpore elementos sujeitos a taxas distintas para o qual é fixado um preço único, o valor tributável deve ser repartido pelas várias taxas, tendo por base a relação proporcional entre o preço de cada elemento da operação e o preço total que seria aplicado de acordo com a tabela de preços ou proporcionalmente ao valor normal dos serviços que compõem a operação. Não sendo efetuada aquela repartição, é aplicável a taxa mais elevada à totalidade do serviço”.

Na perspectiva da Requerida *“a verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA teve uma alteração legislativa que veio, justamente, permitir essa decomposição no caso dos menus, porquanto antes desta alteração legislativa, tal decomposição não era permitida, pelos motivos já expostos.”*.

Ora, ressalvado o respeito devido, julga-se não assistir razão à Requerida na asserção transcrita.

Com efeito, o serviço de bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias, no quadro de um menu alimentar é efectivamente parte de uma prestação unitária complexa, sendo, notoriamente, diferente, a fruição da prestação principal acompanhada, por exemplo, de água ou de vinho, pelo que, aqui sim, se pode afirmar que o serviço das referidas bebidas se destina a proporcionar melhores (na perspectiva de quem as consome) condições na fruição da prestação base, que é a refeição servida.

Assim, o serviço principal nesses casos, é não aquele referente ao serviço de bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de

não seria acessório, mas valorando-o a €20,00/mensais, já será acessório...

gás carbónico ou outras substâncias, mas o serviço da refeição em geral, serviço esse que é tributado à taxa intermédia.

Daí que, não fora a previsão da referida verba 3.1, a prestação global seria tributada pela taxa correspondente à prestação principal ou fundamental, conforme entendimento vertido no RIT, ou seja, pela taxa intermédia, ao contrário do sustentado pela Requerida nas suas alegações e do que veio a ser consagrado naquela verba 3.1.

Na situação em causa na presente acção arbitral, não estamos perante um caso análogo ao dos *menus*, referido pela Requerida e a que se reporta a norma em causa, já que, não só o serviço “*principal*” identificado pela AT é tributado à taxa mais alta (ao contrário dos *menus*, portanto), como, conforme se viu atrás, nada indicia que o acompanhamento nutricional condicione, de qualquer forma, a fruição dos serviços de “ginásio”, processando-se esta da mesma forma quer haja, ou não, aquele acompanhamento.

Ora, não estando em causa, assim, prestações meramente acessórias, na ausência da norma como a da referida verba 3.1 da Lista II anexa ao CIVA, por força do princípio da neutralidade do IVA, a decomposição dos preços impõe-se, vigorando, à falta de previsão legal noutro sentido, a liberdade económica dos operadores dentro do que sejam os preços aceitáveis de mercado, sendo que, a falta de, ou a incorrecta, decomposição, não acarretará a aplicação da “taxa mais elevada à totalidade do serviço”, justamente por não estar em causa uma única prestação complexa e por inexistir previsão legal nesse sentido, mas a obrigação da AT liquidar, por métodos directos ou indirectos, o imposto de acordo com a taxa aplicável a cada serviço.

*

Assim, e face ao exposto, enfermando de erro de facto, e consequente erro de direito, deverão as liquidações objecto da presente acção arbitral ser anuladas, procedendo o pedido arbitral formulado, e ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas pela Requerente.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular as liquidações adicionais de IVA n.ºs 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017... e 2017 ..., no valor de €59.752,10 e de juros compensatórios n.ºs 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017 ... e 2017..., no valor de €1.777,68;
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 61.499,78, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.448,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa 02 de Abril de 2018

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Adelaide Moura)

O Árbitro Vogal

(António Pragal Colaço)