

Legislação

Diploma - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 1/2022, de 20/01

Estado: vigente

Resumo: Acórdão do STA de 20 de Outubro de 2021, no Processo n.º 77/20.2BALS - Pleno da 2.ª Secção - Uniformiza a Jurisprudência nos seguintes termos: «Os serviços de acompanhamento nutricional prestados, através de profissional certificado, habilitado e contratado para esse efeito, por entidade que se dedica a título principal à prestação de serviços de acompanhamento de atividades desportivas em ginásios e como forma complementar de proporcionar aos seus utentes um melhor desempenho físico e, em geral, maximizar os benefícios prosseguidos com a própria prática desportiva não têm finalidade terapêutica e, por isso, não beneficiam da isenção a que alude o artigo 9.º, 1), do Código do IVA.».

Publicação: Diário da República n.º 14/2022, Série I de 2022-01-20, páginas 43 - 62

Legislação associada: -

Histórico de alterações: -

Nota: Não dispensa a consulta do [diploma original](#) publicado no Diário da República Eletrónico.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 1/2022, de 20 de janeiro

Acórdão do STA de 20 de Outubro de 2021, no Processo n.º 77/20.2BALS - Pleno da 2.ª Secção

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Relatório

1.1 - A ..., Lda., NIPC ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., 4200-... Porto, interpôs - ao abrigo do disposto no artigo 25.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária [doravante «RJAT»] e no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos [doravante «CPTA»] - recurso para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão arbitral proferida em 29 de maio de 2020 no processo n.º 264/2019-T, que correu termos no Tribunal Arbitral constituído no âmbito do Centro de Arbitragem Administrativa [CAAD] e que julgou improcedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) dos períodos de 2015-03T, 2015-06T, 2015-09T e 2015-12T, nos valores de € 8.501,38, € 8.910,20, € 8.926,11 e € 9.697,97 [liquidações n.ºs 2018 025729782, 2018 025729812, 2018 025729853 e 2018 025729915], bem como dos correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios, nos valores de € 1.199,04, € 1.164,91, € 1.077,98 e € 1.074,48 [liquidações n.ºs 2018 00000324730, 2018 00000324731, 2018 00000324732 e 2018 00000324733], no valor global de € 40.552,07.

Invocou contradição entre essa decisão e a decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 373/2018-T, também do CAAD.

Com a interposição do recurso apresentou alegações e formulou as seguintes conclusões:

«[...]

A) Vem o presente recurso interposto, nos termos do artigo 25.º, n.º 2, do RJAT e do artigo 152.º do CPTA, da decisão arbitral proferida no processo n.º 264/2019-T que correu termos no Tribunal Arbitral constituído no âmbito do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), que julgou improcedente o pedido de pronúncia arbitral, aí se pugnando pela anulação dos actos de liquidação adicional de IVA relativos aos períodos de tributação de 2015.

B) A decisão arbitral recorrida colide com o Acórdão arbitral que correu termos no mesmo Tribunal Arbitral, já transitado em julgado, proferido no processo n.º 373/2018-T, de 14 de Junho de 2019, aqui Acórdão Fundamento.

C) Em ambos os acórdãos está subjacente idêntica situação de facto, que se prende com a isenção de IVA da prestação de serviços de nutrição em ambiente de ginásio, mostrando-se similares em ambos os casos, as condições para a prática de exercício físico (fitness), sendo esta a prestação principal, e para a prestação dos serviços de nutrição.

D) Bem como, está subjacente idêntica questão de direito, porque, em ambos os acórdãos, está em causa a mesma norma de isenção - artigo 9.º, n.º 1, do Código do IVA - aplicável às prestações de serviços médicos e paramédicos.

E) Sendo pacífico que a prestação de serviços de nutrição se insere nos serviços paramédicos, resulta das duas decisões, uma patente contradição quanto à mesma questão fundamental de direito, assente no acórdão recorrido na não aplicação da isenção por não ser a Recorrente o sujeito passivo de imposto que da mesma pode beneficiar, mas a nutricionista pela mesma contratada que presta os serviços de nutrição aos clientes da Recorrente, e no Acórdão Fundamento assente na proposição de os serviços de nutrição prestados pela Recorrente em ambiente de ginásio por meio de nutricionistas contratados, consubstanciarem prática clínica, sendo aquela também desta forma sujeito passivo do imposto a beneficiar de isenção.

F) Com efeito, na decisão arbitral recorrida, propugna-se que não deve ser feita uma interpretação estritamente objectiva da referida norma de isenção, mas deve-se atender a qualidade do sujeito passivo que presta os serviços, só admitindo que possam beneficiar da isenção os prestadores de serviços pessoas singulares (nutricionistas) ou pessoas colectivas (sociedades) constituídas por médicos ou paramédicos no exercício das respectivas profissões (no caso, nutricionistas).

G) No Acórdão Fundamento, invocando-se o princípio da neutralidade fiscal, entende-se que não obsta a isenção que as prestações médicas ou paramédicas sejam prestadas por pessoas colectivas, tout court (não tendo necessariamente de ser constituídas por profissionais de saúde), não importando a forma jurídica do sujeito passivo que presta os serviços de nutrição (pessoas singulares ou colectivas).

H) Entende o Acórdão Fundamento que não resulta do elemento gramatical que a isenção se restrinja às pessoas singulares, entendendo-se precisamente o oposto no Acórdão recorrido, no qual se refere: 'Pela letra da norma é quanto a nós, de pessoas singulares o sujeito passivo de que primacialmente se trata'.

I) O decidido no Acórdão Fundamento sustenta-se na jurisprudência do TJUE, com especial relevo para o Acórdão Kugler, de 10 de Setembro de 2002, processo n.º C-141/00 (aliás como o faz o Acórdão Recorrido, mas que entende não se aplicar, neste particular, a situação dos Autos), no qual se decidiu: '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.'

J) No Acórdão recorrido decidiu-se que a Recorrente não prestou serviços de paramédicos na qualidade de sujeito passivo (no exercício da profissão de nutricionista), mas nessa qualidade prestou um serviço de disponibilização de um conjunto de serviços, entre os quais se incluíam serviços de nutrição prestados pela nutricionista.

K) Inversamente no Acórdão Fundamento, considera-se que foram prestados serviços paramédicos pelo Ginásio e que a disponibilização dos mesmos deve ser tratada como uma prestação efectiva, sustentando-se no parecer de CLOTILDE CELORICO PALMA e jurisprudência europeia no mesmo sentido.

L) A decisão arbitral recorrida entendeu, in casu, existir uma operação complexa única, na qual existe uma prestação principal (prática de exercício físico) e uma prestação acessória (prestação de serviços de nutrição), devendo o regime de tributação da operação acessória seguir o regime da prestação principal, não beneficiando assim da isenção, ficando sujeita a taxa normal de IVA.

M) Em posição diametralmente oposta vem o Acórdão Fundamento, que na situação de facto substancialmente idêntica à destes Autos, concluiu que a prestação de serviços de nutrição, inserindo-se nos vários serviços prestados pelo ginásio, constitui uma prestação de serviços complementar e não acessória, podendo beneficiar da isenção.

N) Na decisão arbitral recorrida entende-se que aos clientes não é dada qualquer liberdade de escolha quanto ao prestador dos serviços de nutrição (sendo aqui o prestador o nutricionista), que nas adesões mensais sem fidelização foram disponibilizados serviços com as duas possibilidades, com e sem nutrição, com preço mais baixo na primeira (que assim incluía os dois serviços), sendo a prestação vista pelo cliente médio como uma única, pois que os serviços de nutrição não constituem para os clientes um fim em si mesmo.

O) No Acórdão Fundamento, considera-se que os clientes podem escolher os prestadores de serviços de nutrição (entendendo-se aqui que os prestadores são os ginásios e não os nutricionistas, ao invés do Acórdão recorrido), e não se considera que os preços mais baixos praticados quando os clientes aderem à opção de mensalidade com nutrição, são factores que conduzem a qualificação das prestações de serviços de nutrição como acessórias da prestação de serviços de ginásio propriamente dito, sendo as prestações autonomizáveis, existindo independentemente umas das outras.

P) Decorre ainda da decisão do Acórdão Fundamento, que a prestação de serviços de nutrição, é uma prestação que vale por si própria, com fins próprios, e o seu sentido não advém estritamente da melhoria dos serviços de ginásio, sustentando-se, entre outros, no preconizado pelo Tribunal de Justiça no caso Ygeia, processo C-394/04, de 1 de Dezembro de 2005.

Q) A decisão arbitral recorrida, não só se mostra em total oposição com o Acórdão Fundamento, como é totalmente dissonante com a solução dada ao problema pela jurisprudência reiterada em catorze decisões conhecidas do Tribunal Arbitral (CAAD).

R) Neste enquadramento propugna-se que o presente recurso seja admitido e julgado, por verificação dos respectivos pressupostos.

ADICIONALMENTE

S) Igualmente ocorre erro de julgamento da decisão arbitral recorrida, entendendo que a Recorrente não é sujeito passivo do imposto na prestação de serviços de nutrição, entendimento que não encontra apoio na letra da lei nem da jurisprudência europeia.

T) A prestação de serviços de nutrição em causa nos Autos é apenas uma: a que é prestada pela nutricionista contratada aos utentes da Recorrente nas instalações e condições estabelecidas pela Recorrente.

U) Não existindo, como é entendimento da decisão recorrida, a prestação de serviços isenta prestada pela nutricionista à Recorrente e, posteriormente, uma prestação de serviços tributada consistente na disponibilização de serviços pela Recorrente aos seus clientes, nos quais se incluem os serviços de nutrição.

V) A Recorrente, como pessoa colectiva, não é uma pessoa física, mas uma entidade abstracta, que não pode ser objecto da prestação de cuidados médicos ou paramédicos, não sendo ela a usufruir dos serviços de nutrição, mas os seus clientes através da nutricionista por si contratada.

W) O fim terapêutico dos serviços de nutrição subjacente a isenção de imposto prevista no n.º 1 do artigo 90.º do CIVA, nunca pode beneficiar uma pessoa colectiva, somente uma pessoa humana, in casu, beneficia os clientes da Recorrente.

X) Neste contexto, qualquer serviço médico ou paramédico, tal como a prestação de serviços de nutrição que se insere nestes últimos, tal como pacificamente assente e não vem questionado, depende de um especialista em saúde, no caso nutricionista, que vai, num determinado momento, prestar o serviço a uma pessoa (física) determinada e é esse acto, que cabe na previsão da norma de isenção.

Y) Assim, beneficiam da isenção os serviços de nutrição prestados pela Recorrente por intermédio de nutricionista certificada actuando em seu nome, porquanto a norma visa isentar os actos nela subsumíveis e não as pessoas ou a forma jurídica em nome de quem são praticados.

Z) Violaria o princípio da neutralidade, entender-se, como se fez na decisão arbitral recorrida, caber na norma de isenção a situação dos serviços de nutrição prestados em nome da Recorrente através de uma relação de trabalho dependente, mas ficando sujeita a tributação em IVA a prestação de serviços de nutrição em nome da Recorrente através de uma relação de trabalho independente (contrato de avença).

AA) A razão que justifica a isenção da prestação de serviços de nutrição é tornar estes serviços mais acessíveis aos particulares, inserindo-se nas isenções em benefício das actividades de interesse geral, que visam reduzir o custo dos cuidados de saúde. (Artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva e Acórdão do TJUE, de 6 de Novembro de 2003, caso Dornier, processo C-45/01.)

BB) A tese defendida na douta sentença recorrida conduziria a um agravamento dos preços dos serviços de nutrição para os clientes da Recorrente, contrariando o objectivo visado com a isenção, porquanto apenas se isentando o pagamento dos serviços de nutrição pela Recorrente ao nutricionista e tributando-se esta prestação de serviços oferecidos pela Recorrente aos clientes, onerava de forma gravosa (taxa de 23 % de IVA) os serviços prestados ao particular.

CC) As considerações de carácter subjectivo, consequentemente não provadas, tecidas na douta sentença recorrida, assentando nas hipotéticas intenções dos fins visados pelos clientes com a frequência do ginásio e a relevância dos serviços de nutrição para estes, não são pressupostos para determinar a natureza acessória dos serviços de nutrição.

DD) A jurisprudência arbitral nesta matéria, em situações idênticas às dos Autos, e unânime na consideração de que se tratam de prestações suplementares e não acessórias, não assumindo os serviços de nutrição um carácter instrumental em relação ao exercício físico, constituindo um fim em si mesmos e prestados de forma independente, consubstanciando prestações de serviços autónomas da prestação principal, beneficiando da isenção de IVA.».

Concluiu pedindo que seja admitido o presente recurso por verificação dos pertinentes pressupostos legais e seja o mesmo julgado procedente, revogando a decisão arbitral recorrida e substituindo-a por outra consentânea com o direito vigente.

1.2 - O recurso foi liminarmente admitido, com efeito suspensivo da decisão arbitral recorrida.

Foi cumprido o disposto no artigo 25.º, n.º 5, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

A Recorrida não apresentou contra-alegações.

A Exma. Senhora Procuradora-Geral Adjunta lavrou douto parecer no sentido de ser tomado conhecimento do recurso e de ao mesmo ser dado provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir, em conferência, no Pleno da Secção.

2 - Dos fundamentos de facto

2.1 - A decisão arbitral recorrida relevou e deu como provados os factos que a seguir se reproduzem, exceto na parte em que incorporam imagens:

«[...]

a) A Requerente é uma sociedade por quotas constituída ao abrigo da lei portuguesa que ao tempo dos factos nos autos tinha por objecto 'Ginásio, manutenção física, estética e similares, spa, aconselhamento em matéria de nutrição, cafetaria, bar, comércio a retalho de produtos desportivos' (cf. Certidão Permanente);

b) A Requerente encontra-se registada nas finanças com a actividade principal de 'Actividades de ginásio (fitness)' - Código das Actividades Económicas ('CAE') 93130, e as actividades secundárias de 'Outras actividades de saúde humana, N.E.', CAE 86906, e 'Outros estabelecimentos de bebidas sem espetáculo', CAE 56304 (cf. RIT);

c) No período em apreço a Requerente desenvolvia a sua actividade no estabelecimento comercial, ginásio, designado '...', sito na - ao tempo dos factos nos autos - morada da sua sede, no Porto, onde disponibilizava aos clientes 3 estúdios de fitness, 1 sala de musculação e cárdio, 2 balneários, piscina, e 2 gabinetes (cf. RIT, Certidão Permanente, PPA e prova testemunhal);

d) A Requerente dedica-se essencialmente à actividade de ginásio e no exercício em causa prestou serviços de ginásio (fitness), abrangendo treinos individuais, livres ou com acompanhamento personalizado (PT - personal training), aulas em grupo, piscina e serviços de nutrição (cf. RIT e cf. resulta das posições de ambas as Partes nos autos);

e) A Requerente posiciona-se no segmento de mercado 'mid-market', i.e. preço normal de mensalidade com valor médio de € 35,00/€ 39,00 (cf. PPA e prova testemunhal);

f) Nos períodos em causa nos autos (ano 2015) - no que se refere a horários de utilização do ginásio - a frequência das prestações de serviços da Requerente fez-se (i) em regime livre (todo o dia no horário de funcionamento, sem restrições de horário), e/ou (ii) em regime off-peak (acesso ao ginásio em horário parcial com uma utilização diária dentro de um determinado horário) (cf. PPA/PA e Resposta, e prova testemunhal);

g) Nos períodos em causa nos autos (ano 2015), na frequência em regime (horário) livre [cf. f) supra] havia serviços de adesão com e sem compromisso de fidelização, sendo que nesta última hipótese existiam as modalidades de (i) Adesão mensal com acompanhamento nutricional e (ii) Adesão mensal sem acompanhamento nutricional; nas modalidades com compromisso de fidelização havia fidelização anual e bianual, ambas com acompanhamento nutricional (cf. 21.º, 22.º, 211.º, itens 3 e 6 do PPA, documentação junta pelo SP, PA e prova testemunhal);

h) A frequência em regime off-peak [cf. f) supra], que vigorou em 2015, tinha compromisso de fidelização anual/bianual, e incluía serviços de ginásio e serviços de nutrição (cf. 211.º, item 6 do PPA e doc. 16 junto com o PPA, PA e prova testemunhal);

i) Os clientes 'aderentes' têm que subscrever um contrato de adesão e assegurar inicialmente o pagamento de um valor de 'inscrição', e o pagamento mensal, por débito directo, transferência bancária ou ao balcão;

- j) O valor da mensalidade (cf. alínea anterior) depende da modalidade de frequência escolhida;
- k) Os clientes que aderem a uma opção ('pacote', 'cartão') com acompanhamento nutricional têm direito a uma consulta de nutrição/aconselhamento nutricional incluída na mensalidade (seja no caso de adesão meramente mensal, seja no caso de adesão com fidelização) e, em 2015, a percentagem de clientes ('sócios') da Requerente que pagavam serviços de nutrição era de 93,7 %, sendo que os remanescentes 6,3 % correspondiam na sua maioria à modalidade 'Golfinhos' - aulas de natação crianças, que não incluía nutrição (cf. PPA e RIT);
- l) A primeira consulta (cf. alínea anterior) era agendada na recepção do ginásio, e as seguintes podiam também ser agendadas diretamente com a nutricionista, duravam entre 20 a 30 minutos cada, e em 2015 foram facturadas pela Requerente 11.290 (onze mil duzentas e noventa) consultas;
- m) A Requerente é sujeito passivo de IVA e está enquadrada no regime normal trimestral;
- n) A Requerente foi alvo de um procedimento inspectivo com origem na OS n.º OI201700140, de âmbito parcial, em IVA, tendo por extensão temporal o exercício de 2015, e cuja motivação assentou na verificação de que a esmagadora maioria das facturas por si emitidas continha uma parcela isenta de IVA sem aparente razão que o justificasse face à legislação aplicável (cf. RIT);
- o) A Requerente implementou a disponibilização de um serviço com acompanhamento de nutricionista como forma complementar de proporcionar aos seus clientes um melhor desempenho físico, de lhes possibilitar complementar a actividade física com o acompanhamento nutricional e assim alcançarem mais rapidamente os objectivos (cf. PPA, prova testemunhal e alegações da Requerente);
- p) No ano em apreço, a Requerente disponibilizou aos seus clientes os serviços na área da nutrição através de técnica especializada, nutricionista, com a qual celebrou verbalmente em 2012 um contrato de avença, nos termos do qual a segunda se obrigou à prestação dos seus serviços com um máximo de 4 horas semanais (cf. PPA e depoimento da nutricionista em auto, no PA);
- q) Caso a nutricionista excedesse o número de horas contratadas na avença (4h/semana) as horas a mais eram-lhe pagas à parte, a acrescer ao montante mensal, de € 150,00 (cento e cinquenta euros), conforme acordado no contrato de avença (cf. PPA, PA e Resposta);
- r) O pagamento dos honorários à nutricionista pela sua prestação de serviços era efectuado pela Requerente a título de rendimentos da Categoria B, cf. CIRS (profissional independente);
- s) A nutricionista emitia os seus recibos, com isenção de IVA, pelas quantias que lhe eram pagas pela Requerente, como contrapartida dos serviços por si prestados, habitualmente a cada trimestre;
- t) Em 2015 a nutricionista emitiu à Requerente cinco recibos verdes electrónicos, os quatro primeiros no valor de € 450,00 cada, datados de 12 de Janeiro, 15 de Abril, 13 de Julho, e 5 de Outubro, respectivamente, e o quinto, no valor de € 570,00, de 27 de Dezembro, perfazendo o total de € 2.370,00;
- u) A nutricionista, Dra. ..., encontrava-se inscrita na Ordem dos Nutricionistas desde Junho de 2012, com o n.º ... (cf. RIT), e tinha formação, entre o mais, em nutricionismo no desporto (cf. <https://www.lugarseguro.pt/index/.php/38-terapeutas/179-...-...>, consultado a 04.04.2020);
- v) As consultas realizadas pela nutricionista em 2015 correspondem às consultas mensais a que os clientes têm direito ao abrigo dos contratos celebrados entre estes e a Requerente (cf. auto da própria, PA e docs. juntos pelo SP);

w) As prestações de serviços realizadas pela nutricionista em 2015 materializaram-se em consultas de nutrição presencial e aconselhamento alimentar, consistindo em avaliação física, definição de objectivos, averiguação dos hábitos alimentares e prescrição alimentar (cf. auto da própria, PA);

x) As consultas eram marcadas com um intervalo de 30 minutos entre si, eram prestadas nas instalações próprias da Requerente para o efeito de acordo com as marcações, e havia uma coordenação de trabalho entre preparador/treinador físico e nutricionista (cf. auto de declarações da nutricionista, PA, e prova testemunhal);

y) A Requerente tinha dois gabinetes disponibilizáveis para efeitos dos serviços de nutrição, sendo que o segundo poderia vir a ser útil caso viesse a pretender prestar mais consultas (cf. prova testemunhal);

z) Na prestação dos serviços a nutricionista podia fazer uso de computador, fita métrica, acesso a impressora, acesso a internet, e da balança de bioimpedância existente no gabinete;

aa) Os honorários da nutricionista são as únicas verbas despendidas mensalmente pela Requerente na actividade de nutrição (cf. PPA);

bb) Os gastos com equipamento na actividade de nutrição são baixos quando comparados com o investimento incorrido na prestação de serviços de ginásio;

cc) No ano de 2015, nas modalidades de adesão em que oferecia as duas possibilidades, i.e., com e sem disponibilização de serviços de nutrição - que são as que não têm compromisso de fidelização -, naquelas que são comparáveis a Requerente praticava preços mais baixos quando incluído aconselhamento nutricional: os clientes tinham opção de escolha na 'Adesão mensal' entre com/sem serviços de nutrição, sendo que com nutrição pagavam um preço mais baixo do que sem nutrição (cf. PPA e docs. juntos pelo SP, e PA);

dd) Em 2015 a Requerente facturou os seguintes preços nas modalidades de frequência das suas prestações de serviços:

(i) Em regime livre (i.e., horário livre, acesso sem restrição de horário)

A) Sem fidelização (i.e., Adesão mensal)

Com acompanhamento nutricional: 'Mensalidade 2x': € 42,75

Discriminado assim: Mensalidade 2x - € 21,58 (+ IVA); Consulta Nutrição - € 16,21

(cf. facturação de 2015 junta aos autos pela Requerente - doc. 19)

Sem acompanhamento nutricional: 'Mensalidade 2x c/Toalha': € 49,90

Discriminado assim: Mensalidade 2x c/Toalha: € 40,57 (+ IVA)

(cf. facturação de 2015 junta aos autos pela Requerente - doc. 16-A)

'Protocolo livre': € 35,60 [€ 28,94 (+ IVA)] = (doc. 15-A)

'Treino livre': € 7,32 (+ IVA) = € 9,00 (doc. 16-B)

'Golfinhos': € 20,33 (+ IVA) = € 25,00 (doc. 17-A)

(tudo cf. facturação de 2015 junta aos autos pela Requerente)

B) Com fidelização

B.1) Adesão anual (com acompanhamento nutricional): € 39,90

Discriminado assim: C. Anual 39 - € 20,28 (+ IVA) + Consulta Nutrição Anual - € 14,96

(cf. facturação de 2015 junta aos autos pela Requerente doc. 17 + doc. 18)

B.2) Adesão bianual (com acompanhamento nutricional): € 29,90

Discriminado assim: C. Bianual - €16,21 (+IVA) + Consulta Nutrição Bianual 24m - €9,96

(cf. facturação de 2015 junta aos autos pela Requerente - doc. 15, e 211 do PPA)

(ii) Em regime off-peak (i.e., acesso em horário parcial)

Anual: € 40,50

Discriminado assim: Off-Peak 3x - € 19,75 (+ IVA) + Consulta Nutrição - € 16,21 (isento)

(cf. facturação de 2015 junta aos autos pela Requerente - doc. 16, e 211, ponto 6, do PPA)

Bianual: € 29,90

Discriminado assim: Off-Peak Bianual - € 12,64 (+ IVA) + Consulta Nutrição - 14,36 (isento)

(cf. PA e Resposta, cópia contrato adesão sócio n.º ..., de Fev. 2015, aí e - Quadro 11 RIT - respectivo extracto de conta cliente de Fev.-Dez. 2015, e 275-279 e ss PPA);

ee) A disponibilização dos serviços de nutrição visa possibilitar aos clientes da Requerente melhor alcançar os objectivos que têm ao aderir ao ginásio (i.e., aos serviços de ginásio - fitness), a perda de peso é o principal desses objectivos e o serviço prestado pelo ginásio - fitness - faz sentido em conjugação com serviços de nutrição e de treino personalizado (cf. PPA, prova testemunhal e alegações da Requerente);

ff) O modelo de negócio da Requerente assenta na venda da disponibilização de serviços independentemente de os mesmos virem ou não a ser frequentados pelos clientes, e estes quando se inscrevem no ginásio procuram essencialmente um sítio para praticar exercício físico (cf. 116.º PPA, PPA e prova testemunhal);

gg) Nos contratos com os seus clientes, 'contratos de adesão', não constava no clausulado ('condições gerais'), qualquer referência a serviços de nutrição; na contrapágina do clausulado, na qual se continham três itens para preenchimento manual (1. Identificação do Sócio, 2. Pagamentos e 3. Contrato Pretendido), no item '2. Pagamentos', abaixo de '1.ª prestação: ___ €', em letra de tamanho mais reduzido, havia uma referência entre parêntesis como segue: '(inclui avaliação física + consulta nutrição)', e o valor inserido à frente de '1.ª prestação: ___ €' era um valor único (cf. PPA e doc. 14 junto pelo SP, PA e Resposta);

hh) O contrato de adesão era como segue [Reproduz-se o contrato junto pelo SP, igual (salvo quanto aos elementos de preenchimento manual) ao junto pela AT e supra também referido, por mais legível]:

[imagem]

(cf. doc. 14 junto pelo SP, RIT e Resposta):

ii) A tabela de preços da Requerente, reportada ao ano de 2018 (ao tempo da inspecção) e que foi a única que - a solicitação dos SIT - lhes foi facultada (cf. reconhecido por ambas as Partes), era a seguinte (cf. RIT e Resposta):

[Imagem]

jj) A Requerente podia disponibilizar serviços de nutrição a não sócios, e aos sócios que não tivessem direito aos mesmos na modalidade em que estavam inscritos, e em 2015 não houve qualquer consulta de nutrição a não aderentes do ginásio ('não sócios'), nem foi facturada qualquer consulta de nutrição/aconselhamento nutricional isoladamente (cf. PPA - v. 211 ponto 5, docs juntos, PA e prova testemunhal);

kk) A prestação de serviços de nutrição era disponibilizada, podendo ser usufruída pelos clientes no momento que lhes fosse mais conveniente (cf. PPA, PA e docs. juntos pelo SP);

ll) As prestações de serviços de nutrição, frequentadas ou não pelos clientes, eram-lhes facturadas, de forma discriminada face à restante prestação de serviços e, assim, nem todos os serviços de nutrição facturados pela Requerente eram efectivamente realizados (cf. PPA 252, 264 e 265, Resposta, PA e docs. juntos);

mm) Nos períodos em causa nos autos, ano de 2015, a Requerente, na sua facturação, liquidou IVA à taxa de 23 % nos serviços de ginásio, e aplicou a isenção nos serviços de nutrição, com a menção 'Isento Artigo 9.º do CIVA', discriminando em linhas diferentes cada um dos dois itens;

nn) No total da área do estabelecimento '...', de aproximadamente 750m2, o gabinete em que se realizavam os serviços de nutrição tinha entre 15 a 20m2 (cf. RIT e Resposta);

oo) Em 2015, nos valores declarados pela Requerente para efeitos de IVA, as bases tributáveis foram, nos serviços à taxa normal/isentos (sem direito a dedução), respectivamente, € 272.090,11 e € 156.676,77, o total de imposto liquidado € 63.416,89, o imposto deduzido € 39.461,31, e o imposto a entregar ao Estado € 23.955,58; a actividade nutrição, tratada como isenta e sem direito a dedução, teve um peso de 36,53 % no total do volume de negócios, e o IVA suportado pela Requerente na aquisição de bens e serviços foi deduzido na quase totalidade, por se tratar de bens e serviços afectos ao sector ginásio (cf. Resposta e RIT);

pp) Do RIT, que se dá por integralmente reproduzido, consta, entre o mais:

[Imagem]

qq) Por Ofício da Requerida de 22.10.2018, recepcionado pela Requerente a 31.10.2018, foi esta notificada do projecto de RIT, não tendo exercido direito de audição;

rr) Na sequência da notificação do RIT, em que se confirmaram as correcções propostas, foram emitidas e notificadas à Requerente as liquidações adicionais infra (imposto e juros compensatórios), que perfazem no total € 40.552,07, com prazo de pagamento até 11.01.2019:

[Imagem]

ss) A 11.01.2019 a Requerente procedeu ao pagamento do montante total das Liquidações;

tt) Em 11.04.2019 a Requerente deu entrada no sistema do CAAD ao Pedido que dá origem ao presente processo.»

2.2 - A decisão arbitral fundamento relevou a matéria de facto que, a seguir, se transcreve parcialmente:

«[...]

A) A..., S. A., aqui Requerente, é uma sociedade de direito português, constituída em 2003, cujo objeto social consiste na 'criação, promoção e exploração de health clubs, gestão, formação e consultoria em desporto, manutenção física e bem estar, serviço de nutrição e outras atividades de saúde pública [...]'. À data dos factos - 2013-2014 - a Requerente estava inscrita com o CAE 93192 - 'OUTRAS ATIVIDADES DESPORTIVAS, N.E.'. - cf. Relatório de Inspeção Tributária ('RIT') e cópia da certidão permanente junta pela Requerente na reunião do artigo 18.º do RJAT.

B) A Requerente está enquadrada no regime normal de periodicidade mensal de IVA - cf. RIT.

C) A Requerente faz parte do Grupo empresarial denominado B ... e explora um Health Club sob a insígnia B ... na ..., no ... do ..., Rua ..., no Porto - cf. RIT.

D) No exercício da sua atividade, a Requerente proporciona aos seus sócios a prática de ginásio e diversos outros serviços, como SPA, Restauração, Fisioterapia, Estética e Massagem - cf. depoimento das testemunhas e RIT.

E) A partir do ano 2013, em concretização da máxima 'Life Well', assente em três pilares 'move well, eat well e feel well' - exercício, nutrição, repouso - a Requerente passou também a disponibilizar Serviços de Nutrição - cf. RIT e depoimento das testemunhas.

F) Para prestar tais serviços, a sócios e não sócios, a Requerente contratou dois técnicos especializados - nutricionistas - e apetrechou dois Gabinetes nas suas instalações dedicados em exclusivo a esta área de atividade, nos quais são realizadas as consultas de nutrição - cf. Documentos 14 e 15, documentos juntos na reunião do artigo 18.º do RJAT e depoimento das testemunhas.

G) As expressões 'dietista' e 'nutricionista', 'dietéticos' e 'nutricionais' são utilizadas pela Requerente de forma indistinta para designar respetivamente os profissionais e os serviços relativos à nova área de atividade de nutrição, sendo que os profissionais que realizam as consultas são todos inscritos na Ordem dos Nutricionistas, com quem a Requerente celebrou um protocolo de colaboração - cf. depoimento das testemunhas.

H) Neste âmbito, os clientes ('sócios') da Requerente passaram a poder subscrever um contrato denominado 'Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos', pelo valor de € 15,00 mensais - cf. RIT e depoimento das testemunhas.

I) Também é possível aceder aos serviços de nutrição sem se ser sócio da Requerente, embora, neste caso, em condições financeiras menos vantajosas - cf. depoimento das testemunhas.

J) No caso de clientes/sócios, ao abrigo do Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos, estes têm direito a duas consultas de nutrição presenciais e dois acompanhamentos telefónicos anuais. Se pretenderem mais do que estas consultas, podem adquirir, mediante pagamento adicional, consultas de nutrição avulsas, quer isoladamente, quer em pacotes, sendo as consultas prestadas pelos mesmos profissionais que prestam as consultas iniciais do Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos e nas mesmas instalações - cf. RIT e depoimento das testemunhas.

K) Aos sócios que aderiram a este novo serviço, subscrevendo o Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos, foi oferecido um desconto de € 15,00 na mensalidade do ginásio. Este desconto é igual à mensalidade dos serviços de nutrição, também fixada em € 15,00, como forma de incentivo à adesão aos novos serviços da Requerente - cf. RIT e depoimento das testemunhas.

L) A subscrição dos serviços dietéticos é uma condição de obtenção do desconto comercial na mensalidade do ginásio. Assim, os clientes/sócios que subscrevem os serviços de nutrição não têm de

pagar qualquer valor adicional pelos serviços de nutrição, até ao número de consultas/telefonemas anuais previstos no contrato - cf. RIT e depoimento das testemunhas.

M) A Requerente, na faturação emitida, aplicou aos serviços de nutrição previstos nos Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos celebrados com os seus clientes, a isenção de IVA prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA - cf. RIT e depoimento das testemunhas.

N) Neste âmbito, as faturas emitidas aos clientes sócios que subscreveram o Contrato de Prestação de Serviços Dietéticos (para além do Contrato de Adesão relativo à utilização do ginásio) contêm as seguintes menções (descritivo e valores) - cf. PA:

O)

[\(ver documento original\)](#)

[...]

Isento de IVA de acordo com o n.º 1 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

[...]

P) Os clientes podem continuar a usufruir apenas da componente de ginásio, sem as consultas de nutrição - cf. RIT e depoimento das testemunhas.

Q) Em 15 de novembro de 2017, os Serviços de Inspeção Tributária iniciaram uma ação inspetiva à Requerente, ao abrigo das ordens de serviço n.ºs OI2017.../..., datadas de 31 de outubro de 2017, de âmbito parcial, abrangendo IRC e IVA de 2013 e 2014, com finalidade de controlo declarativo - cf. RIT.

R) Na sequência desta ação inspetiva, a Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção, no qual a AT conclui que as prestações de serviços dietéticos realizadas pela Requerente devem ser consideradas acessórias em relação à prestação de serviços principal, constituída pela utilização das instalações desportivas (ginásio) e, por essa razão, não beneficiam da isenção de IVA - cf. RIT e PA.

S) A Requerente optou por não exercer o seu direito de audição, tendo sido emitido o Relatório Definitivo que manteve as correções preconizadas no Projeto, com os fundamentos infra transcritos:

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III.1 - EM SEDE DE IVA

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

III.1.1.1 - Dos Factos

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

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

Quadro n.º 8 Quadro n.º 7: Códigos CAE do sujeito passivo

[\(ver documento original\)](#)

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

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

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

[...]

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

MSI - Faturação (anual)

Sporstudio (SS) - Loja (anual)

Sporstudio (GE) - Gestão de Espaços (anual)

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

A título de exemplo, solicitámos algumas das faturas referentes às mensalidades (Anexo 2) e verificamos que um caso paradigmático é o das faturas emitidas aos clientes que a partir de 2013 subscreveram o contrato de prestação de serviços dietéticos. Nelas, para além da rubrica 'Utilização das instalações desportivas' (atividade sujeita e não isenta), podem surgir outras rubricas, tais como 'Personal Training' (também atividade sujeita e não isenta). Contudo, a esta ou estas, surge sempre associada a rubrica 'Prestação de Serviços Dietéticos', à qual correspondem códigos tais como 'SDIET' e 'SDIET1' consideradas pelo sujeito passivo como isentas de IVA nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

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

'Utilização das instalações desportivas' (sujeita a IVA à taxa normal - 23 %);

'Prestação de serviços dietéticos' (isenta de IVA nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA).

Uma terceira rubrica:

'Desconto por subscrição de acompanhamento dietético' (sujeito a IVA à taxa normal - 23 %).

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

Isso mesmo pode ler-se no portal da internet do Grupo B ... no qual é referido que os seus espaços adotaram uma nova filosofia designada por Life Well assente em três pilares: 'move well, eat well e feel well' sendo que na abordagem à vertente 'eat well', é referido que:

'o programa tem um custo mensal simbólico de 15 euros, para sócios. Contudo, à mensalidade do clube é retirado esse valor, tornando o programa, na realidade, gratuito.' (sublinhado nosso)

Ora, como se constata, o valor da prestação de serviços dietéticos, incluído na faturação, é considerado isento pelo sujeito passivo, nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, enquanto o desconto, de montante igual ao do serviço dietético, é objeto de regularização de IVA a favor do sujeito passivo à taxa de 23 %, donde decorre que o valor de imposto a ser entregue ao Estado, proveniente da faturação ao cliente da atividade principal desenvolvida (utilização de instalações desportivas), sofre uma diminuição por via da regularização na fatura a favor do SP, no valor de 23 % aplicado ao montante faturado com isenção: 'Prestação de serviços dietéticos'.

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

Prestação de Serviços Dietéticos (SDIET);

Consultas de Nutrição, isoladas, ou em packs que podem ir até 6 consultas (vários códigos NUT).

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

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

Cláusulas 1.ª e 3.ª:

Carácter acessório:

Pelo presente a primeira obriga-se a prestar serviços de aconselhamento dietético e nutricional, composto por duas sessões presenciais e dois acompanhamentos telefónicos anuais [...] - (in Cláusula 1.ª);

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

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

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

III.1.1.2 - Dos fundamentos das correções meramente aritméticas

III.1.1.2.1 - Enquadramento fiscal

III.1.1.2.1.1 - Direito comunitário

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

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

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

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

A aceção de que a isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da [diretiva 2006/112/CE](#), do Conselho, de 28 de novembro de 2006 opera independentemente da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas, isto é, tanto é aplicável às pessoas singulares como às pessoas coletivas, decorre necessariamente da interpretação desta disposição imposta pelo TJUE.

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

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

Assim, a alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva isenta todas as prestações efetuadas em meio hospitalar.

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

III.1.1.2.1.2 - Direito interno

Aquelas isenções previstas nas alíneas c) e b) do n.º 1 do artigo 132.º da [Diretiva 2006/112/CE](#), do Conselho, foram transpostas para o Direito interno:

Para a alínea 1) do artigo 9.º do CIVA [tendo por base a alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da [Diretiva 2006/112/CE](#)] - FORA DE MEIO HOSPITALAR]

Para a alínea 2) do artigo 9.º do CIVA [tendo por base a alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da mesma [Diretiva 2006/112/CE](#)] - EM MEIO HOSPITALAR

Na sequência dessa transposição, a alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, isenta do imposto, 'As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas.' - FORA DE MEIO HOSPITALAR

A alínea 2) do mesmo artigo prevê ainda estarem isentas de imposto, 'As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares'.

Daqui se retira que as isenções previstas nas alíneas 1) e 2) do artigo 9.º do CIVA, respeitam a 'atividades que tenham por objeto diagnosticar, tratar e, se possível, curar as doenças ou anomalias de saúde'.

Ambas se aplicam independentemente de os serviços serem prestados por uma pessoa singular ou coletiva, assim como da finalidade lucrativa ou não do exercício dessas atividades.

A alínea 2) do artigo 9.º do CIVA, destina-se a isentar os serviços de assistência efetuados no meio hospitalar.

A SP isenta as suas atividades de prestação de serviços dietéticos com base na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA (fora do meio hospitalar), conforme se pode verificar pela inscrição em rodapé nas respetivas faturas (Anexo 2), pelo que nos vamos abster de dissecar aqui o conceito de estabelecimento hospitalar, dado não se aplicar a esta situação.

Assim sendo, passamos a analisar a isenção aplicada pela SP à prestação de serviços de nutrição, com base na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

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

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

[Decreto-Lei n.º 261/93](#), de 24 de julho, que, basicamente, define os requisitos académicos exigidos para o exercício da função, e;

[Decreto-Lei n.º 320/99](#), de 11 de agosto, mais especificamente o n.º 1 do seu artigo 3.º, que refere o conteúdo funcional que terá de, necessariamente, compreender a 'realização das atividades constantes do anexo ao já referido [Decreto-Lei n.º 261/93](#), de 24 de julho, tendo como matriz a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação.' (dessa lista consta, designadamente, a atividade de 'dietista').

Ainda a propósito do conceito de prestação de serviços médicos, previsto na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, importa relembrar que o Acórdão do TJUE, de 14 de setembro de 2000, Processo 384/98, considera como tais as que consistam em 'prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer outra anomalia de saúde' (Processo n.º 3251, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Diretor-Geral, em 2012-06-28).

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

Ora a isenção aqui aplicada à Prestação de Serviços Dietéticos, com base na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, não é lícita por não se tratar, efetivamente, de consultas de nutrição, procuradas pelo utente em razão de alguma necessidade que sinta nessa matéria, mas tão-só a 'disponibilização' de um serviço com características de aconselhamento ao utente o qual apenas ocorre no caso de o utente 'procurar' esse serviço. Caso não o procure, por dele não sentir necessidade, é-lhe igualmente faturado, nos termos em que já analisámos.

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

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

A prová-lo está o facto de esse serviço ser faturado mensalmente a todos os utentes, sem exceção, independentemente de usufruírem ou não da referida consulta, significando isso que todos os utentes veem uma parte da mensalidade que pagam pela frequência do ginásio estar sujeita a IVA à taxa normal e outra parte dessa mensalidade estar isenta de IVA, quando a generalidade desses utentes, durante o mês a que essa fatura respeita, não tem qualquer contacto com o nutricionista (embora lhe tenha sido informado que existe um ao seu dispor).

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

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

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

Prestação principal vs acessória

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

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

Este conceito resulta da jurisprudência comunitária nos seguintes acórdãos:

Acórdão de 22 de outubro de 1998 'T.P.Madgett, R.M. Baldwin e The Howden Court Hotel', Processos apensos C-308/96 e C-94/97, onde o Tribunal considerou que poderia haver prestações que, embora relacionadas com a prestação principal, 'não constituem [...] um fim em si, mais um meio de beneficiar das melhores condições do serviço principal.', concluindo nesse contexto que se trata de 'prestações [...] puramente acessórias relativamente às prestações [efetuadas a título principal]'.

Acórdão de 25 de fevereiro de 1999, 'Card Protection Plan 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'.

Acórdão de 27 de setembro de 2012, 'Field Fisher Waterhouse LLP', processo C-392/11, o Tribunal de Justiça declarou que se está em presença de uma prestação única quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a outra ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias, a que se aplica o tratamento fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador. Neste sentido, vide os seguintes acórdãos: a) CPP - Processo n.º C 349/96, Colet., p. I 973, n.º 30, de 25 de fevereiro de 1999; b) Part Service, C-425/06, Colet., p. I 897, n.º 52 de 21 de fevereiro de 2008; c) Bog e outros, Processos n.ºs C 497/09, C 499/09, C 501/09 e C 502/09, Colet., p. I 1457, n.º 54, de 10 de março de 2011).

Acórdão de 17 de Janeiro de 2013, 'BGZ Leasing Sp.z o.o', Processo C-224/11, onde se refere que está «em causa uma operação única, nomeadamente, quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial» e que 'a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA'. Continua, ainda, referindo que 'para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa', designadamente 'uma determinada conexão entre si'.

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

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

III.1.1.3 - Da Análise dos factos

No âmbito das presentes Ordens de Serviço, e como já foi referido, verificou-se que, a partir de 2013, nas faturas emitidas pelo sujeito passivo aos seus clientes (os quais efetuam contratos de adesão e, acessoriamente, contratos de prestação de serviços dietéticos), para além da rubrica 'Utilização das instalações desportivas' (atividade sujeita), podem surgir outras rubricas, tais como 'Ginástica em Grupo' ou 'Serviço de 1 Toalha pequena' (atividades também sujeitas), contudo, surge sempre associada a rubrica 'Prestação de Serviços Dietéticos', à qual correspondem códigos tais como 'SDIET', 'SDIET1', consideradas pelo sujeito passivo como isentas de IVA nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA. Surge, ainda, uma terceira rubrica: 'Desconto por subscrição de acompanhamento dietético' (sujeito a IVA à taxa normal - 23 %).

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

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

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

Da análise a diversos 'Contratos de Adesão' e 'Contratos de Prestação de Serviços Dietéticos' (Anexo 2) se retira, designadamente a partir das suas cláusulas primeira, terceira e quinta, que o acesso aos serviços dietéticos só é possível enquanto existir o contrato de adesão para a utilização das instalações desportivas. De facto, e não obstante a cláusula quinta estabelecer que a extinção do contrato de prestação de serviços dietéticos não implica a anulação do contrato de adesão para a utilização das instalações desportivas, nem qualquer alteração às condições subscritas pelo utente, já o inverso, ou seja, o fim do contrato de adesão referente à utilização de atividades desportivas implica automaticamente a cessação de contrato de prestação de serviços dietéticos, o que confere um carácter acessório à prestação de serviços em causa, uma vez que a mesma nunca está dissociada do contrato de adesão que tem em vista a utilização das instalações desportivas (ginásio).

Ora, uma prestação é considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua, para a clientela, um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador.

Assim, considerando a análise efetuada à atividade efetivamente exercida pela entidade, nomeadamente por via da análise dos contratos, da faturação e face aos critérios enunciados no presente relatório sobre o enquadramento fiscal das operações praticadas, considera-se que as consultas de nutrição 'avulso', faturadas diretamente ao utente, deverão ser consideradas isentas de IVA, nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, enquanto os serviços dietéticos disponibilizadas aos utentes, faturados enquanto uma rubrica da fatura referente à mensalidade do ginásio não merecem acolhimento na isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, por se tratar de uma prestação de serviços acessória da prestação de serviços de ginásio, sendo de lhes aplicar o tratamento fiscal da prestação principal.

Fica assim demonstrado o carácter acessório da 'Prestação de serviços dietéticos' (identificada pelo sujeito passivo por diversos códigos como; 'SDIET') enquanto atividade de aconselhamento nutricional disponibilizada aos utentes que subscrevem um contrato de adesão ao ginásio, em oposição às consultas de nutrição, efetivamente prestadas por profissionais especializados. Estas consultas são adquiridas pelos utentes, isoladamente ou em pacotes que podem ir até 6 consultas, sendo que, nestes casos, estamos

perante situações que visam, claramente, 'diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde' daqueles sócios da SP que sentem fragilidades ou mesmo problemas ao nível físico que podem estar relacionados com questões nutricionais e de alimentação e que recorrem à compra deste serviço que lhes é faturado através do código 'NUT' ou variantes do mesmo, conforme o número de consultas adquiridas.

Assim, o sujeito passivo deveria ter procedido à liquidação de IVA sobre a 'Prestação de Serviços Dietéticos' (códigos 'SDIET' e 'SDIET1'), uma vez que, relativamente às mesmas - e tão só a essas - não se mostram reunidas as condições para beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

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

Como já foi referido ao longo deste relatório, a nossa análise baseou-se nos elementos e esclarecimentos que nos foram facultados.

Para determinação do valor a corrigir, em sede de IVA, resultante da não consideração da 'Prestação de serviços dietéticos' como atividade isenta nos termos da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, foram trabalhados, respetivamente, os ficheiros 'III-F Pres Serv... 2013' e 'III-F Pres Serv...2014', consoante se trate do exercício de 2013 ou 2014, evidenciando-se os códigos dos artigos relativos àquela prestação de serviços (códigos 'SDIET'). Estes ficheiros incluem as mensalidades pagas pelos utentes pela utilização das instalações desportivas e serviços secundários relacionados.

[...]

[...] - cf. RIT.

T) Subsequentemente, a Requerente foi notificada dos seguintes atos tributários, no montante total de € 102.436,25 (€ 89.255,23 de IVA e € 13.181,02 de juros compensatórios e moratórios): [...]

U) Esta última liquidação de IVA, do período de janeiro de 2015, resulta de acertos de crédito de imposto do ano 2014 - cf. Documento 13 junto com o ppa.

V) Em discordância com as liquidações de IVA e de juros, compensatórios e moratórios, identificadas supra, a Requerente apresentou junto do CAAD, em 6 de agosto de 2018, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo que deu origem ao presente processo.»

3 - Dos fundamentos de Direito

3.1 - O presente recurso é interposto ao abrigo do artigo 25.º, n.º 2, do RJAT e do artigo 152.º do CPTA [conclusão «A» das duntas alegações do recurso].

Tem por objeto mediato a decisão arbitral proferida no processo n.º 264/2019-T, que correu termos no Tribunal Arbitral constituído no âmbito do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), que julgou improcedente o pedido de pronúncia arbitral com vista à declaração de ilegalidade dos atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado de períodos de 2015 e dos correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios [também a conclusão «A»].

E tem por fundamento a oposição entre a decisão arbitral recorrida e a decisão arbitral proferida em 14 de junho de 2019, no âmbito do processo que correu termos também em Tribunal Arbitral constituído no âmbito do CAAD e sob o n.º 373/2018-T [conclusões «B» a «R»].

Bem como o erro de julgamento em que - na alegação da Recorrente - incorreu a decisão arbitral recorrida relativamente à questão de direito em que as duas decisões se opõem [conclusões «S» a «DD»].

Deve, por isso, concluir-se desde já que o presente recurso tem na sua base a oposição de julgados e tem como objetivo fundamental a uniformização de jurisprudência.

Assim sendo, a apreciação do mérito da decisão recorrida depende da verificação de um conjunto de pressupostos substantivos específicos dos recursos para uniformização de jurisprudência.

Que, no essencial se destinam a confirmar que a questão suscitada nas duas decisões (a decisão recorrida e a decisão fundamento) é substancialmente idêntica e que a resposta que neles foi dada a essa questão é diversa e contraditória.

Ou seja, identidade substancial da questão suscitada e decisão contraditória quanto a essa questão.

Relativamente à primeira, é seguro que se deve tratar de uma questão de direito. Desde logo, porque a lei o diz («...sobre a mesma questão fundamental de direito»). Mas também porque a finalidade do recurso é de uniformizar a interpretação de normas jurídicas e promover uma maior previsibilidade e igualdade nas decisões.

Relativamente à segunda, está assente que se deve tratar de uma divergência de decisões (e não apenas de entendimentos). Ou seja, a questão deve ter determinado o sentido em que foi decidido em cada um dos processos e estar na base da oposição ou divergência.

De salientar ainda que a questão fundamental de direito é a mesma quando, de um lado, é substancialmente idêntico o quadro normativo e quando, do outro lado, é substancialmente idêntica a factualidade que lhe deve ser subsumida.

O que significa que, para haver identidade substancial da questão de direito, não basta concluir que a norma jurídica é a mesma ou tem idêntico teor: é também necessário que a factualidade apreciada deva ser considerada idêntica do ponto de vista da sua subsumção jurídica.

E bem se compreende que assim seja porque, se a factualidade não for idêntica (se a situação concretamente apreciada nos dois arestos não for a mesma do ponto de vista dos seus elementos típicos fundamentais), não pode evidenciar-se uma contradição de direito. É natural que a situações de facto diferentes ou com diferente relevo normativo correspondam respostas jurídicas diversas.

Importa, então, começar por responder à questão de saber se estão reunidos estes pressupostos. O que se fará no ponto seguinte.

3.2 - Deriva dos autos que a decisão arbitral recorrida e a decisão arbitral fundamento foram chamadas a interpretar a mesma norma: o artigo 9.º, 1), do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado [doravante «CIVA»].

Deriva, inclusivamente, dos autos que ambos os acórdãos foram chamados a interpretar o mesmo segmento da norma e a definir o que entendem por «profissões paramédicas» para os efeitos daquele dispositivo legal.

Norma esta que, entre a data dos factos tributários a que se reportam ambas as decisões (entre 2013 e 2015) não sofreu nenhuma alteração.

O mesmo sucedendo com as disposições da Diretiva IVA que, em ambos os casos, foram convocadas para a interpretação desta norma.

Pelo que o quadro jurídico em que se inseriram as decisões é o mesmo.

E é substancialmente idêntica a questão de direito a decidir.

Na decisão arbitral recorrida foi identificada como questão a decidir a de saber se a prestação de serviços de nutrição por entidade que se dedica a título principal à atividade de ginásio (fitness) - CAE 93130 - e a título secundário a outras atividades de saúde humana - CAE 86906 - beneficia da isenção a que alude o artigo 9.º, 1), do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado [doravante «CIVA»].

Na decisão arbitral fundamento foi identificada entre as (duas) questões a decidir a de saber se a prestação de serviços de nutrição por entidade que se dedica a título principal também à prestação de serviços de ginásio (health clubs) - enquadrados no CAE 93192 («Outras atividades desportivas, n. e.») - e a título secundário a outras atividades de saúde humana - CAE 86906 - beneficia da isenção a que alude o mesmo dispositivo legal.

A outra questão - e que não relevou para a decisão ali proferida, por ter sido decidida em sentido desfavorável à ali Requerente - foi a de saber se as conclusões do relatório de inspeção tributária que suportaram os respetivos atos de liquidação padeciam do vício de falta de fundamentação.

Apesar de as respectivas Requerentes exercerem a título principal atividades com enquadramento distinto no Código das Atividades Económicas, trata-se de uma distinção que não é substancial para o caso e que não releva, por isso, como elemento diferenciador entre as questões decididas. Desde logo porque em ambos os casos estamos perante a prestação de serviços de ginásio e como tal foi assumido em ambas as decisões, não resultando de qualquer delas que o específico enquadramento nas atividades económicas tivesse tido a mínima importância no sentido das decisões.

Para a resolução da questão identificada, a decisão arbitral recorrida debateu-se com o problema de saber se se podia entender que a entidade que presta esses serviços aos consumidores finais exerceu uma profissão paramédica para os efeitos daquele dispositivo legal e com autonomia em relação à atividade principal.

Para a resolução da segunda questão que identifica e que fundamentou a decisão, a decisão arbitral fundamento debateu-se com o mesmo problema, ou seja, saber se as consultas de nutricionismo prestadas pela ali Requerente consubstanciam «serviços efetuados no exercício de profissões paramédicas» (cit. pág. 33) e se a prestação de serviços de nutrição deve ser considerada distinta e independente da prestação de serviços de ginásio.

E é também equivalente (substancialmente idêntica) a essência da factualidade apurada em cada uma das decisões.

Porque em ambas as decisões foi apurado que os serviços de nutricionista eram prestados à entidade que desenvolve a atividade de ginásio por profissionais inscritos na ordem dos nutricionistas (em regime de avença, no caso da decisão arbitral recorrida; em regime de exclusividade, no caso da decisão arbitral fundamento) em gabinetes para o efeitos disponibilizados por essa entidade e em forma de consulta de nutrição, disponibilizada aos clientes desta e por esta faturados, quer os respetivos clientes os utilizassem quer não (e desde que os tivessem contratado).

Porque em ambas as decisões foi apurado que a entidade que desenvolve a atividade de ginásio oferecia os serviços de nutrição com desconto na mensalidade (ou anualidade) dos serviços de ginásio, gerando para os clientes um custo equivalente (no caso da decisão fundamento) ou até inferior (no caso da decisão recorrida) quando fossem contratados ambos os serviços.

E porque em ambas as decisões foi apurado que os serviços de nutrição eram faturados aos seus clientes (isto é, aos clientes da entidade que prestava também os serviços de ginásio) como serviços isentos e invocando a alínea 1) do artigo 9.º do CIVA.

E, apesar disso, as duas decisões arbitrais deram à questão a decidir uma resposta diametralmente oposta.

Porque à questão de saber se a prestação de serviços de nutrição por tais entidades e em tais circunstâncias beneficia da isenção a que alude o referido dispositivo legal, a decisão arbitral recorrida respondeu que não.

Porque não constitui a prestação de serviços por profissionais paramédicos.

E porque, mesmo que assim não fosse entendido, a prestação de serviços de nutricionismo não era exercida com autonomia em relação à atividade de ginásio. Não merecendo, por isso, tratamento fiscal distinto da prestação principal.

E a decisão arbitral fundamentou a resposta à mesma questão no sentido afirmativo.

Isto é, disse que a prestação de serviços de nutrição nas mesmas circunstâncias integrava o exercício de profissão paramédica para aquele efeito.

E que tais consultas de nutrição não têm caráter acessório em relação aos serviços de utilização de instalações desportivas.

Estão, assim, reunidos os pressupostos da admissibilidade do recurso.

Que, por isso, deve prosseguir para a apreciação do seu mérito.

3.3 - São, então, duas, as questões fundamentais a decidir:

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

A de saber se os serviços de nutrição, prestados nas circunstâncias acima descritas, constituem prestações de serviços distintas e independentes das que, globalmente, se enquadram nos serviços de ginásio.

Estas questões apresentam entre si uma relação de dependência, no sentido de que só importa conhecer da segunda se for de responder afirmativamente à primeira.

Porque só importa saber se os serviços efetuados por profissões paramédicas são prestados com autonomia e merecem, por isso, um tratamento fiscal autónomo do dos serviços de ginásio depois de se concluir que aqueles serviços são, efetivamente, efetuados no exercício de funções paramédicas para os efeitos daquele dispositivo legal.

Começemos, pois, pela análise da primeira questão.

Como se sabe, o regime das isenções de IVA nas transações internas constitui matéria que é objeto de harmonização nas legislações dos diversos Estados-membros. No preâmbulo da Sexta Diretiva considerou-se a este propósito «que é conveniente estabelecer uma lista comum de isenções, a fim de que os recursos próprios sejam cobrados de forma uniforme em todos os Estados-membros».

Daqui deriva, não só que os Estados-membros devem adotar internamente legislação harmonizada com as normas comunitárias, mas também que as suas disposições devem ser interpretadas em sentido conforme com as disposições comunitárias que intentaram transpor. Mesmo que estejam em causa operações internas.

O artigo 9.º, alínea 1), do CIVA representa (atualmente), a transposição para o direito interno do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da [Diretiva 2006/112/CE](#) do Conselho, de 28 de novembro de 2006 [doravante «Diretiva IVA»].

Deste último deriva que os Estados-Membros devem isentar as «prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-membro em causa».

Assim (cf. referido nos Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia de 10 de setembro de 2002, Kügler, C-141/00, n.º 27, e de 27 de abril de 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, n.º 23), a isenção a que se reporta esta norma depende do preenchimento de dois requisitos: (1.º) constituir uma prestação de serviços de assistência na saúde e (2.º) ser efetuada no âmbito do exercício de atividades médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa.

Por outro lado (cf. já referido no Acórdão do mesmo Tribunal de 2 de julho de 2015, De Fruytier, C-334/14, n.º 20) o conceito de «prestações de serviços de assistência», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, visa prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde.

Ora (cf. decidido no recente Acórdão do mesmo Tribunal de 4 de março de 2021, Frenetikexito, C-581/19, n.º 30), o serviço de acompanhamento nutricional prestado no âmbito de uma instituição desportiva não é, em princípio, suscetível de ser considerado uma prestação de serviços de assistência na saúde para os efeitos do disposto no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

O que sucede precisamente por lhe faltar a finalidade terapêutica: embora possa ser considerado um meio de prevenção de certas doenças a médio e a longo prazo, não é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde.

Só assim não seria se houvesse a indicação de que era prestado para estes fins. O que, no caso nem importaria considerar ou apurar. Porque nunca foi sequer alegado.

Na verdade, a Requerente (ora Recorrente) tinha efetivamente alegado que os serviços de nutrição tinham finalidades terapêuticas, não porque tivessem em vista a prevenção, o diagnóstico ou o tratamento de alguma doença em particular, mas «como forma complementar de proporcionar aos seus utentes um melhor desempenho físico em melhoria das condições de saúde em geral» (artigo 62.º do duto requerimento inicial) e porque a adoção de hábitos alimentares saudáveis promovia a saúde em geral e tinha impacto na prevenção de doenças crónicas.

O que, de alguma forma, até foi confirmado na decisão arbitral recorrida. Cf. referido no ponto ee) dos factos provados, foi apurado que a disponibilização dos serviços de nutrição não prevenia nem respondia a nenhum problema de saúde dos utentes em particular, mas aos objetivos que os clientes da Requerente tinham ao aderir aos próprios serviços de ginásio, em especial a perda de peso.

Pelo que (seguindo de perto a terminologia do acórdão do Tribunal de Justiça que citamos por último) os serviços de acompanhamento nutricional da Requerente (ora Recorrente) não tinham uma finalidade terapêutica, mas uma finalidade sanitária.

E, assim sendo, não poderiam beneficiar da isenção a que alude o artigo 9.º, alínea 1), do CIVA.

Pelo que o recurso não merece provimento, logo por aqui.

4 - Conclusões

Em face de todo o exposto, uniformiza-se jurisprudência nos seguintes termos:

Os serviços de acompanhamento nutricional prestados, através de profissional certificado, habilitado e contratado para esse efeito, por entidade que se dedica a título principal à prestação de serviços de acompanhamento de atividades desportivas em ginásios e como forma complementar de proporcionar aos seus utentes um melhor desempenho físico e, em geral, maximizar os benefícios prosseguidos com a própria prática desportiva não têm finalidade terapêutica e, por isso, não beneficiam da isenção a que alude o artigo 9.º, alínea 1), do Código do IVA.

5 - Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

- a) Tomar conhecimento do recurso;
- b) Uniformizar jurisprudência nos termos consignados no ponto 4.º supra;
- c) Confirmar a decisão arbitral recorrida.

Custas pela Recorrente.

Registe, notifique e comunique ao CAAD.

Lisboa, 20 de outubro de 2021. - Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos (relator) - Isabel Cristina Mota Marques da Silva - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes - Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia - José Gomes Correia - Joaquim Manuel Charneca Condesso - Aníbal Augusto Ruivo Ferraz - Gustavo André Simões Lopes Courinha - Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro - Pedro Nuno Pinto Vergueiro - Anabela Ferreira Alves e Russo.