

C-581/19-1

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 504/2018-T

Tema: IVA - Ginásios. Serviços de nutrição. Reenvio prejudicial.

DECISÃO ARBITRAL

Inscrito no registo do Tribunal
de Justiça sob o n.º 1123728
Luxemburgo, 31. 07. 2019 Pelo Secretário,
Fax/E-mail: _____
apresentado em: 30.07.19 
Maria Manuela Ferreira
Administradora principal

I. RELATÓRIO:

FRENETIKEXITO – UNIPESSOAL, L.DA., sociedade com sede na Rua 62, nº 219, Espinho, titular do número único de matrícula e de identificação de pessoa coletiva 510 233 678, doravante simplesmente designada Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º nº 1 a) e 10º nº 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários de liquidação oficiosa de IVA referentes aos períodos de 201406T a 201512T e correspondentes juros compensatórios, no montante global de € 13.253,05, bem como a condenação da Requerida no reembolso dos valores pagos, peticionando ainda o pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

Para fundamentar o seu pedido alega, em síntese:

- a) A Requerente desenvolve a sua atividade na área do fitness/health club e nutrição;
- b) Nos anos de 2014 e 2015 passou a prestar, através de profissional devidamente habilitado e certificado para o efeito, serviços de nutrição/dietética nas suas instalações, com isenção de IVA;



- c) Os serviços de fitness e de nutrição prestados pela Requerente são independentes e autônomos entre si;
- d) A Requerente tinha planos que incluíam apenas serviços de fitness e planos que incluíam também acompanhamento nutricional;
- e) Nas faturas emitidas, a Requerente discriminava os valores referentes ao serviço de fitness e ao serviço de acompanhamento nutricional;
- f) Os atos inspetivos levados a cabo pela AT tiveram início em Julho de 2017, pese embora a AT apenas tenha notificado a Requerente do início do procedimento de inspeção em 25/10/2017;
- g) A falta de conclusão do procedimento inspetivo no prazo de 6 meses consubstancia uma preterição de formalidade essencial, o que determina a invalidade de todos os atos posteriores, incluindo das liquidações impugnadas;
- h) A AT age em desconformidade com a Informação Vinculativa nº 9215, de 19/08/2015, o que consubstancia uma violação dos princípios da colaboração, da justiça material, da certeza e segurança jurídica, da igualdade e do Estado de Direito;
- i) O relatório da inspeção tributária que está na origem dos atos de liquidação impugnados padece de falta de fundamentação.

A Requerente juntou 10 documentos, arrolou três testemunhas e requereu a tomada de declarações de parte do seu gerente.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º nº1 do RJAT, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral foi constituído em 20 de Dezembro de 2018.

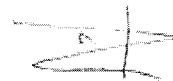


Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, invocando, em síntese:

- a) Da análise dos elementos disponibilizados pela Requerente, verifica-se que o cliente paga o serviço nutricional ainda que dele não usufrua, de onde decorre que o acompanhamento nutricional constitui um serviço acessório à prática do exercício físico;
- b) A acessoriedade do serviço de acompanhamento nutricional infere-se ainda pelo reduzido número de consultas de nutrição, em comparação com a respetiva cobrança;
- c) A Requerente não demonstra a existência de uma efetiva prestação de serviços de natureza médica;
- d) Assumindo a prestação do serviço de nutrição uma natureza acessória face à prestação do serviço de fitness, deve ser-lhe aplicado o tratamento fiscal da prestação principal;
- e) A Requerente procede a um desdobramento artificial do preço, sujeitando uma parte a IVA e isentando de IVA outra parte;
- f) Não se verifica qualquer vício de falta de fundamentação nem do relatório de inspeção tributária nem dos atos tributários impugnados.

Conclui, peticionando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral ou, caso tal se não entenda, a submissão ao TJUE das duas questões suscitadas, a saber: (i) a forma de faturação da Requerente constitui uma forma de decomposição artificial da prestação de serviços e (ii) a isenção de IVA prevista para atividades médicas não pode ser aplicada a consultas de nutrição que nunca foram prestadas.

A Requerida protestou juntar cópia do processo administrativo, que não obstante não juntou, não tendo arrolado nenhuma testemunha.



Atenta a posição assumida pelas partes e não existindo necessidade de produção adicional de prova, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações, escritas ou orais.

No decurso do processo decisivo suscitou-se a questão da eventual necessidade de reenvio prejudicial para o TJUE da questão relativa à interpretação dos artigos 2º nº 1 c) e 132º nº 1 c) da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28/11, sobre a qual a Requerente não se pronunciou, razão pela qual foi determinada a sua notificação para, querendo, se pronunciar sobre tal questão.

A Requerente pronunciou-se no sentido da desnecessidade do reenvio prejudicial.

I. SANEAMENTO:

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.


Não existem nulidades que invalidem o processado.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Não existem exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra officiosamente conhecer, impondo-se, no entanto, apreciar a questão relativa ao reenvio prejudicial para o TJUE requerida pela AT.

II. QUESTÕES A DECIDIR:

Atentas as posições assumidas pelas Partes, vertidas nos argumentos expendidos, cumpre:



- a. Determinar se se verifica preterição de formalidade essencial conducente à invalidade do procedimento inspetivo e das liquidações impugnadas;
- b. Determinar se o relatório que está na origem dos atos de liquidação impugnados padece de falta de fundamentação;
- c. Determinar se o serviço de nutrição prestado pela Requerente assume natureza acessória do serviço de fitness, formando uma prestação única ou se, ao invés, se trata de prestações independentes e autónomas entre si;
- d. Determinar se a isenção de IVA prevista no artigo 9º nº 1 do CIVA pressupõe a efetiva prestação do serviço de nutrição ou se é suficiente a sua mera disponibilização.

III. MATÉRIA DE FACTO:

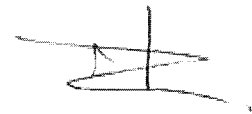
a. Factos provados

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica à atividade de gestão e exploração de instituições desportivas, atividades de manutenção e bem estar físico; venda a retalho ou via online de produtos de estética, alimentares e dietéticos entre eles produtos de nutrição, suplementos alimentares e águas, vestuário, produtos de decoração e bijuteria, produtos de merchandising; atividades de saúde humana, entre elas nutrição, consultas de nutrição e de avaliação física, bem como realização de massagens, com o CAE principal 93110-R3 e o CAE secundário 86906-R3;
2. Nos anos de 2014 e 2015 prestou, através de profissional devidamente habilitado e certificado para o efeito, serviços de nutrição/dietética nas suas instalações, sem cobrança de IVA;



3. A nutricionista contratada pela Requerente estava disponível para atendimento um dia por semana;
4. A Requerente registou-se na ERS em Agosto de 2014, registo que se manteve, pelo menos, no ano de 2015;
5. A Requerente tinha planos que incluíam apenas serviços de fitness e planos que incluíam também acompanhamento nutricional, cabendo ao cliente eleger o plano pretendido e se utilizava todos os serviços colocados à sua disposição através do plano escolhido;
6. O serviço de nutrição, quando subscrito pelo cliente, era cobrado, independentemente de o cliente usufruir do mesmo e independentemente do número de consultas efetuadas pelo cliente;
7. Poderiam ser contratados serviços de nutrição de forma avulsa e separada de qualquer outro serviço, mediante o pagamento de um determinado valor, que variava em função de o cliente ser ou não sócio da Requerente;
8. Nas faturas emitidas, a Requerente discriminava os valores referentes ao serviço de fitness e ao serviço de acompanhamento nutricional;
9. Não existe correspondência entre os serviços de nutrição cobrados e as consultas de nutrição
10. Por email datado de 24/07/2017, a AT solicitou balancetes antes e após regularizações dos anos de 2014 e 2015 e mapa das amortizações dos mesmos anos, relativos à Requerente, documentos esses que foram remetidos no próprio dia para a AT;
11. A AT teve acesso ao SAFT de 2014 e 2015 da Requerente;



12. A Requerente foi notificada do início do procedimento de inspeção em 25/10/2017;
13. A Requerente foi notificada das liquidações oficiosas de IVA referentes aos períodos de 201406T a 201512T e correspondentes juros compensatórios, no montante global de € 13.253,05;
14. A Requerente não procedeu ao pagamento voluntário das liquidações oficiosas a que se alude no ponto anterior, tendo sido instaurados os respetivos processos executivos com vista à sua cobrança, no âmbito dos quais a Requerente celebrou acordo de pagamento em prestações;
15. O pedido de constituição do tribunal arbitral em matéria tributária e de pronúncia arbitral foi apresentado em 09/10/2018.


b. Factos não provados

Com interesse para os autos, nenhum outro facto se provou.

c. Fundamentação da matéria de facto

A convicção acerca dos factos tidos como provados formou-se tendo por base a prova documental junta pelas partes, indicada relativamente a cada um dos pontos, e cuja adesão à realidade não foi questionada, bem como a matéria alegada e não impugnada.

IV. DO DIREITO:



A primeira questão a decidir nos autos prende-se com a eventual preterição de formalidade essencial conducente à invalidade do procedimento inspetivo e das liquidações impugnadas.

A este propósito, invoca a Requerente que os atos inspetivos tiveram início em Julho de 2017, com o pedido efectuado pela AT à contabilidade da Requerente, de envio de vários documentos contabilísticos.

Pese embora o exposto, a AT apenas notificou a Requerente do início do procedimento de inspecção em 25 de Outubro de 2017.

Pelo que, segundo defende, se o procedimento inspetivo tivesse sido notificado na data do seu início, ter-se-ia verificado a caducidade do mesmo, atento o decurso do prazo de 6 meses para o efeito.

Na resposta apresentada, a AT nada refere a este respeito, limitando-se a referir que o procedimento inspetivo assumiu carácter externo.

Decidindo:

Muito embora não tenha sido junto aos autos por nenhuma das partes o relatório de inspecção que esteve na origem dos atos tributários em causa, a verdade é que, da análise dos atos praticados pela AT verifica-se, sem qualquer dúvida, que este assumiu carácter interno e não externo, como alega a AT.

Com efeito, a classificação de um procedimento inspetivo como interno ou externo não é determinada pela nomenclatura que lhe é dada pela AT mas pela natureza concreta dos atos praticados.

A este propósito, dispõe o artigo 13º do RCPIT:

“Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:

a) Interno, quando os atos de inspecção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento;



b) Externo, quando os actos de inspecção se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso."

Ora, no caso dos autos, apenas resultou provado ter a AT analisado os balancetes antes e após regularizações dos anos de 2014 e 2015 e mapa das amortizações dos mesmos anos, relativos à Requerente, bem como o SAFT de 2014 e 2015 – cfr. **pontos 10 e 11 dos factos provados.**

Elementos esses detidos ou obtidos pela AT no âmbito do referido procedimento, não se tendo demonstrado a realização, por parte da AT, de qualquer diligência externa de inspecção.

Pelo que, dúvidas não restam de que o procedimento de inspecção assumiu carácter interno, devendo, em consequência, ser concluído no prazo de 6 meses.

Questão diferente é a de saber a partir de quando se inicia a contagem desse prazo: se, como defende a Requerente, a partir da data do pedido efectuado pela AT de disponibilização de elementos ou se a partir da notificação do início do procedimento.

Quanto à conclusão do procedimento inspectivo preceitua o artigo 36º nº 2 do RCPIT que o mesmo deve ser "*concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início*", ressalvadas as hipóteses de prorrogação do mesmo elencadas no número 3 do mesmo artigo.

No caso dos autos, resultou provado que a Requerente foi notificada do início do procedimento de inspecção em 25/10/2017 – cfr. **ponto 12 dos factos provados.**

Por onde se conclui não existir qualquer evidência de ter sido ultrapassado o prazo legalmente previsto para a sua conclusão.



Sendo para o caso dos autos irrelevante a data em que, segundo a Requerente, a AT devia ter notificado do início do procedimento inspetivo. O que releva é que tal notificação ocorreu em 25/10/2017.

Aliás, previamente ao pedido de envio de documentos via email, ocorrido em Julho de 2017, já teria a AT com toda a certeza analisado outros elementos que dispunha em seu poder, apenas tendo decidido dar início ao procedimento na data em que notificou a Requerente, sem que tal possa consubstanciar qualquer ato de natureza inspetiva.

O que releva, para o caso, é a data em que tal notificação ocorreu.

Improcede, assim, a arguição de preterição de formalidades essenciais do procedimento inspetivo.

Vejamos, agora a segunda questão suscitada pela Requerente – falta de fundamentação do relatório de inspeção tributária.

Reitera-se que o relatório de inspeção não foi junto aos autos por nenhuma das partes pelo que o tribunal apenas tem conhecimento das partes do mesmo transcritas pela Requerente e pela AT nas respectivas peças processuais.

Sendo que, da análise destas transcrições – *maxime* da transcrição efetuada pela AT – se verifica não padecer o mesmo do vício de falta de fundamentação que lhe é assacado pela Requerente,

Quanto à fundamentação, dispõe o artigo 77º da LGT:

“1 – A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

2 – A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e



A este propósito, decidiu o STA² que *"não ocorre o vício formal de falta de fundamentação se a própria impugnante expressamente revela ter compreendido perfeitamente o processo lógico e jurídico que conduziu à decisão de tributação, reconhecendo ter percebido os pressupostos concretamente levados em conta pelo autor do acto e as razões por que foram alcançados os valores tributados, denunciando o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido (...)".*

Se estes pressupostos e razões correspondem ou não à realidade é questão que tem a ver com o mérito e já não com a forma e que, portanto, se coloca numa outra dimensão de que não cumpre, neste ponto, conhecer.

Improcede, assim, o vício de falta de fundamentação invocado pelo Requerente.

Dirimidas estas questões, e previamente à análise das restantes questões a decidir, impõe-se agora verificar da necessidade de reenvio prejudicial, conforme suscitado pela AT.

Em causa nos autos está a aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 9º nº 1 do CIVA ao serviço de nutrição prestado pela Requerente.

Nos termos do citado preceito, encontram-se isentas de IVA *"as prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas"*.

Para aferir da aplicação desta isenção aos serviços de nutrição em causa nos autos, importa apreciar as questões elencadas nas alíneas c) e d) do ponto II – Questões a Decidir da presente decisão, isto é, (i) determinar se o serviço de nutrição prestado pela Requerente assume natureza acessória do serviço de fitness, formando uma prestação única ou se, ao invés, se trata de prestações independentes e autónomas entre si; e (ii) determinar se a isenção de IVA prevista no artigo 9º nº 1 do CIVA

² Acórdão de 30JAN2013, processo número 0105/12, disponível em www.dgsi.pt.

pressupõe a efetiva prestação do serviço de nutrição ou se é suficiente a sua mera disponibilização.

A este propósito, importa ter presente o que dispõe a Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28/11, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, *maxime* os artigos 2º nº 1 c) e 132º nº 1 c).

É a seguinte a redação destes preceitos:

"Artigo 2º

1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) (...)

b) (...)

c) As prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade."

"Artigo 132º

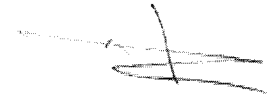
1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) (...)

b) (...)

c) As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa."

No caso dos autos está em causa, desde logo, saber se o serviço de nutrição prestado pela Requerente assume natureza acessória do serviço de fitness ou, ao invés, se se trata de prestação autónoma e independente.



No caso de se entender que o serviço de nutrição, nos termos prestados pela Requerente e constantes dos factos provados, assume natureza acessória do serviço de fitness, aquele serviço de nutrição será objecto do mesmo tratamento fiscal do serviço de fitness, sendo, por isso, tributável em sede de IVA.

Se, ao contrário, se entender que tal serviço constitui uma verdadeira prestação autónoma e independente, ser-lhe-á aplicável o tratamento fiscal das prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas.


A este propósito, e como bem salienta a Requerida, a jurisprudência do TJUE tem defendido que, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para determinar, por um lado, se se está na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única.³

Já quanto à efectiva natureza acessória ou independente do serviço de nutrição em relação ao serviço de fitness, quando aquele é prestado em contexto de um ginásio, cremos, não obstante as posições defendidas por Requerente e Requerida, não existir uma jurisprudência do TJUE que se possa considerar unânime, havendo jurisprudência em ambos os sentidos, aliás como resulta dos próprios articulados das partes.

Por outro lado, e no caso de se entender que o serviço de nutrição assume natureza independente, não devendo ser objecto do mesmo tratamento fiscal aplicável ao serviço de fitness, impõe-se analisar se a eventual isenção de IVA prevista no artigo 9º nº 1 do CIVA pressupõe a efectiva prestação do serviço ou a sua mera disponibilização.

Mais uma vez, cremos que a jurisprudência do TJUE não é única na defesa de um ou outro entendimento.

³ Cfr. Ac. do TJUE de 25OUT2005, Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV contra Staatssecretaris van Financien – Processo nº C-41/04).



Para além de que, não sendo, *in casu*, a decisão de mérito a proferir nos presentes autos susceptível de recurso ordinário, sempre tal reenvio seria obrigatório, nos termos do disposto no artigo 267º do TFUE.

Termos em que se formulam as seguintes questões, a decidir em sede de **reenvio prejudicial**:

- i) Nas hipóteses em que, como sucede nos autos, uma sociedade;
 - a) se dedica, a título principal, a atividades de manutenção e bem-estar físico e, a título secundário, a atividades de saúde humana, entre elas nutrição, consultas de nutrição e de avaliação física, bem como realização de massagens;
 - b) disponibiliza aos seus clientes planos que incluem apenas serviços de fitness e planos que incluem serviços de fitness e nutrição,

deverá, para efeito do disposto no artigo 2º nº 1 c) da Diretiva 2006/112/CE, de 28/11, considerar-se que a atividade de saúde humana, designadamente nutrição, é acessória da atividade de manutenção e bem-estar físico, devendo, assim, ter a prestação acessória o mesmo tratamento fiscal da prestação principal ou deverá considerar-se, ao invés, que a atividade de saúde humana, designadamente nutrição, e a atividade de manutenção e bem-estar físico são independentes e autónomas entre si, devendo ser-lhes aplicável o tratamento fiscal previsto para cada uma dessas atividades?

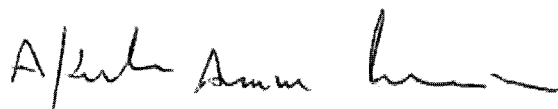
- ii) A aplicação da isenção prevista no artigo 132º nº 1 c) da Diretiva 2006/112/CE, de 28/11 pressupõe que os serviços aí consignados sejam efetivamente prestados ou a mera disponibilização dos mesmos, de forma a que a sua utilização esteja unicamente dependente da vontade do cliente, é suficiente para aplicação desta isenção?

Nestes termos, decide-se suspender a presente instância até à pronúncia do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre as supra elencadas, ordenando-se a passagem de carta, a dirigir pela secretaria do CAAD à daquele tribunal, com pedido de decisão prejudicial, acompanhado de traslado do processo, incluindo cópias da presente decisão e das seguintes peças, acompanhadas dos respectivos documentos:

- a) pedido de pronúncia arbitral;
- b) resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira;
- c) Requerimento da Requerida de 28/06/2019.

Lisboa, 22 de julho de 2019.

O Árbitro,



Alberto Amorim Pereira