

# **PARECER**

## **I. PEDIDO**

Vem a Portugal Activo - Associação de Clubes de Fitness e Saúde, solicitar-nos um Parecer sobre a adequada interpretação e consequências da decisão do Supremo Tribunal de Justiça (STA) no seu Acórdão uniformizador de jurisprudência de 20 de Outubro de 2021.

Em causa está, concretamente, aferir em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) qual a amplitude e efeitos deste Acórdão no que se reporta aos serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestados pelos ginásios. Vejamos, pois, o que se nos oferece dizer.

## **II. FACTOS**

Estão em causa os seguintes factos dignos da nossa melhor atenção:

- a) A questão do tratamento em sede de IVA dos serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestados pelos ginásios tem vindo a sofrer diversas vicissitudes, pondo em causa a desejável segurança que deve pautar as relações entre os operadores económicos e a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e, muito mais do que tal, pondo em causa a própria essência da profissão dos nutricionistas e a sua empregabilidade;
- b) Está em particular em apreço aferir, face às consequências do denominado Caso *Frenetikexito* apreciado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), se tais prestações de serviços devem ou não ser isentas ao abrigo do disposto no artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), concretamente por revestirem ou não fins terapêuticos, o que implica, naturalmente, uma aferição casuística, existindo casos muito diversos que, forçosamente, nos conduzem a distintas conclusões.

c) Neste contexto, podemos assinalar essencialmente duas fases relativamente ao enquadramento da referida situação:

- Uma primeira fase em que a AT, nunca pondo em causa a natureza terapêutica dos serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestados pelos ginásios, punha sim em causa a sua autonomia em relação aos serviços de actividades desportivas. Concluindo que estávamos perante serviços acessórios, entendia que deveriam, enquanto tal, ser objecto de tributação em IVA não devendo ser isentos. Esta posição não foi, contudo, acompanhada pela maioria da jurisprudência, concretamente da jurisprudência arbitral, que não punha em causa quer a sua natureza terapêutica quer a caracterização como operação autónoma da prestação de serviços de actividade desportiva, merecendo, enquanto tal, um tratamento distinto, sendo isentos de IVA<sup>1</sup>.

De acordo com o entendimento veiculado pela Administração Fiscal, embora a actividade de nutricionista não se encontre prevista na Lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de Julho, pode, ainda assim, ser equiparada à actividade de "dietética", que se encontra elencada na citada Lista.

Assim, como se elucida na Ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 2962, com despacho do Subdirector-geral dos Impostos, substituto legal do Director-geral, de 18 de Abril de 2012, *"No que respeita às atividades paramédicas e dado que não existe no CIVA um conceito que as defina, há que recorrer ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, bem como ao Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, uma vez que são estes dois diplomas que contêm em si os requisitos a observar para o exercício das respectivas atividades."*

*10. Assim, no âmbito das atividades paramédicas, só os profissionais de saúde devidamente habilitados para o seu exercício nos termos dos Decretos-Lei anteriormente citados, podem beneficiar de enquadramento na isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA.*

*11. Acresce, ainda, que nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, as profissões de diagnóstico e terapêutica devem compreender a realização das atividades constantes do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de*

---

<sup>1</sup> Sobre o enquadramento em IVA dos serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestados pelos ginásios veja-se, da autora, "Enquadramento em IVA dos serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestados pelos ginásios", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* n.º s ¾, Ano X 17, Outono/Inverno e "Caso Frenetikexito actividades terapêuticas e serviços de nutrição - Como da luz se pode fazer escuridão ", *Revista Electrónica de Fiscalidade da AFP* (2021) Ano III – Número 1.

*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.*

*Tal significa que as prestações de serviços, ainda que efetuadas por paramédicos, que não tenham tal objetivo terapêutico (promoção de saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação), estão excluídas do âmbito de aplicação da isenção.*

*13. No item 5 do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de julho, encontra-se prevista a atividade de Dietética. De acordo com as descrições previstas para esta atividade, a mesma compreende a "Aplicação de conhecimentos de nutrição e dietética na saúde em geral e na educação de grupos e indivíduos, quer em situação de bem-estar quer na doença, designadamente no domínio da promoção e tratamento e da gestão de recursos alimentares".*

*14. No que respeita ao exercício da atividade de nutricionista, uma vez que a mesma se enquadra na descrição prevista para o exercício da atividade de dietética no citado item 5 do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, tem sido entendimento destes Serviços que as prestações de serviços efetuadas por esses profissionais podem ser abrangidas pela isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA, na medida em que sejam cumpridas as condições enumeradas nos Decretos-Lei n.ºs 261/93, de 24 de julho e 320/99, de 11 de agosto e se refiram a operações abrangidas no item 5 do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93."*

Isto é, em suma, como nota a AT, a actividade de nutricionista enquadra-se na descrição prevista para o exercício da actividade de "dietética" prevista nos Decretos-Lei que regem a respectiva actividade, pelo que tem sido seu entendimento que as prestações de serviços efectuadas por nutricionistas podem ser abrangidas pela isenção prevista no n.º1 do artigo 9.º do CIVA, desde que cumpridas as condições enumeradas nos citados diplomas e se refiram a operações abrangidas pelo item 5 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de Julho. É neste sentido que vai a Informação vinculativa n.º 9215, com despacho de 19 de Agosto de 2015, do Subdiretor-geral do IVA, por delegação do Diretor-geral da AT, bem como a já mencionada Informação n.º 2962. **É neste sentido que vão as decisões de que temos conhecimento que foram analisadas junto do Tribunal Arbitral, nunca tendo a AT questionado da aplicabilidade da isenção de per si às consultas/aconselhamento prestadas pelos nutricionistas nos ginásios, só questionando o facto de serem ou não acessórias à prática de actividades**

**desportivas e, enquanto tal, não merecerem a isenção, situação esta que, como vimos foi decidida em termos claros no Caso *Frenetikexito*.**

**Nesse pressuposto, os serviços prestados por dietistas, bem como por nutricionistas, quer sejam prestados directamente ao utente quer sejam prestados a uma qualquer entidade com quem contratualizem os seus serviços, são abrangidos pela referida isenção do artigo 9.º do CIVA.**

Realce-se ainda que a AT nota que, de acordo com o Caso *Kügler*, esta isenção se refere ao exercício objectivo das actividades e não à forma jurídica que o caracteriza, ou seja, a isenção tem um carácter objectivo, devendo encontrar-se preenchidas duas condições, a saber: i) que se tratem de serviços médicos ou paramédicos, e ii) que esses serviços sejam fornecidos por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

Neste âmbito, e de acordo com as regras definidas no Estatuto da Ordem dos Nutricionistas, esta isenção tanto se aplicará a profissionais individuais como a sociedades, desde que a prestação deste serviço se encontre registada com o CAE correcto, independentemente do local onde ocorra, v.g, em hospitais, clínicas, farmácias ou ginásios.

**Assim, para a AT os serviços dos nutricionistas directamente relacionados com a "*promoção de saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação*", são isentos nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA.**

- Uma segunda fase, que se iniciou com a aludida decisão de 4 de Março de 2021 do TJUE no Caso *Frenetikexito*<sup>2</sup> que, em resposta a dúvidas suscitadas por um Tribunal Arbitral português no contexto de um procedimento de reenvio prejudicial, veio pôr em causa a aplicação da isenção de IVA a consultas de nutricionismo prestadas por um ginásio, pelo menos nos termos amplos em que a mesma sempre tinha vindo a ser interpretada e aplicada no tocante ao seu inegável carácter terapêutico.

No Caso *Frenetikexito* as questões suscitadas pelo Tribunal Arbitral prendiam-se com a recorrente questão da acessoriedade suscitada pela AT, questão esta que ficou claramente resolvida, bem como com o problema de se saber se, no caso da consulta de nutricionismo não ser realizada, se continuaria a aplicar a isenção aos serviços em causa. Contudo, a Advogada Geral e o TJUE vão mais além e pronunciam-se sobre a

---

<sup>2</sup> Processo C-581/19.

aplicabilidade da isenção a tais consultas tendo em consideração se devem ou não qualificar-se como serviços de saúde no sentido da Directiva IVA<sup>3</sup>.

Dado na situação em apreço muitas das consultas de nutricionismo acabarem por não ser realizadas devido à não comparência dos utentes, de acordo com a Advogada Geral Juliane Kokott, no contexto de um acompanhamento nutricional pago, mas não utilizado, afigura-se “bastante duvidoso” que a prestação de serviços tenha uma finalidade terapêutica.

Mas o Tribunal vai mais longe. Começa por fazer notar que um serviço de acompanhamento nutricional prestado no âmbito de uma instituição desportiva pode, a médio e a longo prazo ou considerado em termos amplos, ser um instrumento de prevenção de certas doenças, como a obesidade. Todavia, fazendo notar que tal serviço é **no caso concreto** prestado em instituições desportivas e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, regista que cumpre notar que o mesmo se aplica à própria prática desportiva, cujo papel é reconhecido, a título de exemplo, para limitar a ocorrência de doenças cardiovasculares, concluindo que *“Tal serviço apresenta, portanto, em princípio, uma finalidade sanitária, mas não, ou não necessariamente, uma finalidade terapêutica.”* Assim, conclui que, *“Por conseguinte, na falta de indicação de que é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, e, portanto, com uma finalidade terapêutica, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, um serviço de acompanhamento nutricional, como o prestado no processo principal, não é abrangido pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA, de modo que está, em princípio, sujeito a IVA.”*<sup>4</sup>

**Ou seja, a decisão do TJUE é proferida “sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio”, pelo que deixa aos Tribunais Nacionais a tarefa de averiguar se as consultas de nutrição têm ou não finalidades terapêuticas.**

O certo é que a partir desta decisão se gerou insegurança jurídica, voltando nós a ter decisões distintas não apenas quanto à natureza principal ou acessória das prestações de

---

<sup>3</sup> Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (adiante designada Directiva IVA). Publicada no JO n.º L 347, de 11 de Dezembro de 2006. Essencialmente, esta Directiva veio reformular o texto da Sexta Directiva (trata-se de uma reformulação basicamente formal, atendendo ao facto de o seu texto se encontrar excessivamente denso, dadas as sucessivas alterações que lhe foram introduzidas desde a sua aprovação). Com a reformulação passou a ter 414 artigos (tinha 53). Note-se, todavia, que foram revogadas várias directivas de IVA, pelo que poderemos passar a designar a “nova” Directiva, abreviadamente, como Directiva IVA (a Directiva base do sistema comum vigente).

<sup>4</sup> O bold é nosso.

serviços de actividades físicas e de aconselhamento/consultas de nutricionismo mas também quanto ao carácter terapêutico destas face à jurisprudência até então clara do TJUE.

Com efeito, nesta fase pós Caso *Frenetikexito* assistimos a uma diversidade de entendimentos jurisprudenciais, nomeadamente dos tribunais arbitrais que funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), que se dividem em virtude de uma certa ambiguidade da aludida decisão do TJUE. **Da parte da AT passou-se, a partir desta decisão, a pôr sistematicamente em causa a natureza terapêutica dos serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestados pelos ginásios independentemente da análise das características específicas de cada uma das situações em análise.**

Conforme se poderá constatar da tabela anexa que faz um apanhado das decisões antes e depois desta decisão do TJUE, a maioria dos Acórdãos do Tribunal Arbitral reporta-se à questão das prestações de serviços principais *versus* acessórias e faz uma correcta apreciação das conclusões do Caso *Frenetikexito*.

**Como concluimos no nosso Parecer de 19 de Março de 2021: (i) As prestações de serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo realizadas pelos nutricionistas têm, por definição, fins terapêuticos, devendo, como tal, ser isentas de IVA; (ii) Apesar de não serem efectivamente prestadas, desde que devidamente disponibilizadas aos utentes dos ginásios consideram-se prestadas, independentemente de o utente não comparecer às consultas, devendo, enquanto tal, continuar a merecer a isenção de IVA.**

**Termos em que entendemos que a actividade de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestada em ginásios, quando realizada por profissionais devidamente habilitados que envolvam a prática de actos de prevenção e/ou de tratamento de patologias relacionadas com a saúde, em cumprimento do disposto na Norma de Atuação Profissional da Ordem dos Nutricionistas (NOP 002/2019) 11, como o aconselhamento nutricional, a elaboração de um plano alimentar personalizado, a análise da composição corporal, do historial clínico e do modo de vida do utente, bem com medições biométricas, só pode ser vista como um acto terapêutico isento de IVA nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA.**

**Foi aliás neste sentido, tal como referimos, que foram exaradas a maioria das decisões proferidas pelo Tribunal Arbitral, nomeadamente, interpretando bem a**

**jurisprudência do TJUE emanada do Caso *Frenetikexito*, conforme se poderá resumidamente constatar da tabela anexa.**

**A concluir-se de forma distinta estaremos perante uma violação das regras que regem este imposto ao nível do Direito da UE e face a uma grave afronta ao sector da saúde na UE, contra todas as orientações e normas aprovadas a nível mundial e interno aprovadas num contexto particularmente relevante numa época de pandemia como a que ora atravessamos.**

d) Em virtude talvez desta ambiguidade que se criou, embora reportando-se à existência de serviços de práticas desportivas a título principal, o STA pronunciou-se, em sede de recurso de uniformização, sobre duas situações peculiares e, a nosso ver, distintas entre si, tendo, em Acórdão uniformizador proferido em 20 de Outubro de 2021<sup>5</sup>, concluído que *“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.”*<sup>6</sup>

## **I. ENQUADRAMENTO**

Tendo em vista o pedido que nos foi feito, iremos, de forma sumária, fazer uma alusão à caracterização da actividade de nutricionismo bem como da profissão de nutricionista, de forma a aferirmos qual a adequada natureza das prestações de serviços que realizam e em que contexto, seguindo-se uma explanação do tratamento que o Tribunal de Justiça da UE e a Administração Fiscal portuguesa desde sempre entendeu ser de conferir ao respectivo exercício.

Sendo o IVA um imposto de matriz comunitária, encontrando-se harmonizado na União Europeia existindo um sistema comum deste tributo nos 27 Estados membros

---

<sup>5</sup> Recurso 077/20.2BALSB.

<sup>6</sup> O bold é nosso.

actualmente acolhido na denominada Directiva IVA, e tendo o Direito da União Europeia supremacia sobre o Direito interno, qual será a correcta interpretação e implicações da jurisprudência *Frenetikexito* no que se reporta às prestações de serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestados pelos ginásios? Será tal jurisprudência suficientemente clara para pôr em causa toda a jurisprudência anterior devidamente sedimentada? Vem realmente pôr em causa a jurisprudência anterior? Já anteriormente no nosso Parecer emitido em 19 de Março de 2021 nos pronunciámos sobre tal aspecto no sentido supra referido, pelo que remetemos para o que então dissemos.

A questão que por ora nos prende centraliza-se em aferir qual deverá ser, em suma, a correcta interpretação e aplicação das regras do IVA conforme a jurisprudência do TJUE e nacional, relativamente à prestação de serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo, aferindo, em especial, as consequências do Acórdão uniformizador do STA.

**Tal como iremos concluir, o que o Acórdão do STA vem excluir da natureza terapêutica são serviços de nutrição, que, como no caso do Acórdão Recorrido, se parecem reconduzir a serviços acessórios à actividade principal da prática desportiva, uma vez 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.”**

**Ora, cada caso é um caso, pelo que importa cuidadosamente aferir em cada situação se estamos perante serviços de nutricionismo com carácter terapêutico.**

**Termos de acordo com os quais se conclui que não se poderá aplicar a jurisprudência deste Acórdão do STA a todas aquelas situações em que, comprovadamente, os serviços de nutrição prestados nos ginásios, sendo autónomos dos serviços de prática desportiva, se revistam de fins terapêuticos, consubstanciando-se em prestações de serviços que tenham por objectivo prevenir, diagnosticar, tratar e, se possível, curar doenças ou anomalias de saúde.**

Vejamos.



## 1. A finalidade terapêutica das prestações de serviços efectuadas pelos nutricionistas

Embora já nos tivéssemos anteriormente pronunciado nos nossos Pareceres de 28 de Abril de 2018 e de 19 de Março de 2021 sobre a natureza das funções prestadas pelos nutricionistas, em particular nos ginásios, cumpre fazer uma breve súmula de forma a podermos enquadrar esta problemática.

É inequívoco que os serviços prestados pelos nutricionistas revestem uma relevante natureza terapêutica.

Segundo a Organização Mundial de Saúde (OMS), o conceito de "saúde", mais do que ausência de doença, representa uma situação de completo bem-estar físico, psíquico e social<sup>7</sup>.

Não conseguimos falar em vida saudável sem mencionar a alimentação, uma vez que hábitos alimentares saudáveis são imprescindíveis para a prevenção ou o surgimento de doenças.

Em termos gerais, o nutricionismo define-se como a área de estudo que tem por objecto a nutrição, particularmente nos seres humanos. Visa a segurança alimentar e os cuidados dietéticos, em todas as áreas do conhecimento em que a alimentação e a nutrição se apresentem fundamentais para a promoção, manutenção e recuperação da saúde e para a prevenção de doenças de indivíduos ou grupos populacionais. A sua actuação contribui para o aumento da qualidade de vida e deve ser pautada em princípios éticos<sup>8</sup>.

As funções desempenhadas pelos nutricionistas têm vindo sucessivamente a assumir maior relevância na área da saúde, quer na óptica da prevenção, quer na perspectiva da

---

<sup>7</sup> A este propósito veja-se, nomeadamente, *World Health Organization. Guideline: Sugars intake for adults and children. Geneva: World Health Organization; 2015* e *World Health Organization. Trans-fatty acids in Portuguese food products. Copenhagen: WHO Regional Office for Europe; 2016*, disponível em: [http://www.euro.who.int/\\_\\_data/assets/pdf\\_file/0008/324782/Trans-fatty-acids-Portuguese-food-products.pdf?ua=1](http://www.euro.who.int/__data/assets/pdf_file/0008/324782/Trans-fatty-acids-Portuguese-food-products.pdf?ua=1), *High Level Group on Nutrition and Physical Activity, European Commission. EU Framework for National Salt Initiatives*, disponível em: [http://ec.europa.eu/health/ph\\_determinants/life\\_style/nutrition/documents/salt\\_initiative.pdf](http://ec.europa.eu/health/ph_determinants/life_style/nutrition/documents/salt_initiative.pdf), e *High Level Group on Nutrition and Physical Activity, European Commission. EU Framework for National Salt Initiatives*, disponível em: [http://ec.europa.eu/health/ph\\_determinants/life\\_style/nutrition/documents/salt\\_initiative.pdf](http://ec.europa.eu/health/ph_determinants/life_style/nutrition/documents/salt_initiative.pdf) e *High Level Group on Nutrition and Physical Activity, European Commission. Annex II: Added Sugars – EU Framework for National Initiatives on Selected Nutrients*, disponível em: [https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/nutrition\\_physical\\_activity/docs/added\\_sugars\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/nutrition_physical_activity/docs/added_sugars_en.pdf) e *World Health Organization. Fact Sheet N.º 394: Healthy diet. 2015*.

<sup>8</sup> Esta classe profissional deve cumprir o Código Deontológico da Ordem dos Nutricionistas.

cura de diversas doenças ligadas a problemas de uma deficiente alimentação, grave problema com o qual nos debatemos nos tempos actuais, sendo considerada a verdadeira epidemia do século XXI. Os serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo, independentemente do local onde são prestados, são especialmente relevantes para a prevenção e tratamento de outras doenças como o cancro, a diabetes e doenças cardio vasculares.

Acresce que actualmente, em tempos de pandemia, a relevância dos serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo tem sido particularmente relevante e enfatizada por todas as instâncias a nível internacional e interno.

O nosso país está fortemente empenhado nessa acção, tendo sido adoptadas e estão em curso diversas acções relevantes de prevenção e combate aos problemas decorrentes de uma nutrição deficiente, com especial ênfase agora para os problemas da pandemia da COVID-19<sup>9</sup>.

Nomeadamente, a actual situação de Portugal, relacionada com a elevada prevalência da obesidade, o aumento da sua incidência, a morbilidade e mortalidade associadas e os elevados custos que implicam, constituem os principais fundamentos que explicam a necessidade de se ter criado e implementado uma Plataforma Nacional contra a Obesidade.

Mais recentemente, a promoção de uma alimentação mais saudável tem constituído prioridade dos XXI e XXII Governos Constitucionais, no âmbito das políticas de Saúde Pública, em linha com as orientações da OMS e da Comissão Europeia.

Tal como se salienta no Posicionamento da Ordem dos Nutricionistas relativo à consulta de nutrição em estabelecimentos destinados à prática de exercício físico e desporto, de 18 de Março de 2021 da Ordem dos Nutricionistas, *“O nutricionista é um profissional de saúde, devidamente inscrito na Ordem dos Nutricionistas, que dirige a sua acção para a salvaguarda da saúde humana através da promoção da saúde, prevenção e tratamento da doença pela avaliação, diagnóstico, prescrição e intervenção alimentar e nutricional a pessoas, grupos, organizações e comunidades, bem como o planeamento, implementação e gestão da comunicação, segurança e sustentabilidade alimentar, através de uma prática profissional cientificamente comprovada e em constante*

---

<sup>9</sup> Entre outras medidas, registe-se a criação, em 2012, do Programa Nacional para a Promoção da Alimentação Saudável da Direcção-Geral da Saúde (DGS), que *“tem como finalidade melhorar o estado nutricional da população, incentivando a disponibilidade física e económica de alimentos constituintes de um padrão alimentar saudável e criar condições para que a população os valorize, aprecie e consuma, integrando-os nas suas rotinas diárias.”* Veja-se em <https://alimentacaosaudavel.dgs.pt/>

aperfeiçoamento. Nesta senda, e enquanto profissional de saúde, no âmbito da sua prática profissional e independentemente do local onde presta o seu serviço, o nutricionista tem como dever deontológico utilizar os instrumentos científicos e técnicos adequados ao rigor exigido na prática da profissão, desenvolvendo uma prática informada e conduzida pela evidência científica, bem como garantir o fornecimento do melhor serviço, com os recursos ao seu alcance, não prestando serviços profissionais incompatíveis com as suas competências, cargo ou função técnica.” Como se salienta, “A intervenção nutricional constitui uma abordagem efetiva na gestão das doenças relacionadas com os hábitos alimentares, tais como as doenças crónicas e as co-morbilidades associadas a estas doenças<sup>1</sup>. Além disso, existe evidência de que a intervenção nutricional está igualmente associada a uma melhor saúde mental e física<sup>2,3</sup>, estado nutricional<sup>4,5</sup> e qualidade de vida” Importa em especial salientar que, como se faz notar, que, “No âmbito da consulta de nutrição o nutricionista deverá desencadear todos os procedimentos necessários para que possa melhor conhecer o estado de saúde do seu cliente e instituir a prescrição nutricional no melhor interesse terapêutico. Assim, aplicando o melhor conhecimento técnico e científico de que dispõe, o nutricionista deverá realizar a avaliação do estado nutricional (p.ex. anamnese alimentar, avaliação clínica e antropométrica), realizar o diagnóstico nutricional e intervir através da terapêutica nutricional mais adequada às necessidades individuais do seu cliente. No caso concreto da consulta de nutrição nos estabelecimentos destinados à prática de exercício físico e desporto, os nutricionistas deverão aplicar a Norma de Atuação Profissional da Ordem dos Nutricionistas (NOP 002/2019)<sup>11</sup>, a qual descreve todos os passos necessários para a realização da consulta, bem como as observâncias necessárias para a sua concretização. Neste contexto, a consulta de nutrição, não é um mero aconselhamento, devendo basear-se no modelo do Nutrition Care Process (método sistemático que promove a elevada qualidade do cuidado nutricional) em que o nutricionista deve considerar quatro fases:

- Avaliação Nutricional – usar informação e dados precisos e relevantes com vista à identificação dos problemas relacionados com a nutrição;
- Diagnóstico Nutricional – identificar e nomear o(s) problema(s) gerais de base alimentar/nutricional sobre os quais tem responsabilidade de atuar;
- Intervenção Nutricional – implementar a terapêutica nutricional devidamente planeada, com vista à mudança do comportamento nutricional/alimentar e/ou dos fatores de risco identificados, na qual são definidos os objetivos e resultados desejados que permitam gerir a questão de base identificada no

*diagnóstico nutricional e/ou as suas causas/fatores de risco e/ou os sinais/sintomas elencados, esta é baseada na evidência e personalizada, de acordo com a avaliação e diagnósticos nutricionais e o cliente é envolvido como participante ativo no processo; - Monitorização/Avaliação – monitorizar e avaliar indicadores e resultados relacionados com o diagnóstico nutricional, os objetivos definidos e a estratégia da intervenção com vista a determinar o progresso alcançado, bem como se a estratégia de intervenção deve ser mantida ou revista. Este é um método que promove uma abordagem na qual o nutricionista possa otimizar a sua intervenção, tendo em conta as necessidades e valores do seu cliente, com recurso à melhor evidência científica disponível para a sua tomada de posição.”*

**Ora, interessa em especial enfatizar que neste contexto a Ordem dos Nutricionistas considera que “...a prática profissional do nutricionista no âmbito da consulta de nutrição, tem sempre um fim terapêutico, quer seja no âmbito da prevenção de uma patologia e promoção da saúde, quer seja no âmbito do tratamento de uma doença, e independentemente do local onde exerce e o contexto do mesmo.”<sup>10</sup>**

O nutricionista pode ter várias áreas de actuação, tais como a nutrição clínica, a nutrição comunitária e saúde pública, o ensino e a formação.

O exercício da profissão de nutricionista encontra-se devidamente disciplinado por lei, devendo estes profissionais ser titulares de uma cédula profissional e encontrarem-se inscritos na Ordem dos Nutricionistas.

O Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de Julho, veio regular o exercício das actividades dos profissionais de saúde designadas por actividades paramédicas e que constam da lista anexa, que compreendem a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação.

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

Para exercer actividades paramédicas, é necessário que se verifiquem diversas condições, a saber: a) ser titular de curso ministrado em estabelecimento de ensino

---

<sup>10</sup> O bold é nosso.

oficial ou do ensino particular ou cooperativo desde que reconhecido nos termos legais; b) ser titular de diploma ou certificado reconhecido como equivalente aos referidos na alínea anterior por despacho conjunto dos Ministros da Educação e da Saúde; c) ser titular de carteira profissional, ou título equivalente, emitido ou validado por entidade pública (artigo 2.º, n.º 1).

O Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de Agosto, define os princípios gerais em matéria do exercício das profissões de diagnóstico e terapêutica, sendo considerada igualmente a profissão de dietista.

Este diploma deve ser interpretado em conjunto com o aludido Decreto-Lei n.º 261/93, uma vez que estas profissões compreendem a realização das actividades constantes da lista anexa, possuindo como matriz a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou reabilitação.

## 1.2 Enquadramento geral em IVA

As isenções de interesse geral na área da saúde estão contempladas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva IVA<sup>11</sup>.

Na alínea b), estabelece-se que os Estados devem isentar *“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) manda exonerar de imposto *“as prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa.”*

**Ora, cumpre notar que, em conformidade com os trabalhos preparatórios da Sexta Directiva e com a jurisprudência uniforme e clara do TJUE, o objectivo subjacente à concessão destas isenções é o de não onerar as prestações de serviços de saúde,**

<sup>11</sup> Sobre as isenções em IVA e as isenções na saúde veja-se, da autora, “A interpretação das normas de isenção de IVA pelo Tribunal de Justiça da União Europeia – algumas notas”, *Revista Temas de direito tributário – IRC, IVA e IRS* [Em linha]. Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2016 e da autora, em co-autoria com Xavier de Basto, “A renúncia à isenção de IVA por parte de laboratórios de análises clínicas e estabelecimentos afins – a propósito de alguns Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, número 1 – Primavera, 2015.

assegurando que o benefício da assistência médica não se torna inacessível em razão do acréscimo de custos que resulta da tributação em IVA, i.e., em reduzir os custos médicos para os utentes e promover os cuidados de saúde<sup>12</sup>. Com efeito, estão em causa isenções em benefício de certas actividades de interesse geral, actividades específicas destinadas a prosseguir fins socialmente úteis, como a assistência médica.

Para estarmos perante uma situação que se subsuma na isenção que por ora nos ocupa é simultaneamente necessário que: (i) Se esteja perante uma prestação de serviços qualificada como de “assistência”; e, (ii) Seja efectuada no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado membro em causa.

O normativo que acabámos de citar da Directiva IVA foi entre nós transposto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, com a epígrafe «Isenções nas operações internas», que determina o seguinte:

*“Estão isentas do imposto:*

*1) As prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas [...]*”

**As isenções previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º do CIVA, em conformidade com as regras da Directiva IVA e com a interpretação que das mesmas tem vindo a ser feita pelo TJUE e tal como a AT e os nossos tribunais têm vindo a reconhecer, abrangem as actividades que tenham por objectivo 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 colectiva, bem como da finalidade lucrativa ou não do exercício dessas actividades e do facto de se recorrer ou não a subcontratação para o efeito. Interessa sim o escopo terapêutico e o facto de estarem em causa actividades principais com tal fim, bem como serviços acessórios necessários e indispensáveis para o efeito. Desde sempre se entendeu que no conceito de prestação de serviços de assistência se inclui a prevenção, como não poderia deixar de o ser atento o escopo da isenção.**

**Ora, precisamente o que se visa com as consultas de nutricionismo é proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas, sendo em regra preenchido**

---

<sup>12</sup> Como salienta o Advogado-Geral Saggio, nas suas Conclusões apresentadas em 27 de Janeiro de 2000 no Caso *Landesgericht St. Pölten*, a isenção agora em causa faz parte das que se destinam a tornar menos onerosas certas actividades de interesse geral (Proc. C-384/98) e notam Stefano Chirichigno e Vittoria Segre, “Hospital and Medical Care by Commercial Hospitals under EU VAT”, in *International VAT Monitor*, Volume 25 – Number 2, 2014, pp. 78-81.

previamente um inquérito de natureza médica de forma ao aconselhamento ser feito em função das patologias de que o utente/doente sofre ou poderá vir a sofrer, traçando-se resultados que carecem de um acompanhamento especializado na área da saúde.

Isto é, no nutricionismo o aspecto terapêutico no sentido da prevenção ou da reparação está claramente em primeiro plano.

### 1.3 O que é uma finalidade terapêutica para o TJUE?

O TJUE sempre afirmou e bem que para se aplicar a isenção de IVA no sector da saúde é necessário estarmos perante profissionais qualificados e uma prestação de serviços que vise impedir, evitar ou prevenir uma doença, uma lesão ou anomalias de saúde, ou detectar doenças latentes ou incipientes - finalidade terapêutica da prestação.

**Estão em causa isenções em benefício de certas actividades de interesse geral, actividades específicas destinadas a prosseguir fins socialmente úteis como a assistência médica, conceito este que tem vindo a ser interpretado de forma ampla pelo TJUE. A prestação em causa para poder ser isenta tem de prosseguir um objectivo terapêutico, incluindo quer o diagnóstico quer o tratamento. Por outras palavras, abrangerá tanto as prestações de assistência médica curativa como as de assistência preventiva.**

Tal como o Tribunal tem afirmado, *“é a finalidade de uma prestação médica que determina se esta deve estar isenta do IVA.”*

É pois ponto assente que, tal como referimos, o objectivo comum quer às isenções previstas na alínea b) quer às previstas na alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva IVA, é reduzir o custo dos cuidados de saúde e tornar esses cuidados mais acessíveis aos particulares<sup>13</sup>.

Deste modo, segundo o Tribunal, as “prestações de serviços de assistência” são aquelas que *“tenham como finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde”*<sup>14</sup>. Quer isto dizer que a prestação em causa, para poder

<sup>13</sup> Acórdãos de 6 de Novembro de 2003, Caso *Dornier*, Proc. C-45/01, n.º 43, de 11 de Janeiro de 2001, Caso *Comissão/França*, Proc. C-76/99, n.º 23, e de 10 de Setembro de 2002, Caso *Kügler*, Proc. C-141/00, n.º 29.

<sup>14</sup> Acórdãos *Dornier*, já referido, n.º 48, de 14 de Setembro de 2000, Caso *D.*, Proc. C-384/98, de 10 de Setembro de 2002, Caso *Kügler*, já cit., n.º 38, e, mais recentemente, Caso *Ygeia*, Proc.s C-394/04 e C-395/04, de 1 de Dezembro de 2005, n.º 24.



ser isenta ao abrigo da alínea c), tem de prosseguir um objectivo terapêutico, incluindo quer o diagnóstico quer o tratamento<sup>15</sup>.

**Por outras palavras, abrangerá tanto as prestações de assistência médica curativa como as de assistência preventiva. Esta jurisprudência é uniforme e clara e é própria Advogada Geral no Caso *Frenetikexito* reconhece que, “É certo que o Tribunal de Justiça concebe a finalidade terapêutica de forma ampla, aceitando também medidas de prevenção destinadas a proteger ou a manter a *saúde* (61). Estas devem, todavia, destinar-se a impedir, evitar ou prevenir uma doença, uma lesão ou anomalias de *saúde*, ou detetar doenças latentes ou incipientes (62).”<sup>16</sup>**

Com efeito, por motivos óbvios, o conceito de finalidade terapêutica não deve ser entendido num sentido demasiado estrito. As prestações médicas com carácter preventivo podem ser exoneradas ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c). **Assim, como o TJUE já notou, a inclusão de exames ou de tratamento médico com carácter preventivo no conceito de “*prestações de serviços de assistência está em conformidade com o objectivo de redução do custo dos cuidados de saúde, mesmo quando se revele que as pessoas em questão não sofrem de qualquer doença ou anomalia de saúde.*”<sup>17</sup>**

**Embora a “assistência médica” e as “prestações de serviços de assistência” pessoal devam ter uma finalidade terapêutica, daí não decorre necessariamente que a finalidade terapêutica de uma prestação deva ser compreendida numa acepção particularmente restritiva<sup>18</sup>.**

Isto é, saliente-se uma vez mais que o Tribunal de Justiça já declarou que as prestações médicas efectuadas para fins de prevenção podem beneficiar de uma isenção ao abrigo do disposto no artigo 13.º A, n.º 1, alíneas b) ou c), da Sexta Directiva. **Com efeito, resulta claramente do n.º 40 do Caso *Kügler* que, mesmo nos casos em que as pessoas que se submetem a exames ou a outras intervenções médicas de carácter preventivo não sofrem de nenhuma doença ou anomalia de saúde, a inclusão das referidas prestações nos conceitos de “assistência médica” e de “prestações de serviços de assistência” pessoal é conforme com o objectivo de redução do custo**

<sup>15</sup> Acórdãos, já referidos, Caso *D.*, n.º 19, Caso *Kügler*, n.º 39, Caso *Unterpertinger*, Proc. C-212/01, de 20 de Novembro de 2003, n.º 40, e Caso *D’Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, Proc. C-307/01, de 20 de Novembro de 2003, n.º 58.

<sup>16</sup> N.º 61 das conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott apresentadas no Caso *Frenetikexito*.

<sup>17</sup> Veja-se Caso *Unterpertinger*, já cit., n.º 40.

<sup>18</sup> Veja-se os Acórdãos de 11 de Janeiro de 2001, Caso *Comissão/França*, já cit., n.º 23, e de 20 de Novembro de 2003, Caso *Unterpertinger*, já cit., n.º 40.



dos cuidados de saúde, que é comum tanto à isenção prevista no artigo 13.º A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, como à prevista no mesmo número, alínea c)<sup>19</sup>. Portanto, as prestações médicas efectuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas, beneficiam da isenção prevista no artigo 13.º A, n.º 1, alíneas b) e c), da referida Directiva<sup>20</sup>.

**Ou seja, a assistência médica, enquanto conjunto de actividades que funcionalmente se destinam a manter ou a restabelecer a saúde, é um processo constituído por actos que visam a manutenção ou o restabelecimento da saúde, que incluem, desde logo, actos de observação e de exame e, depois, eventualmente, de diagnóstico e de tratamento.**

Assim, mesmo nos casos em que as pessoas sejam objecto de exames ou de outras intervenções médicas e paramédicas de carácter preventivo e não sofram de qualquer doença ou anomalia de saúde, a inclusão das referidas prestações nos conceitos de assistência é conforme ao objectivo de redução do custo dos cuidados de saúde subjacente à isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Directiva IVA. Como o TJUE conclui, “*Portanto, as prestações médicas efectuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas beneficiam da isenção.*”<sup>21</sup>

Relativamente às prestações de natureza médica, resulta da jurisprudência que o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), visa as prestações efectuadas no meio hospitalar entendida em sentido amplo, ao passo que a alínea c) desse número visa as prestações médicas fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar<sup>22</sup>.

Daqui resulta que as alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva IVA, cujos âmbitos de aplicação são distintos, têm por objectivo regulamentar a totalidade das isenções das prestações médicas em sentido estrito<sup>23</sup>.

O Tribunal de Justiça no Caso *Kügler* vê, assim, a possibilidade de uma clara demarcação das duas normas de isenção, em que o critério de distinção é menos o tipo

<sup>19</sup> Vide, neste sentido, Caso *L.u.P.*, Proc. C-106/05, de 8 de Junho de 2006, n.º 29 e jurisprudência referida.

<sup>20</sup> Veja-se, neste sentido, Casos, já referidos, *Unterpertinger*, já cit., n.ºs 40 e 41, e *D’Ambrumenil e Dispute Resolution Serviços*, já cit., n.ºs 58 e 59.

<sup>21</sup> Acórdãos de 8 de Agosto de 2006, Caso *L.u.P.*, já cit., Caso *Unterpertinger*, já cit., Caso *D’Ambrumenil*, já cit., e de 11 de Janeiro de 2001, já cit..

<sup>22</sup> Veja-se, neste sentido, Acórdão de 10 de Setembro de 2002, Caso *Kügler*, já referido, n.º 36.

<sup>23</sup> Veja-se os Casos *Kügler*, já referido, n.º 36, e de 8 de Junho de 2006, Caso *L.u.P.*, já cit., n.º 26.

de prestação do que o local da sua realização. Com este ponto de vista, o Tribunal de Justiça segue o Caso *Comissão/Reino Unido*<sup>24</sup>.

Relativamente à forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas previstas na isenção de IVA, o Tribunal de Justiça também clarificou que a isenção não se limita às pessoas singulares, pois tal restrição não resulta do elemento gramatical e contraria o objectivo da isenção que é justificado pela necessidade de reduzir as despesas médicas e de favorecer o acesso à protecção da saúde, para além de que não se coordena ao princípio da neutralidade fiscal que postula idêntico tratamento para as pessoas singulares e para as pessoas coletivas.

**No Caso *Kügler*, o Tribunal de Justiça salienta que “o princípio da neutralidade fiscal se opõe, designadamente, a que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA”, pelo que o referido princípio seria ignorado se a possibilidade de invocar o benefício da isenção prevista para as prestações de cuidados pessoais mencionadas no artigo 13.º A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, estivesse dependente da forma jurídica sob a qual o sujeito passivo exerce a sua actividade**<sup>25</sup>.

Assim, o TJUE conclui que a isenção em causa não depende da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas nele mencionadas, abrangendo quer pessoas singulares quer pessoas colectivas, entendimento que veio a ser acolhido pela jurisprudência posterior. Segundo o Tribunal de Justiça neste Caso, “*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.*” Assim, **devem beneficiar da isenção os serviços de nutrição prestados pelos ginásios por intermédio de nutricionistas certificados 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. Qualquer outra conclusão violaria o princípio da neutralidade e entraria em colisão com a jurisprudência clara do TJUE**<sup>26</sup>.

**É ponto assente que temos que atender à *ratio legis* dos regimes de isenção de IVA previstos a fim de se determinar quais as prestações susceptíveis de beneficiarem da isenção.**

<sup>24</sup> Caso *Comissão/Reino Unido*, Proc. 353/85, de 23 de Fevereiro de 1988, n.º 35.

<sup>25</sup> Caso *Kügler*, Proc. C-141/00, já referido, n.º 30.

<sup>26</sup> Artigo 13.º A, n.º 1, da Sexta Directiva e Acórdão do TJUE, de 6 de Novembro de 2003, Caso *Dornier*, já cit..

Como explicita o Advogado Geral Antonio Tizzano nas suas Observações apresentadas em 27 de Setembro de 2001 no Caso *Kügler*, “39. *Por outro lado, independentemente da sua conformidade com o objectivo de redução das despesas médicas, a solução que aqui foi proposta parece-nos mais consentânea com o referido princípio da neutralidade fiscal. De facto, essa solução permite, ao mesmo tempo, tratar da mesma forma todos os operadores económicos que exerçam a mesma actividade, evitando assim influenciar a escolha da forma jurídica que os mesmos entendem adoptar para exercer as suas actividades e afectar as condições de concorrência que possam resultar dessa escolha.*”

Vejamos então em particular alguns arrestos do TJUE e respectivas conclusões que passamos a transcrever e que foram reiteradamente repetidas noutros Casos:

- O conceito de «prestações de serviços de assistência» é um conceito autónomo do direito da União (Casos *Unterpertinger* de 20 de Novembro de 2003, Proc. C-212/01, n.º 35; *D’Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, de 20 de Novembro de 2003, Proc. C-307/01, n.º 53).
- O conceito de «assistência médica» e o de «prestações de serviços de assistência» visam ambos prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou problemas de saúde (v. Casos *L.u.P.*, de 8 de Junho de 2006, Proc. C-106/05, n.º 27; *CopyGene*, de 10 de Junho de 2010, Proc. C-262/08, n.º 28).
- O conceito de serviços de assistência abrange também medidas que – mesmo de maneira meramente preventiva – se destinam a proteger, manter ou restabelecer a saúde (v., a este respeito, Caso *Klinikum Dortmund* de 13 de Março de 2014, Proc. C-366/12, n.º 30). Resulta não só da finalidade da isenção mas também da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, entre as actividades com «objectivo terapêutico» que devem ser consideradas prestações de serviços de assistência e isentas do imposto figuram também actividades que não têm como objecto directo uma cura, mas que visam a mera prevenção. Com efeito, a medicina preventiva contribui precisamente para reduzir os custos médicos, não só a nível individual mas também a nível geral. Por conseguinte, de acordo com a finalidade da isenção, que consiste em garantir o acesso a cuidados médicos, as intervenções médicas preventivas deveriam estar abrangidas por esta isenção.

- (n.ºs 72 e 73 das Observações da Advogada Geral Christine Stix-Hackl apresentadas em 30 de Janeiro de 2003 no Caso *Unterpertinger*, Proc. C-212/01).
- O conceito de serviços de assistência abrange igualmente medidas que visam permitir a observação e o exame dos pacientes antes mesmo de se tornar necessário diagnosticar, tratar ou curar uma eventual doença, contudo, só se pode falar de serviços de assistência quando existe uma finalidade terapêutica, que não deve ser entendida numa acepção particularmente restritiva. Pelo contrário, o conceito de finalidade terapêutica deve ser interpretado tendo em conta a finalidade da isenção fiscal, que consiste em reduzir o custo dos cuidados de saúde (Acórdãos do TJUE nos Casos de 11 de Janeiro de 2001, *Comissão/França*, Proc. C-76/99, n.º 23; *Unterpertinger*, n.º 40, *D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, n.º 58; *L.u.P.*, n.º 29; *CopyGene*, n.º 29; *Verigen Transplantation Service International*, de 18 de Novembro de 2010, Proc. C-156/09, n. os 24, 27; *PFC Clinic*, de 21 de Março de 2013, Proc. C-91/12, n.º 26).
  - São também realizadas com finalidade terapêutica prestações que representam uma parte indispensável, inerente e inseparável do processo de assistência no seu conjunto, não podendo nenhuma das fases ser utilmente realizada sem as demais (Acórdão do TJUE no Caso *Verigen Transplantation Service International*, n.º 26).
  - ***“26. A noção de «assistência médica» que se encontra prevista na alínea b) referida incluirá, portanto, tal como a alínea c) do mesmo número, «as prestações médicas efectuadas com o objectivo de proteger, incluindo manter ou restabelecer a saúde das pessoas» 19 . Por outras palavras, abrangerá tanto as prestações de assistência médica curativa como as de assistência preventiva. 27. No âmbito da assistência médica preventiva, não há diagnóstico de doenças nem actos terapêuticos, em sentido estrito, a realizar. Elemento central é a observação e o exame do utente, tendo precisamente em vista prevenir a necessidade futura de diagnosticar e tratar eventuais doenças. 28. Ora, a realização de análises clínicas solicitadas por um médico faz parte integrante da observação médica do utente, sem a qual não pode obviamente***

*haver protecção da saúde das pessoas, incluindo tanto a sua manutenção como o restabelecimento. Por outras palavras, a assistência médica, enquanto conjunto de actividades que funcionalmente se destinam a manter ou a restabelecer a saúde, é um processo constituído por actos que visam a manutenção ou o restabelecimento da saúde, que incluem, desde logo, actos de observação e de exame e, depois, eventualmente, de diagnóstico e de tratamento. Neste sentido, as análises clínicas, quando prescritas por um médico, constituem prestações de assistência médica.*

**29. Posto isto, prestações de análises clínicas como as realizadas pela L. u. P. integram, dada a sua finalidade, a noção de assistência médica, no sentido do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), da Sexta Directiva.”** (Observações do Advogado Geral Miguel Poiares Maduro apresentadas em 7 de Março de 2006 no Caso *L.u.P.*)

- Não estão abrangidas pela isenção actividades se a assistência com a qual estas actividades só eventualmente são conexas, não existe, não está em curso nem está sequer planificada (Acórdão do TJUE no Caso *CopyGene*, n.º 1 do dispositivo).
- No caso de medidas que possam ter quer fins terapêuticos quer fins estéticos, ou visem melhorar o estado geral de saúde e que possam assim ser qualificadas como casos limite, importa fazer uma apreciação à luz das circunstâncias do caso concreto. Note-se, a este respeito, que para saber se uma prestação tem finalidade terapêutica ou de outro tipo é necessário responder a uma questão médica, o que se deve basear em constatações médicas, efectuadas por pessoal qualificado para o efeito. A simples apreciação subjectiva que o paciente faz da prestação, não é, por si só, determinante para determinar se esta tem uma finalidade terapêutica (Acórdão do TJUE no Caso *PFC Clinic*, n.ºs 34 e ss.).
- O artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA refere-se unicamente, no enunciado do primeiro requisito imposto, ao conceito de «prestações de serviços de assistência», sem fazer menção de elementos relativos ao local da realização da prestação, pelo que uma prestação que preencha os requisitos enunciados nesta disposição pode estar abrangida pela isenção prevista na referida disposição qualquer que seja o local onde essa prestação é realizada (Caso X-

*GmbH*, Acórdão de 5 de Março de 2020, Proc. C-48/19, n.ºs 19 e 21). Assim, o TJUE recordou, no que se refere a análises clínicas prescritas por médicos generalistas, que o princípio da neutralidade fiscal não seria respeitado se tais prestações estivessem sujeitas a um regime de IVA diferente consoante o local onde são efectuadas, quando a sua qualidade é equivalente tendo em conta a formação dos prestadores em causa (Acórdão de 18 de Setembro de 2019, Caso *Peters*, Proc. C-700/17, n.º 29).

- A inexistência de uma prescrição médica anterior a uma consulta telefónica ou de um tratamento médico consecutivo a essa consulta não é suficiente, à luz da jurisprudência, para determinar se essa consulta está abrangida pelo conceito de «prestações de serviços de assistência» (Acórdão do TJUE no Caso *X-GmbH*, n.º30).
- **É a finalidade de uma prestação médica que determina se esta deve estar isenta do IVA.** Assim, se uma prestação médica for efectuada num contexto que permita concluir que a sua finalidade principal não é a protecção, incluindo a manutenção ou o restabelecimento, da saúde mas antes dar um parecer obrigatório para que possa ser tomada uma decisão que produz efeitos jurídicos, a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva não se aplica à referida prestação (n.º 42 do Acórdão do TJUE no Caso *Unterpertinger*).

#### 1.4 Jurisprudência do Tribunal Arbitral

Como começámos por referir, **como se poderá constatar da tabela anexa que faz um apanhado das decisões antes e depois desta decisão do TJUE, a maioria dos Acórdãos do Tribunal Arbitral reporta-se à questão das prestações de serviços principais *versus* acessórias e faz uma correcta apreciação das conclusões do Caso *Frenetikexito*. E fá-lo, saliente-se, quer na perspectiva da relação autónoma das prestações de serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo, quer na perspectiva da sua natureza terapêutica.**

Vejamos um caso paradigmático no sentido que acabámos de referir.

No Processo n.º 599/2020T, de 16 de Setembro de 2021, esteve em causa a seguinte situação: “A Requerente presta consultas de nutrição nas suas instalações, em que também presta serviços de ginásio, além de outros serviços.

Parte das consultas de nutrição são contratadas isoladamente ou em «pacote» de consultas e facturadas autonomamente, a clientes/sócios da Requerente que as pretendem especificamente.

Mas, a Requerente disponibiliza também consultas de nutrição a clientes/sócios que pretendem os serviços de ginásio, facturando-as em conjunto com os serviços de ginásio. Dessas consultas incluídas em «pack» com os serviços de ginásio, apenas uma parte, não quantificada, é efectivamente prestada.

As consultas adquiridas isoladamente ou em «pack» são prestadas nos mesmos termos, pelos mesmos nutricionistas e nos mesmos locais a isso destinados.

A Requerente aplicou isenção de IVA a todas as consultas de nutrição, com base na da alínea 1) do art.º 9º do CIVA, independentemente de terem ou não sido realizadas.

Algumas consultas foram facturadas como «Consultas de Nutrição», isoladamente de outros serviços, individualmente ou em pacote que podem ir até 6 consultas (consultas com vários códigos NUT). Outras consultas foram faturadas como «Prestação de serviços dietéticos» (código SDIET), estando sempre associada à «Utilização de instalações desportivas».

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu no Relatório da Inspeção Tributária «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».

A Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou que as consultas de nutrição contratadas isoladamente beneficiavam da isenção referida, não efectuando qualquer correcção.”

Tal como se salienta: “A matéria relativa à saúde individual integra-se na reserva da intimidade da vida privada, constitucionalmente garantida (artigo 26.º, n.º 1, da CRP), pelo que a obtenção de informações sobre o estado de saúde dos utentes das consultas de nutrição só seria permitida, sem consentimento dos interessados, com observância do princípio da proporcionalidade ( 1 ). Afigura-se que não se compagina com o princípio da proporcionalidade a devassa da intimidade da vida privada de cada um dos utentes das consultas de nutrição o hipotético interesse público de detectar situações em que poderá haver cobrança de € 3,15 euros de IVA em facturas de €



15,00, valor aquele cerca de oito vezes inferior à isenção técnica prevista no artigo 94.º, n.º 4, do CIVA, na redacção da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, actual n.º 5, na redacção da Lei 47/2020, de 24 de Agosto.

A matéria relativa à saúde individual integra-se na reserva da intimidade da vida privada, constitucionalmente garantida (artigo 26.º, n.º 1, da CRP), pelo que a obtenção de informações sobre o estado de saúde dos utentes das consultas de nutrição só seria permitida, sem consentimento dos interessados, com observância do princípio da proporcionalidade ( 1 ). Afigura-se que não se compagina com o princípio da proporcionalidade a devassa da intimidade da vida provada de cada um dos utentes das consultas de nutrição o hipotético interesse público de detectar situações em que poderá haver cobrança de € 3,15 euros de IVA em facturas de € 15,00, valor aquele cerca de oito vezes inferior à isenção técnica prevista no artigo 94.º, n.º 4, do CIVA, na redacção da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, actual n.º 5, na redacção da Lei 47/2020, de 24 de Agosto.

(...)

***Para além disso, a decisão do TJUE é proferida «sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio», pelo que deixa aos Tribunais Nacionais a tarefa de averiguar se as consultas de nutrição têm ou não finalidades terapêuticas e, no caso em apreço, este Tribunal Arbitral considerou provado que parte das consultas com os códigos SDIET tinham essa finalidade. Por isso, a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido de que nenhuma dessas consultas com Código SDIET tinha finalidades terapêuticas enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto, que, por si só, justifica a anulação das liquidações impugnada, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.»<sup>27</sup>***

## **2. Apreciação do Acórdão uniformizador de jurisprudência**

O aludido Acórdão uniformizador do STA teve por objecto mediato a decisão arbitral proferida no Processo n.º 264/2019-T, de 29 de Maio de 2020, que correu termos no Tribunal Arbitral constituído no âmbito do CAAD, que julgou improcedente o pedido de pronúncia arbitral com vista à declaração de ilegalidade dos actos de liquidação

---

<sup>27</sup> O bold é nosso.



adicional de IVA. Este Acórdão teve por fundamento a oposição entre a referida decisão arbitral recorrida (Acórdão Recorrido) e a decisão arbitral proferida em 14 de Junho de 2019 (Acórdão Fundamento), no âmbito do processo que correu termos também em Tribunal Arbitral constituído no âmbito do CAAD sob o n.º 373/2018-T.

## **2.1. Do preenchimento dos requisitos de admissibilidade do recurso de uniformização**

No que toca aos requisitos de admissibilidade de acórdão uniformizador de jurisprudência, cumpre desde logo notar a este propósito que, tal como se faz notar no referido Acórdão do STA, *“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 subsunção 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.”<sup>28</sup>*

Como se invoca, “***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.***”<sup>29</sup>

Tal como se invoca mais detalhadamente quanto à identidade da questão de facto, “*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*

---

<sup>28</sup> O bold é nosso.

<sup>29</sup> O bold é nosso.

*ginásio. Não merecendo, por isso, tratamento fiscal distinto da prestação principal. E a decisão arbitral fundamento respondeu 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 carácter 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.”* <sup>30</sup>

**Ora, desde logo entendemos que tal identidade ou similitude não se verifica quanto aos factos que, a nosso ver, deverão ser tidos como determinantes para os devidos efeitos, não se podendo assim falar de uma “situação de facto substancialmente idêntica”, não obstante se encontrar subjacente idêntica questão de direito.**

**Com efeito, salvo o devido respeito, entendemos que, apesar de em ambas as situações estarem em causa prestações de serviços de nutricionistas, as situações de facto em causa não são comparáveis pelo que, em nosso entendimento, não deveria desde logo o STA ter concluído pela admissibilidade do recurso.**

Termos em que não se pode concluir que “*resulta das duas decisões, uma patente contradição quanto à mesma questão fundamental de direito*”, isto porque, pura e simplesmente, estamos perante distintas situações fácticas. Não se poderá assim afirmar que se mostram “*.... 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.*” **Desde logo, salvo o devido respeito, tal asserção parece cair no erro de considerar que existe em ambas as situações uma prestação de serviços principal – o exercício físico, pressupondo-se que os serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo seriam acessórios não tendo suficiente autonomia.**

**Como vimos, tal falácia foi ultrapassada pelo próprio TJUE no Caso *Frenetikexito*, estando nós, regra geral, perante prestações de serviços autónomas.**

**Neste contexto, importa desde logo ter em consideração que, em geral, a prestação de serviços de nutricionismo se distingue claramente das prestações de serviços de prática de actividades físicas, questão que resulta clara no Caso *Frenetikexito*, tratando-se de prestações de serviços autónomas e que, enquanto tal, merecem**

---

<sup>30</sup> O bold é nosso.

**tratamento distinto em sede de IVA. Cada caso é um caso que merece análise cuidada.**

A prestação de serviços de nutricionismo tem um fim em si mesmo, existindo inclusive utentes de ginásios que apenas frequentam consultas de nutricionismo, sendo livres de escolher qual a entidade a quem devem recorrer para o efeito. E acrescente-se que o facto de o ginásio eventualmente incluir num pacote único ambas as prestações de serviços em nada poderá alterar tal conclusão nem, tão pouco, levar à conclusão que estamos em ambos os casos perante prestações de serviços de natureza «sanitária», como parece fazer querer o Tribunal.

O que estava em causa no Acórdão Recorrido era, basicamente, a seguinte situação, de acordo com os factos dados como provados ora citados pelo STA e para o efeito tidos como relevantes:

- a) 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;
- b) 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;
- c) 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.

Faz-se mesmo esta afirmação no RIT, “*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, conclui-se que a facturação da prestação de serviços de nutrição não beneficia da isenção prevista no n.º 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 actividade 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.

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

De salientar que, tal como se constata no Acórdão do STA, *“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”*. Isto é, a situação no Acórdão Recorrido, tendo em consideração a especificidade factual subjacente, foi decidida com fundamento na doutrina e na jurisprudência das prestações de serviços principais *versus* prestações de serviços acessórias.

Ora, cumpre salientar que é a própria Árbitra subscritora deste Acórdão que no fundo subscreve o entendimento do tratamento das operações principais *versus* acessórias, que no final faz a seguinte ressalva, reconhecendo que cada caso é um caso: *“...o que antecede não se opõe ao Douto Parecer da Sra. Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, junto aos autos pela Requerente. Com efeito, o que aí se*

*conclui é que tudo depende, sempre, das circunstâncias de cada caso, e que determinados elementos, a estarem reunidos, serão indícios da existência de prestações autónomas e independentes. No nosso caso, porém, dos indícios ali identificados nenhum vem a confirmar-se ser demonstrativo da autonomia da prestação de serviços de nutrição. Até mesmo o da existência de instalações adequadas que, como resulta provado, nos autos, são de muito parca exigência e até, a nosso ver, se confundem (no sentido em que podem coincidir) com as instalações utilizadas pelos PTs nas avaliações que fazem – desde logo a balança de bioimpedância, que é utilizada para os mesmos fins em ambas as situações, como se conhece.”*

Tal como se conclui no Acórdão do STA, “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).”

**Ora, sucede que os referidos indícios das prestações autónomas e independentes a que alude a Árbitra do Acórdão Recorrido são, de acordo com os factos dados como provados, distintos em ambos os casos e nos demais casos julgados no Tribunal Arbitral. Cada caso é um caso e deve merecer a devida atenção enquanto tal.**

Vejamos.

No Acórdão Fundamento estava em causa, essencialmente, a situação seguinte, de acordo com os factos dados como provados e que para o efeito são tidos por relevantes:

- a) No exercício da sua actividade, a Requerente proporciona aos seus sócios a prática de ginásio e diversos outros serviços, como SPA, Restauração, Fisioterapia, Estética e Massagem;
- b) 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;
- c) 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 actividade, nos quais são realizadas as consultas de nutrição;

d) As expressões “dietista” e “nutricionista”, “dietéticos” e “nutricionais” são utilizadas pela Requerente de forma indistinta para designar respectivamente os profissionais e os serviços relativos à nova área de actividade 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.

Tal como se nota no Acórdão Fundamento, *“Está em causa uma única questão jurídica que respeita à qualificação das prestações de serviços de nutrição como acessórias em relação aos serviços de utilização de instalações desportivas, por parte dos clientes da Requerente. O carácter acessório de tais serviços (nutrição), invocado pela AT e contestado pela Requerente, implica(rá) a sua perda de autonomia e o correspondente enquadramento na prestação dita “principal” [serviços de ginásio], deixando de ser abrangidos pela isenção de IVA.*

(...-)

*Os serviços de nutrição inserem-se, desta forma, na prestação de cuidados de saúde, sendo a sua área de atuação a alimentação humana, com o objetivo de prevenir e tratar as doenças associadas a uma incorreta alimentação, em linha com as políticas de saúde promovidas pelo Governo e por organizações com competências na área, como a Organização Mundial de Saúde.”*

Como se salienta na decisão, *“quer a nível internacional, quer a nível nacional o nutricionismo e a prática de atividade física são vistos individualmente como imprescindíveis para a implementação de estratégias transversais para a promoção da saúde pública numa ótica de complementaridade para a adoção de estilos de vida saudáveis e não de acessoriedade, consubstanciando-se neste contexto a obesidade como um dos grandes flagelos do século XXI.*

*A prestação de serviços de aconselhamento nutricional através de consultas presenciais ou por meios telemáticos é, nos termos da legislação acima referida, enquadrável no âmbito da prestação de serviços paramédicos e, em consequência, subsumível à norma de isenção de IVA constante do artigo 9.º, 1) do CIVA.*

*O Tribunal de Justiça esclarece ainda que a finalidade terapêutica não tem de ser compreendida numa aceção particularmente restrita, considerando que as prestações efetuadas para fins de prevenção, que visem proteger a saúde humana, também são abrangidas.”*

Termos em que se conclui que, *“No caso concreto, as consultas de nutricionismo prestadas pela Requerente consubstanciam prática clínica e foram realizadas por*



*profissionais de saúde, nutricionistas, por aqueles contratados e inscritos na respetiva ordem profissional, com observância das regras definidas pelo legislador nacional. É inequívoco que tais serviços visam a proteção da saúde dos clientes, numa conceção holística do conceito de saúde que reclama a promoção de estilos de vida saudáveis e uma abordagem multissetorial que conjuga, entre outros fatores, um regime alimentar adequado com atividade física.*

*Desta forma, encontram-se reunidos os requisitos indispensáveis e suficientes à aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 9.º, 1) do CIVA, que transpõe o artigo 132.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA, nos termos preconizados pela jurisprudência europeia e pelo Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (“TCA Sul”), de 23 de março de 2010, processo n.º 3816/10.*

*Relativamente ao facto de nem sempre esses serviços serem efetivamente utilizados pelos clientes subscritores, tal não significa a descaracterização dos mesmos e a consequente perda do regime de isenção. Conforme assinalado por CLOTILDE CELORICO PALMA no parecer supra citado “[a] partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e faturado, deve, como tal, de acordo com as regras do IVA, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir a frequentar alguma consulta (à semelhança do que se verifica, por exemplo, em relação aos serviços de prática de atividades físicas).”*

*Aliás, a questão que se poderia colocar a este propósito não seria a de tais serviços passarem a ser tributados em IVA, por não terem sido utilizados, mas, ao invés, a de não serem sequer sujeitos a imposto, porque precisamente não foram prestados (com a eventual restituição da remuneração paga pelos clientes). Em qualquer caso, esta última hipótese não procede, porque o serviço em causa consiste na disponibilização das consultas, pelo que se considera prestado com essa disponibilização, tal como sucede, entre outros, com os serviços de ginásio, telecomunicações ou de transporte aéreo.*

*Neste sentido, se pronunciou o Tribunal de Justiça, designadamente nos casos Air France-KLM, C-250/14, de 23 de dezembro de 2015, e MEO, C-295/17, de 22 de novembro de 2018. Segundo o tribunal europeu, com a assinatura do contrato de prestação de serviços o cliente adquire o direito de beneficiar do “cumprimento das obrigações decorrentes do contrato, independentemente de o cliente exercer esse direito. Assim, o prestador de serviços efetua essa prestação quando coloca o cliente*



*em condições de beneficiar da mesma, pelo que a existência do supramencionado nexo direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito”.*

*Conclui-se, desta forma, que o facto de os clientes por vezes não usufruírem dos serviços contratados não implica que se considere que a prestação de serviços não foi realizada pelo prestador e/ou que a qualificação desses serviços e respetivo regime de IVA sofram modificações.”*

**Isto é, no Acórdão Recorrido, de acordo com os factos provados, os utentes dos serviços de nutricionismo frequentavam as consultas para efeitos de perda de peso - “...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.”**

**Ora, sucede que, distintamente no caso do Acórdão Fundamento, sendo distintos os factos, nem sequer se pôs em causa a natureza acessória dos serviços de nutricionismo precisamente dados os factos em apreço.**

**Esta é a grande diferença entre ambos os casos que os torna totalmente diferentes – enquanto no caso do Acórdão Recorrido estamos perante operações em que, de acordo com os factos provados, não está em causa a prevenção de doenças, no Acórdão Fundamento estão em causa actos que, de acordo com os factos provados, visam precisamente a prevenção ou tratamento de doenças. E os factos fazem toda a diferença, diferença esta que, a nosso ver, não deveria ter permitido a prolação de Acórdão uniformizador, embora, como iremos ver, a decisão final assegure precisamente a existência de tais diferenças e a concessão de distintos tratamentos para efeitos da isenção de IVA que nos ocupa.**

## **2.2 Das conclusões do Acórdão**

Como se nota no Acórdão do STA, no Acórdão Recorrido propugna-se que não deve ser feita uma interpretação estritamente objectiva da referida norma de isenção, mas deve-se sim atender à 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).

Por sua vez, no Acórdão Fundamento, invocando-se, a nosso ver correctamente e em conformidade com a jurisprudência do TJUE a que fizemos supra alusão, 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). Para este efeito, 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”*, tendo-se decidido 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.

Ora, o Acórdão Fundamento sustenta-se, adequadamente, na jurisprudência clara do TJUE, com especial relevo para o aludido Caso *Kugler*.

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 (accessoriedade).

No Acórdão Fundamento, atentos os factos em causa dados como provados, 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 à 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.

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, de 1 de Dezembro de 2005, proferido no Processo C-394/04.

É pois neste contexto que o STA decide da seguinte forma: “Ora (*cfr. 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. Cfr. 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.”<sup>31</sup>*

---

<sup>31</sup> O bold é nosso.

Assim se conclui, *a final*, como vimos, que “*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.*” <sup>32</sup>

Apesar de, como começámos por referir, em nosso entendimento não dever ter sido admitido o recurso de uniformização de jurisprudência dado estarmos perante situações factuais distintas, afigura-se-nos que a decisão do STA vai no sentido correcto ao se circunscrever concretamente às situações em que “*...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.*”

**Neste contexto, em nosso entendimento poderemos retirar as seguintes ilações do Acórdão do STA:**

- a) O Acórdão parece seguir o mesmo raciocínio do Tribunal Arbitral no caso do Acórdão Recorrido, ao se referir à prática “*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*”, ou seja, à teoria das prestações de serviços principais *versus* acessórias;
- b) **Tal como o Acórdão do TJUE proferido no Caso *Frenetikexito*, não se exclui, no sentido da jurisprudência comunitária, a natureza terapêutica dos serviços prestados por nutricionistas nos ginásios;**
- c) **Com efeito, desde que os mesmos se destinem a prevenir, tratar ou reparar problemas de saúde, não se pode retirar das conclusões do Acórdão do STA**

---

<sup>32</sup> O bold é nosso.

que, em geral, os serviços de aconselhamento/consultas de nutrição se encontrem desprovidos de fins terapêuticos;

- d) O que o Acórdão do STA vem excluir da aludida natureza terapêutica e, consequentemente, da isenção prevista no n.º1 o artigo 9.º do CIVA, são serviços de nutrição, que, como no caso do Acórdão Recorrido, estando em causa *“uma actividade principal de prestação de serviços de acompanhamento de atividades desportivas em ginásios”*, se limitam à *“... 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.”*;
- e) Ora, cada caso é um caso, pelo que importa cuidadosamente aferir se estamos perante serviços de nutricionismo com carácter terapêutico, o que, como concluímos no nosso Parecer de 19 de Março de 2021, se deve fazer tendo em conta se a actividade de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestada em ginásios, é exercida por profissionais devidamente habilitados que envolvam a prática de actos de prevenção e/ou de tratamento de patologias relacionadas com a saúde, em cumprimento do disposto na Norma de Atuação Profissional da Ordem dos Nutricionistas (NOP 002/2019)<sup>11</sup>, como o aconselhamento nutricional, a elaboração de um plano alimentar personalizado, a análise da composição corporal, do historial clínico e do modo de vida do utente, bem com medições biométricas, devendo ser vista, enquanto tal, como um acto terapêutico isento de IVA nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA.

Pelo que, resulta evidente que não se poderá aplicar a jurisprudência deste Acórdão do STA a todas aquelas situações em que, comprovadamente, os serviços de nutrição prestados nos ginásios se revistam de fins terapêuticos, consubstanciando-se em prestações de serviços que tenham por objectivo prevenir, diagnosticar, tratar e, se possível, curar doenças ou anomalias de saúde.

**Caso se entendesse erroneamente que o Acórdão do TJUE e o Acórdão do STA decidiram em termos gerais que todas prestações de serviços de aconselhamento/consultas de nutrição prestadas em ginásios não têm fins terapêuticos, incorrer-se-ia num erro grosseiro de interpretação de tais decisões, com graves consequências não só das características e do nível do funcionamento deste imposto, como igualmente da razão de ser da profissão de nutricionista.**

Com efeito, desde logo se poria em causa a razão de ser das isenções em apreço tal como foram concebidas ao nível do Direito da União Europeia – tornar acessíveis os serviços de saúde.

Tal raciocínio iria contra toda a jurisprudência clara do TJUE nesta sede.

Tal raciocínio seria gerador de graves discriminações, pondo em causa um tratamento igual de realidades similares e, consequentemente, o princípio básico da neutralidade que rege este imposto.

Efectivamente questiona-se desde logo qual a diferença existente entre uma consulta de nutrição prestada em farmácias, supermercados ou clínicas e as prestações de serviços idênticas prestadas nos ginásios se estivermos perante profissionais devidamente habilitados e inscritos na respectiva Ordem que sigam as instruções emitidas para o efeito. É simplesmente o facto de serem prestadas nos ginásios?

Tal raciocínio põe em causa a definição de saúde, pondo em risco as adequadas condições da sua devida salvaguarda, numa época em que as doenças da obesidade, doenças cardíacas e a COVID 19 reivindicam cada vez especiais cuidados alimentares.

Tal raciocínio põe em causa o sector da saúde no seu todo e não apenas os nutricionistas. Mas, em especial no tocante aos nutricionistas, afecta seriamente a dignidade destes profissionais e a natureza das suas funções assim como a sua empregabilidade.

**Termos em que reiteramos o nosso entendimento de que a actividade de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestada em ginásios, realizada por profissionais devidamente habilitados que envolvam a prática de actos de prevenção e/ou de tratamento de patologias relacionadas com a saúde, em cumprimento do disposto na Norma de Atuação Profissional da Ordem dos Nutricionistas (NOP 002/2019)<sup>11</sup>, como o aconselhamento nutricional, a elaboração de um plano alimentar personalizado, a análise da composição corporal, do historial clínico e do modo de vida do utente, bem com medições**

biométricas, só pode ser vista como um acto terapêutico isento de IVA nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA.

Só assim se pode respeitar o entendimento que, como vimos, tem vindo a ser adoptado pelo TJUE na área da saúde em geral, fazendo-se respeitar o princípio da neutralidade em sede deste imposto que, nomeadamente, postula que prestações de serviços idênticas devem ter um tratamento idêntico.

Não é pelo facto de tais serviços serem prestados em ginásios ou não serem realizados pelo facto de os utentes faltarem às consultas que as nossas conclusões devem ser distintas.

#### IV – CONCLUSÕES

Do que vem sendo dito retiramos as seguintes conclusões principais:

1. O IVA é um imposto de matriz comunitária, encontrando-se harmonizado na União Europeia, existindo um sistema comum deste tributo nos 27 Estados membros actualmente acolhido na denominada Directiva IVA, tendo o Direito da União Europeia supremacia sobre o Direito interno.

2. De acordo com o disposto no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA, os Estados membros isentam as seguintes operações: “c) *As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa;*”

3. Este normativo foi entre nós transposto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, com a epígrafe «Isenções nas operações internas», que determina o seguinte:

*“Estão isentas do imposto:*

*1) As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas [...]* ”

4. Para efeitos da concessão da isenção prevista entre nós no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, devemos estar em presença de dois requisitos cumulativos tal como têm vindo a

ser interpretados pelo TJUE, a saber: (i) Estamos perante serviços de assistência; (ii) Prestados por paramédicos no exercício da respectiva profissão.

5. Para aferir se os serviços de aconselhamento/consultas de nutrição prestados por nutricionistas nos ginásios se enquadram na referida isenção importa *a priori* atender-se desde logo à sua razão de ser – o não encarecimento das prestações de serviços de saúde devidamente reconhecidas como essenciais.

6. As isenções previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º do CIVA, em conformidade com as regras da Directiva IVA e com a interpretação que das mesmas tem vindo a ser feita pelo TJUE e tal como a AT e os nossos tribunais têm vindo a reconhecer, abrangem as actividades que tenham por objectivo diagnosticar, tratar e, se possível, curar as doenças ou anomalias de saúde, aplicando-se independentemente de os serviços serem prestados por uma pessoa singular ou colectiva, bem como da finalidade lucrativa ou não do exercício dessas actividades, do facto de se recorrer ou não a subcontratação para o efeito e do local onde são exercidas.

7. Com efeito, o conceito de assistência médica tem vindo a ser interpretado de forma ampla pelo TJUE - a prestação em causa para poder ser isenta tem de prosseguir um objectivo terapêutico, incluindo quer o diagnóstico quer o tratamento, abrangendo-se quer as prestações de assistência médica curativa quer as de assistência preventiva.

8. No nutricionismo o aspecto terapêutico no sentido da prevenção ou da reparação está claramente em primeiro plano.

9. No caso do nutricionismo, está desde logo em causa o valor público constitucionalmente protegido do acesso à saúde, prestando serviços terapêuticos quer ao nível da prevenção quer ao nível da cura.

10. O nutricionismo é uma actividade exercida por profissionais devidamente habilitados, com estudos superiores ao nível da licenciatura, contribuindo indiscutivelmente para a efectiva promoção da saúde pública e para a adopção de estilos de vida saudáveis.



11. Ora, cada vez mais os ginásios se têm vindo a assumir, atento o panorama internacional e nacional descrito, como espaços integrados de saúde, ultrapassando a velha ideia de espaços restritos à práticas de educação física. Assim, para além dos tradicionais serviços de actividades físicas, impõe-se a prestação de outros serviços numa óptica de complementaridade, nomeadamente de aconselhamento/consultas de nutricionismo, tal como a OMS e a UE, entre outras instâncias, e o Governo português têm vindo a salientar e a recomendar.

12. Nas sessões de aconselhamento/consultas de nutricionismo, sejam elas realizadas em hospitais, clínicas, consultórios privados, farmácias ou consultórios de ginásios, está em causa, regra geral, a actuação de um profissional licenciado e inscrito na Ordem dos Nutricionistas que presta inequivocamente um serviço de saúde pública, quer na óptica da prevenção quer da cura.

13. Precisamente o que se visa com as consultas de nutricionismo é proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas, no sentido referido, sendo em regra preenchido previamente um inquérito de natureza médica de forma ao aconselhamento ser feito em função das patologias de que o utente/doente sofre ou poderá vir a sofrer, traçando-se resultados que carecem de um acompanhamento especializado na área da saúde, em conformidade com as instruções emitidas pela Ordem dos Nutricionistas.

14. Este é o seu principal objectivo ao prestar os seus serviços, como sejam de aconselhamento nutricional, proceder à elaboração de um plano alimentar personalizado, analisar a composição corporal, o historial clínico e o modo de vida do utente, bem com a medições biométricas.

15. Os nutricionistas procedem à prática de tais actos tendo em vista a saúde dos utentes, seja num estabelecimento de saúde, numa farmácia ou num ginásio, tendo em vista, claramente, um objectivo terapêutico no sentido que, como vimos, tem vindo a ser acolhido pelo TJUE.

16. Não é pelo facto de tais serviços serem prestados num ginásio e não em ambiente hospitalar que poderemos alterar as nossas conclusões, não existindo qualquer diferença entre um serviço de um nutricionista prestado em ambiente hospitalar ou numa farmácia

e um serviço de um nutricionista prestado num ginásio, estando nós perante o mesmo tipo de serviço com a diferença de ser prestado em locais distintos.

17. Em ambos os casos estamos na substância perante a prática do mesmo tipo de actos que visam o mesmo tipo de finalidade, tendo um escopo terapêutico independentemente do objectivo pessoal do utente/paciente.

18. Em pleno século XXI não restam quaisquer dúvidas sobre a relevância das consultas de nutrição como um factor imprescindível para prevenir e combater as mais nocivas doenças que afectam a humanidade, como o cancro, a obesidade, as doenças cardiovasculares, a diabetes e, mais recentemente, a Covid-19.

19. Se dúvidas existissem, a Organização Mundial da Saúde, a OCDE, a UE e, entre nós, as mais diversas acções e planos dos Governos, nomeadamente o Programa Nacional para a Promoção da Alimentação Saudável da Direcção-Geral da Saúde de 2017, não deixariam margem para qualquer dúvida – é impossível falar numa vida saudável sem mencionar a alimentação, uma vez que hábitos alimentares saudáveis são importantes para a prevenção ou o surgimento de doenças, com especial ênfase agora para os problemas da pandemia da Covid-19.

20. Não poderemos, pois, partir do pressuposto, perante consultas de nutricionismo, que estamos perante uma prestação de serviços sem fins terapêuticos e, como tal, não isenta para efeitos do disposto no artigo 9.º n.º 1 do CIVA.

21. A actividade de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestada em ginásios, realizada por profissionais devidamente habilitados que envolvam a prática de actos de prevenção e/ou de tratamento de patologias relacionadas com a saúde, em cumprimento do disposto na Norma de Atuação Profissional da Ordem dos Nutricionistas (NOP 002/2019)<sup>11</sup>, como o aconselhamento nutricional, a elaboração de um plano alimentar personalizado, a análise da composição corporal, do historial clínico e do modo de vida do utente, bem com medições biométricas, só pode ser vista como um acto terapêutico isento de IVA nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA.

22. Foi aliás neste sentido que foram exaradas a maioria das decisões proferidas pelo Tribunal Arbitral, interpretando bem a jurisprudência do TJUE emanada do Caso *Frenetikexito*, conforme se poderá constatar da leitura e análise da tabela anexa, quer na perspectiva da relação autónoma das prestações de serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo, quer na perspectiva da sua natureza terapêutica.

23. Só assim se pode respeitar o entendimento que, como vimos, tem vindo a ser adoptado pelo TJUE na área da saúde em geral, fazendo-se respeitar o princípio da neutralidade em sede deste imposto que, nomeadamente, postula que prestações de serviços idênticas devem ter um tratamento idêntico.

24. No Acórdão uniformizador de jurisprudência do STA ora em análise as situações analisadas, conforme os factos dados como provados, eram distintas, pelo que, naturalmente, conduziram a distintas conclusões.

25. Em nosso entendimento, do aludido Acórdão uniformizador de jurisprudência do STA não se poderá concluir em geral que os serviços prestados por nutricionistas nos ginásios não revestem natureza terapêutica.

26. O próprio Acórdão delimita a nosso ver, conscientemente, a sua ilação, ao decidir que, *“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.”*

27. Isto é, desde que os serviços de acompanhamento nutricional prestados, através de profissional certificado, habilitado e contratado para esse efeito, se destinem a prevenir, tratar ou reparar problemas de saúde, não se pode retirar das conclusões do Acórdão do

STA que, em geral, os serviços de aconselhamento/consultas de nutrição se encontrem desprovidos de fins terapêuticos.

28. O que o Acórdão do STA vem excluir da natureza terapêutica são serviços de nutrição, que, como no caso do Acórdão Recorrido, se parecem reconduzir a serviços acessórios à actividade principal da prática desportiva, uma vez 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.”

29. Ora, cada caso é um caso, pelo que importa cuidadosamente aferir em cada situação se estamos efectivamente perante serviços de nutricionismo com carácter terapêutico.

30. Caso se entendesse erroneamente que o Acórdão do STA decidiu em termos gerais que todas prestações de serviços de aconselhamento/consultas de nutrição prestadas em ginásios não têm fins terapêuticos, incorrer-se-ia num erro grosseiro de interpretação de tal decisão, com graves consequências não só ao nível das características e do funcionamento deste imposto, como igualmente da razão de ser da profissão de nutricionista, questionando-se desde logo qual a diferença existente entre uma consulta de nutrição prestada em farmácias, supermercados ou clínicas e as prestações de serviços idênticas prestadas nos ginásios se estivermos perante profissionais devidamente habilitados e inscritos na respectiva Ordem que sigam as instruções emitidas para o efeito.

**Termos de acordo com os quais se conclui que não se poderá aplicar a jurisprudência deste Acórdão uniformizador do STA a todas aquelas situações em que, comprovadamente, os serviços de nutrição prestados nos ginásios, sendo autónomos dos serviços de prática desportiva, se revistam de fins terapêuticos, consubstanciando-se em prestações de serviços que tenham por objectivo prevenir, diagnosticar, tratar e, se possível, curar doenças ou anomalias de saúde.**

g

Lisboa, 29 de Novembro de 2021

Clotilde Celorico Palma



Doutora em Ciências Jurídico Económicas pela Faculdade de Direito da Universidade  
de Lisboa

Professora Coordenadora do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de  
Lisboa

Professora do Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de  
Direito da Universidade de Lisboa

Consultora da Comissão Europeia para a Reforma do IVA