



PARECER

I. PEDIDO

Vem a AGAP - Associação de Empresas de Ginásios e Academias de Portugal, solicitar-nos um Parecer sobre o enquadramento em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) dos serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestados pelos ginásios.

Em causa está, concretamente, aferir se a prestação de tais actividades se encontra isenta deste imposto. Vejamos, pois, o que se nos oferece dizer.

II. FACTOS

Há diversos ginásios que têm vindo a adoptar um conceito integrado de saúde, em consonância com as directrizes internacionais e internas, tendo vindo a proporcionar aos seus utentes serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo para além dos tradicionais serviços de educação física, numa óptica de promoção de estilos de vida saudáveis. Para o efeito disponibilizam consultas de nutricionismo pelas quais cobram valores sobre os quais entendem não ser de liquidar IVA, dado estar em causa uma actividade isenta ao abrigo do disposto no artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Os ginásios dispõem de diversos tipos de acesso e de utilização dos serviços que prestam, com diferentes graus de abrangência, existindo vários conjuntos/pacotes de serviços. Há casos em que os pacotes/cartões incluem o serviço de apoio nutricional e outros não, sendo os clientes livres de fazer as suas opções, inclusive de optar pelos serviços de aconselhamento/consultas de nutrição em singelo.

As práticas adoptadas no sector são diferenciadas, existindo ginásios que facturam separadamente tais prestações de serviços e outros que procedem a uma única facturação conferindo, nesse caso, distinto tratamento a ambas as operações – aplicação da taxa normal do IVA às práticas de actividades físicas e isenção às aconselhamento/consultas de nutricionismo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) tem vindo a entender que a prestação de serviços de nutricionismo, em algumas circunstâncias, se deve qualificar como acessória da prestação de serviços da prática de actividades físicas, nomeadamente atendendo aos valores em causa, pelo que, de acordo com as regras do CIVA, deve seguir o tratamento da operação principal e ser tributada à taxa geral do imposto.

Por outro lado, tem ainda a AT posto em causa o facto de alguns ginásios cobrarem um pacote de serviços de práticas desportivas e de nutricionismo, entendendo que, pelo facto de os utentes não virem a utilizar tais serviços estes, na realidade, não são prestados.

Tem igualmente a AT posto em causa o facto de a actividade de nutricionismo se configurar sempre como uma actividade com fins terapêuticos para efeitos deste imposto, pelo que não seria de aplicar a aludida isenção.

III. ENQUADRAMENTO

Tendo em vista o pedido que nos foi feito, iremos iniciar a nossa análise por uma caracterização da actividade de nutricionismo bem como da profissão de nutricionista, seguindo-se uma explanação do tratamento que a AT entende ser de conferir ao respectivo exercício.

Iremos igualmente focalizar a nossa análise na questão das operações principais *versus* operações acessórias, dada a relevância que assume no caso concreto

Dado estarmos, como é sabido, perante o imposto mais harmonizado da União Europeia, iremos aferir da bondade do tratamento aplicável pela AT tendo em consideração as regras do Direito da UE que regem este tributo, bem como a interpretação que o Tribunal de Justiça da UE (TJUE) tem vido a fazer neste contexto.

Sendo o IVA um imposto de matriz comunitária, encontrando-se harmonizado na União Europeia existindo um sistema comum deste tributo nos 28 Estados membros actualmente acolhido na denominada Directiva IVA¹, e tendo o Direito da União Europeia supremacia sobre o Direito interno, o que nos diz então o Direito da UE?

E qual deverá ser a correcta interpretação e aplicação das regras do IVA conforme a jurisprudência do TJUE?

É o que propomos analisar de seguida, sendo certo que, como inevitavelmente iremos concluir: (i) As prestações de serviços realizadas pelos nutricionistas têm fins terapêuticos; (ii) Uma vez configuradas como autónomas em relação às demais prestações de serviços efectuadas pelos ginásios, v.g, prática de actividade física, as prestações de serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo devem ser isentas de IVA.

A concluir-se de forma distinta estaremos perante uma violação das regras que regem este imposto ao nível do Direito da UE.

1. O nutricionismo como uma actividade reconhecida na área da saúde

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 éticos².

¹ 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).

² Esta classe profissional deve cumprir o Código Deontológico da Ordem dos Nutricionistas.

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 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.

Com efeito, vivemos numa era em que se reúnem esforços dos diversos países e das mais diversas áreas para combater a doença da obesidade, um grave problema de saúde pública, que se transformou numa verdadeira epidemia global.

Caso não sejam adoptadas medidas, calcula-se que mais de 50% da população mundial será obesa em 2025, pelo que a obesidade é considerada pela Organização Mundial de Saúde (OMS) como a epidemia global do século XXI.

Portugal está fortemente empenhado nessa acção.

1.1 Enquadramento internacional

São diversas as acções adoptadas e implementadas a nível internacional para prevenir e combater os problemas relacionados com uma nutrição deficiente para promover estilos de vida saudáveis, numa óptica integrada de saúde a par do exercício físico.

Portugal é signatário da Carta Europeia para a Luta contra a Obesidade, subscrita pelos Estados membros da Organização Mundial de Saúde (OMS), a 16 de Novembro de 2006, em Istambul.

A Carta tem por objectivo potenciar a acção contra a obesidade em toda a Região Europeia da OMS, pretendendo estimular e influenciar as políticas nacionais e a acção regulamentadora, incluindo a legislação e os planos de acção.

Como se sublinha na Carta Europeia de Luta contra a Obesidade, *“A epidemia da obesidade representa um dos mais graves desafios para a saúde pública na Região Europeia da OMS. A prevalência da obesidade aumentou para o triplo nos últimos vinte anos. Metade da população adulta e uma criança em cada cinco, na Região Europeia da OMS sofrem de peso excessivo. Destes, um terço já podem ser considerados obesos e a proporção aumenta diariamente. O peso excessivo e a*

obesidade contribuem para uma grande proporção de doenças não contagiosas, diminuindo a esperança da vida e resultando numa deterioração da qualidade da vida. Anualmente, mais de um milhão de mortos na Região resultam de doenças relacionadas com sobrecarga ponderal.”³

É especialmente preocupante a tendência do aumento da obesidade em crianças e adolescentes, sendo actualmente dez vezes mais alta do que em 1970.

A obesidade tem efeitos nocivos sobre a economia e o desenvolvimento sociais (devido à perda de vidas, da produtividade e respectiva receita). A obesidade e o excesso de peso em adultos são responsáveis por até 6% da despesa relacionada com os cuidados de saúde na Região Europeia e ainda implicam, pelo menos, o dobro de custos indirectos.

As pessoas mais afectadas pelo excesso de peso e obesidade estão nos grupos sócio-económicos mais desfavorecidos, facto que, por sua vez, contribui para um aumento de desigualdades no domínio da saúde e outras.

A epidemia tem aumentado nas últimas décadas em virtude de modificações sociais, económicas, culturais e físicas do meio ambiente.

Como se nota na Carta, a epidemia da obesidade é reversível, visando-se “... *moldar sociedades onde os estilos de vida saudáveis relacionados com dieta e actividade física serão a regra, onde objectivos em matéria de saúde se enfileirem com aqueles relacionados com a economia, a sociedade e a cultura e onde opções saudáveis sejam mais acessíveis e fáceis para os indivíduos.*”⁴

Tal como se salienta, “*Um plano de acção europeu, incorporando a nutrição e actividade física, deve transformar em acção os princípios e enquadramento previstos na Carta em pacotes de acção específica e mecanismos de acompanhamento.*”⁵

Neste contexto prevê-se um conjunto de princípios base que devem orientar a acção a empreender na Região Europeia da OMS, realçando-se que a vontade política e de chefia a alto nível e um total compromisso governamental são determinantes.

³ Cfr. Ponto 1.1 da Carta Europeia da Luta contra a Obesidade. O negrito é nosso.

⁴ Cfr. Ponto 2.1 da Carta Europeia da Luta contra a Obesidade. O negrito é nosso.

⁵ Cfr. Ponto 3.1 da Carta Europeia da Luta contra a Obesidade. O negrito é nosso.

Conforme se começa por enfatizar, ***“Um melhor regime alimentar, acompanhado de actividade física, terá um impacto significativo e, normalmente, rápido sobre a saúde pública, suplantando as vantagens que advêm da redução de excesso de peso e da obesidade.”***⁶

Como medida-chave deve ser promovido um pacote de acções vitais de prevenção: os estados podem querer priorizar certas intervenções deste pacote, em conformidade com quaisquer circunstâncias nacionais relevantes e o seu nível de desenvolvimento político. Como se refere, este pacote incluiria, nomeadamente, ***“a nutrição e educação física nas escolas; facilitar e incentivar a escolha de regimes alimentares melhores e actividade física nos postos de trabalho; o desenvolvimento/melhoramento de linhas de orientação nacionais de regimes alimentares e orientações em relação à actividade física; e mudança de comportamento relacionado a saúde adequado ao individual.”***⁷

Isto é, a nutrição e a actividade física aparecem-nos sempre a par, numa lógica de necessária complementaridade e não, naturalmente, de acessoriedade.

Como se salienta, deve ser dada atenção contínua à prevenção da obesidade em pessoas com excesso de peso e que representem alto risco e ao tratamento da doença da obesidade. As acções específicas neste domínio compreenderiam: a introdução de diagnóstico e tratamento precoces da obesidade em cuidados de saúde primários; a formação de profissionais da saúde na área da prevenção da obesidade, e orientações clínicas relativamente a rastreio e tratamento. Estas medidas compreendem projectos com impacto comprovado no consumo de alimentos mais saudáveis e níveis de actividade física.

A Organização Mundial da Saúde e a Comissão Europeia recomendam a adopção de uma estratégia no âmbito da disponibilidade alimentar, que inclua, designadamente, a reformulação da composição dos produtos alimentares e que envolva os produtores, distribuidores e prestadores de serviços na área da alimentação⁸.

⁶ Cfr. Ponto 2.3.1 da Carta Europeia da Luta contra a Obesidade. O negrito é nosso.

⁷ Cfr. Ponto 2.4.9 da Carta Europeia da Luta contra a Obesidade. O negrito é nosso.

⁸ Neste sentido veja-se *High Level Group on Nutrition and Physical Activity, European Commission. EU Framework for National Initiatives on selected Nutrients*, disponível em: https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/nutrition_physical_activity/docs/euframework_national_nutrients_en.pdf, *World Health Organization. European Food and Nutrition Action Plan 2015-2020. Copenhagen, Denmark: WHO Regional Office for Europe; 2015*, disponível em:



1.2 Enquadramento nacional

Igualmente no nosso país foram adoptadas e estão em curso diversas acções relevantes de prevenção e combate aos problemas decorrentes de uma nutrição deficiente.

Em Portugal estima-se que o impacto dos estilos de vida pouco saudáveis, que incluem o baixo consumo de fruta e hortícolas, o consumo elevado de sal e açúcar e o défice de actividade física, seja muito relevante nos níveis de produtividade e bem-estar da população, para além da significativa associação com a carga de doença, especialmente nos últimos anos de vida⁹.

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.

A Plataforma Contra a Obesidade tem como missão a concretização dos objectivos definidos na Carta Europeia de Luta Contra a Obesidade, subscrita pelos Estados-membros europeus da Organização Mundial da Saúde, entre os quais Portugal.

A Plataforma Nacional contra a Obesidade surge-nos, assim, como uma medida estratégica, assumida politicamente a nível nacional, que visa criar sinergias intersectoriais a nível governamental e da sociedade civil.

http://www.euro.who.int/__data/assets/pdf_file/0003/294474/European-Food-Nutrition-Action-Plan-20152020-en.pdf?ua=1 e *High Level Group on Nutrition and Physical Activity, European Commission. EU Action Plan on Childhood Obesity 2014-2020*. 2014, disponível em: https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/nutrition_physical_activity/docs/childhoodobesity_actionplan_2014_2020_en.pdf.

⁹ 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, *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, 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 e *World Health Organization. Fact Sheet N.º 394: Healthy diet*. 2015.

O XXI Governo Constitucional, no seu programa para a saúde, estabeleceu como prioridade promover a saúde através de uma nova ambição para a saúde pública, defendendo que a obtenção de ganhos em saúde resulta da intervenção nos vários determinantes de forma sistémica, sistemática e integrada, **assumindo como fundamental a política de promoção de uma alimentação saudável.**

A relevância da adopção de uma abordagem multisectorial à saúde é confirmada por estudos recentes que demonstram que os factores ambientais, económicos e sociais, são determinantes fundamentais para a saúde individual e populacional.

O Plano Nacional de Saúde Revisão Extensão a 2020 define como um dos seus quatro eixos estratégicos as «Políticas Saudáveis», prevendo que todos devem contribuir para a criação de ambientes promotores da saúde e do bem-estar das populações.

Neste âmbito, o Governo deu início à implementação de um conjunto de medidas para a prevenção da doença, e, em particular, para a promoção de **hábitos alimentares saudáveis**. Destaca-se, no contexto do Plano Nacional de Saúde, a definição como programas de saúde prioritários as áreas da **promoção da alimentação saudável e da actividade física**, através do Despacho n.º 6401/2016¹⁰, assim como a constituição de uma Comissão Intersectorial para a Promoção da Actividade Física, com o objectivo de elaborar, operacionalizar e monitorizar, um Plano de Acção Nacional para a Actividade Física, através do Despacho n.º 3632/2017¹¹.

Igualmente no âmbito do Despacho n.º 7516-A/2016¹², foram adoptadas medidas relativas à instalação e exploração das máquinas de venda automática das várias instituições do Serviço Nacional de Saúde, fixando, por um lado, um conjunto de produtos ricos em açúcar e sal adicionado cuja venda é proibida, e determinando, por outro lado uma gama de alimentos saudáveis que devem ser disponibilizados. Igualmente através da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2017, o Governo aprovou uma tributação penalizadora do consumo das bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes, de forma a contribuir para a redução do seu consumo, especialmente nos jovens e adolescentes, tendo continuado esta política fiscal através do Orçamento do Estado para 2018.

¹⁰ Publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 94, de 16 de Maio de 2016.

¹¹ Publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 83, de 28 de Abril de 2017.

¹² Publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 108, de 6 de Junho de 2016.

Adicionalmente foram assinados, em 2016, um compromisso de entendimento entre o Ministério da Saúde e as associações representativas da indústria alimentar, visando a redução do volume dos pacotes de açúcar disponibilizados em estabelecimentos comerciais, bem como, em 2017, um protocolo de colaboração entre a Direcção-Geral da Saúde, o Instituto Nacional de Saúde Doutor Ricardo Jorge, I. P., com as associações dos industriais da panificação, pastelaria e similares, no sentido da redução gradual do teor do sal no pão.

No preâmbulo do Despacho n.º 11418/2017¹³, vem salientar-se que *“a adoção de um estilo de vida saudável, que inclui a prática regular de exercício físico e uma boa alimentação, é claramente benéfica para a saúde humana.”*¹⁴

Como se nota, um em cada quatro portugueses possui hipertensão arterial e um em cada dez, diabetes.

Neste contexto, a definição de uma estratégia integrada, que envolva o Ministério da Saúde e os restantes ministérios, bem como os diferentes parceiros intervenientes no sector da alimentação, assume inquestionável relevância, de forma a obter uma redução significativa e sustentável do consumo excessivo de açúcar, sal e gorduras, e promover a disponibilidade dos alimentos enquadrados num padrão alimentar saudável.

Assim, numa lógica de transversalidade da saúde em todas as políticas, através da Deliberação n.º 334/2016, de 15 de Setembro, o Conselho de Ministros criou um Grupo de Trabalho interministerial para a elaboração de uma estratégia integrada para a promoção da alimentação saudável, que vise incentivar o consumo alimentar adequado e a consequente melhoria do estado nutricional dos cidadãos, com impacto directo na prevenção e controlo das doenças crónicas, tendo o mesmo apresentado uma proposta que se aprova com o aludido Despacho - a Estratégia Integrada para a Promoção da Alimentação Saudável (EIPAS).

Como se salienta, actualmente em Portugal os hábitos alimentares inadequados são o factor de risco que mais contribui para o total de anos de vida saudável perdidos pela população portuguesa (15,8 %), e um determinante importante da doença crónica,

¹³ Publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 249/2017, de 29 de Dezembro de 2017.

¹⁴ O negrito é nosso.

representando mais de 86 % da carga de doença no nosso sistema de saúde¹⁵. Estas doenças, no seu todo, são ainda a principal causa de absentismo e incapacidade no trabalho, sendo contribuintes importantes para a baixa produtividade e competitividade nacional e uma ameaça importante à sustentabilidade do sistema da segurança social.

Isto é, resulta claramente do exposto que, quer a nível internacional, quer a nível nacional o nutricionismo e a prática de actividade física são vistos individualmente como imprescindíveis para a implementação de estratégias transversais para a promoção da saúde pública numa óptica de complementaridade para a adopção de estilos de vida saudáveis e não de acessoriedade, consubstanciando-se neste contexto a obesidade como um dos grandes flagelos do século XXI.

2. Caracterização da profissão de nutricionista

O nutricionista é um profissional de saúde que tem como área de actuação a alimentação humana.

Como explicita a Associação Portuguesa de Nutrição, “ *O Nutricionista é o profissional de saúde que desenvolve funções de estudo, orientação e vigilância da alimentação e nutrição, quanto à sua adequação, qualidade e segurança, em indivíduos ou grupos, na comunidade ou em instituições, incluindo a avaliação do estado nutricional, tendo por objectivo a promoção da saúde e do bem-estar e a prevenção e tratamento da doença, de acordo com as respectivas regras científicas e técnicas.* ”¹⁶

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.

Entre nós o acesso à profissão é regulado pela Ordem dos Nutricionistas.

¹⁵ *Direção-Geral da Saúde, Direção de Serviços de Informação e Análise. A Saúde dos Portugueses 2016*, Lisboa: Direção-Geral da Saúde; 2017, disponível em: <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/18278/1/A%20Saúde%20dos%20Portugueses%202016.pdf>

¹⁶ <http://www.apn.org.pt/ver.php?cod=0D0A>. O negrito é nosso.

De acordo com a Lei n.º 51/2010, de 14 de Dezembro, com as alterações que lhe foram conferidas pela Lei n.º 126/2015, de 3 de Setembro - Estatuto da Ordem dos Nutricionistas (doravante EON), para obter a qualificação de membro da Ordem é necessário que sejam licenciados em ciências da nutrição, em dietética ou em dietética e nutrição, que exerçam a profissão de nutricionista¹⁷. Nos termos do artigo 64.º, n.ºs 1 e 2, do mesmo diploma, para a obtenção de cédula profissional, é também necessária a realização de um estágio profissional com a duração de seis meses¹⁸, regulado pelo Regulamento n.º 484/2017, de 12 de Setembro, e ainda, de acordo com o artigo 69.º, n.º 1, da lei supra mencionada, a aprovação em provas de habilitação profissional¹⁹. Além de sujeita a uma regulação do acesso ao exercício da profissão pelo EON, à actividade de nutricionista aplicam-se ainda o Decreto-Lei n.º 261/93, de 23 de Julho e o Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de Agosto.

Em conformidade com o estabelecido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 320/99, ambos os diplomas visam prosseguir a protecção da saúde dos cidadãos, enquanto direito social constitucionalmente consagrado "*(...) através de uma regulamentação das actividades técnicas de diagnóstico e terapêutica que condicione o seu exercício em geral, quer na defesa do direito à saúde, proporcionando a prestação de cuidados por quem detenha habilitação adequada, quer na defesa dos interesses dos profissionais que efetivamente possuam os conhecimentos e as atitudes próprias para o exercício da correspondente profissão*".

O Decreto-Lei n.º 261/93 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.**

¹⁷ Como se determina, "Artigo 2.º Profissionais abrangidos 1 — A Ordem dos Nutricionistas abrange os profissionais licenciados em ciências da nutrição, em dietética e em dietética e nutrição que, em conformidade com o respetivo Estatuto e as disposições legais aplicáveis, exercem a profissão de nutricionista. 2 — A Ordem dos Nutricionistas abrange ainda os profissionais que, estando inscritos como dietistas à data da entrada em vigor da presente lei, mantenham a profissão de dietista."

¹⁸ Nos termos do artigo 64.º, n.ºs 1 e 2 do Estatuto da Ordem dos Nutricionistas determina-se que, "Para a passagem a membro efetivo da Ordem, o respetivo membro tem obrigatoriamente de realizar um estágio profissional orientado, sob supervisão da Ordem. 2 — O estágio profissional tem uma duração de seis meses, nos termos do regulamento de estágio da Ordem."

¹⁹ O artigo 69.º, n.º 1 do EON prevê que, "O título profissional, com a inscrição na Ordem como membro efetivo, depende da aprovação nas provas de habilitação profissional, as quais incluem: a) Apreciação oral do relatório de estágio do candidato, que deve ser acompanhado do relatório do orientador de estágio; b) Prova sobre conhecimentos de deontologia profissional."

A lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de Julho, prevê, no seu item 5, a actividade de dietética. De acordo com a descrição aí prevista, esta actividade compreende a *"Aplicação de conhecimentos de nutrição e dietética na saúde em geral e na educação de grupos 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 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 define os princípios gerais em matéria do exercício das profissões de diagnóstico e terapêutica, sendo considerada igualmente a profissão de dietista.

De referir que 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.

As condições de acesso à profissão estão consagradas no artigo 4.º.

Sublinhe-se, ainda, que para o exercício das profissões é necessário possuir um título profissional, correspondente a uma das designações previstas no artigo 2.º.

O Conselho Nacional das Profissões de Diagnóstico e Terapêutica foi criado como órgão de apoio ao Ministro da Saúde para as questões que dizem respeito ao exercício, formação, regulamentação e controlo das profissões.

3. Quadro legal na Directiva IVA e no CIVA

Como referimos, o IVA é o imposto mais harmonizado da União Europeia²⁰. Caracteriza-se essencialmente por ser um imposto indirecto de matriz comunitária plurifásico, que atinge tendencialmente todo o acto de consumo (imposto geral sobre o consumo)²¹.

Para efeitos da análise da situação que ora nos ocupa, interessa salientar, sobretudo, que estamos perante um imposto geral sobre o consumo com uma matriz comunitária que pretende respeitar o princípio fundamental da neutralidade.

A matriz comunitária do imposto resulta do facto de termos, na União Europeia, um sistema comum do IVA que faz parte do “adquirido comunitário” (“*acquis communautaire*”). Todos os Estados que aderem à União Europeia devem, obrigatoriamente, substituir os seus modelos de impostos sobre as transacções pelo modelo comum do IVA, de acordo com o estabelecido nos actos jurídicos do Direito da União.

A obrigatoriedade de adopção de um modelo comum do IVA por cada um dos Estados membros da então Comunidade Económica Europeia foi determinada pela Primeira Directiva IVA²², ao passo que as suas características foram definidas a nível comunitário na Segunda Directiva IVA²³. Só em 1977 é que veio a ser aprovado um segundo modelo comum do IVA, na usualmente denominada Sexta Directiva IVA²⁴, que recentemente foi revogada pela Directiva IVA, à qual passamos a chamar DIVA.

²⁰ Devemos, todavia, salientar que este imposto não se encontra totalmente harmonizado. Com efeito, embora se esteja perante um sistema comum harmonizado, existem várias diferenças entre os regimes IVA dos Estados membros, decorrentes, desde logo, de opções permitidas pelas regras comunitárias, mas também de derrogações, infracções e distintas interpretações (ainda que haja uma correcta transposição das regras comunitárias).

²¹ Sobre as características fundamentais deste tributo, vide Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação a nível internacional, Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, CCTF n.º 164, Lisboa 1991, pp. 39-73 e Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 6.ª edição, Almedina, Setembro de 2014, pp. 19-34.

²² Directiva n.º 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967 (JO L 71, de 14.03.1967). Esta Directiva veio determinar a obrigatoriedade de os Estados membros substituírem os seus sistemas de impostos sobre as transacções pelo modelo IVA, delineando as características básicas do imposto.

²³ Directiva n.º 67/228/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967, que instituiu o primeiro sistema comum do IVA na Comunidade Económica Europeia (JO L 71, de 14.03.1967).

²⁴ Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, publicada no JO n.º L 145, de 13.6.77.

A matriz comunitária deste tributo tem efeitos limitativos da actuação dos diversos Estados membros neste domínio²⁵. Por este motivo, os Estados membros não são livres de adoptar qualquer medida em sede deste imposto para além daquelas que vêm previstas no Direito da União Europeia, dado que têm de actuar dentro dos limites da respectiva legislação, limitando-se assim as pretensões dos contribuintes e a actuação da Administração Fiscal ao permitido pelas regras do Direito da União. Por este motivo, a correcta aplicação deste tributo implica o conhecimento não só da legislação, doutrina e jurisprudência nacionais, como igualmente da legislação, doutrina e jurisprudência da União Europeia²⁶.

3.1 As regras da DIVA

Foi com a Sexta Directiva que se procurou uniformizar as isenções nas transacções internas que os Estados membros poderiam conceder, dado que na Segunda Directiva esta matéria foi deixada ao critério exclusivo do legislador nacional.

A principal preocupação subjacente ao regime das isenções previsto na Sexta Directiva foi a de estabelecer uma lista comum de isenções de forma a tornar possível, tal como resulta do seu preâmbulo, que os recursos próprios sejam cobrados de modo uniforme em todos os Estados membros.

Essencialmente por motivos de ordem social, cultural e política, a Directiva IVA prevê uma série de isenções, que, todavia, se aplicam a um conjunto, apesar de tudo, restrito de operações, dada a base de incidência alargada do IVA.

Na Directiva IVA a regulamentação das isenções encontra-se sistematizada distinguindo “isenções em benefício de certas actividades de interesse geral”, “isenções em benefício

²⁵ O TJUE no seu Acórdão de 18 de Janeiro de 2001, Caso *Lindöpark*, Proc. C-150/99, n.º 42, veio confirmar que a adopção de legislação nacional contrária à Sexta Directiva faz o Estado membro incorrer em responsabilidade civil pelos danos causados a particulares.

²⁶ Lembra-se, a este propósito, que existem centenas de acórdãos do TJUE em matéria de IVA, pelo que qualquer estudo mais aprofundado deste tributo passa, obrigatoriamente, por uma reflexão dos casos analisados pelo TJUE. Sobre a jurisprudência comunitária, veja-se, entre nós, *Código do IVA e RITI, Notas e Comentários*, organização de Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, Almedina, Junho de 2014, Patrícia Noiret Cunha, *Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, Instituto Superior de Gestão, 2004 e Rui Lares, *Apostamentos sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções de IVA*, Almedina, Coimbra, Julho 2006.

de outras actividades” (isenções internas), “isenções relacionadas com as operações intracomunitárias e isenções na importação”, “isenções na exportação”, “isenções aplicáveis aos transportes internacionais”, “isenções aplicáveis a determinadas operações assimiladas a exportações”, “isenções aplicáveis a prestações de serviços efectuadas por intermediários” e “isenções aplicáveis a operações relacionadas com o tráfego internacional de bens”.

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 IVA²⁷.

Para além da sua frase introdutória, as isenções previstas no artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da Directiva IVA, estão redigidas de forma idêntica às do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), da Sexta Directiva.

Na alínea b), a Directiva estabelece 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”*.

A esta isenção correspondia a prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, antecessora da Directiva IVA, que dispunha o seguinte:

“Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

²⁷ 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.

c) *As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-Membro em causa;*”

Para além do corpo da norma, a redacção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Directiva, parece, no essencial, idêntica à do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA, em conjugação com o artigo 131.º desta Directiva. Além disso, resulta do primeiro e terceiro considerandos da Directiva IVA que, em princípio, esta não visa introduzir alterações substanciais nas disposições da Sexta Directiva.

Neste contexto, o TJUE no Caso *Future Health Technologies* conclui que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, e o artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA, devem ser interpretados do mesmo modo, pelo que a jurisprudência desenvolvida relativamente às isenções previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, serve de fundamento às respostas que são objecto de análise ao abrigo da Directiva IVA²⁸.

O objectivo subjacente à concessão destas isenções é o de não onerar as prestações de serviços de saúde, 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 saúde²⁹. 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. É ponto assente que o objectivo comum quer às isenções previstas na alínea b) quer às previstas na alínea c), é reduzir o custo dos cuidados de saúde e tornar esses cuidados mais acessíveis aos particulares³⁰.

Note-se, assim, que 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

²⁸ Acórdão de 10 de Junho de 2010, Proc. C-86/09, n.ºs 4, 6 e 8. Veja-se ainda o Acórdão de 6 de Novembro de 2008, Caso *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, Proc. C-291/07, n.º 23.

²⁹ 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.

³⁰ 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.

exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado membro em causa.

Resta então saber, o que se entende por: (i) Prestação de serviços de assistência; (ii) Profissão paramédica; (iii) Definição de tal qualidade pelo Estado membro.

Sobre estas matérias se pronunciou por diversas vezes o TJUE, como iremos analisar infra.

3.2 As regras do CIVA

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 efetuadas 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 tem 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 efeito³¹. 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.

³¹ Veja-se sobre o assunto Clotilde Celorico Palma, “Tratamento em IVA da prática da actividade de Osteopatia e da Medicina tradicional chinesa – dois pesos duas medidas?”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* n.º 2, IX, Outubro de 2016, “A interpretação das normas de isenção de IVA pelo Tribunal de Justiça da União Europeia – algumas notas”, op. cit., Xavier de Basto e Clotilde Celorico Palma, “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”, em co-autoria com o Professor Xavier de Basto, op. cit., e Rui Lares, *O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, Cadernos IDEFF, n.º 14, Coimbra: Almedina, 2012, pp. 134-135 e 295-302.

4. Características das isenções em IVA

O TJUE desenvolveu, ao longo destes anos, jurisprudência relevante sobre a matéria das isenções em geral, nomeadamente sobre as respectivas características e objectivos, e, em especial, no tocante às situações concretas acolhidas na Directiva IVA³². A jurisprudência do Tribunal sobre as isenções tem-se fundamentado, essencialmente, nos princípios gerais de interpretação que tem desenvolvido, em especial, o princípio da interpretação estrita, o princípio da interpretação sistemática e o princípio da interpretação uniforme, salientando igualmente, em especial, a necessidade de respeitar o princípio da neutralidade.

O princípio da interpretação estrita das isenções é aquele que mais frequentemente tem vindo a ser invocado pelo TJUE. É jurisprudência constante que, com alguns matizes, as isenções devem ser objecto de interpretação estrita, quer no que toca aos prestadores de serviços, quer relativamente ao tipo de actividades que devem ser isentas³³.

Segundo o TJUE, dado que a Sexta Directiva atribui um âmbito de aplicação muito lato ao Imposto sobre o Valor Acrescentado abrangendo todas as actividades económicas de produção, comercialização ou de prestação de serviços, é possível enunciar o princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o volume de negócios é cobrado sobre todo e qualquer fornecimento de bens ou qualquer prestação de serviços efectuados a título oneroso por um sujeito passivo³⁴. Neste contexto, atendendo a que as isenções consubstanciam derrogações a este princípio, os termos utilizados para designar as

³² Sobre a jurisprudência comunitária relativa às isenções, veja-se Ben Terra e Kajus, Julie, *A Guide to the European VAT Directives*, Volume 1, IBFD Publications, 2007, pp. 717- 840, Checa González, *IVA: Supuestos de No Sujeción y Exenciones en Operaciones Interiores*, Aranzi Editorial, Pamplona 1998, pp. 75-253, *Operaciones Interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido, Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*, Thomson Aranzadi, 2005, pp. 101-273, e, entre nós, Rui Lares, *Apontamentos sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções de IVA*, Almedina, Coimbra, Julho de 2006 e Patrícia Noiret Cunha, *Imposto sobre o Valor Acrescentado - Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, op. cit.

³³ A este propósito, veja-se, designadamente, os Acórdãos de 12 de Dezembro de 1995, Caso *Oude Luttikhuis e o Verenigde Coöperatieve Melkindustrie Coberco BA*, Proc. C-399/93, de 12 de Fevereiro de 1998, Caso *Comissão/Espanha*, Proc. C-92/96, e de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, Proc. C-216/97, já cit.

³⁴ Acórdão de 15 de Junho de 1989, Caso *Stichting Uirtvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, n.º 10. Vide, também, o Acórdão de 26 de Junho de 1990, Caso *Velker International 011 Company*, Proc. C-185/89, n.º 18.

isenções visadas pelo artigo 13.º da Sexta Directiva devem ser interpretadas de forma estrita³⁵. Para este efeito, dado as disposições daquele preceito terem um carácter exaustivo³⁶, e deverem ser expressas e precisas³⁷, na sua interpretação deve atender-se sobretudo ao critério de interpretação literal³⁸. Como consequência, deverá evitar-se o recurso a interpretações extensivas que alarguem o alcance daquelas disposições cuja redacção é suficientemente precisa, pois tal é incompatível com o seu objectivo que é o de isentar apenas e tão só as actividades nele enumeradas e descritas³⁹.

Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Assim, esta regra da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos⁴⁰.

No mesmo sentido, o Advogado-geral F. G. Jacobs, distinguindo as noções de interpretação “estrita” e de interpretação “restritiva”, referiu que *“as isenções de IVA devem ser estritamente interpretadas, mas não devem ser minimizadas por via interpretativa. [...] Como corolário, as limitações das isenções não devem ser interpretadas restritivamente, mas também não devem ser analisadas de forma a irem além dos seus termos. Quer as isenções, quer as suas limitações, devem ser*

³⁵ Acórdãos de 20 de Outubro de 2003, Caso *D’Ambrumenil*, Proc. C-307/01, n.º 52, Caso *Kingscrest e Montecello*, Proc. C-498/03, já cit., n.º 29, de 14 de Junho de 2007, Caso *Haderer*, Proc. C-445/05, n.º 18, de 16 de Outubro de 2008, Caso *Canterbury Hockey Club e o.*, Proc. C-253/07, n.º 17, e de 15 de Junho de 1989, Caso *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, já cit., n.º 13. Vide, ainda, os Acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Caso *Bulthuis-Grzffloen*, Proc. C-453/93, n.º 19, de 12 de Novembro de 1998, Caso *Institute of the Motor Company*, Proc. C-149/97, n.º 17, de 25 de Fevereiro de 1999, Caso *CPP*, Proc. C-349/96, n.º 22, de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, Proc. C-216/97, já cit., n.º 12, de 12 de Setembro de 2000, Caso *Comissão/Irlanda*, Proc. C-358/97, n.º 52, e de 26 de Junho de 1990, Caso *Velker International Oll Company*, Proc. C-185/89, n.ºs 19 e 20. Veja-se, ainda, o Acórdão de 18 de Janeiro de 2001, Caso *Stockholm Lindöpark*, Proc. C-150/99, n.º 25.

³⁶ Cfr. Acórdão de 21 de Fevereiro de 1989, Caso *Comissão/Itália*, Proc. 203/87, n.º 9.

³⁷ Cfr. Acórdão de 26 de Março de 1987, Caso *Comissão/Países Baixos*, Proc. C-235/85, n.º 19, no qual o TJUE afirma que a 6.ª Directiva se caracteriza pela generalidade do seu âmbito de aplicação e pelo facto de todas as isenções deverem ser expressas e precisas.

³⁸ Cfr. Acórdãos de 11 de Julho de 1985, Caso *Comissão/Alemanha*, Proc. 107/84, n.º 20, e de 15 de Junho de 1989, Caso *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, já cit., n.º 14.

³⁹ Acórdão de 15 de Junho de 1989, Caso *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, já cit., n.º 14.

⁴⁰ Veja-se, designadamente, Acórdãos de 14 de Junho de 2007, Caso *Haderer*, Proc. C-445/05, n.º 18 e jurisprudência referida, Caso *Canterbury Hockey Club e o.*, Proc. C-253/07, n.º 17, e de 19 de Novembro de 2009, Caso *Don Bosco Onroerend Goed*, n.º 25 e jurisprudência referida.

*interpretadas de tal forma que a isenção se aplique ao que se pretendia aplicar e não mais.*⁴¹

Posteriormente aos Acórdãos *Stichting*⁴², o TJUE afirmou repetidamente, de modo geral, que “os termos utilizados para designar as isenções visadas no artigo 13. da Sexta Directiva devem ser interpretados restritivamente dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o volume de negócios é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo”. Por outro lado, esclareceu que não pode ser dado um alcance extensivo às isenções na falta de “elementos interpretativos” que permitam ir para além da letra das disposições que os prevêm⁴³.

Isto é, resulta do exposto que o TJUE entende que na interpretação das normas de isenção se deve atender sobretudo ao elemento literal e que uma interpretação estrita não poderá nunca privar de efeito útil as regras da Directiva IVA.

No que se reporta à interpretação sistemática das isenções, o TJUE tem vindo a afirmar que os conceitos utilizados nas normas das isenções são conceitos independentes de direito comunitário que devem ser situados no contexto geral do sistema comum do IVA⁴⁴. Nestes termos, tem vindo a salientar que o conteúdo das isenções não pode ser livremente alterado pelos Estados membros, dado que estão em causa conceitos autónomos de direito comunitário, excepcionando-se o caso de o Conselho o permitir⁴⁵. Assim, é jurisprudência assente que as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos do Direito da União que têm por objectivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado membro para outro⁴⁶.

É habitual ainda, neste contexto, afirmar-se que as isenções em sede de IVA assumem uma natureza objectiva, ou seja, para efeitos da sua concessão releva essencialmente a natureza da actividade prosseguida e não a natureza jurídica da entidade que prossegue a actividade.

⁴¹ Conclusões apresentadas em 13 de Dezembro de 2001, Caso *Zoological Society of London*, Proc. C-267/00, n.º 19.

⁴² Acórdão de 15 de Junho de 1989, Proc. C-348/87, n.º 13. Veja-se igualmente o Acórdão de 5 de Junho de 1997, Caso *SDC*, Proc. C-2/95, n.ºs 20 e 21.

⁴³ Acórdão de 11 de Julho de 1985, Caso *Comissão/Alemanha*, Proc. 107/84, já cit., n.º 20.

⁴⁴ Vide, nomeadamente, o Acórdão de 10 de Setembro de 2002, Caso *Kügler*, Proc. C-141/00, e o Acórdão de 14 de Setembro de 2000, Caso *ECR*, Proc. C-384/98.

⁴⁵ Veja-se, designadamente, o Acórdão de 15 de Julho de 1989, Caso *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, já cit.

⁴⁶ Veja-se, designadamente, Acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999, Caso *CPP*, Proc. C-349/96, n.º 15, e de 28 de Janeiro de 2010, Caso *Eulitz*, Proc. C-473/08, n.º 25. O mesmo é válido para as isenções previstas no artigo 132.º da Directiva IVA.

5. A jurisprudência do TJUE em matéria de saúde

5.1 Objectivo das isenções

Resulta da jurisprudência relativa ao artigo 13.º A, da Sexta Directiva, que as isenções previstas no artigo 132.º da Directiva IVA não se destinam a isentar de IVA todas as actividades de interesse geral, mas unicamente as que aí são enumeradas e descritas de maneira muito detalhada⁴⁷.

A origem destas isenções prende-se com o facto de estarem em causa actividades de interesse geral tradicionalmente isentas pelos Estados membros antes da adopção do primeiro sistema comum do IVA em 1967.

O objectivo subjacente consiste, assim, como começámos por referir, em não onerar as prestações de serviços de saúde⁴⁸. 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.

A este respeito, é ponto assente que o objectivo comum quer às isenções previstas na alínea b) quer às previstas na alínea c) do n.º1 do artigo 132.º da Directiva IVA, é reduzir o custo dos cuidados de saúde e tornar esses cuidados mais acessíveis aos particulares ⁴⁹.

⁴⁷ Veja-se, designadamente, Acórdãos de 11 de Julho de 1985, Caso *Comissão/Alemanha*, Proc. C-107/84, já cit., n.º 17, de 20 de Novembro de 2003, Caso *D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, Proc. C-307/01, já cit., n.º 54, e Caso *Eulitz*, Proc. C-473/08, já cit., n.º 26 e jurisprudência referida.

⁴⁸ 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).

⁴⁹ 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, já cit., n.º 23, e de 10 de Setembro de 2002, Caso *Kügler*, Proc. C-141/00, já cit., n.º 29.

5.2 Âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º1, alínea c), da Directiva IVA

5.2.1 Considerações gerais

Relativamente às prestações de natureza médica, resulta da jurisprudência que o artigo 132.º, n.º1, 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 lugar⁵⁰.

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 estrito⁵¹.

Como salientou o Advogado-geral Tizzano nas suas conclusões apresentadas em 27 de Setembro de 2001 no Caso *Klüger*⁵², a alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva

⁵⁰ Veja-se, neste sentido, Acórdão de 10 de Setembro de 2002, Caso *Kügler*, Proc. C-141/00, já referido, n.º 36.

⁵¹ Veja-se os Casos *Kügler*, Proc. C-141/00, já referido, n.º 36, e de 8 de Junho de 2006, Caso *L.u.P.*, Proc. C-106/05, n.º 26.

⁵² Proc. C-141/00, já cit., n.º 42. Estava em causa a *Kügler*, uma sociedade por quotas, de direito alemão, que, fornecia serviços de assistência ambulatoria. De acordo com o seu pacto social, dedicava-se exclusivamente a fins caritativos, prestando apoio a pessoas dependentes em razão da sua condição física ou da sua condição económica. Conforme foi atestado pelo próprio Finanzamt, a prossecução em concreto desse escopo caritativo era assegurada pela prestação de cuidados médicos ao domicílio, bem como de assistência básica e de serviços domésticos. A *Kügler* entendia que devia usufruir da isenção prevista no § 4, n.ºs 14 e 16, da UStG de 1980, que representava a transposição da isenção prevista na alínea c) do n.º1 do artigo 13.º A da Sexta Directiva, estando em causa aferir até que ponto uma pessoa colectiva poderia preencher os requisitos para o exercício de uma profissão liberal conforme o previsto na legislação alemã.

O Finanzamt defendeu que a tese de que só as pessoas singulares beneficiam da isenção é a mais coerente com a jurisprudência do Tribunal de Justiça e com o texto das disposições em causa. Lembrou, nomeadamente, que “*é jurisprudência constante que as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos de direito comunitário [...] deve ser igualmente o caso das condições específicas que são exigidas para beneficiar destas isenções e, em particular, das que se referem à qualidade ou à identidade do operador económico que efectua prestações abrangidas pela isenção*” e que “*os termos utilizados para designar as isenções visadas pelo artigo 13.º [...] devem ser interpretados restritivamente*”.

Por outro lado, notou que o teor literal das disposições em exame está desprovido de qualquer ambiguidade e apenas se refere às actividades exercidas por pessoas singulares. O próprio Tribunal de Justiça, ao interpretar as isenções previstas no artigo 13.º A, n.º 1, salientou que, embora em algumas delas se faça referência expressa à noção de “organismo”, as outras actividades a isentar são identificadas através da indicação das denominações profissionais, tais como as profissões médicas e paramédicas previstas na alínea c), que se referem, evidentemente, a pessoas singulares. Como defendeu, é, portanto, claro que uma sociedade de capitais apenas pode beneficiar das isenções que fazem referência à noção de “organismo”. Por fim, para o caso de o Tribunal de Justiça chegar à conclusão de que o artigo supracitado

IVA isenta as prestações fornecidas em contexto hospitalar, bem como em centros de tratamento e diagnóstico e noutros estabelecimentos análogos devidamente reconhecidos.

O Tribunal de Justiça decidiu no mesmo sentido neste Caso que “as alíneas b) e c) do artigo 13.º, A, n.º 1, da 6.ª Directiva, cujos âmbitos são distintos, têm por objectivo regulamentar a totalidade das isenções das prestações médicas em sentido estrito. A alínea b) desta disposição isenta todas as prestações efectuadas no meio hospitalar, ao passo que a alínea c) se destina a isentar as prestações médicas fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente, ou em qualquer outro lugar.”⁵³

O Tribunal de Justiça vê, assim, a possibilidade de uma clara demarcação das duas normas de isenção, em que o critério de distinção é menos o tipo de prestação do que o local da sua realização. Com este ponto de vista, o Tribunal de Justiça segue o Caso *Comissão/Reino Unido*⁵⁴. Neste Caso, o Tribunal de Justiça declarou que devem ser isentas, nos termos da alínea b), as prestações que no seu conjunto sejam tratamentos médicos, e que normalmente sejam realizadas sem fim lucrativo em organismos com um fim social, como, por exemplo, a protecção da saúde humana, ao passo que, nos termos da alínea c), são isentas as prestações realizadas fora de organismos hospitalares no quadro de uma relação baseada na confiança entre paciente e prestador de serviços.

No Caso *Kügler*, o Tribunal de Justiça salienta ainda 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,

é também aplicável às pessoas colectivas, o Finanzamt alegou que tanto os sócios como os administradores das sociedades de capitais em causa deviam possuir todas as qualificações médicas e paramédicas requeridas.

O TJUE veio decidir em sentido contrário, entendimento este que é acolhido pela jurisprudência posterior.

⁵³ *Ibidem*, n.º 36.

⁵⁴ Caso *Comissão/Reino Unido*, Proc. 353/85, n.º 35.

alínea c), da Sexta Directiva, estivesse dependente da forma jurídica sob a qual o sujeito passivo exerce a sua actividade⁵⁵.

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.

5.2.2 Conceito de assistência

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.

O Tribunal tem afirmado, em relação a esta disposição, que “*é a finalidade de uma prestação médica que determina se esta deve estar isenta do IVA.*”⁵⁶

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*”⁵⁷. Quer isto dizer que a prestação em causa, para poder ser isenta ao abrigo da alínea c), tem de prosseguir um objectivo terapêutico, incluindo quer o diagnóstico quer o tratamento⁵⁸.

Como o Tribunal de Justiça já declarou, o conceito de “assistência médica” que figura no artigo 132.º, n.º1, alínea b), da Directiva IVA, e o de “prestações de serviços de assistência” pessoal, que figura no mesmo número, alínea c), **visam ambos prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde incluindo as prestações que tenham por objectivo proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas**⁵⁹.

⁵⁵ Caso *Kügler*, Proc. C-141/00, já referido, n.º 30.

⁵⁶ Acórdão de 20 de Novembro de 2003, Caso *Unterpertinger*, Proc. C-212/01, n.º 42, e conclusões da Advogada-geral C. Stix-Hackl nesse processo (n.ºs 66 a 68, para as quais o acórdão expressamente remete).

⁵⁷ Acórdãos *Dornier*, Proc. C-45/01, 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*, Proc. C-141/00, n.º 38, e, mais recentemente, Caso *Ygeia*, Proc.s C-394/04 e C-395/04, já referido, n.º 24.

⁵⁸ Acórdãos, já referidos, Caso *D.*, Proc. C-384/98, n.º 19, Caso *Kügler*, Proc. C-141/00, n.º 39, Caso *Unterpertinger*, Proc. C-212/01, n.º 40, e Acórdão de 20 de Novembro de 2003, Caso *D’Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, Proc. C-307/01, já cit., n.º 58.

⁵⁹ Veja-se Caso *Dornier*, Proc. C-45/01, já cit., n.º 48 e jurisprudência referida, e Caso *L.u.P.*, Proc. C-106/05, já referido, n.º 27.

A noção de “assistência médica” que se encontra prevista na alínea b) inclui, 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”*⁶⁰. Por outras palavras, abrangerá tanto as prestações de assistência médica curativa como as de assistência preventiva.

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.”*⁶¹

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 restritiva⁶².

Assim, 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, 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 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)⁶³. Portanto, as prestações médicas efectuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou

⁶⁰ Casos, já referidos, *Unterpertinger*, Proc. C-212/01, n.º 41, e *D’Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, Proc. C-307/01, n.º 59.

⁶¹ Veja-se Caso *Unterpertinger*, já cit., n.º 40.

⁶² Veja-se os Acórdãos de 11 de Janeiro de 2001, Caso *Comissão/França*, Proc. C-76/99, já cit., n.º 23, e de 20 de Novembro de 2003, Caso *Unterpertinger*, Proc. C-212/01, já cit., n.º 40.

⁶³ Vide, neste sentido, Caso *L.u.P.*, Proc. C-106/05, já referido, n.º 29 e jurisprudência referida.

restabelecer, a saúde das pessoas beneficiam da isenção prevista no artigo 13.ºA, n.º 1, alíneas b) e c), da referida Directiva⁶⁴.

Isto é, o conceito de “assistência médica” deve ser entendido em sentido amplo, não se encontrando limitado às actividades médicas propriamente ditas.

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.

6. Tratamento da profissão de nutricionista pela AT

De acordo com o entendimento da 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, tal como referimos, se encontra elencada na citada Lista.

Assim, como se elucida na Ficha doutrinária relativa ao Processo n.º 2962, com despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, de 18 de Abril de 2012, “*No que respeita às actividades 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 actividades.*”

10. Assim, no âmbito das actividades 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 actividades constantes do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de

⁶⁴ Veja-se, neste sentido, Casos, já referidos, *Unterpertinger*, Proc. C-212/01, n.ºs 40 e 41, e *D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, Proc. C-307/01, n.ºs 58 e 59.

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."

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.

Note-se que, no caso em apreço analisado pela AT, se conclui que "17. Deste modo, uma vez que não se pode individualizar as operações realizadas pela consultante no âmbito do contrato de prestação de serviços que celebrou com a instituição, deve

proceder, por todos os serviços efetuados, à liquidação do imposto à taxa normal prevista na alínea c) do n.º1 do artigo 18.º do CIVA (23%).”⁶⁵

Como se nota a este propósito, decorre do espírito da redacção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA, que deve ser entendido no sentido de que cada prestação de serviços deve ser normalmente considerada distinta e independente e de que a prestação constituída por um único serviço no plano económico não deve ser artificialmente decomposta, para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA.

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 anteriormente citados, 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. É neste sentido que vai a Informação vinculativa n.º 9215, com despacho de 19 de Agosto de 2015, do SDG do IVA, por delegação do Director-Geral da AT, bem como a já mencionada Informação n.º 2962.

Nesse pressuposto, os serviços prestados por dietistas, bem como por nutricionistas, quer sejam prestados directamente ao utente quer sejam prestados

⁶⁵ De acordo com o contrato de prestação de serviços estabelecido entre as partes, a consulente, na qualidade de profissional independente, obrigava-se a prestar àquela instituição os serviços elencados na cláusula primeira daquele contrato que a seguir se transcrevem e que compreendia:

"- Dependência directa à Direcção Clínica;

- Estudar os alimentos e os seus componentes para os utilizar em dietas equilibradas, visando a preservação da saúde, bem como a prevenção e o tratamento da doença, de todos os utentes da Casa de Saúde do;

- Supervisionar e controlar a qualidade na aquisição, entrega, manuseamento e confecção dos produtos alimentares;

- Estudar os hábitos alimentares e a situação nutricional da população das diferentes Unidades, propondo à Direcção da Casa de Saúde procedimentos de qualidade alimentar;

- Elaborar ementas semanais;

- Estudar e prescrever dietas de acordo com situações individuais das doentes, propondo-as à responsável da respectiva Unidade;

- Colaborar com a equipa clínica e de enfermagem na análise individual das doentes, prescrevendo-lhes desta forma dietas individuais de acordo com as necessidades do tratamento ou com as recomendações adequadas;

- Estar atenta a situações de Higiene e Segurança Alimentar, propondo e efectuando sempre as adequadas acções de formação necessárias;

- Observar e fazer cumprir todas as normas legais aplicáveis na Área Alimentar;

Colaborar na escolha dos alimentos e fornecedores, tendo em consideração a relação Qualidade/Preço;

- Supervisionar a actuação e trabalho da Encarregada de Sector desta Área;

- Ser responsável por todos os alimentos confeccionados na cozinha, desta Casa de Saúde do"

a uma qualquer entidade com quem contratualizem os seus serviços, são abrangidos pela 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 EON, esta isenção tanto se aplicará a profissionais individuais como a sociedades, desde que a prestação deste serviço se encontre registada com o CAE correcto.

Assim, conclui-se que os serviços prestados no âmbito do aconselhamento de nutrição, faturados pela Requerente aos seus clientes, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, desde que sejam assegurados por profissionais habilitados para o seu exercício nos termos da legislação aplicável (Decretos-Lei n.ºs 261/93 de 24 de Julho e 320/99, de 11 de Agosto).

7. Tratamento das operações principais *versus* operações acessórias

Importa em especial analisar a questão das operações principais *versus* operações acessórias, objecto de apreciação do TJUE em alguns arestos, jurisprudência esta que tem aplicação generalizada em sede deste imposto independentemente da norma em que nos situemos.

A este respeito, decorre do artigo 2.º da Directiva IVA que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente⁶⁶.

Todavia, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, susceptíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não

⁶⁶ Vide Acórdãos, já referidos, Caso *CPP*, n.º 29, e Caso *Levob Verzekeringen e OV Bank*, de 27 de Outubro de 2005, Proc. C-41/04, n.º 20.

sejam independentes⁶⁷. Isto é, de acordo com a jurisprudência e a doutrina, neste contexto deve seguir-se o velho princípio *accessorium sequitur principale*.

Tal sucede, por exemplo, quando, no termo de uma análise ainda que meramente objectiva, se verifica que uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e que a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham do destino fiscal da prestação principal⁶⁸.

Importa pois, desde logo, aferir casuisticamente se estamos perante uma prestação de serviços qualificável como principal e uma prestação de serviços qualificável como acessória. Ora, para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única para efeitos do IVA, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa⁶⁹.

Neste contexto, é jurisprudência firmada pelo TJUE que “...*se está perante uma prestação única designadamente no caso em que um ou vários elementos devem ser considerados a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser considerados prestações acessórias que partilham do mesmo tratamento fiscal da prestação principal. Uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador.*”⁷⁰

Pode igualmente considerar-se que se está em presença de uma única operação quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única operação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial⁷¹.

Assim, o TJUE salienta que “... *quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de actos, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para se determinar, por um lado, se se está*

⁶⁷ Acórdão de 21 de Fevereiro de 2008, Caso *Part Service*, Proc. C-425/06, n.ºs 51 e 52.

⁶⁸ *Idem*.

⁶⁹ Acórdãos de 17 de Janeiro de 2013, Caso *BGŻ Leasing*, Proc. C-224/11, n.º 32, e de 16 de Abril de 2015, Caso *Wojskowa Agencja*, Proc. C-42/14, n.º 32.

⁷⁰ Caso *CPP*, já cit., n.º 30.

⁷¹ Caso *Levob Verzekeringen e OV Bank*, já referido, n.º 22.

na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única, e, por outro, se, neste último caso, esta prestação única deve ser qualificada de prestação de serviços”; e que “O mesmo se passa [ou seja, está-se na presença de uma prestação única] quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor ... estão tão estreitamente conexcionados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial.”

A questão das operações compostas *versus* operações independentes i.e., do fraccionamento da prestação principal em vários elementos, foi objecto de apreciação do TJUE em alguns arestos⁷².

Em geral, em face da jurisprudência do TJUE que, ao longo dos anos, tem vindo a ser firmada, existindo prestações principais e acessórias, economicamente indissociáveis, será de aplicar um regime de IVA único, correspondente ao da prestação principal, nomeadamente para efeitos de aplicação das taxas do imposto.

No Caso *Card Protection Plan*, um caso clássico nesta matéria e que veio a ser seguido pela jurisprudência posterior, esteve em apreciação o facto de uma entidade, a *Card Protection Plan* - CPP, propôr aos detentores de cartões de crédito, contra o pagamento de um certo montante, um plano de protecção contra os prejuízos financeiros e os inconvenientes resultantes do extravio ou do furto dos cartões e de alguns outros objectos, como chaves de automóveis, passaportes ou documentos de seguros⁷³.

O órgão jurisdicional de reenvio perguntava quais os critérios adequados para decidir, para efeitos de IVA, se uma operação composta por vários elementos deve ser considerada uma prestação única ou duas ou mais prestações distintas que devem ser apreciadas separadamente.

Como decidiu o TJUE, « 31. *Nestas condições, o facto de ser facturado um preço único não reveste importância decisiva. É certo que, quando um prestador fornece aos seus clientes uma prestação de serviços composta por vários elementos contra o pagamento de um preço único, este último pode ser considerado um elemento importante a favor da existência de uma prestação única. No entanto, não obstante o*

⁷² Veja-se, nomeadamente, Acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999, Caso *CPP*, já cit., n.º 27, e de 27 de Outubro de 2005, Caso *Levob Verzekeringen e OV Bank*, Proc. C-41/04, n.º 18.

⁷³ Acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, Proc. C-349/96.

preço único, se decorresse de circunstâncias como as descritas nos n.ºs 7 a 10 do presente acórdão que os clientes pretendem adquirir duas prestações distintas, isto é, uma prestação de seguros e uma prestação de serviço de registo de cartões, haveria que isolar a parte do preço único relativa à prestação de seguros, que permanece, em qualquer caso, isenta. Para este efeito, deve adoptar-se o método de cálculo ou de apreciação mais simples possível (v., neste sentido, o acórdão Madgett e Baldwin, já referido, n.ºs 45 e 46). »

No Caso *Comissão/França*, esteve em análise a aplicação da taxa reduzida do IVA à electricidade, concretamente à subscrição de electricidade⁷⁴.

Para a Comissão, caso se considerasse que a subscrição era um fornecimento, a aplicação de uma taxa reduzida do IVA à subscrição dos serviços das redes de energia e de uma taxa normal a qualquer outro fornecimento de energia violaria o princípio da neutralidade inerente à Sexta Directiva. Com efeito, de acordo com o seu entendimento, ainda que se tratasse de um fornecimento, deveria aplicar-se a mesma taxa à subscrição e a qualquer outro consumo de electricidade, de acordo com o princípio da neutralidade.

Em conformidade com as conclusões do Advogado-Geral Siegbert Alber apresentadas em 10 de Outubro de 2002, a subscrição só podia ser considerada uma prestação autónoma caso se tratasse de uma prestação que se devesse distinguir do efectivo fornecimento de gás natural e de electricidade.

O TJUE, no tocante à acusação suscitada a título subsidiário relativa à violação do princípio da uniformidade da taxa de imposto, veio invocar o seguinte:

«89. Tal como já se expôs, a subscrição e o fornecimento de gás natural e/ou de electricidade consubstanciam, para a grande maioria dos consumidores finais, uma prestação integrada que abrange a prestação de serviços e o fornecimento de bens

⁷⁴ Acórdão de 8 de Maio de 2003, Caso *Comissão/França*, Proc. C-384/01.

A República Francesa alterou a sua legislação relativa ao IVA aplicável ao fornecimento de electricidade e de gás natural, tendo passado a aplicar à subscrição, isto é, o montante certo a pagar pela adesão às redes de fornecimento durante um determinado período de tempo e que engloba ainda outras despesas fixas, a taxa reduzida do imposto e ao montante variável a pagar em função do consumo, manteve a aplicabilidade da taxa normal.

A Comissão imputou à França, no âmbito de uma acção por incumprimento, por um lado, não lhe ter transmitido devidamente e/ou totalmente as informações relativas à alteração que lhe incumbem prestar por força da Sexta Directiva IVA. Por outro lado, considerou que a aplicação de taxas de imposto sobre o valor acrescentado diferenciadas para as duas prestações do conjunto da operação era inconciliável com o disposto na Directiva.

(27), e não prestações distintas. É apenas o preço da prestação que é dividido em duas partes, que são o montante da subscrição e o valor variável a pagar em função da quantidade do consumo.

(...)

92. Para além disso, este regime fiscal pode atentar contra o princípio da neutralidade fiscal. Com efeito, aplicam-se a prestações iguais taxas de imposto diferentes.”

É pois neste contexto que o TJUE decidiu a favor da República francesa.

No Caso *Levob* esteve em apreciação a cessão de um programa informático gravado em suporte e a respectiva adaptação posterior às necessidades específicas do adquirente⁷⁵.

Pretendia-se aferir se o fornecimento de *software*, como no caso em apreço, em que eram fixados pagamentos autónomos relativamente ao *software* normalizado desenvolvido e introduzido no mercado pelo fornecedor, incorporado num suporte, por um lado, e a sua subsequente adaptação às necessidades do comprador, por outro, deveria ser considerado como a realização de uma única prestação.

O TJUE veio apelar à figura do « consumidor médio », concluindo que, « 20. *Tendo em atenção a dupla circunstância de que, por um lado, do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva decorre que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e que, por outro, a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, importa assim, em primeiro lugar, procurar encontrar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor, entendido como um consumidor médio, diversas prestações principais distintas ou uma prestação única (v., por analogia, acórdão CPP, já referido, n.º 29). »*

(...)

22. O mesmo se passa quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor, entendido como consumidor médio, estão tão estreitamente

⁷⁵ Acórdão de 27 de Outubro de 2005, Proc. C-41/04.

conexionados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial. »

Termos em que o TJUE conclui que esse fornecimento e posterior adaptação de um programa informático devem, em princípio, ser considerados uma prestação única para efeitos do IVA.

No Caso *Aktiebolaget* estava em análise determinar se, do ponto de vista do IVA, a entrega e a colocação de um cabo, nas circunstâncias descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio, devem ser consideradas duas operações tributáveis distintas ou uma operação complexa única, composta de vários elementos⁷⁶.

Tenhamos em conta as seguintes considerações do TJUE com relevo para a matéria que por ora nos ocupa:

« 25. Resulta desta constatação que, por um lado, todos os elementos que compõem a operação em causa no processo principal se revelam necessários para a sua realização e que, por outro, estão estreitamente ligados. Nestas condições, não se pode considerar, sem ser através de um artifício, que o cliente vai adquirir, antes de mais, o cabo de fibra óptica e, a seguir, do mesmo fornecedor, beneficiar das prestações de serviços relativas à sua instalação (v., por analogia, acórdão Levob Verzekeringen e OV Bank, já referido, n.º 24).

26. Por conseguinte, o fornecimento e a colocação de um cabo, nas circunstâncias descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio, devem ser consideradas uma operação única para efeitos do IVA.

(...)

29. Resulta da decisão de reenvio que a colocação do cabo em causa no processo principal requer que sejam aplicados procedimentos técnicos complexos, exige a utilização de um equipamento especializado, necessita de um saber-fazer específico e é não só indissociável da entrega do bem numa operação de tal envergadura mas igualmente indispensável à utilização e à exploração posteriores do referido bem.

⁷⁶ Acórdão de 29 de Março de 2007, Proc. C-111/05.

Daqui decorre que a colocação desse cabo não constitui um mero elemento acessório da entrega.

38. Por conseguinte, para qualificar a operação pretendida, há que examinar igualmente a importância da prestação de serviços relativamente à entrega do cabo. »⁷⁷

O mesmo raciocínio foi adoptado pelo TJUE no seu Acórdão de 3 de Abril de 2008, Caso *Finanzamt Oszatz*,⁷⁸, tendo-se concluído que um ramal de ligação não era distinto da distribuição de água, devendo ser-lhe aplicada a mesma taxa reduzida de IVA da electricidade. Como se salientou, “40. *Embora a Sexta Directiva não contenha a definição de distribuição/abastecimento de água, também não resulta das suas disposições que este conceito deva ser objecto de interpretações diferentes consoante o anexo em que vem mencionado. Sendo o ramal de ligação individual indispensável para a colocação da água à disposição ao público, como resulta do n.º 34 do presente acórdão, deve considerar-se que está abrangido igualmente pelo conceito de abastecimento de água mencionado na categoria 2 do anexo H da Sexta Directiva.*”

No Caso *Don Bosco* o TJUE concluiu que a entrega de um terreno no qual ainda está implantado um velho edifício, que deve ser demolido para dar lugar a uma nova construção e cuja demolição foi iniciada antes dessa entrega, assim como a demolição desse edifício devem, nas circunstâncias como as descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio, considerar-se uma operação única para efeitos de IVA, tendo, no seu conjunto, como objecto, não a entrega de um edifício existente, mas a de um terreno para construção⁷⁹.

Ainda no mesmo sentido, cite-se o Acórdão do TJUE de 10 de Março de 2011, Proc.s apensos C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, onde esteve em causa o alcance da expressão «produtos alimentares» que figurava no seu anexo H, categoria 1, da Sexta Directiva, novamente para efeitos de aplicação da taxa reduzida do IVA. Como o Tribunal começou por salientar haveria que aferir “... *se, do ponto de vista do IVA, as diversas actividades em causa em cada um dos processos principais devem ser*

⁷⁷ O negrito é nosso

⁷⁸ Proc. C-442/05.

⁷⁹ Acórdão de 19 de Novembro de 2009, Proc. C-461/08, já cit..

tratadas como operações distintas tributáveis separadamente ou como operações complexas únicas compostas de vários elementos.”⁸⁰

Como o TJUE notou, como se salienta no Caso *Ygeia*, *"uma prestação que não é indispensável para atingir o objectivo visado pela prestação principal, se bem que possa ser considerada muito útil para essa prestação, não será considerada uma prestação estreitamente conexa. (.. .) "*

No Caso *BGŻ Leasing*, esteve sob apreciação uma prestação de uma locação financeira, acompanhada da prestação de um seguro do bem objecto da locação financeira, subscrito pelo locador e por este facturado ao locatário⁸¹.

A BGŻ Leasing exigia que os bens que dava em locação financeira tivessem um seguro.

O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se, em circunstâncias como as que estavam em causa, a prestação de um serviço de locação financeira e a prestação de um serviço de seguro do bem objecto da locação financeira constituem, para efeitos de IVA, uma prestação única, ou se se trata de operações independentes, que devem por isso ser apreciadas separadamente no tocante à sua sujeição a IVA.

Como o TJUE salientou, « 36. Ora, há que sublinhar, a este respeito, que todas as operações de seguro apresentam, por natureza, um nexo com o bem que visam cobrir. Daqui se conclui que o bem dado em locação financeira e o seu seguro **apresentam, necessariamente, uma determinada conexão entre si. Não obstante, esse nexo não pode bastar, por si só, para determinar se existe ou não uma prestação única complexa para efeitos de IVA. Com efeito, se todas as operações de seguro estivessem sujeitas a IVA em função da sujeição, a esse imposto, das prestações que têm por objeto o bem que essas operações de seguro cobrem, o próprio objetivo do artigo 135.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA, a saber, a isenção das operações de seguro, seria posto em causa.**

39. Aplicando a regra mencionada no n.º 29 do presente acórdão, segundo a qual cada prestação deve normalmente ser considerada distinta e independente, há que recordar que, em princípio, um serviço de locação financeira e a prestação de um seguro do bem

⁸⁰ N.º 51.

⁸¹ Acórdão de 17 de Janeiro de 2013, Proc. C-224/11.

objeto desta não podem ser considerados tão estreitamente ligados que formam uma operação única. Com efeito, a apreciação separada dessas prestações não pode constituir, em si mesma, uma decomposição artificial de uma operação económica única, suscetível de alterar a funcionalidade do sistema do IVA.

40. Assim sendo, importa averiguar se há razões específicas às circunstâncias em causa no processo principal que levem a considerar que os elementos em causa constituem uma operação única.

(...)

43. O facto de ser exigido pelo locador um seguro que cubra o bem objeto da locação financeira, como parece suceder no âmbito da operação em causa no processo principal, não logra infirmar esta conclusão. Em especial, há que observar que, nas circunstâncias em causa no processo principal, o locatário, embora seja obrigado a velar por que o bem objeto da locação financeira tenha seguro, dispõe não obstante da faculdade de segurar esse bem junto da empresa de seguros da sua escolha. Assim, a exigência de cobertura por um seguro não pode, por si só, implicar que uma prestação de seguros fornecida por intermédio do locador, como a que está em causa no processo principal, tenha carácter indissociável ou acessório relativamente à prestação de serviços de locação financeira.

44. Por outro lado, importa recordar que as modalidades de faturação e de preços podem proporcionar indícios quanto à unicidade de uma prestação (v., neste sentido, acórdão CPP, já referido, n.º 31). Assim, a faturação separada e os preços distintos das prestações militam a favor da existência de prestações distintas, sem contudo revestirem importância decisiva (v., neste sentido, despacho *Purple Parking e Airparks Services*, já referido, n.º 34 e jurisprudência referida). »⁸²

No Caso *Purple Parking*, esteve em análise a isenção de determinados serviços de transporte, estando em causa uma operação que combinava os serviços de estacionamento automóvel e o transporte de passageiros entre o parque de estacionamento e um aeroporto⁸³.

⁸² O negrito é nosso.

⁸³ Despacho do Tribunal de Justiça (Sétima Secção) de 19 de Janeiro de 2012, Proc. C-117/11.

Como o TJUE concluiu, « 34 À cet égard, il convient, en particulier, de prendre en considération la tarification des prestations en cause (voir, par analogie, arrêt du 21 juin 2007, Ludwig, C-453/05, Rec. p. I-5083, point 19). Or, les requérantes au principal facturent un prix unique à leurs clients, ce qui peut constituer un indice en faveur de l'existence d'une prestation unique, sans pour autant revêtir une importance décisive (voir en ce sens, notamment, arrêts précités CPP, point 31, et Everything Everywhere, point 29). En outre, et surtout, le montant du prix à payer est exclusivement calculé en fonction de la durée du stationnement du véhicule, tandis que le nombre de passagers et, partant, l'ampleur de l'utilisation du transport sont sans aucune importance. »

No Caso *Stock* '94 ⁸⁴ estava em análise saber se a entrega de bens e a concessão de um empréstimo efectuada[s] com base num contrato celebrado entre um integrador e um integrado constituem operações independentes (*distinct and independent*) para efeitos de IVA, ou se formam uma operação única (*single*), sendo a matéria colectável constituída pela contraprestação dos bens e pelos juros do empréstimo concedido.

Como o TJUE concluiu, no caso em apreço a « ... entrega desses ativos circulantes constitui, para os sujeitos integrados, a prestação principal que faz parte da cooperação integrada, na medida em que os agricultores estarão em condições de prosseguir a sua atividade agrícola graças a esses ativos. Por conseguinte, a obtenção de um empréstimo para a aquisição desses ativos **não constitui, para esses agricultores, um fim em si mesmo, mas unicamente um meio que lhes permite adquirir os ativos circulantes necessários à sua produção agrícola.** »⁸⁵

No Caso *Wojskowa Agencja* ⁸⁶, para os efeitos que por ora nos ocupam, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Directiva IVA deve ser interpretada no sentido de que a locação de um bem imóvel e o fornecimento de água, electricidade e aquecimento bem como a gestão de resíduos que acompanham esta locação, devem ser considerados uma prestação única ou várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas em separado do ponto de vista do IVA.

⁸⁴ Acórdão de 8 de Dezembro de 2016, Proc. C-208/15.

⁸⁵ N.º 35. O negrito é nosso.

⁸⁶ Acórdão de 16 de Abril de 2015, Proc. C-42/14.

O TJUE notou que, no que respeita aos encargos locativos, o Tribunal de Justiça já por duas vezes foi levado a especificar quais os elementos que devem ser considerados característicos.

Assim, no Caso *RLRE Tellmer Property*, o Tribunal salientou que o serviço de limpeza das partes comuns de um imóvel podia ser fornecido segundo modalidades diversas, ou seja, por exemplo, por um terceiro que factura o custo desse serviço directamente aos locatários ou pelo locador que utiliza, para o efeito, o seu próprio pessoal ou recorre a uma empresa de limpezas. No caso em apreço, **sendo o serviço facturado pelo locador de forma distinta da locação e podendo as duas prestações ser dissociadas uma da outra, o Tribunal entendeu que estas não podiam ser consideradas uma prestação única**⁸⁷.

Por sua vez, no Caso *Field Fisher Waterhouse*, o Tribunal declarou que o conteúdo de um contrato de locação podia constituir um indício importante. Tratando-se, nesse caso, de um contrato de locação de escritórios por um gabinete de advogados, salientou que, de acordo com as informações de que dispunha, aquele previa, além da locação das instalações, a obtenção, pelo locatário, de um conjunto de prestações na origem de encargos locativos cujo não pagamento podia levar à resolução do contrato de locação. O Tribunal entendeu que a razão económica do referido contrato de locação parecia ser não apenas a obtenção do direito de ocupar os locais em causa mas igualmente a obtenção, pelo locatário, de um conjunto de prestações de serviços. O Tribunal concluiu que o contrato de locação dizia respeito a uma prestação única entre o locador e o locatário. No seu exame, o Tribunal colocou-se no ponto de vista de um locatário médio das instalações comerciais em causa, a saber, escritórios de advogados⁸⁸.

Como o TJUE salientou, estes dois acórdãos têm por objeto prestações que, à semelhança das que estão em causa no processo principal, são, em geral, úteis, e mesmo necessárias, ao gozo do bem imóvel arrendado, mas estas prestações **podem existir independentemente da locação de um bem imóvel**. Todavia, consoante as circunstâncias particulares, nomeadamente consoante o conteúdo do contrato, podem

⁸⁷ Acórdão de 11 de Junho de 2009, Caso *RLRE Tellmer Property*, Proc. C-572/07, n.ºs 22 e 24.

⁸⁸ Acórdão de 27 de Setembro de 2012, Caso *Field Fisher Waterhouse*, Proc. C-392/11, n.º 2.3.

constituir prestações acessórias ou serem indissociáveis da referida locação e formar com esta uma prestação única⁸⁹.

Neste contexto, o TJUE salienta que « 37. *Decorre do acórdão BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, n.ºs 44 e 45) que importa, no âmbito de cada locação de bens imóveis, procurar os elementos que refletem os interesses das partes contratantes, tais como, por exemplo, as modalidades de preços e de faturação. Há, nomeadamente, que verificar se, nos termos do contrato, o locatário e o locador procuram, antes de tudo, respectivamente, obter e oferecer a locação de um bem imóvel, e só subsidiariamente, obter e fornecer outras prestações, mesmo se estas são necessárias ao gozo do bem.*

38. *Deste modo, há que ter em consideração as seguintes circunstâncias que permitem distinguir duas principais hipóteses.*

39. *Em primeiro lugar, se o locatário tiver a faculdade de escolher os seus prestadores e/ou as modalidades de utilização dos bens ou serviços em causa, as prestações relacionadas com estes bens ou serviços podem, em princípio, ser consideradas distintas da locação. Em particular, se o locatário puder decidir quanto aos seus consumos de água, de electricidade ou de aquecimento, que podem ser verificados pela instalação de contadores individuais e faturados em função dos referidos consumos, as prestações relacionadas com estes bens e serviços podem, em princípio, ser consideradas distintas da locação. Tratando-se de serviços, tais como a limpeza das partes comuns de um imóvel em copropriedade, estes devem ser considerados distintos da locação se puderem ser organizados por cada locatário, individualmente, ou pelos locatários, coletivamente, e se, em todos os casos, as faturas enviadas ao locatário referirem o fornecimento destes bens e serviços em posições distintas da renda. »⁹⁰*

Termos em que o TJUE conclui que a Directiva IVA deve ser interpretada no sentido de que a locação de um bem imóvel e o fornecimento de água, electricidade e aquecimento bem como a gestão de resíduos que acompanham esta locação devem, em princípio, ser considerados várias prestações distintas e independentes que devem ser apreciadas em separado do ponto de vista do IVA, a menos que elementos da operação, incluindo os que indicam a razão económica da conclusão do contrato, estejam tão estreitamente

⁸⁹ N.º 36.

⁹⁰ O negrito é nosso.

ligados que formem, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição revestiria um carácter artificial.

Em suma, em face da jurisprudência do TJUE vinda de enunciar e que, ao longo dos anos, tem vindo a ser firmada, de forma sólida e coerente, existindo prestações principais e acessórias, economicamente indissociáveis, será de aplicar um regime de IVA único, correspondente ao da prestação principal, nomeadamente para efeitos de aplicação das taxas do imposto bem como da concessão de isenções.

Se as prestações de serviços forem independentes não existindo nenhum nexo de dependência entre ambas, então deverão ter um tratamento separado, independente, para efeitos deste imposto, devendo ser devidamente individualizadas para efeitos de facturação.

Importa, para o efeito, proceder a uma cuidadosa análise casuística.

III – ENQUADRAMENTO DA SITUAÇÃO CONTROVERTIDA

Vistas as regras aplicáveis na situação controvertida, a sua *ratio legis* e a interpretação que das mesmas tem vindo a ser feita pelo TJUE, é inevitável concluirmos que, à partida, a prática de actividades físicas e os serviços de nutricionismo se tratam de realidades distintas perfeitamente autonomizáveis que, enquanto tal, merecem um tratamento distinto para efeitos de IVA.

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.

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

Como vimos, os especialistas em nutricionismo exercem uma profissão legalmente disciplinada, exigindo-se um conjunto de requisitos para o respectivo exercício.

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.

Cumpra a estes profissionais devidamente habilitados, no exercício da sua profissão, assegurar a assistência aos seus pacientes dentro dos parâmetros de qualidade exigidos na lei, sendo tal exercício objecto de adequada fiscalização.

Compulsada a legislação aplicável, para efeitos da concessão da isenção prevista entre nós no n.1 do artigo 9.º do CIVA, encontram-se, conseqüentemente, preenchidos os requisitos de aplicação da isenção, a saber: (i) Estamos perante serviços de assistência; (ii) Prestados por paramédicos no exercício da respectiva profissão.

De facto, verificam-se neste caso todos os pressupostos de aplicação da isenção, devendo atender-se desde logo à sua razão de ser – o não encarecimento das prestações de serviços de saúde devidamente reconhecidas como essenciais e, logo, merecedoras de um tratamento de excepção em sede de IVA.

Por outro lado, vimos que, para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única para efeitos do IVA, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa.

Interessa pois, desde logo, aferir casuisticamente se estamos perante uma prestação de serviços qualificável como principal e uma prestação de serviços qualificável como acessória.

Ora, vimos que, mais do que nunca actualmente se impõe considerar a relevância própria e a autonomia das actividades de nutricionismo e de educação física, embora sejam complementares na óptica da promoção da saúde pública.

Assim, há diversos ginásios que têm vindo a adoptar sistemas integrados de saúde aos seus utentes proporcionando serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo e de educação física de acordo com os padrões internacionais e nacionais de um conceito integrado de saúde e bem estar. E note-se que os utentes mantêm a faculdade de escolher os seus prestadores e/ou as modalidades de utilização dos serviços em causa.

No caso em apreço não estamos, à partida, perante uma prestação única. A prestação de serviços de nutricionismo é um fim em si mesmo, existindo inclusive utentes que apenas frequentam consultas de nutricionismo, sendo livres de escolher qual a entidade a quem devem recorrer para o efeito. Assim, há utentes que apenas praticam actividades físicas, outros que apenas frequentam as consultas de nutricionismo e outros que frequentam ambas. E diga-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, no caso o utente não usufruir das consultas de nutricionismo se poderá concluir que os serviços não foram prestados recusando-se a aplicação da isenção. A partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e facturado, 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 actividades físicas). Com efeito, tal como o TJUE já decidiu, por exemplo no Caso *Air France-KLM*, o IVA é exigível mesmo no caso de o viajante não utilizar o bilhete de avião dado, como concluiu, o serviço ter sido disponibilizado ao utente⁹¹.

Importa ter em consideração que a prestação de serviços de nutricionismo se distingue claramente das prestações de serviços de prática de actividades físicas.

Tais actividades são complementares. A prestação de serviços de nutricionismo não é indispensável para a realização de prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas e vice versa. Na realidade, tais prestações de serviços existem, nas palavras do TJUE, independentemente uma da outra, pelo que não deverão, em regra, ser vistas nunca óptica de acessoriedade.

⁹¹ Acórdão de 15 de Dezembro de 2015, Processos apensos C-250/14 e C-289/14.

Como vimos, **a apreciação separada dessas prestações não pode constituir, em si mesma, uma decomposição artificial de uma operação económica única, susceptível de alterar a funcionalidade do sistema do IVA.**

Assim sendo, importa casuisticamente averiguar se há razões específicas às circunstâncias em apreço que levem a considerar que os elementos em causa constituem uma operação única, aferindo, designadamente, da importância de cada uma das prestações de serviços. E note-se, tal conclusão será sempre independente de considerações subjectivas, mormente as relacionadas com eventuais preocupações de garantir, através da realização dos serviços de aconselhamento nutricional, o incremento da retenção de clientes ou do tempo disponibilizado para o efeito, como a AT veio algumas vezes a apontar como factores decisivos para a não aplicação da isenção.

Interessa pois aferir *in casu* se a prestação de serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo se distingue ou não da prática de actividade física. Em princípio sim. Vimos que a nível internacional tal sempre sucede bem como a nível interno, distinguindo-se claramente tais prestações de serviços reconhecendo-se a sua individualidade e complementaridade.

E na prática? Na prática importa aferir casuisticamente, sendo a nosso ver fortes indícios a favor da sua individualidade e consequente tratamento distinto em sede de IVA (aplicação da taxa normal às prestações de serviços de actividades físicas e da isenção às prestações de serviços de nutricionismo): (i) A contratação de nutricionistas inscritos na respectiva Ordem legalmente habilitados para o exercício de tal profissão; (ii) A existência de instalações adequadas à prática da actividade de nutricionismo, nomeadamente de gabinetes devidamente apetrechados para as consultas; (iii) A prática de facturação separada, individualizando especificamente as prestações de serviços de nutricionismo das prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas.

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 28 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. Vistas as regras aplicáveis na situação controvertida, a sua *ratio legis* e a interpretação que das mesmas tem vindo a ser feita pelo TJUE, é inevitável concluirmos que, à partida, a prática de actividades físicas e os serviços de nutricionismo se tratam de realidades distintas perfeitamente autonomizáveis que, enquanto tal, merecem um tratamento distinto para efeitos de IVA.

5. No caso do nutricionismo, está desde logo em causa o valor público constitucionalmente protegido do acesso à saúde.
6. Como vimos, os especialistas em nutricionismo exercem uma profissão legalmente disciplinada, exigindo-se um conjunto de requisitos para o respectivo exercício.
7. Para efeitos da concessão da isenção prevista entre nós no n.1 do artigo 9.º do CIVA, encontram-se, conseqüentemente, preenchidos os requisitos de aplicação da isenção 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.
8. Cada vez mais os ginásios se têm vindo a assumir, atento o panorama internacional e nacional descrito, como espaços de saúde e de promoção de estilos de vida saudáveis, 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.
9. De facto, está desde logo sempre em causa uma actividade ligada à saúde, ainda que, por vezes, com fins preventivos.
10. Vimos que, para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única para efeitos do IVA, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa.

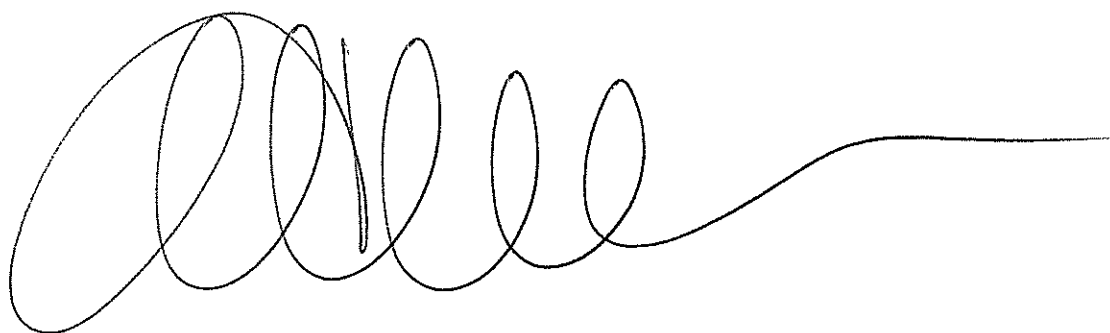


11. Interessa pois, desde logo, aferir casuisticamente se estamos perante uma prestação de serviços qualificável como principal e uma prestação de serviços qualificável como acessória.
12. Ora, não estamos, à partida, perante uma prestação única.
13. As prestações de serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo distinguem-se claramente das prestações de serviços de prática de actividades físicas.
14. Tais actividades são complementares. A prestação de serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo não é indispensável para a realização de prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas. Na realidade, tais prestações de serviços existem, nas palavras do TJUE, independentemente uma da outra, pelo que não poderão, em regra, ser vistas nunca óptica de acessoriedade.
15. A apreciação separada dessas prestações não pode constituir, em si mesma, uma decomposição artificial de uma operação económica única, susceptível de alterar a funcionalidade do sistema do IVA.
16. Assim sendo, importa averiguar se há razões específicas às circunstâncias em causa que levem a considerar que os elementos em causa constituem uma operação única, aferindo, designadamente, da importância de cada uma das prestações de serviços.
17. Na prática importa aferir casuisticamente, sendo a nosso ver fortes indícios indícios a favor da sua individualidade e conseqüente tratamento distinto em sede de IVA (aplicação da taxa normal às prestações de serviços de actividades físicas e da isenção às prestações de serviços de nutricionismo): (i) A

contratação de nutricionistas inscritos na respectiva Ordem legalmente habilitados a exercer tal profissão; (ii) A existência de instalações adequadas à prática da actividade de nutricionismo, nomeadamente de gabinetes devidamente apetrechados para as consultas; (iii) A prática de facturação separada, individualizando especificamente as prestações de serviços de nutricionismo das prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas.

Lisboa, 28 de Abril de 2018

Clotilde Celorico Palma

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and a long horizontal stroke at the end.

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