

PARECER

I. PEDIDO

Vem a AGAP - Associação de Empresas de Ginásios e Academias de Portugal, solicitar-nos um Parecer sobre a adequada interpretação e consequências da decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no seu Acórdão de 4 de Março de 2021 proferido no designado Caso *Frenetikexito*.

Em causa está, concretamente, aferir em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) qual a amplitude e efeitos deste Acórdão nos serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestados pelos ginásios. Vejamos, pois, o que se nos oferece dizer.

II. FACTOS

A 4 de Março deste ano o Tribunal de Justiça da UE, no Caso *Frenetikexito*,¹ em resposta a dúvidas suscitadas por um tribunal arbitral português no contexto de um procedimento de reenvio prejudicial, veio pôr em causa a aplicação da isenção de IVA a consultas de nutrição prestadas por um ginásio, pelo menos nos termos amplos em que a mesma sempre tinha vindo a ser interpretada e aplicada.

1. Questões do Tribunal Arbitral

No caso concreto, o Tribunal Arbitral singular, veio, não obstante em nosso entendimento não se verificarem os pressupostos do reenvio prejudicial, suscitar em 22 de Julho de 2019 as seguintes questões ao TJUE, estando em causa aconselhamento/consultas de

¹ Processo C-581/19.

nutricinismo prestadas por um ginásio que na sua grande maioria não eram realizadas por falta de comparência dos utentes:

“1. Nas hipóteses em que, como sucede nos autos, uma sociedade:

a) se dedica, a título principal, a atividades de manutenção e bem-estar físico e, a título secundário, a atividades de saúde humana, entre elas nutrição, consultas de nutrição e de avaliação física, bem como realização de massagens; b) disponibiliza aos seus clientes planos que incluem apenas serviços de fitness e planos que incluem serviços de fitness e nutrição, deverá, para efeito do disposto no artigo 2.º nº 1 c) da Diretiva 2006/112/CE, de 28/11, considerar-se que a atividade de saúde humana, designadamente nutrição, é acessória da atividade de manutenção e bem-estar físico, devendo, assim, ter a prestação acessória o mesmo tratamento fiscal da prestação principal ou deverá considerar-se, ao invés, que a atividade de saúde humana, designadamente nutrição, e a atividade de manutenção e bem-estar físico são independentes e autónomas entre si, devendo ser-lhes aplicável o tratamento fiscal previsto para cada uma dessas atividades?”

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

Isto é, as questões suscitadas pelo Tribunal Arbitral prendiam-se com a recorrente questão da acessoriedade suscitada pela AT, questão esta claramente resolvida no Caso *Frenetikexito* não sendo objecto deste Parecer, e com o problema de se saber se, no caso de a consulta não ser realizada, se continuaria a aplicar a isenção aos serviços em causa. Contudo, como veremos, a Advogada Geral e o TJUE vão mais além e pronunciam-se sobre a própria aplicabilidade da isenção a tais consultas tendo em consideração se devem ou não ser qualificadas como serviços de saúde no sentido da Directiva IVA.

2. Observações da Advogada Geral

Vejamos, de seguida, as mais relevantes passagens das Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott apresentadas neste Caso em 22 de Outubro de 2020:

"B. Quanto à segunda questão

59. Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, saber se a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA também se aplica quando o acompanhamento nutricional, embora tendo sido pago, não tenha sido utilizado. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio parte manifestamente do princípio de que as prestações de serviços de acompanhamento nutricional da requerente estão abrangidas pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

60. Isto é, contudo, duvidoso em consonância com o entendimento da Comissão. Para beneficiar dessa isenção, seria necessário que se verificasse uma prestação de serviços de assistência (58). Só são abrangidas pelo conceito de prestações de serviços de assistência as prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou problemas de saúde (59). É, portanto, condição que estas tenham uma finalidade terapêutica (60).

61. Isso não acontece num acompanhamento nutricional geral. É certo que o Tribunal de Justiça concebe a finalidade terapêutica de forma ampla, aceitando também medidas de prevenção destinadas a proteger ou a manter a saúde (61). Estas devem, todavia, destinar-se a impedir, evitar ou prevenir uma doença, uma lesão ou anomalias de saúde, ou detetar doenças latentes ou incipientes (62). Uma relação incerta, sem risco concreto de prejuízo para a saúde, é tão insuficiente neste caso (63) quanto uma finalidade puramente estética (64). Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a prestação de serviços de acompanhamento visa a prevenção de determinadas doenças e o seu tratamento, ou se visa apenas o bem-estar geral ou a aparência (65).

62. A questão de saber se a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA exige que se usufrua efetivamente da prestação só excecionalmente será relevante. A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou, noutro contexto, que a apreciação, para efeitos de IVA, de uma prestação de serviços não depende da questão de saber se o prestador se limita a colocá-la à disposição ou se a fornece efetivamente (66).

63. No entanto, não é de modo algum evidente que esta jurisprudência possa ser transposta para a isenção específica prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA. Com efeito, esta isenção pressupõe uma finalidade terapêutica da prestação, o que no contexto de um acompanhamento nutricional pago, mas não

utilizado, se afigura bastante duvidoso. Esta questão pode ser deixada em aberto no presente processo. Só se colocaria se o órgão jurisdicional de reenvio tivesse chegado à conclusão, e explicasse porquê, de que o acompanhamento nutricional aqui em causa é uma prestação de serviços com finalidade terapêutica. Contudo, o órgão jurisdicional de reenvio não formula essa conclusão.

VI. Conclusão

64. *Nestes termos, proponho ao Tribunal de Justiça que decida do seguinte modo:*

- 1) *Quando um sujeito passivo fornece prestações de serviços nas áreas da nutrição, do fitness e do bem-estar físico, como no caso em apreço, estão em causa prestações distintas e independentes umas das outras na aceção da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.*
- 2) *Um acompanhamento nutricional, como o que está aqui em causa, só é, em todo o caso, uma prestação de serviços de assistência isenta na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 se se destinar a uma finalidade terapêutica, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.”*

3. Conclusões do TJUE

Por sua vez, o TJUE, com base nas Conclusões da Advogada Geral mas, em nosso entendimento, indo para além das mesmas, veio veicular o seguinte entendimento:

“23. No caso em apreço, a disposição em causa deve ser interpretada à luz do contexto em que se inscreve, das finalidades e da economia da Diretiva 2006/112, tendo especialmente em conta a ratio legis da isenção que prevê (v., neste sentido, Acórdão de 13 de março de 2014, ATP Pension Service, C-464/12, EU:C:2014:139, n.º 61 e jurisprudência referida). Assim, os termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, a saber, «[a]s prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa», não visam as prestações efetuadas no meio hospitalar, em centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza, isentas em aplicação do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva, mas as prestações médicas e paramédicas fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar (v., neste sentido, Acórdãos de 10

de setembro de 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 36, e de 10 de junho de 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, n.º 36).

24 Além disso, há que salientar que o conceito de «assistência médica», que consta do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, e de «prestações de serviços de assistência», que consta do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, visam prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde (Acórdãos de 10 de junho de 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, n.ºs 37 e 38, e de 18 de setembro de 2019, *Peters* C-700/17, EU:C:2019:753, n.º 20 e jurisprudência referida).

25 Por conseguinte, as «prestações de serviços de assistência», na aceção desta disposição, devem imperativamente ter uma finalidade terapêutica, uma vez que é esta que determina se uma prestação médica ou paramédica deve ser isenta de IVA [v., neste sentido, Acórdão de 5 de março de 2020, X (*Isenção de IVA para as consultas telefónicas*), C-48/19, EU:C:2020:169, n.º 27 e jurisprudência referida], ainda que daí não decorra necessariamente que esta finalidade deva ser compreendida numa aceção particularmente restrita (Acórdãos de 10 de junho de 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, n.º 40 e jurisprudência referida, e de 21 de março de 2013, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, n.º 26).

26 Assim, as prestações de natureza médica ou paramédica efetuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas podem beneficiar da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 [Acórdão de 5 de março de 2020, X (*Isenção de IVA para as consultas telefónicas*), C-48/19, EU:C:2020:169, n.º 29 e jurisprudência referida].

27 A isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 pressupõe, portanto, que estejam preenchidos dois requisitos, o primeiro, relativo à finalidade da prestação em causa, conforme recordada nos n.ºs 24 a 26 do presente acórdão, e, o segundo, relativo ao facto de essa prestação ocorrer no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa.

28 Quanto a este segundo requisito, importa determinar, como salientam o Governo português e a Comissão, se um serviço de acompanhamento nutricional, como o que está em causa no processo principal, prestado por um profissional certificado e habilitado para esse efeito em instituições desportivas e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, é definido, pelo direito

do Estado-Membro em causa (Acórdão de 27 de junho de 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e o.*, C-597/17, EU:C:2019:544, n.º 23 e jurisprudência referida), como sendo prestado no exercício de uma profissão médica ou paramédica. Resulta dos elementos constantes da decisão de reenvio, esclarecidos pelas observações do Governo português, que o serviço em questão era prestado por uma pessoa dotada de uma qualificação profissional que a habilita a efetuar atividades paramédicas como definidas pelo Estado-Membro em causa, o que caberá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

29 Admitindo que seja esse o caso, há que atender à finalidade de uma prestação como a que está em causa no processo principal, o que corresponde ao primeiro requisito estabelecido no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112. A este respeito, importa ter em consideração, para examinar essa finalidade, que as isenções previstas no artigo 132.º desta diretiva se inserem no capítulo 2, sob a epígrafe «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», do título IX da referida diretiva. Assim, uma atividade não pode ser isenta, por derrogação ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo (Acórdãos de 21 de março de 2013, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, n.º 23, e de 21 de setembro de 2017, *Comissão/Alemanha*, C-616/15, EU:C:2017:721, n.º 49), se não cumprir a finalidade de interesse geral, comum ao conjunto das isenções previstas nesse artigo 132.º

30 A este respeito, é pacífico que um serviço de acompanhamento nutricional prestado no âmbito de uma instituição desportiva pode, a médio e a longo prazo ou considerado em termos amplos, ser um instrumento de prevenção de certas doenças, como a obesidade. Todavia, cumpre notar que o mesmo se aplica à própria prática desportiva, cujo papel é reconhecido, a título de exemplo, para limitar a ocorrência de doenças cardiovasculares. Tal serviço apresenta, portanto, em princípio, uma finalidade sanitária, mas não, ou não necessariamente, uma finalidade terapêutica.

31 Por conseguinte, na falta de indicação de que é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, e, portanto, com uma finalidade terapêutica, na aceção da jurisprudência referida nos n.ºs 24 e 26 do presente acórdão, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, um serviço de acompanhamento nutricional, como o prestado no processo principal, não preenche o critério da atividade de interesse geral comum a todas as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 e, por conseguinte, não é abrangido pela isenção

prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, de modo que está, em princípio, sujeito a IVA.

32 Esta interpretação não viola o princípio da neutralidade fiscal, que se opõe em especial a que duas entregas de bens ou duas prestações de serviços iguais ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e que satisfazem as mesmas necessidades deste, e que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 17 de dezembro de 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, n.º 48 e jurisprudência referida), uma vez que, à luz do objetivo prosseguido pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, serviços de acompanhamento nutricional prestados com uma finalidade terapêutica e serviços de acompanhamento nutricional desprovidos de tal finalidade não podem ser considerados iguais ou semelhantes do ponto de vista do consumidor e não satisfazem as mesmas necessidades deste último.

33 Qualquer outra interpretação teria como consequência alargar o âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 para além da ratio legis que traduzem a redação desta disposição, bem como a epígrafe do capítulo 2 do título IX desta diretiva. Com efeito, qualquer serviço efetuado no âmbito do exercício de uma profissão médica ou paramédica, que tenha por efeito, mesmo de forma muito indireta ou longínqua, prevenir certas patologias, é abrangido pela isenção prevista nessa disposição, o que não corresponde à intenção do legislador da União e à exigência de interpretação estrita dessa isenção, recordada no n.º 22 do presente acórdão. Como salientou a advogada-geral no n.º 61 das suas conclusões, uma ligação incerta com uma patologia, sem risco concreto de prejuízo para a **saúde**, não é suficiente a este respeito.

34 Tendo em conta o que precede, há que concluir que, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, um serviço de acompanhamento nutricional prestado em condições como as que estão em causa no processo principal não é suscetível de entrar no âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112. Consequentemente, não há que responder à segunda questão.

35 Quanto à primeira questão, não se pode excluir que, à luz da natureza tributável desse serviço, o órgão jurisdicional de reenvio considere que a questão de saber se este é ou não independente dos serviços de manutenção e bem-estar físico tem interesse para determinar o tratamento fiscal respetivo desses serviços.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, um serviço de acompanhamento nutricional prestado por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, e eventualmente no âmbito de planos que incluem igualmente serviços de manutenção e bem-estar físico, constitui uma prestação de serviços distinta e independente e não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva.”

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, de forma a aferirmos qual a adequada natureza das prestações de serviços que realizam e em que contexto, seguindo-se uma explanação do tratamento que o Tribunal de Justiça da UE e a Administração Fiscal portuguesa desde sempre entenderam ser de conferir ao respectivo exercício.

Iremos igualmente focalizar a nossa análise na questão da exigibilidade do IVA e do momento em que se considera que as prestações de serviços são realizadas para efeitos deste imposto.

Sendo o IVA um imposto de matriz comunitária, encontrando-se harmonizado na União Europeia existindo um sistema comum deste tributo nos 27 Estados membros actualmente acolhido na denominada Directiva IVA², e tendo o Direito da União Europeia supremacia sobre o Direito interno, o que nos diz então o Direito da UE? E qual a correcta interpretação e implicações da jurisprudência *Frenetikexito* no que se reporta às prestações de serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestados pelos ginásios? Será tal

² 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).

jurisprudência suficientemente clara para pôr em causa toda a jurisprudência anterior devidamente sedimentada? Vem realmente pôr em causa a jurisprudência anterior?

Qual deverá ser, em suma, a correcta interpretação e aplicação das regras do IVA conforme a jurisprudência do TJUE?

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

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

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

Significa isto que, de acordo com o TJUE a partir de agora teremos que verificar casuisticamente a finalidade terapêutica de cada uma das consultas, só se concluindo como tal quando estamos perante doenças atestadas? E onde fica a prevenção no meio de tudo isto?

É o que propomos analisar de seguida, **sendo certo que, como inevitavelmente iremos concluir: (i) As prestações de serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo realizadas pelos nutricionistas têm, por definição, fins terapêuticos, devendo, como tal, ser isentas de IVA; (ii) Apesar de não serem efectivamente prestadas, desde que devidamente disponibilizadas aos utentes dos ginásios consideram-se prestadas, independentemente de o utente não comparecer às consultas, devendo, enquanto tal, continuar a merecer a isenção de IVA.**

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

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

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

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

A OMS apresenta diversos documentos estratégicos, que orientam a formulação de políticas de saúde, sendo actualmente a alimentação e a nutrição consideradas como elementos chave na definição dos objectivos, estratégias e recomendações nos seus diversos programas e políticas, nomeadamente no *“Health 2020: a European Policy Framework and strategy for 21st century”*, *“Action Plan for the Implementation of the European Strategy for the Prevention and Control Noncommunicable Diseases 2012-2016”*, *“Vienna Declaration on Nutrition and Noncommunicable Diseases in the context of Health 2020”*, *“Global strategy on diet, physical activity and health”*, *“The*

Challenge of obesity in the WHO European Region and the strategies for response”, “The Helsinki Statement on the Health in All Policies” e “European Food and Nutrition Action Plan 2015-2020”.

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 éticos³.

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 OMS como a epidemia global do século XXI.

Mas os serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo, independentemente do local onde são prestados, são especialmente relevantes para a prevenção e tratamento de outras doenças tais como o cancro, a diabetes e doenças cardio vasculares.

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

Portugal está fortemente empenhado nessa acção.

1.1 Enquadramento internacional

³ Esta classe profissional deve cumprir o Código Deontológico da Ordem dos Nutricionistas.

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, 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.”⁴

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*

⁴ Cfr. Ponto 1.1 da *Carta Europeia da Luta contra a Obesidade*.

relacionados com a economia, a sociedade e a cultura e onde opções saudáveis sejam mais acessíveis e fáceis para os indivíduos.”⁵

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.”⁶*

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.

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.”⁷*

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.”⁸*

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.

Mas as preocupações da OMS vão muito para além de doenças como a obesidade.

⁵ Cfr. Ponto 2.1 da *Carta Europeia da Luta contra a Obesidade*.

⁶ Cfr. Ponto 3.1 da *Carta Europeia da Luta contra a Obesidade*.

⁷ Cfr. Ponto 2.3.1 da *Carta Europeia da Luta contra a Obesidade*.

⁸ Cfr. Ponto 2.4.9 da *Carta Europeia da Luta contra a Obesidade*.

A OMS tem vindo a apresentar um conjunto de recomendações para uma alimentação saudável⁹.

Registe-se neste contexto, nomeadamente, o Plano de Acção para as Políticas de Alimentação e Nutrição – “*European Food and Nutrition Action Plan 2015-2020*” – o qual estabelece as linhas gerais de acção que devem ser consideradas em qualquer estratégia na área da alimentação e da nutrição que seja implementada a nível nacional ou local.

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 alimentação¹⁰.

No que se reposta à União Europeia, está desde sempre activamente empenhada na luta contra a obesidade e das doenças que exigem uma alimentação saudável quer na óptica da prevenção quer do tratamento. Recorda-se neste âmbito o Livro Branco da Comissão Europeia intitulado *Uma estratégia para a Europa em matéria de problemas de saúde ligados à nutrição, ao excesso de peso e à obesidade*¹¹ e dos instrumentos de execução do mesmo, designadamente, a criação do Grupo de Alto Nível dedicado aos problemas de saúde relacionados com a nutrição e a actividade física e a Plataforma de Acção Europeia em matéria de Regimes Alimentares, Actividade Física e Saúde¹² e o Livro Verde *Promoção de regimes alimentares saudáveis e da actividade física: uma dimensão europeia para a prevenção do excesso de peso, da obesidade e das doenças crónicas*¹³.

⁹ Veja-se, nomeadamente, a *Healthy diet – Fact sheet N° 394*.

¹⁰ 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: 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.

¹¹ *Livro branco sobre uma estratégia para a Europa em matéria de problemas de saúde ligados à nutrição, ao excesso de peso e à obesidade*, Bruxelas, 30.5.2007, COM(2007) 279 final

¹² http://ec.europa.eu/health/ph_determinants/life_style/nutrition/platform/platform_en.htm

¹³ http://ec.europa.eu/health/ph_determinants/life_style/nutrition/green_paper/consultation_en.htm

O Conselho¹⁴ já fez vários apelos à Comissão no sentido de desenvolver acções no domínio da nutrição e da actividade física, incluindo as conclusões do Conselho sobre obesidade, promoção da saúde cardiovascular e diabetes¹⁵.

A consulta sobre o Livro Verde resultou num amplo consenso quanto à necessidade do contributo da comunidade, mediante a colaboração com diferentes intervenientes a nível nacional, regional e local¹⁶. Os inquiridos salientaram a necessidade de consistência e coerência nas políticas comunitárias e a importância de adoptar uma abordagem multisectorial. Deram ênfase ao valor da UE na coordenação de acções, tais como a recolha e a divulgação de boas práticas, bem como a necessidade de a UE desenvolver um plano de acção e uma mensagem forte a dirigir aos intervenientes.

Tal como a Comissão Europeia faz questão de salientar, estas acções têm de ser levadas a cabo a todos os níveis de tomada de decisões, desde o nível comunitário ao nível local.

Ou seja, é hoje inegável que os hábitos alimentares constituem um factor de extrema relevância em termos de saúde pública, e que o consumo alimentar adequado e a melhoria do estado nutricional dos cidadãos têm impacto directo na prevenção e controlo de doenças crónicas, pelo que deverão ser promovidos e incentivados.

Os próprios consumidores encontram-se, actualmente, mais sensibilizados para a necessidade de adopção de hábitos alimentares saudáveis.

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, com especial ênfase agora para os problemas da pandemia da COVID-19.

¹⁴ Conclusões do Conselho de 2 de Dezembro de 2002 sobre a obesidade (JO C 11 de 17.1.2003, p. 3); de 2 de Dezembro de 2003 sobre estilos de vida saudáveis: educação, informação e comunicação (JO C 22 de 27.1.2004, p. 1); de 2 de Junho de 2004 sobre a promoção da saúde cardiovascular (Comunicado de imprensa: 9507/04 (Presse 163)); de 6 de Junho de 2005 sobre obesidade, nutrição e actividade física (Comunicado de imprensa: 8980/05 (Presse 117)); de 5 de Junho de 2006 relativas à promoção de estilos de vida saudáveis e à prevenção da diabetes tipo 2 (JO C 147 de 23.6.2006, p. 1).

¹⁵ Conclusões do Conselho de 2 de Dezembro de 2002 sobre a obesidade (JO C 11 de 17.1.2003, p. 3); de 2 de Dezembro de 2003 sobre estilos de vida saudáveis: educação, informação e comunicação (JO C 22 de 27.1.2004, p. 1); de 2 de Junho de 2004 sobre a promoção da saúde cardiovascular (Comunicado de imprensa: 9507/04 (Presse 163)); de 6 de Junho de 2005 sobre obesidade, nutrição e actividade física (Comunicado de imprensa: 8980/05 (Presse 117)); de 5 de Junho de 2006 relativas à promoção de estilos de vida saudáveis e à prevenção da diabetes tipo 2 (JO C 147 de 23.6.2006, p. 1).

¹⁶http://ec.europa.eu/health/ph_determinants/life_style/nutrition/green_paper/nutrition_gp_rep_en.pdf

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 vida¹⁷.

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.

Entre outras medidas, registe-se a criação, em 2012, do Programa Nacional para a Promoção da Alimentação Saudável da Direcção-Geral da Saúde (DGS)¹⁸, que *“tem como finalidade melhorar o estado nutricional da população, incentivando a disponibilidade física e económica de alimentos constituintes de um padrão alimentar saudável e criar condições para que a população os valorize, aprecie e consuma, integrando-os nas suas rotinas diárias.”*

Tal como se salienta, *“A estratégia deve, no futuro, permitir disponibilizar alimentos promotores da saúde e bem-estar a toda a população, ser capaz de criar cidadãos capazes de tomar decisões informadas acerca dos alimentos e práticas culinárias*

¹⁷ 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.*

¹⁸ <https://alimentacaosaudavel.dgs.pt/>

saudáveis, incentivar a produção de alimentos que sejam saudáveis e ao mesmo tempo capazes de dinamizar o emprego, o ordenamento equilibrado do território e as economias locais, incentivar consumos e métodos de produção locais que reduzam os impactos sobre o meio ambiente, reduzir as desigualdades na procura e acesso a alimentos nutricionalmente adequados e melhorar a qualificação dos profissionais que podem influenciar os consumos alimentares da população.”¹⁹

O excesso de peso, que inclui a pré-obesidade e a obesidade, é provavelmente o principal problema de saúde pública em Portugal, afectando mais de 50% da população adulta e tendo implicações sérias no aparecimento e curso de diferentes patologias como a diabetes, a doença cérebro e cardiovascular, a patologia osteoarticular e a generalidade dos cancros. Doenças, que no seu todo, representam a principal despesa em saúde do estado português e o principal encargo do Serviço Nacional de Saúde.

Como se reconhece, “*A obesidade é um dos principais problemas de saúde pública atuais, sendo considerada uma doença crónica e ao mesmo tempo um fator de risco para o desenvolvimento de outras doenças crónicas que constituem as principais causas de mortalidade e morbilidade. A obesidade define-se como uma situação em que existe uma acumulação excessiva de massa gorda corporal, com potencial impacto negativo na saúde. A investigação epidemiológica documenta de forma consistente a associação entre o excesso de peso e o risco acrescido de incidência e agravamento de múltiplas patologias. Sem retirar relevância a nenhuma das comorbilidades, o risco de incidência da diabetes tipo 2 e das doenças cardiovasculares têm particular relevância em Portugal, se considerarmos que estas correspondiam a quatro das cinco primeiras causas de morte em 2009*”.

(...)

*Em Portugal, mais de metade da população adulta apresenta excesso de peso, o que sugere a necessidade de uma intervenção a dois níveis. **Por um lado, é necessário apostar na prevenção através da promoção de hábitos alimentares e de atividade física saudáveis.** Por outro lado, dado o elevado número de indivíduos que já se encontram com esta doença, é importante também assegurar uma terapêutica adequada para estas situações.”²⁰*

¹⁹ Idem.

²⁰ *Obesidade: otimização da abordagem terapêutica no serviço nacional de saúde*, Camolas, J., Gregório, Maria João, Sousa, S.M., e Graça, Pedro, Direcção Geral da Saúde, 2017, p. 13. O negrito é nosso.

Assim, salienta-se que o aconselhamento relativo à modelação dos consumos alimentares deve sustentar-se em três critérios-base: a) satisfação das necessidades nutricionais; b) objectivos terapêuticos (redução de peso, controlo metabólico, etc.), e; c) adequação às rotinas e constrangimentos individuais (rotinas laborais, valores religiosos, limitações económicas, etc.). Neste sentido, o aconselhamento pode ir desde a definição de um plano alimentar estruturado, até à recomendação de uma única estratégia comportamental²¹.

Tal como se salienta, “*Numa lógica de intervenção precoce e adequada gestão do risco, a intervenção na préobesidade terá um potencial mais favorável na relação custo-benefício.*”²², sendo que “*A terapêutica nutricional da obesidade tem de ser individualizada, centrada na promoção de mudanças comportamentais sustentáveis e não na perda de peso em sentido estrito;*”²³.

De acordo com o relatório *The Heavy Burden of Obesity – The Economics of Prevention* da OCDE realizado em 2019, em Portugal, 10% da despesa da saúde é utilizada para o tratamento de doenças relacionadas com excesso de peso, uma percentagem superior à média dos países da OCDE (8,4%). Segundo este estudo, estima-se que, entre 2020 e 2050, o excesso de peso e as doenças associadas possam contribuir para uma diminuição da esperança média de vida em 2,2 anos.

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

Com efeito, 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 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.

²¹ Idem, p. 32.

²² Idem, p.47.

²³ Idem, p. 51.

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 6401/2016²⁴, 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 3632/2017²⁵.

Igualmente no âmbito do Despacho n.º 7516-A/2016²⁶, 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.

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.

A *Estratégia Integrada para a Promoção da Alimentação Saudável* (EIPAS)., que visa incentivar o consumo alimentar adequado e a consequente melhoria do estado nutricional

²⁴ Publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 94, de 16 de Maio de 2016.

²⁵ Publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 83, de 28 de Abril de 2017.

²⁶ Publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 108, de 6 de Junho de 2016.

dos cidadãos, com impacto directo na prevenção e controlo das doenças crónicas, foi aprovada pelo Despacho n.º 11418/2017, publicado a 29 de Dezembro.

No preâmbulo do Despacho n.º 11418/2017, 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.”, e que, “**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.**”²⁷

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*

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, representando mais de 86 % da carga de doença no nosso sistema de saúde²⁸. 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.

²⁷ O negrito é nosso.

²⁸ Direcção-Geral da Saúde, Direcção de Serviços de Informação e Análise. *A Saúde dos Portugueses 2016*, Lisboa: Direcção-Geral da Saúde; 2017, disponível em: <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/18278/1/A%20Saúde%20dos%20Portugueses%202016.pdf>

Tal como se salienta no preâmbulo do Despacho n.º 6556/2018, de 25 de Junho de 2018, do Secretário de Estado Adjunto e da Saúde, *“Em Portugal, as patologias mais prevalentes na população relacionam-se direta ou indiretamente com a alimentação inadequada.”*

Como faz notar o XXII Governo Constitucional no seu Programa de Governo, *“A prevenção nos primeiros anos de vida das futuras gerações é uma prioridade, uma vez que crianças e adolescentes saudáveis tendem a tornar-se adultos saudáveis, mais autónomos e independentes, até ao envelhecimento. Para tal, o Governo irá: 21 • Responsabilizar os agrupamentos de centros de saúde pela articulação com as escolas na promoção da alimentação saudável e da atividade física, na prevenção do consumo de substâncias e de comportamentos de risco, na educação para a saúde e o bem-estar mental, capacitando as crianças e jovens para fazerem escolhas informadas e gerirem a sua saúde, com qualidade”*

Na Resolução do Conselho de Ministros n.º 86/2020, de 13 de Outubro de 2020, vem-se aprovar a Agenda de Inovação para a Agricultura 2020-2030, ressaltando-se no seu preâmbulo que *“A alimentação e a produção de alimentos têm, cada vez mais, um reconhecimento acrescido por parte da sociedade, em questões relacionadas com a garantia da segurança alimentar e nutricional, o contributo para a saúde e bem-estar, a gestão dos espaços rurais, a conservação da biodiversidade, o desafio de enfrentar as alterações climáticas, com as necessárias adaptações e contributos para a mitigação dos correspondentes efeitos, ou com o impulso de outras atividades económicas, sendo exemplos disso, entre outros, os prestadores de serviços à agricultura e, até, a restauração e o turismo.”*

A pandemia, associada ao piorar dos hábitos alimentares e da pouca actividade física, levou a um aumento do peso da população portuguesa.

De acordo com um estudo da DGS relativo ao confinamento de há um ano, 45% dos inquiridos disse ter mudado hábitos alimentares durante o período de confinamento, com quase 42% a admitirem ter sido para pior, e mais de metade diminuiu a actividade física. A relevância dos nutricionistas em plena pandemia é universalmente reconhecida, levando entre nós a DGS, inclusive, a emitir uma Orientação específica sobre a matéria²⁹.

²⁹ Orientação da DGS NÚMERO: 021/2020 DATA: 06/04/2020 ATUALIZAÇÃO: 18/02/2021 COVID-19: Terapêutica nutricional no doente com COVID-19. Veja-se ainda neste contexto, nomeadamente, o *Manual de Intervenção Alimentar e Nutricional | COVID-19* do Programa Nacional para a Promoção da Alimentação Saudável.

Isto é, resulta claramente do exposto que, quer a nível internacional, quer a nível nacional, o nutricionismo é visto numa perspectiva multisectorial, tal como recomendam as instâncias internacionais, como imprescindível para a implementação de estratégias transversais para a promoção da saúde pública numa óptica de complementaridade para a adopção de estilos de vida saudáveis.

2. Caracterização da profissão de nutricionista

2.1 Enquadramento legal

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.* ”³⁰

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.

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 nutricionista³¹. Nos termos do artigo 64.º, n.ºs 1 e 2,

³⁰ <http://www.apn.org.pt/ver.php?cod=0D0A>.

³¹ 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.”

do mesmo diploma, para a obtenção de cédula profissional, é também necessária a realização de um estágio profissional com a duração de seis meses³², 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 profissional³³.

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.

A lista anexa ao Decreto-Lei n.º 261/83 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

³² 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.*"

³³ 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.*"

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.

2.2 As actividades prosseguidas pelos nutricionistas como prestações de serviços com fins terapêuticos

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

Nesta senda, e enquanto profissional de saúde, no âmbito da sua prática profissional e independentemente do local onde presta o seu serviço, o nutricionista tem como dever

deontológico utilizar os instrumentos científicos e técnicos adequados ao rigor exigido na prática da profissão, desenvolvendo uma prática informada e conduzida pela evidência científica, bem como garantir o fornecimento do melhor serviço, com os recursos ao seu alcance, não prestando serviços profissionais incompatíveis com as suas competências, cargo ou função técnica.”

Como se salienta, “A intervenção nutricional constitui uma abordagem efetiva na gestão das doenças relacionadas com os hábitos alimentares, tais como as doenças crónicas e as co-morbilidades associadas a estas doenças¹. Além disso, existe evidência de que a intervenção nutricional está igualmente associada a uma melhor saúde mental e física^{2,3}, estado nutricional^{4,5} e qualidade de vida”

Importa em especial salientar que, como se faz notar, que, “No âmbito da consulta de nutrição o nutricionista deverá desencadear todos os procedimentos necessários para que possa melhor conhecer o estado de saúde do seu cliente e instituir a prescrição nutricional no melhor interesse terapêutico. Assim, aplicando o melhor conhecimento técnico e científico de que dispõe, o nutricionista deverá realizar a avaliação do estado nutricional

(p.ex. anamnese alimentar, avaliação clínica e antropométrica), realizar o diagnóstico nutricional e intervir através da terapêutica nutricional mais adequada às necessidades individuais do seu cliente.

No caso concreto da consulta de nutrição nos estabelecimentos destinados à prática de exercício físico e desporto, os nutricionistas deverão aplicar a Norma de Atuação Profissional da Ordem dos Nutricionistas (NOP 002/2019)¹¹, a qual descreve todos os passos necessários para a realização da consulta, bem como as observâncias necessárias para a sua concretização. Neste contexto, a consulta de nutrição, não é um mero aconselhamento, devendo basear-se no modelo do Nutrition Care Process (método sistemático que promove a elevada qualidade do cuidado nutricional) em que o nutricionista deve considerar quatro fases:

- Avaliação Nutricional – usar informação e dados precisos e relevantes com vista à identificação dos problemas relacionados com a nutrição;***
- Diagnóstico Nutricional – identificar e nomear o(s) problema(s) gerais de base alimentar/nutricional sobre os quais tem responsabilidade de atuar;***
- Intervenção Nutricional – implementar a terapêutica nutricional devidamente planeada, com vista à mudança do comportamento nutricional/alimentar e/ou dos fatores de risco identificados, na qual são definidos os objetivos e resultados desejados***

que permitam gerir a questão de base identificada no diagnóstico nutricional e/ou as suas causas/fatores de risco e/ou os sinais/sintomas elencados, esta é baseada na evidência e personalizada, de acordo com a avaliação e diagnósticos nutricionais e o cliente é envolvido como participante ativo no processo;

- Monitorização/Avaliação – monitorizar e avaliar indicadores e resultados relacionados com o diagnóstico nutricional, os objetivos definidos e a estratégia da intervenção com vista a determinar o progresso alcançado, bem como se a estratégia de intervenção deve ser mantida ou revista.

Este é um método que promove uma abordagem na qual o nutricionista possa otimizar a sua intervenção, tendo em conta as necessidades e valores do seu cliente, com recurso à melhor evidência científica disponível para a sua tomada de posição.”³⁴

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

3. Quadro legal na Directiva IVA e no CIVA

Como referimos, o IVA é o imposto mais harmonizado da União Europeia³⁵. 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)³⁶.

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*

³⁴ O negrito é nosso.

³⁵ 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).

³⁶ 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.

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 IVA³⁷, ao passo que as suas características foram definidas a nível comunitário na Segunda Directiva IVA³⁸. Só em 1977 é que veio a ser aprovado um segundo modelo comum do IVA, na usualmente denominada Sexta Directiva IVA³⁹, que recentemente foi revogada pela Directiva IVA, à qual passamos a chamar DIVA.

A matriz comunitária deste tributo tem efeitos limitativos da actuação dos diversos Estados membros neste domínio⁴⁰. 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 Europeia⁴¹.

Deve ainda notar-se que a jurisprudência da UE em matéria de IVA é muito extensa, devendo os aplicadores da lei segui-la quando seja suficientemente clara de forma a que não deixe dúvidas quanto à respectiva interpretação, o que, em nosso entendimento, não sucede com a jurisprudência resultante do Caso *Frenetikexito*.

³⁷ 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.

³⁸ 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).

³⁹ 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.

⁴⁰ 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.

⁴¹ 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, *Apontamentos sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções de IVA*, Almedina, Coimbra, Julho 2006.

3.1 As isenções da saúde

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 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 IVA⁴².

Para além da sua frase introdutória, as isenções previstas no artigo 132.º, n.º1, alíneas b) e c), da Directiva IVA, estão redigidas de forma idêntica às do artigo 13.º, A, n.º1, 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,

⁴² 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.

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:

[...]

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.º1, alínea c), da Directiva, parece, no essencial, idêntica à do artigo 132.º, n.º1, 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.º1, alínea c), da Sexta Directiva, e o artigo 132.º, n.º1, 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 IVA⁴³.

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

⁴³ 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.

médicos para os utentes e promover os cuidados de saúde⁴⁴. 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 pois 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 particulares⁴⁵.

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 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, sendo que, no caso concreto, nos interessa em especial cuidar do primeiro aspecto questionando-se em especial se os serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo, em especial os prestados pelos ginásios, poderão ser qualificados como “serviços de assistência” para efeitos da isenção em apreço⁴⁶.

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:

⁴⁴ 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.

⁴⁵ 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.

⁴⁶ Sobre o enquadramento em IVA dos serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestados pelos ginásios veja-se, da autora, “Enquadramento em IVA dos serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestados pelos ginásios”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* n.º s ¾, Ano X 17, Outono/Inverno.

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 desde sempre a reconhecer, abrangem as actividades que tenham por objectivo prevenir, 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 efeito⁴⁷. 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. **Ora, desde sempre se entendeu que no conceito de prestação de serviços de assistência se inclui a prevenção, como não poderia deixar de o ser atento o escopo da isenção.**

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 IVA⁴⁸. 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,

⁴⁷ 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”, 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.

⁴⁸ 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, *Apostamentos 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.

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 isentas⁴⁹.

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 passivo⁵⁰. Neste contexto, atendendo a que as isenções consubstanciam derrogações a este princípio, os termos utilizados para designar as isenções visadas pelo artigo 13.º da Sexta Directiva devem ser interpretadas de forma estrita⁵¹. Para este efeito, dado as disposições daquele preceito terem um carácter exaustivo⁵², e deverem ser expressas e precisas⁵³, na sua interpretação deve atender-se sobretudo ao critério de interpretação literal⁵⁴. Como consequência, deverá evitar-se o recurso a interpretações extensivas que alarguem o alcance daquelas disposições cuja

⁴⁹ 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.

⁵⁰ 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.

⁵¹ 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 011 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.

⁵² Cfr. Acórdão de 21 de Fevereiro de 1989, Caso *Comissão/Itália*, Proc. 203/87, n.º 9.

⁵³ 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.

⁵⁴ 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.

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 descritas⁵⁵.

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 efeitos⁵⁶.

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 interpretadas de tal forma que a isenção se aplique ao que se pretendia aplicar e não mais.”*⁵⁷

Posteriormente aos Acórdãos *Stichting*⁵⁸, 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 prevêm⁵⁹.

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

⁵⁵ Acórdão de 15 de Junho de 1989, Caso *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, já cit., n.º 14.

⁵⁶ 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.

⁵⁷ Conclusões apresentadas em 13 de Dezembro de 2001, Caso *Zoological Society of London*, Proc. C-267/00, n.º 19.

⁵⁸ 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.

⁵⁹ Acórdão de 11 de Julho de 1985, Caso *Comissão/Alemanha*, Proc. 107/84, já cit., n.º 20.

comunitário que devem ser situados no contexto geral do sistema comum do IVA⁶⁰. 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 permitir⁶¹. 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 outro⁶².

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.

5. A jurisprudência do TJUE em matéria de saúde – o conceito de assistência e a inclusão dos actos de prevenção da 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 detalhada⁶³.

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.

⁶⁰ 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.

⁶¹ Veja-se, designadamente, o Acórdão de 15 de Julho de 1989, Caso *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, já cit.

⁶² 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.

⁶³ 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 Serviços*, Proc. C-307/01, já cit., n.º 54, e Caso *Eulitz*, Proc. C-473/08, já cit., n.º 26 e jurisprudência referida.

O objectivo subjacente consiste, assim, como começámos por referir, em não onerar as prestações de serviços de saúde⁶⁴. 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, conceito este que tem vindo a ser interpretado de forma ampla pelo TJUE.

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 particulares⁶⁵.

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 lugar⁶⁶.

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 estrito⁶⁷.

⁶⁴ 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).

⁶⁵ 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.

⁶⁶ Veja-se, neste sentido, Acórdão de 10 de Setembro de 2002, Caso *Kügler*, Proc. C-141/00, já referido, n.º 36.

⁶⁷ Veja-se os Casos *Kügler*, Proc. C-141/00, já referido, n.º 36, e de 8 de Junho de 2006, Caso *Lu.P.*, Proc. C-106/05, n.º 26.

O Tribunal de Justiça no Caso *Kügler* vê, assim, a possibilidade de uma clara demarcação das duas normas de isenção, em que o critério de distinção é menos o tipo de prestação do que o local da sua realização. Com este ponto de vista, o Tribunal de Justiça segue o Caso *Comissão/Reino Unido*⁶⁸. 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, alínea c), da Sexta Directiva, estivesse dependente da forma jurídica sob a qual o sujeito passivo exerce a sua actividade⁶⁹.

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

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

Como explicita o Advogado Geral Antonio Tizzano nas suas Observações apresentadas em 27 de Setembro de 2001 no Caso *Kügler*, “39. Por outro lado, independentemente da sua conformidade com o objectivo de redução das despesas médicas, a solução que aqui foi proposta parece-nos mais consentânea com o referido

⁶⁸ Caso *Comissão/Reino Unido*, Proc. 353/85, n.º 35.

⁶⁹ Caso *Kügler*, Proc. C-141/00, já referido, n.º 30.

princípio da neutralidade fiscal. De facto, essa solução permite, ao mesmo tempo, tratar da mesma forma todos os operadores económicos que exerçam a mesma actividade, evitando assim influenciar a escolha da forma jurídica que os mesmos entendem adoptar para exercer as suas actividades e afectar as condições de concorrência que possam resultar dessa escolha .

40. Recordamos, antes de mais, que, para que as prestações de serviços de assistência previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), sejam isentas, devem ser efectuadas no exercício de profissões médicas ou paramédicas. Mas se a noção de «prestações de serviços de assistência» é, por assim dizer, uma noção de direito comunitário (...).

(...)

43. Pelo contrário, quanto à determinação do tipo de assistência que pode ser integrado na noção de prestações de serviços de assistência prevista na alínea c), parece-nos particularmente útil o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça no processo D. Com efeito, nesse acórdão, o Tribunal de Justiça observa que da análise das diferentes versões linguísticas do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva resulta que, tirando a versão italiana, todas as outras fazem referência ao conceito de prestações médicas relativas à saúde das pessoas. Além disso, as versões alemã, francesa, finlandesa e sueca utilizam a noção de tratamento terapêutico ou de cuidados prestados às pessoas. Daqui, o Tribunal de Justiça deduziu que o «conceito de 'prestações de serviços de assistência' não se presta a uma interpretação que inclua as intervenções médicas conduzidas com um objectivo que não o de diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde» (n.º 18).”

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.”⁷⁰

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”⁷¹. Quer isto dizer que a prestação em causa, para poder

⁷⁰ 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).

⁷¹ 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.

ser isenta ao abrigo da alínea c), tem de prosseguir um objectivo terapêutico, incluindo quer o diagnóstico quer o tratamento⁷².

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 pessoas⁷³.

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”*⁷⁴. Por outras palavras, abrangerá tanto as prestações de assistência médica curativa como as de assistência preventiva. Esta jurisprudência é uniforme e clara e a própria Advogada Geral no Caso *Frenetikexito* reconhece que, como vimos, *“É certo que o Tribunal de Justiça concebe a finalidade terapêutica de forma ampla, aceitando também medidas de prevenção destinadas a proteger ou a manter a saúde (61). Estas devem, todavia, destinar-se a impedir, evitar ou prevenir uma doença, uma lesão ou anomalias de saúde, ou detetar doenças latentes ou incipientes (62).”*⁷⁵

Com efeito, por motivos óbvios, o conceito de finalidade terapêutica não deve ser entendido num sentido demasiado estrito. As prestações médicas com carácter preventivo podem ser exoneradas ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c). Assim, como o TJUE já notou, *a inclusão de exames ou de tratamento médico com carácter preventivo no conceito de “prestações de serviços de assistência está em conformidade com o objectivo de redução do custo dos cuidados de saúde, mesmo quando se revele que as pessoas em questão não sofrem de qualquer doença ou anomalia de saúde.”*⁷⁶

Embora a “assistência médica” e as “prestações de serviços de assistência” pessoal devam ter uma finalidade terapêutica, daí não decorre necessariamente que a

⁷² 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 Serviços*, Proc. C-307/01, já cit., n.º 58.

⁷³ 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.

⁷⁴ Casos, já referidos, *Unterpertinger*, Proc. C-212/01, n.º 41, e *D’Ambrumenil e Dispute Resolution Serviços*, Proc. C-307/01, n.º 59.

⁷⁵ N.º 61 das conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott apresentadas no Caso *Frenetikexito*.

⁷⁶ Veja-se Caso *Unterpertinger*, já cit., n.º 40.

finalidade terapêutica de uma prestação deva ser compreendida numa acepção particularmente restritiva⁷⁷.

Assim, saliente-se uma vez mais que é jurisprudência recorrente e clara do Tribunal de Justiça que as prestações médicas efectuadas para fins de prevenção podem beneficiar de uma isenção ao abrigo do disposto no artigo 13.º A, n.º 1, alíneas b) ou c), da Sexta Directiva. **Com efeito, resulta claramente do n.º 40 do Caso *Kügler*, que, mesmo nos casos em que as pessoas que se submetem a exames ou a outras intervenções médicas de carácter preventivo não sofrem de nenhuma doença ou anomalia de saúde, a inclusão das referidas prestações nos conceitos de “assistência médica” e de “prestações de serviços de assistência” pessoal é conforme com o objectivo de redução do custo 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)⁷⁸. Portanto, as prestações médicas efectuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas, beneficiam da isenção prevista no artigo 13.º A, n.º 1, alíneas b) e c), da referida Directiva⁷⁹.**

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.

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

- O conceito de «prestações de serviços de assistência» é um conceito autónomo do Direito da União (Casos *Unterpertinger* de 20 de Novembro de 2003, Proc. C-212/01, n.º 35; *D’Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, de 20 de Novembro de 2003, Proc. C-307/01, n.º 53).

⁷⁷ 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.

⁷⁸ Vide, neste sentido, Caso *L.u.P.*, Proc. C-106/05, já referido, n.º 29 e jurisprudência referida.

⁷⁹ 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.

- O conceito de «assistência médica» e o de «prestações de serviços de assistência» visam ambas prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou problemas de saúde (v. Casos *L.u.P.*, de 8 de Junho de 2006, Proc. C-106/05, n.º 27; *CopyGene*, de 10 de Junho de 2010, Proc. C-262/08, n.º 28).
- O conceito de serviços de assistência abrange também medidas que – mesmo de maneira meramente preventiva – se destinam a proteger, manter ou restabelecer a saúde (v., a este respeito, Caso *Klinikum Dortmund* de 13 de Março de 2014, Proc. C-366/12, n.º 30). Resulta não só da finalidade da isenção mas também da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, entre as actividades com «objectivo terapêutico» que devem ser consideradas prestações de serviços de assistência e isentas do imposto figuram também actividades que não têm como objecto directo uma cura, mas que visam a mera prevenção. **Com efeito, a medicina preventiva contribui precisamente para reduzir os custos médicos, não só a nível individual mas também a nível geral. Por conseguinte, de acordo com a finalidade da isenção, que consiste em garantir o acesso a cuidados médicos, as intervenções médicas preventivas deviam estar abrangidas por esta isenção.** (n.ºs 72 e 73 das Observações da Advogada Geral Christine Stix-Hackl apresentadas em 30 de Janeiro de 2003 no Caso *Unterpertinger*, Proc. C-212/01).
- O conceito de serviços de assistência abrange igualmente medidas que visam permitir a observação e o exame dos pacientes antes mesmo de se tornar necessário diagnosticar, tratar ou curar uma eventual doença, contudo, só se pode falar de serviços de assistência quando existe uma finalidade terapêutica, que não deve ser entendida numa acepção particularmente restritiva. Pelo contrário, o conceito de finalidade terapêutica deve ser interpretado tendo em conta a finalidade da isenção fiscal, que consiste em **reduzir o custo dos cuidados de saúde** (Acórdãos do TJUE nos Casos de 11 de Janeiro de 2001, *Comissão/França*, Proc. C-76/99, n.º 23; *Unterpertinger*, n.º 40, *D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, n.º 58; *L.u.P.*, n.º 29; *CopyGene*, n.º 29; *Verigen Transplantation Service International*, de 18 de Novembro de 2010, Proc. C-156/09, n. os 24, 27; *PFC Clinic*, de 21 de Março de 2013, Proc. C-91/12, n.º 26).

- São também realizadas com finalidade terapêutica prestações que representam uma parte indispensável, inerente e inseparável do processo de assistência no seu conjunto, não podendo nenhuma das fases ser utilmente realizada sem as demais (Acórdão do TJUE no Caso *Verigen Transplantation Service International*, n.º 26).

- *“26. A noção de «assistência médica» que se encontra prevista na alínea b) referida incluirá, portanto, tal como a alínea c) do mesmo número, «as prestações médicas efectuadas com o objectivo de proteger, incluindo manter ou restabelecer a saúde das pessoas» 19 . Por outras palavras, abrangerá tanto as prestações de assistência médica curativa como as de assistência preventiva. 27. No âmbito da assistência médica preventiva, não há diagnóstico de doenças nem actos terapêuticos, em sentido estrito, a realizar. Elemento central é a observação e o exame do utente, tendo precisamente em vista prevenir a necessidade futura de diagnosticar e tratar eventuais doenças. 28. Ora, a realização de análises clínicas solicitadas por um médico faz parte integrante da observação médica do utente, sem a qual não pode obviamente haver protecção da saúde das pessoas, incluindo tanto a sua manutenção como o restabelecimento. Por outras palavras, a assistência médica, enquanto conjunto de actividades que funcionalmente se destinam a manter ou a restabelecer a saúde, é um processo constituído por actos que visam a manutenção ou o restabelecimento da saúde, que incluem, desde logo, actos de observação e de exame e, depois, eventualmente, de diagnóstico e de tratamento. Neste sentido, as análises clínicas, quando prescritas por um médico, constituem prestações de assistência médica. 29. Posto isto, prestações de análises clínicas como as realizadas pela L. u. P. integram, dada a sua finalidade, a noção de assistência médica, no sentido do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), da Sexta Directiva.”*
(Observações do Advogado Geral Miguel Poiares Maduro apresentadas em 7 de Março de 2006 no Caso *L.u.P.*)

- Não estão abrangidas pela isenção actividades se a assistência com a qual estas actividades só eventualmente são conexas, não existe, não está em curso nem está sequer planificada (Acórdão do TJUE no Caso *CopyGene*, n.º 1 do dispositivo).

- No caso de medidas que possam ter quer fins terapêuticos quer fins estéticos, ou visem melhorar o estado geral de saúde e que possam assim ser qualificadas como casos limite, importa fazer uma apreciação à luz das circunstâncias do caso concreto. Note-se, a este respeito, que para saber se uma prestação tem finalidade terapêutica ou de outro tipo é necessário responder a uma questão médica, o que se deve basear em constatações médicas, efectuadas por pessoal qualificado para o efeito. A simples apreciação subjectiva que o paciente faz da prestação, não é, por si só, determinante para determinar se esta tem uma finalidade terapêutica (Acórdão do TJUE no Caso *PFC Clinic*, n.ºs 34 e ss.).
- O artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Directiva IVA refere-se unicamente, no enunciado do primeiro requisito imposto, ao conceito de «prestações de serviços de assistência», sem fazer menção de elementos relativos ao local da realização da prestação, pelo que uma prestação que preencha os requisitos enunciados nesta disposição pode estar abrangida pela isenção prevista na referida disposição qualquer que seja o local onde essa prestação é realizada (Caso *X-GmbH*, Acórdão de 5 de Março de 2020, Proc. C-48/19, n.ºs 19 e 21). Assim, o TJUE recordou, no que se refere a análises clínicas prescritas por médicos generalistas, que o princípio da neutralidade fiscal não seria respeitado se tais prestações estivessem sujeitas a um regime de IVA diferente consoante o local onde são efectuadas, quando a sua qualidade é equivalente tendo em conta a formação dos prestadores em causa (Acórdão de 18 de Setembro de 2019, Caso *Peters*, Proc. C-700/17, n.º 29).
- A inexistência de uma prescrição médica anterior a uma consulta telefónica ou de um tratamento médico consecutivo a essa consulta não é suficiente, à luz da jurisprudência, para determinar se essa consulta está abrangida pelo conceito de «prestações de serviços de assistência» (Acórdão do TJUE no Caso *X-GmbH*, n.º30).
- É a finalidade de uma prestação médica que determina se esta deve estar isenta do IVA. Assim, se uma prestação médica for efectuada num contexto que permita concluir que a sua finalidade principal não é a protecção, incluindo a manutenção ou o restabelecimento, da saúde mas antes dar um parecer obrigatório para que

possa ser tomada uma decisão que produz efeitos jurídicos, a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva não se aplica à referida prestação (n.º 42 do Acórdão do TJUE no Caso *Unterpertinger*).

Compulsada a jurisprudência do TJUE, conclui-se que foram consideradas como sendo de assistência médica as seguintes operações: prestações de cuidados de carácter terapêutico integradas num serviço de cuidados ambulatoriais fornecidas por pessoal de enfermagem qualificado⁸⁰, tratamento psicoterápico aplicado por psicólogos qualificados⁸¹, realização de exames médicos, de colheitas de sangue ou de outras amostras, a fim de detectar a presença de doenças, a pedido de entidades patronais ou de companhias de seguros, e emissão de atestados médicos de aptidão para viajar, desde que o principal objectivo destas prestações seja proteger a saúde da pessoa em causa⁸², análises clínicas que permitem a observação e o exame dos pacientes antes mesmo de se tornar necessário diagnosticar, tratar ou curar uma eventual doença, prescritas por médicos generalistas e realizadas por um laboratório privado externo⁸³, extracção de células de cartilagem articular do material cartilaginoso colhido num ser humano e a multiplicação posterior destas tendo em vista o seu reimplante para fins terapêuticos⁸⁴, prestações de serviços de osteopatas, de fisioterapeutas⁸⁵, de quiropraxia ⁸⁶, e intervenções de natureza estética quando essas prestações têm como finalidade diagnosticar, tratar ou curar doenças ou anomalias de saúde ou proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas⁸⁷.

O TJUE concluiu ainda que são susceptíveis de ter fins terapêuticos estando abrangidas pela isenção:

- Consultas telefónicas que consistem em explicar os diagnósticos e as possíveis terapias ou em propor alterações de tratamentos, na medida em que permitem à pessoa em causa compreender o seu quadro clínico e, se for esse o caso, agir em conformidade,

⁸⁰ Acórdão de 10 de Setembro de 2002, Caso *Kügler*, Proc. C-141/00, já cit.

⁸¹ Acórdão de 6 de Novembro de 2003, Caso *Dornier*, Proc. C-45/01, já cit.

⁸² Acórdão de 20 de Novembro de 2003, Caso *d'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, Proc. C-307/01, já cit.

⁸³ Caso *L.u.P.*, Proc. C-106/05, já cit.

⁸⁴ Acórdão de 18 de Novembro de 2010, Caso *Verigen Transplantation Service International AG*, Proc. C-156/09.

⁸⁵ Despacho de 14 de Abril de 2016, Proc. C-555/15, Caso *Gabarel*.

⁸⁶ Acórdão de 27 de Junho de 2019, Proc. C-597/17, Caso *Belgisch Syndicaat*.

⁸⁷ Caso *PFC Clinic*, Proc. C-91/12, já cit., n.º 39.

nomeadamente tomando ou não determinado medicamento (n.ºs 31 e 34 do Acórdão do TJUE no Caso *X-GmbH*).

- Prestações de serviços de assistência efectuadas por um médico especialista em química clínica e diagnóstico de laboratório, sendo que a isenção não está subordinada ao requisito de a prestação de serviços de assistência em causa ser efectuada no âmbito de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços (Conclusões do TJUE no Acórdão de 18 de Setembro de 2019, Proc. C-700/17, Caso *Wolf-Henning Peters*).

- Os exames médicos (periódicos) e controlos, aos quais os empregados, em muitos casos, se têm de sujeitar por força de um dever jurídico-laboral relativamente ao empregador têm um objectivo terapêutico, na medida em que se destinam a preservar a saúde ou a prevenir doenças do próprio empregado (n.º 93 das Observações da Advogada Geral Christine Stix-Hackl no Caso *Unterpertinger*).

Como notou a Advogada Geral Christine Stix-Hackl no Caso *Unterpertinger*, a passagem de atestados médicos de aptidão pode ter também uma função «preventiva», na acepção mais ampla do termo, na medida em que a pessoa examinada poderá, por exemplo, não iniciar uma viagem que, devido ao seu estado de saúde, não estaria em condições de efectuar. Também numa acepção muito ampla, a obtenção de uma pensão de guerra ou a atribuição de uma indemnização podem ter efeitos positivos para a saúde ou favorecer o seu restabelecimento. Contudo, importa verificar se na actividade médica o aspecto pericial está claramente em primeiro plano e as implicações terapêuticas são muito indirectas⁸⁸.

Como prestações que não foram consideradas como assistência médica pelo TJUE temos, designadamente: um exame genético efectuado por um médico para efeitos de investigação da paternidade⁸⁹, o relatório de um médico relativo ao estado de saúde de uma pessoa para efeitos do pedido de uma pensão de guerra ou de incapacidade laboral ou tendo em vista a propositura de uma acção em juízo relativa a danos corporais⁹⁰, intervenções de natureza estética quando se destinam a fins puramente cosméticos⁹¹, e envio de *kit* para colheita de sangue do cordão umbilical dos recém-nascidos, incluindo a análise e processamento desse sangue⁹².

⁸⁸ N.º 99 das Observações da Advogada Geral Christine Stix-Hackl no Caso *Unterpertinger*.

⁸⁹ Acórdão de 14 de Setembro de 2000, Caso *D.*, Proc. C-384/98, já cit.

⁹⁰ Casos *Unterpertinger* e *D'Ambrumenil* e *Dispute Resolution Services*, Proc. C-307/01, já cit.

⁹¹ Caso *PFC Clinic*, Proc. C-91/12, já cit., n.º 29.

⁹² Acórdão de 10 de Junho de 2010, Caso *Copy Gene*, Proc. C-262/08, Colect. p. I-05053.

O TJUE concluiu ainda não estarem abrangidos pela isenção:

- Prestações que consistem na comunicação de informações sobre patologias ou terapias, mas que não podem, em razão do seu carácter geral, contribuir para proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas (n.º 32 do Acórdão no Caso *X-GmbH*).
- Prestações que consistem no fornecimento de informações de natureza administrativa, como as coordenadas de um médico ou de um órgão de conciliação (n.º 33 do Acórdão no Caso *X-GmbH*).
- Actividades médicas que consistem na verificação, por um perito encarregado por um tribunal ou por um organismo de seguro de pensão, da existência, ou não, de invalidez ou de incapacidade para o trabalho ou para angariar meios de subsistência de um candidato a uma pensão e, em consequência, prosseguem um objectivo pericial e não terapêutico (Conclusões da Advogada Geral Christine Stix-Hackl no Caso *Unterpertinger*).
- Exames médicos de particulares e as colheitas de sangue ou de outras amostras corporais a fim de detectar a presença de vírus, infecções ou outras doenças, efectuados para ou a pedido de entidades patronais ou de companhias de seguros, quando não prosseguem um objectivo terapêutico como a prestação de assistência a pessoas através da prevenção, do diagnóstico ou de cuidados, mas outros fins como o apuramento pericial de informações relativas à saúde para entidades patronais ou companhias de seguros, bem como actividades médicas — como a passagem de atestados médicos de aptidão, por exemplo, para viajar; — como a passagem de atestados médicos no âmbito da concessão de uma pensão de guerra; como, no contexto de questões de responsabilidade e da avaliação dos danos sofridos por particulares, tendo em vista a propositura de acções relativas a danos corporais, a elaboração de relatórios médicos na sequência de exames médicos, incluindo os exames médicos ou com base em notas médicas sem proceder a um exame médico; — como, relativamente a casos de negligência médica, a elaboração de relatórios de peritagem médica a pedido de particulares, tendo em vista a propositura de acções com base em notas médicas ou na sequência de exames médicos, incluindo estes exames médicos têm objectivos periciais e não terapêuticos (Conclusões da Advogada Geral Christine Stix-Hackl apresentadas em 30 de Janeiro de 2003 no Caso *Unterpertinger*).

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 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 atividades paramédicas e dado que não existe no CIVA um conceito que as defina, há que recorrer ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, bem como ao Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, uma vez que são estes dois diplomas que contêm em si os requisitos a observar para o exercício das respectivas atividades."*

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

11. Acresce, ainda, que nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, as profissões de diagnóstico e terapêutica devem compreender a realização das atividades constantes do anexo ao Decreto-Lei n.º 261/83, de 24 de 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 consulente 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%).”⁹³

Isto é, em suma, como nota a AT, a actividade de nutricionista enquadra-se na descrição prevista para o exercício da actividade de "dietética" prevista nos Decretos-Lei 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

⁹³ 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"

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.

É neste sentido que vão as decisões de que temos conhecimento que foram analisadas junto do Tribunal Arbitral, nunca tendo a AT questionado da aplicabilidade da isenção de *per si* às consultas/aconselhamento prestadas pelos nutricionistas nos ginásios, só questionando o facto de serem ou não acessórias à prática de actividades desportivas e, enquanto tal, não merecerem a isenção, situação esta que, como vimos, foi decidida em termos claros no Caso *Frenetikexito*, e bem, no sentido da respectiva autonomização.

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

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

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

Uma vez suscitada a questão de os serviços serem ou não efectivamente prestados, cumpre deixar umas notas relativamente à exigibilidade do IVA, ou seja, saber quando se

considera, ao fim ao cabo, que a prestação de serviços é realizada para efeitos deste tributo.

7.1 Regras da exigibilidade e do facto gerador

As regras sobre o facto gerador e a exigibilidade do imposto respondem-nos à questão de saber quando é que o imposto é devido e se torna exigível por parte do Estado. São dois aspectos relacionados com o nascimento da obrigação tributária.

O nosso legislador não define o que se entende por facto gerador e exigibilidade do imposto. No seu artigo 62.º, alínea 1), a Directiva IVA determina que “...*por facto gerador do imposto, entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto*”. Na alínea 2) da mesma disposição legal, estipula-se que por exigibilidade do imposto “... *entende-se o direito que o Fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido*”.

O artigo 63.º da Directiva prevê que “*O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.*”

Por sua vez, o respectivo artigo 64.º, n.º1, tem a seguinte redacção: “*Quando deem origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos, as entregas de bens, que não sejam as que têm por objeto a locação de um bem durante um período determinado ou a venda a prestações de um bem, referidas na alínea b) do n.º2 do artigo 14.º, e as prestações de serviços, consideram-se efetuadas no termo do prazo a que se referem esses pagamentos.*”

Note-se que o artigo 66.º da Directiva IVA permite aos Estados membros derogar o disposto nos “*artigos 63.º, 64.º e 65.º [...] [e] prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos:*

- a) *O mais tardar, no momento da emissão da fatura;*
- b) *O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido;*
- c) *Nos casos em que a fatura não seja emitida ou seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador*”.

Como o Advogado Geral F. G. Jacobs salientou nas suas Conclusões no Caso *Ufficio IVA di Trapani*⁹⁴, deve salientar-se a esse respeito que o artigo 6.º, n.º 4, da Segunda Directiva IVA, bem como a proposta da Comissão que originou a Sexta Directiva, previam apenas raras excepções à regra segundo a qual o imposto é exigível no momento em que o serviço é prestado, pelo que o facto de o legislador comunitário ter alargado amplamente o âmbito das derrogações admissíveis permite supor que quis deixar aos Estados membros um amplo poder de apreciação.

Em conformidade com o estatuído na Directiva IVA, regra geral, nos termos do disposto no artigo 7.º, n.º 1, alíneas a) e b), do CIVA, o imposto é devido e torna-se exigível:

a) Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente;

b) Nas prestações de serviços, no momento da sua realização.

Note-se, todavia, que apesar de em conformidade com esta regra geral a exigibilidade e o facto gerador coincidirem, o certo é que o artigo 8.º do CIVA vem derrogar esta regra da exigibilidade sempre que a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar à obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente nos termos do artigo 29.º do CIVA⁹⁵.

Nestas circunstâncias que, na prática, acabam por ser a regra, o imposto torna-se exigível:

a) Se o prazo previsto para a emissão de factura ou documento equivalente for respeitado, no momento da sua emissão (artigo 8.º, n.º 1, alínea a));

b) Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina (artigo 8.º, n.º 1, alínea b));

c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão de factura ou documento equivalente, no momento desse pagamento, pelo montante recebido (artigo 8.º, n.º 1, alínea c)).

Refira-se que, de acordo com o previsto no n.º 2 do artigo 8.º do CIVA, o disposto no n.º 1 é ainda aplicável aos casos em que se verifique emissão de factura ou documento equivalente, ou pagamento, precedendo o momento da realização das operações tributáveis, tal como é definido no artigo 7.º do CIVA. Isto é, consagra-se, desta forma, a regra de que nos adiantamentos deverá proceder-se à liquidação do imposto.

Mencione-se a este propósito que, de acordo com a doutrina da Administração Fiscal, os adiantamentos devem ter para efeitos de IVA o mesmo tratamento que a operação

⁹⁴ Acórdão de 26 de Outubro de 1995, Proc.C-144/94.

⁹⁵ Obrigatoriedade essa que é a situação regra.

definitiva. Serão isentos se a operação a que se referem for isenta. Serão tributados se a operação a que se referem for tributada⁹⁶.

Torna-se assim crucial, no caso das prestações de serviços, saber quando é que se consideram realizadas, facto que deve ser aferido casuisticamente, atendendo às circunstâncias concretas de cada caso.

7.2 Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia

Em conformidade com a interpretação que o TJUE tem feito das regras vindas de enunciar da Directiva IVA, regra geral, a partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e facturado, deve, como tal, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir materialmente a utilizá-lo.

Existindo dúvidas sobre a verificação efectiva da realização de prestações de serviços para efeitos de IVA e consequente liquidação e dedução do imposto em circunstâncias similares à controvertida, o TJUE pronunciou-se algumas vezes sobre tal questão.

No Acórdão de 19 de Dezembro de 2012⁹⁷ relativo ao Caso *Varhoven*, esteve em análise a constituição de um direito de superfície por pessoas singulares a favor de uma sociedade como contraprestação de serviços de construção prestados por essa sociedade às referidas pessoas singulares.

O órgão jurisdicional de reenvio perguntava, no essencial, se os artigos 63.º e 65.º da Directiva IVA devem ser interpretados no sentido que, quando é constituído um direito de superfície a favor de uma sociedade com vista à construção de um prédio, como contraprestação de serviços de construção de determinados bens imóveis que se encontram nesse prédio, e a referida sociedade se compromete a entregar o prédio, chave na mão, às pessoas que constituíram este direito de superfície, se opõem a que o IVA sobre estes serviços de construção se torne exigível a partir do momento em que o direito de superfície é constituído, ou seja, antes de essa prestação de serviços ser efectuada.

Como o TJUE concluiu, “... os artigos 63.º e 65.º da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal, quando é constituído um direito de superfície a favor de uma sociedade com vista à edificação de um prédio, como contraprestação de serviços de construção de

⁹⁶ Cfr. Informação n.º 15, de 13.2.89, da DSCA do SIVA.

⁹⁷ Proc. C-549/11.

determinados bens imóveis que se encontram nesse prédio, e a referida sociedade se compromete a entregar o prédio, chave na mão, às pessoas que constituíram este direito de superfície, não se opõem a que o IVA sobre estes serviços de construção se torne exigível a partir do momento em que o direito de superfície é constituído, ou seja, antes de essa prestação de serviços ser efetuada, desde que, nesse momento, todos os elementos pertinentes dessa futura prestação de serviços já sejam conhecidos e, portanto, em particular, os serviços em causa sejam designados com precisão, e que o valor do referido direito seja suscetível de ser expresso em dinheiro, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.”

No Caso *Efir*, em que foi exarado Acórdão em 7 de Março de 2013⁹⁸, estava igualmente em análise uma situação similar tendo o TJUE concluído de igual forma.

Também no Caso *Sani treyd EOOD*, em que foi proferido Acórdão em 21 de Março de 2013, julgou-se uma questão similar que teve idêntica conclusão⁹⁹.

No Caso *ALIC*, em que foi exarado Acórdão em 3 de Setembro de 2015¹⁰⁰, esteve em análise a dedução do IVA que incidiu a montante sobre a aquisição de serviços de consultoria por avença.

A *ALIC* é uma sociedade búlgara cuja actividade tem por principal objecto a agricultura, horticultura, pecuária e actividades auxiliares. A sociedade celebrou contratos de avença relativos a serviços de consultoria com quatro outras sociedades, nos domínios do financiamento de empresas, do desenvolvimento comercial, do aconselhamento jurídico e da segurança da informação. Estas sociedades de consultoria eram todas representadas pela mesma pessoa. As partes rescindiram estes contratos a partir de 5 de Março de 2012.

A Administração Fiscal entendeu que não tinha sido apresentada nenhuma prova do tipo, quantidade e natureza dos serviços realmente fornecidos, nomeadamente nenhum documento original relativo ao número de horas executadas, e que não tinham sido prestadas informações sobre a forma como os preços dos serviços tinham sido fixados, recusando à *ALIC* o direito a deduzir o IVA facturado pelos prestadores de serviços

O órgão jurisdicional teve dúvidas sobre a questão de saber se um contrato de avença como o que estava em causa poderia constituir uma «prestação de serviços» na acepção da Directiva IVA, ou se apenas a prestação de serviços de consultoria concretos seria

⁹⁸ Proc. C-19/12.

⁹⁹ Proc. C-153/12.

¹⁰⁰ Proc. C-463/14.

susceptível de constituir uma prestação desse tipo e dar direito à dedução do IVA, bem como se o facto gerador do imposto e a exigibilidade do mesmo ocorrem no final do período para o qual o pagamento foi acordado.

Foram submetidas ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) *Devem os artigos 24.º, n.º 1 e 25.º, alínea b), da Diretiva [IVA] ser interpretados no sentido de que o conceito de ‘prestação de serviços’ abrange os contratos de avença para prestação de serviços de consultoria como os do processo principal, nos quais o prestador de serviços, que dispõe de pessoal qualificado para a prestação dos serviços, se colocou à disposição do cliente durante o período de vigência do contrato e se obrigou a abster-se de celebrar contratos com objeto equiparável com concorrentes do cliente?*
- 2) *Devem os artigos 63.º e 64.º, n.º 1, da Diretiva [IVA] ser interpretados no sentido de que o facto gerador do imposto, no caso de prestações de serviços de consultoria por avença, ocorre no termo do prazo acordado para o pagamento, independentemente de o cliente ter ou não usufruído das prestações de serviços que o consultor disponibilizou ao cliente e da respetiva frequência?*
- 3) *Deve o artigo 62.º, n.º 2, da Diretiva [IVA] ser interpretado no sentido de que aquele que presta serviços no âmbito de um contrato de avença para prestação de serviços de consultoria se encontra obrigado a liquidar o imposto sobre o valor acrescentado relativo às prestações de serviços no termo do prazo para o qual foi acordado o pagamento da avença, ou essa obrigação só se constitui quando o cliente tiver usufruído, no respetivo período de tributação, das prestações de serviços do consultor?»*

Como o TJUE enfatizou, a este respeito, no processo que deu origem ao Caso *Kennemer Golf*¹⁰¹, e no processo que deu origem ao Caso *Le Rayon d’Or*¹⁰², respectivamente, o Tribunal de Justiça já examinou a aplicação do IVA, por um lado, a uma quota anual fixa paga a uma associação desportiva com vista à utilização de instalações desportivas que incluem um campo de golfe e, por outro, ao pagamento de uma quantia fixa por serviços de cuidados a pessoas dependentes.

No n.º 40 do Acórdão no Caso *Kennemer Golf* e no n.º 36 do Acórdão no Caso *Le Rayon d’Or*, o TJUE considerou, em substância, que, quando a prestação de serviços em causa se caracteriza, designadamente, pela disponibilidade permanente do prestador de serviços para fornecer, no momento oportuno, as prestações solicitadas pelo cliente, não é necessário, para reconhecer a existência de um nexo directo entre a referida prestação e a

¹⁰¹ Proc. C-174/00.

¹⁰² Proc. C-151/13.

contrapartida obtida, demonstrar que um pagamento se refere a uma prestação individualizada e pontual efectuada a pedido de um cliente. Em cada um dos processos que deram origem aos acórdãos referidos existia uma prestação de serviços tributável, à qual a quantia fixa se reportava, independentemente do número de serviços prestados e recebidos, no caso concreto, respectivamente, do número de partidas de golfe efectuadas ou do número de cuidados prestados.

Como o TJUE concluiu, “*40 Estas considerações são aplicáveis a um contrato de avença relativo a serviços de consultoria, como o que está em causa no processo principal, cuja existência cabe, não obstante, ao órgão jurisdicional nacional verificar, no quadro do qual o cliente se obrigou a pagar montantes fixos a título da remuneração acordada entre as partes, independentemente da quantidade e da natureza dos serviços de consultoria efetivamente prestados durante o período a que essa remuneração se refere.*

41 A circunstância de o cliente não pagar um único montante fixo, mas efetuar vários pagamentos periódicos, não afeta esta conclusão, uma vez que a diferença relativa a esses pagamentos diz respeito não à natureza tributável da atividade mas apenas às modalidades de pagamento da quantia fixa.”

Com a sua segunda e terceira questões, o órgão jurisdicional de reenvio perguntava, em substância, se, no que respeita a contratos de avença relativos à prestação de serviços de consultoria, como os do processo principal, os artigos 62.º, n.º 2, 63.º e 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA, devem ser interpretados no sentido de que o facto gerador do imposto e a exigibilidade do mesmo ocorrem no termo do prazo acordado para o pagamento, independentemente da questão de saber se o cliente usufruiu dos serviços do prestador e do número de vezes que o fez.

Como o TJUE concluiu, “*49 ... uma prestação como a que está em causa no processo principal, que consiste essencialmente em estar permanentemente à disposição do cliente para lhe prestar serviços de consultoria e que é remunerada através de montantes fixos, pagos periodicamente, deve ser considerada efetuada durante o período a que se reporta o pagamento, tenha o prestador de serviços efetivamente prestado ou não aconselhamento ao seu cliente durante esse período.*”¹⁰³

50 É no final de cada período a que se reportam os pagamentos que a prestação deve ser considerada efetuada na aceção do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Na medida em que o facto gerador e a exigibilidade do imposto dependem do momento em que a

¹⁰³ O negrito é nosso.

prestação de serviços é efetuada, na aceção do artigo 63.º da referida diretiva, é também no final de cada um desses períodos que ocorrem esses dois acontecimentos.

51 Consequentemente, há que responder à segunda e terceira questões submetidas que, no que respeita a contratos de avença relativos à prestação de serviços de consultoria, como os do processo principal, os artigos 62.º, n.º 2, 63.º e 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o facto gerador do imposto e a exigibilidade do mesmo ocorrem no termo do prazo acordado para o pagamento, independentemente da questão de saber se o cliente usufruiu efetivamente dos serviços do prestador e do número de vezes que o fez.”

No mesmo sentido o TJUE já decidiu, por exemplo no Caso *Air France-KLM*, que 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 utente¹⁰⁴.

A Air France -KLM, que sucedeu à Air France em 2004, é uma sociedade com sede em França, que exerce uma actividade de transporte aéreo. No âmbito dessa actividade, a Air France-KLM efectua serviços de transporte aéreo de passageiros no território francês. Uma vez que esses voos estão sujeitos a IVA, os bilhetes de avião referentes a esses voos são vendidos a preços que incluem esse imposto.

A partir de 1999, a Air France deixou de entregar ao Tesouro o IVA cobrado sobre o preço de venda dos bilhetes emitidos e não utilizados pelos passageiros dos seus voos domésticos. Estavam em causa, por um lado, bilhetes não passíveis de troca e que caducaram devido à não comparência dos passageiros no momento do embarque e, por outro, bilhetes passíveis de troca não utilizados dentro dos respectivos prazos de validade. Na sequência de uma fiscalização da contabilidade, a Administração Fiscal entendeu que as quantias relativas a esses «bilhetes emitidos e não utilizados» deviam ter sido sujeitas a IVA.

Tendo dúvidas quanto à sujeição a IVA de um título de transporte não utilizado, o Conseil d'État decidiu suspender a instância e submeter as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça:

«1) Devem as disposições dos artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 2, da [Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada] ser interpretadas no sentido de que a emissão do bilhete pode ser equiparada à execução efetiva da prestação de transporte e de que os montantes não

¹⁰⁴ Acórdão de 15 de Dezembro de 2015, Processos apensos C-250/14 e C-289/14.

devolvidos pela companhia aérea, quando o titular do bilhete não tiver utilizado o seu bilhete e este tiver caducado, estão sujeitos [a IVA]?

2) Em caso afirmativo, o imposto cobrado deverá ser entregue ao Tesouro a partir do momento em que é recebido o preço, mesmo que a viagem possa não se realizar por facto imputável ao cliente?»

No Processo apenso C-289/14 estava em causa a mesma realidade.

Resulta da decisão de reenvio no processo C-289/14 que a Brit Air, actual Hop! -Brit Air SAS, efectuou serviços de transporte aéreo de passageiros no âmbito de um contrato de *franchising* celebrado com a Air France-KLM. Esta última estava encarregada da comercialização e da gestão da venda de bilhetes das linhas exploradas em *franchising* pela Brit Air.

A Air France-KLM recebia o preço dos bilhetes, entregando-o de seguida à Brit Air por cada passageiro transportado. A título dos bilhetes vendidos mas não utilizados, quer por não comparência do passageiro no momento do embarque quer pela caducidade do bilhete, a Air France-KLM pagava à Brit Air uma compensação anual fixa calculada em percentagem (2%) do volume de negócios anual (com IVA incluído) das linhas exploradas no âmbito do contrato de *franchising*. A Brit Air não pagou IVA sobre esse montante.

Tendo dúvidas quanto à tributação em sede de IVA de quantias pagas por uma companhia aérea a uma empresa da mesma natureza como contrapartida pela venda de bilhetes de transporte não utilizados, o Conseil d'État decidiu suspender a instância e suscitar junto do TJUE o mesmo tipo de questões.

Recordando a teoria das contraprestações recíprocas, o TJUE conclui que “*25 Resulta destes elementos que uma prestação de serviços, como o transporte aéreo de passageiros, está sujeita a IVA nos casos em que, por um lado, a quantia paga por um passageiro a uma companhia aérea, no âmbito de uma relação jurídica materializada no contrato de transporte, está diretamente relacionada com um serviço individualizável, relativamente ao qual constitui a remuneração, e, por outro, o referido serviço é prestado.*

26 A este respeito, o Tribunal de Justiça esclareceu que os serviços cuja prestação corresponde ao cumprimento das obrigações decorrentes de um contrato de transporte aéreo de pessoas são o registo assim como o embarque dos passageiros e o seu acolhimento a bordo do avião no lugar de descolagem estipulado no contrato de transporte em causa, a partida da aeronave à hora prevista, o transporte dos passageiros e das suas bagagens do lugar de partida para o lugar de chegada, o acompanhamento

dos passageiros durante o voo e, finalmente, o desembarque, em condições de segurança, no lugar de aterragem e à hora que esse contrato fixa (v. acórdão Rehder, C-204/08, EU:C:2009:439, n.º 40).

27 Todavia, a realização dessas prestações só é possível se o passageiro da companhia aérea se apresentar na data e no local de embarque previstos, reservando-lhe a referida companhia o direito de delas beneficiar até à hora do embarque nas circunstâncias definidas pelo contrato de transporte celebrado no momento da compra do bilhete.

28 Por conseguinte, a contraprestação do preço pago quando da compra do bilhete é constituída pelo direito que dele retira o passageiro de beneficiar da execução das obrigações decorrentes do contrato de transporte, independentemente do facto de o passageiro exercer esse direito, sendo que a companhia aérea realiza a prestação a partir do momento em que coloca o passageiro em condições de beneficiar dessas prestações.”

Como o TJUE notou, “31 Ora, o conceito de «prestação de serviços», na aceção da Sexta Diretiva e da Sexta Diretiva alterada, deve ser interpretado independentemente dos objetivos e dos resultados das operações em causa, sem que a Administração Fiscal esteja obrigada a proceder à averiguação da intenção do sujeito passivo, atendendo ao seu carácter objetivo (v. acórdão Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 41 e jurisprudência referida).”

Assim, o TJUE concluiu que nos casos em apreço a emissão de bilhetes por uma companhia aérea está sujeita a IVA, nos casos em que os bilhetes emitidos não sejam utilizados pelos passageiros e estes últimos não possam obter o seu reembolso.

No que se reporta à questão de saber se o IVA pago no momento da compra do bilhete de avião pelo passageiro que não o utilizou se torna exigível no momento em que o preço do bilhete é recebido pela companhia aérea ou por um terceiro em seu nome, o TJUE salientou que os requisitos para o efeito podem estar preenchidos na medida em que todos os elementos da futura prestação de transporte já sejam conhecidos e identificados com precisão no momento da compra do bilhete.

Como salientou, “41 O carácter integral e não parcial do pagamento do preço não é suscetível de pôr em causa essa interpretação (v., neste sentido, acórdãos Orfey Balgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, n.º 37; Efir, C-19/12, EU:C:2013:148, n.º 39; e despacho Sani treyd, C-153/12, EU:C:2013:201, n.º 32).

42 Em segundo lugar, cabe recordar, conforme resulta dos n.ºs 27 e seguintes do presente acórdão, que, no caso de não comparência de um passageiro, a companhia aérea que

vende um bilhete de transporte cumpre as suas obrigações contratuais a partir do momento em que coloca o passageiro em condições de invocar os seus direitos previstos pelo contrato de transporte.”

Termos em que concluiu que o IVA pago no momento da compra do bilhete de avião pelo passageiro que não utilizou o seu bilhete se torna exigível no momento em que o preço do bilhete é recebido quer pela própria companhia aérea, quer por um terceiro agindo em seu nome e por sua conta, quer ainda por um terceiro que age em nome próprio, mas por conta da companhia aérea.

7.3 Jurisprudência nacional

Interessa em particular na situação vertente debruçarmo-nos sobre a jurisprudência já emanada do Tribunal Arbitral, nomeadamente no Acórdão de 2 de Abril de 2018 proferido no âmbito do Processo n.º 454/2017-T, onde se analisou uma situação em que se verificava a disponibilização de consultas de nutricionismos sendo que muitos utentes não usufruíam das consultas.

Como o Tribunal arbitral concluiu no segundo Processo, com interesse para a conclusão referida, apurou-se nos autos, em suma, que: i) A Requerente colocou efectivamente à disposição dos seus clientes serviços de acompanhamento nutricional/nutrição; ii) Tais serviços foram essencialmente prestados nas instalações da Requerente; iii) A Requerente tinha tarifários onde incluía uma consulta de acompanhamento nutricional mensal, e outros onde não incluía tal acompanhamento; iv) Neste segundo grupo de tarifários a Requerente oferecia uma consulta gratuita de acompanhamento nutricional aos seus clientes, sendo a factura da mensalidade relativa ao mês onde aquela ocorria idêntica à dos restantes, ou seja, não fazendo qualquer menção a serviços de nutrição e liquidando IVA a 23% sobre a totalidade do valor facturado; v) A Requerente disponibilizou também consultas de nutrição avulso, com preços distintos para sócios e para não sócios.

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

Como o Tribunal concluiu, *“Com efeito, dentro das práticas comerciais actuais, não é raro, sendo antes corrente, os operadores económicos diversificarem horizontalmente a sua actividade e aglutinarem prestações de serviços em “pacotes”, cuja subscrição*

assegura vantagens ao nível do preço para a respectiva clientela, em relação à sua contratação dispersa.”

De salientar em particular o facto de a AT, no sentido de obstar à argumentação da Requerente, mencionar que a maioria das consultas de acompanhamento nutricional contratadas não foram efectivamente prestadas.

Neste contexto, o Tribunal salientou que “Ora, como bem nota a Requerente, e foi referido no depoimento de parte, estamos perante um modelo de negócio que, à semelhança, por exemplo, dos operadores de telecomunicações, assenta na “venda” da disponibilização de serviços, independentemente da sua efectiva utilização pelos clientes, sendo tal modelo um factor relevante da respectiva rentabilidade. Daí que as obrigações da Requerente se reconduzam a disponibilizar o serviço de nutrição aos clientes que, por qualquer forma, o contratem, o que, no caso, se demonstrou, à saciedade, que ocorreu.”¹⁰⁵

8. O abuso de direito em sede de IVA

A questão da aplicação da teoria do abuso de direito em matéria fiscal começou por ser analisada pelo TJUE em casos relativos ao IVA¹⁰⁶.

Em conformidade com a jurisprudência do TJUE, os contribuintes podem optar por organizar os seus negócios de forma a limitar a sua dívida fiscal, devendo as regras do IVA ser interpretadas de acordo com o princípio geral da proibição do abuso de direito da UE.

No Caso Halifax¹⁰⁷, o TJUE concluiu pela aplicação da doutrina do abuso de direito em IVA. Como salientou, a verificação da existência de uma prática abusiva implica necessariamente os dois critérios indicados no Caso *Emsland-Stärk*: a existência de circunstâncias objectivas que permitam concluir que o objectivo pretendido pela

¹⁰⁵ O negrito é nosso.

¹⁰⁶ Sobre esta temática veja-se, da autora, “Planeamento Fiscal”, capítulo da obra *Lições de Fiscalidade II*, Almedina, Setembro de 2015 e “A União Fiscal”, capítulo da obra *Integração e Direito Económico Europeu*, AAFDL Editora, Março de 2018.

¹⁰⁷ Proc. C-255/02, de 21 de Fevereiro de 2006. Sobre este caso e a figura da fraude carrossel veja-se António Carlos dos Santos, “Sobre a ‘fraude carrossel em IVA’: nem tudo o que luz é ouro”, *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina, Novembro 2008, “O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e a Fraude Carrossel em IVA”, *Revista TOC* n°71, 2006, e Clotilde Celorico Palma, “OE 2005-Combate à fraude carrossel em IVA”, *Revista TOC* n°61, 2005.

legislação não foi alcançado e de um requisito subjectivo, consubstanciado na intenção finalística de obter um benefício resultante da legislação comunitária, criando-se, para o efeito, os pressupostos necessários¹⁰⁸.

De acordo com a jurisprudência do TJUE em matéria de tributação directa, a noção de evasão fiscal limita-se a “*expedientes puramente artificiais cuja finalidade é fugir à alçada da legislação*” do Estado membro em causa. Para serem legítimas, as disposições fiscais nacionais têm de ser proporcionais e servir o objectivo específico de impedir expedientes puramente artificiais. Para se detectar um expediente puramente artificial deverá proceder-se casuisticamente nos tribunais nacionais a uma análise que privilegie a substância em relação à forma.

Como o TJUE conclui no Caso *Cadbury Schweppes* a propósito da legislação CFC do Reino Unido, são factos determinantes para aferir da existência de “*expedientes puramente artificiais*” saber se o contribuinte tem uma intenção subjectiva de obter uma vantagem fiscal estabelecendo-se noutra Estado membro, se existe um estabelecimento no Estado membro que prossiga actividades económicas e se esse estabelecimento dispõe de uma existência física em termos de instalações, pessoal e equipamento¹⁰⁹.

Igualmente no Caso *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, sobre as regras de sub capitalização do Reino Unido, o TJUE retomou esta ordem de considerandos¹¹⁰.

Por sua vez, no seu Acórdão de 22 de Dezembro de 2010, Caso *Weald Leasing*, o TJUE concluiu que “*a constatação da existência de uma prática abusiva não resulta da natureza das transacções comerciais normalmente efectuadas pelo autor das operações em causa, mas do objecto, da finalidade e dos efeitos dessas mesmas operações*”¹¹¹.

¹⁰⁸ Estávamos perante uma instituição bancária impossibilitada de recuperar o imposto quase na sua totalidade, que efectuava mais de 95% de operações isentas sem direito à dedução. Para recuperar totalmente ou quase o imposto, montou uma estrutura, mediante a interposição de entidades relacionadas com direito à dedução do IVA, através da celebração de diversos contratos com “manipulação” dos preços de construção e locação dos imóveis. De acordo com o TJUE, mesmo que as operações como as que estavam em causa tenham sido efectuadas com o único objectivo de obter uma vantagem fiscal, sem outro objectivo económico, constituem entregas de bens ou prestações de serviços e integram uma actividade económica na acepção das regras da Directiva IVA, desde que preencham os requisitos objectivos em que assentam aqueles conceitos. O Advogado Geral Miguel Poiares Maduro, salientou que o princípio essencial a observar é o da liberdade de optar, na gestão de um negócio, pela via da menor tributação, de forma a minimizar os custos. Todavia, esta liberdade de opção existe apenas no âmbito das possibilidades permitidas pelo regime jurídico do IVA (conclusões apresentadas a 7 de Abril de 2005).

¹⁰⁹ Acórdão de 12 de Setembro de 2006, Proc. C-196/04.

¹¹⁰ Acórdão de 13 de Março de 2007, Proc. C-524/04.

¹¹¹ Proc. C-103/09.

IV. ENQUADRAMENTO DA SITUAÇÃO CONTROVERTIDA

As questões suscitadas pelo Tribunal Arbitral no Caso *Frenetikexito* prendiam-se com a recorrente questão da acessoriedade suscitada pela AT, questão claramente resolvida e bem, na decisão do TJUE, no sentido da respectiva autonomização, e com o problema de se saber se, no caso de a consulta não ser realizada, se continuaria a aplicar a isenção aos serviços em causa. Contudo, como veremos, a Advogada Geral e o TJUE vão mais além e pronunciam-se sobre a aplicabilidade da isenção a tais consultas tendo em consideração se deverem ou não qualificar como serviços de saúde no sentido da Directiva IVA.

Vejamos.

1. As prestações de serviços de nutricionismo como autónomas das prestações de serviços de actividade física

Importa desde logo ter em consideração que a prestação de serviços de nutricionismo se distingue claramente das prestações de serviços de prática de actividades físicas, questão que resulta clara no Caso *Frenetikexito* e que não é objecto desta Consulta.

A prestação de serviços de nutricionismo tem 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, levar à conclusão que estamos em ambos os casos perante prestações de serviços de natureza « sanitária », como parece fazer querer o Tribunal no Caso *Frenetikexito*.

2. As prestações de serviços de nutrição como prestações de saúde de assistência com fins terapêuticos

Compulsada a legislação aplicável para efeitos da concessão da isenção prevista entre nós no artigo 9.º do CIVA, importa que se verifiquem cumulativamente dois requisitos, a saber: (i) Estarmos perante serviços de assistência; (ii) Prestados por paramédicos no exercício da respectiva profissão.

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

Como nota a Advogada Geral Caso *Frenetikexito*, para beneficiar dessa isenção, seria necessário que se verificasse uma prestação de serviços de assistência, só sendo abrangidas pelo conceito de prestações de serviços de assistência as prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou problemas de saúde. É, portanto, condição essencial que estas tenham uma finalidade terapêutica.

Mas, conclui erroneamente a Advogada Geral que num acompanhamento nutricional geral não há uma finalidade terapêutica, embora reconheça que o Tribunal de Justiça concebe a finalidade terapêutica de forma ampla, aceitando também medidas de prevenção destinadas a proteger ou a manter a saúde.

Como nota, tais medidas devem, todavia, destinar-se a impedir, evitar ou prevenir uma doença, uma lesão ou anomalias de saúde, ou detectar doenças latentes ou incipientes.

Ora, é incontestável que o nutricionismo visa precisamente tais objectivos.

Como vimos, conclui a Advogada Geral que “*Uma relação incerta, sem risco concreto de prejuízo para a saúde, é tão insuficiente neste caso (63) quanto uma finalidade puramente estética (64). Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a prestação de serviços de acompanhamento visa a prevenção de determinadas doenças e o seu tratamento, ou se visa apenas o bem-estar geral ou a aparência (65).*

No entanto, não é de modo algum evidente que esta jurisprudência possa ser transposta para a isenção específica prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA. Com efeito, esta isenção pressupõe uma finalidade terapêutica da prestação, o que no contexto de um acompanhamento nutricional pago, mas não utilizado, se afigura bastante duvidoso.”

Por sua vez, para o TJUE, “...um serviço de acompanhamento nutricional prestado no âmbito de uma instituição desportiva pode, a médio e a longo prazo ou considerado em termos amplos, ser um instrumento de prevenção de certas doenças, como a obesidade. Todavia, cumpre notar que o mesmo se aplica à própria prática desportiva, cujo papel é reconhecido, a título de exemplo, para limitar a ocorrência de doenças cardiovasculares. Tal serviço apresenta, portanto, em princípio, uma finalidade sanitária, mas não, ou não necessariamente, uma finalidade terapêutica.”

Termos em que conclui que, “..., na falta de indicação de que é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, e, portanto, com uma finalidade terapêutica, na aceção da jurisprudência referida nos n.ºs 24 e 26 do presente acórdão, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, um serviço de acompanhamento nutricional, como o prestado no processo principal, não preenche o critério da atividade de interesse geral comum a todas as isenções previstas no artigo 132.º da Directiva 2006/112 e, por conseguinte, não é abrangido pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta directiva, de modo que está, em princípio, sujeito a IVA.”, mais defendendo que “Esta interpretação não viola o princípio da neutralidade fiscal...”.

Tal como vimos, efectivamente, as isenções previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º do CIVA, em conformidade com as regras da Directiva IVA e com a interpretação que das mesmas tem vindo a ser feita pelo TJUE e tal como a AT e os nossos tribunais têm vindo a reconhecer, abrangem as actividades que tenham por objectivo diagnosticar, tratar e, se possível, curar as doenças ou anomalias de saúde. Ambas se aplicam independentemente de os serviços serem prestados por uma pessoa singular ou colectiva, bem como da finalidade lucrativa ou não do exercício dessas actividades e do facto de se recorrer ou não a subcontratação para o efeito. Interessa sim o escopo terapêutico e o facto de estarem em causa actividades principais com tal fim, bem como serviços acessórios necessários e indispensáveis para o efeito.

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

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

Ora bem, precisamente o que se visa com as consultas de nutricionismo é proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas, sendo em regra preenchido previamente um inquérito de natureza médica de forma ao aconselhamento ser feito em função das patologias de que o utente/doente sofre ou poderá vir a sofrer, traçando-se resultados que carecem de um acompanhamento especializado na área da saúde.

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

Assim se conclui expressa e claramente no *Posicionamento da Ordem dos Nutricionistas relativo à consulta de nutrição em estabelecimentos destinados à prática de exercício físico e desporto*, de 18 de Março de 2021 da Ordem dos Nutricionistas assinado pela respectiva Bastonária, *“...a prática profissional do nutricionista no âmbito da consulta de nutrição, tem sempre um fim terapêutico, quer seja no âmbito da prevenção de uma patologia e promoção da saúde, quer seja no âmbito do tratamento de uma doença, e independentemente do local onde exerce e o contexto do mesmo.”*

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 prática 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 serviços 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.

Nas sessões de aconselhamento/consultas de nutricionismo, sejam elas realizadas em hospitais, clínicas, consultórios privados ou consultórios de ginásios, está sempre em causa, regra geral, a actuação de um profissional licenciado e inscrito na Ordem dos Nutricionistas que presta inequivocamente um serviço de saúde pública, quer na óptica da prevenção quer da cura. Este é o seu principal objectivo ao prestar os seus serviços, como sejam de aconselhamento nutricional, proceder à elaboração de um plano alimentar personalizado, analisar a composição corporal, o historial clínico e o modo de vida do utente, bem com a medições biométricas. Em regra todos os nutricionistas procedem à prática de tais actos tendo em vista a saúde dos utentes, seja num estabelecimento de saúde, seja num ginásio, tendo em vista, claramente, um objectivo terapêutico no sentido que tem vindo a ser acolhido pelo TJUE.

Não é pelo facto de tais serviços serem prestados num ginásio e não em ambiente hospitalar que poderemos afirmar, tal como parece concluir o TJUE no Caso *Frenetikexito*, que apenas têm uma ligação indirecta com a saúde, apresentando mais conotações com a estética ou com a actividade desportiva. Na realidade, não existe qualquer diferença entre um serviço de um nutricionista prestado em ambiente hospitalar e prestado num ginásio. Em ambos os casos estamos perante a prática do mesmo tipo de actos que visam o mesmo tipo de finalidade, tendo um escopo terapêutico independentemente do objectivo pessoal do utente/paciente.

Tal como se salienta no *Posicionamento da Ordem dos Nutricionistas relativo à consulta de nutrição em estabelecimentos destinados à prática de exercício físico e desporto*, “*No caso concreto da consulta de nutrição nos estabelecimentos destinados à prática de exercício físico e desporto, os nutricionistas deverão aplicar a Norma de Atuação Profissional da Ordem dos Nutricionistas (NOP 002/2019)*¹¹, a qual descreve todos os passos necessários para a realização da consulta, bem como as observâncias necessárias para a sua concretização. Neste contexto, a consulta de nutrição, não é um mero aconselhamento, devendo basear-se no modelo do *Nutrition Care Process* (método sistemático que promove a elevada qualidade do cuidado nutricional) em que o nutricionista deve considerar quatro fases:

- *Avaliação Nutricional – usar informação e dados precisos e relevantes com vista à identificação dos problemas relacionados com a nutrição;*

- *Diagnóstico Nutricional* – identificar e nomear o(s) problema(s) gerais de base alimentar/nutricional sobre os quais tem responsabilidade de atuar;
- *Intervenção Nutricional* – implementar a terapêutica nutricional devidamente planeada, com vista à mudança do comportamento nutricional/alimentar e/ou dos fatores de risco identificados, na qual são definidos os objetivos e resultados desejados que permitam gerir a questão de base identificada no diagnóstico nutricional e/ou as suas causas/fatores de risco e/ou os sinais/sintomas elencados, esta é baseada na evidência e personalizada, de acordo com a avaliação e diagnósticos nutricionais e o cliente é envolvido como participante ativo no processo;
- *Monitorização/Avaliação* – monitorizar e avaliar indicadores e resultados relacionados com o diagnóstico nutricional, os objetivos definidos e a estratégia da intervenção com vista a determinar o progresso alcançado, bem como se a estratégia de intervenção deve ser mantida ou revista.

*Este é um método que promove uma abordagem na qual o nutricionista possa otimizar a sua intervenção, tendo em conta as necessidades e valores do seu cliente, com recurso à melhor evidência científica disponível para a sua tomada de posição.*¹¹²

As afirmações do Tribunal ao fazerem passar a ideia de que consultas de nutricionismo têm por efeito, de forma muito indirecta ou longínqua, prevenir certas patologias representam, na realidade, uma verdadeira afronta ao sector da saúde e a todas as conclusões, recomendações e iniciativas adoptadas pela OMS, pela OCDE, pela UE e, em particular, pelo nosso país. Mais, estas afirmações podem pôr em causa a jurisprudência clara do TJUE neste contexto no que se reporta ao conceito transversal no sector da saúde do que é um acto de prevenção. Significa isto que, de acordo com o TJUE a partir de agora teremos que verificar casuisticamente a finalidade terapêutica de cada uma das consultas, só se concluindo como tal quando estamos perante doenças atestadas? E onde fica a prevenção no meio de tudo isto? Prevenir significa evitar a doença. Se já estamos perante uma patologia não estamos a prevenir mas sim a curar. A terapia envolve quer a prevenção quer a cura.

No mínimo as afirmações feitas no Caso *Frenetikexito* são infelizes e causadoras de insegurança num sector vital, ainda mais em tempos de pandemia.

Em pleno século XXI alguém tem dúvidas da relevância das consultas de nutrição como um factor imprescindível para prevenir e combater as mais nocivas doenças

¹¹² O negrito é nosso.

que afectam a humanidade, como o cancro, a obesidade, as doenças cardiovasculares, a diabetes e, mais recentemente, a Covid-19?

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

Como é sabido, é uma realidade incontestável que os hábitos alimentares constituem um factor de extrema relevância em termos de saúde pública, e que o consumo alimentar adequado e a melhoria do estado nutricional dos cidadãos têm impacto directo na prevenção e controlo de doenças crónicas, pelo que deverão ser promovidos e incentivados.

Quer a nível internacional quer a nível nacional, o nutricionismo é visto, numa perspectiva multisectorial, tal como recomendam as instâncias internacionais, como imprescindível para a implementação de estratégias transversais para a promoção da saúde pública numa óptica de complementaridade para a adopção de estilos de vida saudáveis.

Igualmente no nosso país foram adoptadas e estão em curso diversas acções relevantes de prevenção e combate aos problemas decorrentes de uma nutrição deficiente, com especial ênfase agora para os problemas da pandemia da COVID-19.

Ou seja, é absolutamente irrefutável a evidência de que o nutricionismo é imprescindível para a prevenção e tratamento de doenças e para a manutenção de uma vida saudável.

Não poderemos, pois, partir do pressuposto, perante consultas de nutricionismo, que estamos perante um “qualquer serviço efectuado no âmbito do exercício de uma profissão médica ou paramédica, que tenha por efeito, mesmo de forma muito indirecta ou longínqua, prevenir certas patologias”, com “uma ligação incerta com uma patologia, sem risco concreto de prejuízo para a saúde”.

Deve ainda notar-se que a jurisprudência da UE em matéria de IVA é muito extensa, devendo os aplicadores da lei segui-la quando seja suficientemente clara de forma a que não deixe dúvidas quanto à respectiva interpretação, o que, em nosso entendimento, não sucede com a jurisprudência resultante do Caso *Frenetikexito*.

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

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

E, note-se, uma vez mais, não é pelo facto de tais serviços serem prestados em ginásios ou não serem realizados pelo facto de os utentes faltarem às consultas que as nossas conclusões devem ser distintas.

3. Momento a partir do qual se considera realizada a prestação de serviços de nutricionismo

Em conformidade com a interpretação que o TJUE tem vindo a fazer das regras vindas de enunciar da Directiva IVA, regra geral, a partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e facturado, deve, como tal, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir materialmente a utilizá-lo.

Como vimos, importa aferir se estamos perante uma prestação de serviços para efeitos de IVA encontrando-se a quantia paga pelos clientes, no âmbito da relação jurídica materializada nos contratos, directamente relacionada com um serviço individualizável, relativamente ao qual constitui a remuneração, e, por outro, o referido serviço é disponibilizado aos clientes. Assim sendo, independentemente de o cliente utilizar ou não tal consulta por motivos que lhe são imputáveis, considera-se que existe uma prestação de serviços para efeitos deste imposto.

Em conformidade com a jurisprudência do TJUE analisada, a contraprestação do preço pago aquando da aquisição dos serviços de nutricionismo é constituída pelo direito que dele retira o cliente de beneficiar das consultas de nutricionismo, independentemente do facto de o cliente exercer esse direito, sendo que a prestação se considera realizada a partir do momento em que coloca o cliente em condições de beneficiar dessas prestações. Existindo dúvidas sobre a verificação efectiva da realização de prestações de serviços para efeitos de IVA e consequente liquidação e dedução do imposto em circunstâncias similares à controvertida, o TJUE pronunciou-se algumas vezes sobre tal questão.

Ora, só no caso de eventual indicição de uma situação de fraude ou evasão fiscal, através da manipulação dos valores económicos das prestações, em ordem a obter vantagens do ponto de vista tributário, existindo indícios de que a valorimetria ao nível da facturação dos serviços de acompanhamento nutricional não tem sustentação económica é que eventualmente se poderá invocar abuso de direito e pôr em causa a aplicação da isenção.

Como o TJUE salientou, os requisitos para o efeito de considerar que a prestação de serviços se realizou podem estar preenchidos na medida em que todos os elementos da futura prestação já sejam conhecidos e identificados com precisão no momento da compra.

Tal como se concluiu no Acórdão de 2 de Abril de 2018 do Tribunal Arbitral, proferido no âmbito do Processo n.º 454/2017-T, *“Ora, como bem nota a Requerente, e foi referido no depoimento de parte, estamos perante um modelo de negócio que, à semelhança, por exemplo, dos operadores de telecomunicações, assenta na “venda” da disponibilização de serviços, independentemente da sua efectiva utilização pelos clientes, sendo tal modelo um factor relevante da respectiva rentabilidade. Daí que as obrigações da Requerente se reconduzam a disponibilizar o serviço de nutrição aos clientes que, por qualquer forma, o contratem, o que, no caso, se demonstrou, à saciedade, que ocorreu.”*

Como vimos, no caso o utente não usufruir das consultas de nutricionismo não 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.

V – CONCLUSÕES

Do que vem sendo dito retiramos as seguintes conclusões principais:

1. O IVA é um imposto de matriz comunitária, encontrando-se harmonizado na União Europeia, existindo um sistema comum deste tributo nos 27 Estados membros actualmente acolhido na denominada Directiva IVA, tendo o Direito da União Europeia supremacia sobre o Direito interno.
2. No Caso *Frenetikexito* as questões suscitadas pelo Tribunal Arbitral prendiam-se com a recorrente questão da acessoriedade suscitada pela AT, questão claramente resolvida, e bem, no sentido da respectiva autonomização, assim como o problema de se saber se, no caso da consulta de nutricionismo não ser realizada, se continuaria a aplicar a isenção aos serviços em causa. Contudo, a Advogada Geral e o TJUE vão mais além e pronunciam-se sobre a aplicabilidade da isenção a tais consultas tendo em consideração se devem ou não qualificar-se como serviços de saúde no sentido da Directiva IVA.
3. 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;*”
4. 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 [...]*”
5. Para efeitos da concessão da isenção prevista entre nós no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, devemos estar em presença de dois requisitos cumulativos tal como têm vindo a ser interpretados pelo TJUE, a saber: (i) Estamos perante serviços de assistência; (ii) Prestados por paramédicos no exercício da respectiva profissão.

6. Para aferir se os serviços de aconselhamento/consultas de nutrição prestados por nutricionistas nos ginásios se enquadram na referida isenção importa *a priori* atender-se desde logo à sua razão de ser – o não encarecimento das prestações de serviços de saúde devidamente reconhecidas como essenciais.
7. As isenções previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º do CIVA, em conformidade com as regras da Directiva IVA e com a interpretação que das mesmas tem vindo a ser feita pelo TJUE e tal como a AT e os nossos tribunais têm vindo a reconhecer, abrangem as actividades que tenham por objectivo diagnosticar, tratar e, se possível, curar as doenças ou anomalias de saúde, aplicando-se independentemente de os serviços serem prestados por uma pessoa singular ou colectiva, bem como da finalidade lucrativa ou não do exercício dessas actividades, do facto de se recorrer ou não a subcontratação para o efeito e do local onde são exercidas.
8. Com efeito, o conceito de assistência médica tem vindo a ser interpretado de forma ampla pelo TJUE - a prestação em causa para poder ser isenta tem de prosseguir um objectivo terapêutico, incluindo quer o diagnóstico quer o tratamento, abrangendo-se quer as prestações de assistência médica curativa quer as de assistência preventiva.
9. No nutricionismo o aspecto terapêutico no sentido da prevenção ou da reparação está claramente em primeiro plano.
10. No caso do nutricionismo, está desde logo em causa o valor público constitucionalmente protegido do acesso à saúde, prestando serviços terapêuticos quer ao nível da prevenção quer ao nível da cura.
11. 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.
12. Ora, cada vez mais os ginásios se têm vindo a assumir, atento o panorama internacional e nacional descrito, como espaços integrados de saúde, ultrapassando a velha ideia de espaços restritos à práticas de educação física. Assim, para além dos

tradicionais serviços de actividades físicas, impõe-se a prestação de outros serviços numa óptica de complementaridade, nomeadamente de aconselhamento/consultas de nutricionismo, tal como a OMS e a UE, entre outras instâncias, e o Governo português têm vindo a salientar e a recomendar.

13. Nas sessões de aconselhamento/consultas de nutricionismo, sejam elas realizadas em hospitais, clínicas, consultórios privados ou consultórios de ginásios, está sempre em causa, regra geral, a actuação de um profissional licenciado e inscrito na Ordem dos Nutricionistas que presta inequivocamente um serviço de saúde pública, quer na óptica da prevenção quer da cura.
14. Precisamente o que se visa com as consultas de nutricionismo é proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas, no sentido referido, sendo em regra preenchido previamente um inquérito de natureza médica de forma ao aconselhamento ser feito em função das patologias de que o utente/doente sofre ou poderá vir a sofrer, traçando-se resultados que carecem de um acompanhamento especializado na área da saúde.
15. Este é o seu principal objectivo ao prestar os seus serviços, como sejam de aconselhamento nutricional, proceder à elaboração de um plano alimentar personalizado, analisar a composição corporal, o historial clínico e o modo de vida do utente, bem com a medições biométricas.
16. Tal como se salienta no *Posicionamento da Ordem dos Nutricionistas relativo à consulta de nutrição em estabelecimentos destinados à prática de exercício físico e desporto*, de 18 de Março de 2021 da Ordem dos Nutricionistas, assinado pela respectiva Bastonária, “No caso concreto da consulta de nutrição nos estabelecimentos destinados à prática de exercício físico e desporto, os nutricionistas deverão aplicar a Norma de Atuação Profissional da Ordem dos Nutricionistas (NOP 002/2019)¹¹, a qual descreve todos os passos necessários para a realização da consulta, bem como as observâncias necessárias para a sua concretização. Neste contexto, a consulta de nutrição, não é um mero aconselhamento, devendo basear-se no modelo do Nutrition Care Process (método sistemático que promove a elevada qualidade do cuidado nutricional) em que o nutricionista deve considerar quatro fases:

- *Avaliação Nutricional – usar informação e dados precisos e relevantes com vista à identificação dos problemas relacionados com a nutrição;*
- *Diagnóstico Nutricional – identificar e nomear o(s) problema(s) gerais de base alimentar/nutricional sobre os quais tem responsabilidade de atuar;*
- *Intervenção Nutricional – implementar a terapêutica nutricional devidamente planeada, com vista à mudança do comportamento nutricional/alimentar e/ou dos fatores de risco identificados, na qual são definidos os objetivos e resultados desejados que permitam gerir a questão de base identificada no diagnóstico nutricional e/ou as suas causas/fatores de risco e/ou os sinais/sintomas elencados, esta é baseada na evidência e personalizada, de acordo com a avaliação e diagnósticos nutricionais e o cliente é envolvido como participante ativo no processo;*
- *Monitorização/Avaliação – monitorizar e avaliar indicadores e resultados relacionados com o diagnóstico nutricional, os objetivos definidos e a estratégia da intervenção com vista a determinar o progresso alcançado, bem como se a estratégia de intervenção deve ser mantida ou revista.”*

17. Os nutricionistas procedem à prática de tais actos tendo em vista a saúde dos utentes, seja num estabelecimento de saúde, seja num ginásio, tendo em vista, claramente, um objectivo terapêutico no sentido que tem vindo a ser acolhido pelo TJUE, pelos nossos Tribunais e pela doutrina.
18. Não é pelo facto de tais serviços serem prestados num ginásio e não em ambiente hospitalar que poderemos afirmar, tal como parece concluir o TJUE no Caso *Frenetikexito*, que apenas têm uma ligação indirecta com a saúde, apresentando mais conotações com a estética ou com a actividade desportiva.
19. Na realidade, não existe qualquer diferença entre um serviço de um nutricionista prestado em ambiente hospitalar e um serviço de um nutricionista prestado num ginásio, estando nós perante o mesmo tipo de serviço com a diferença de ser prestado em locais distintos.

20. Em ambos os casos estamos perante a prática do mesmo tipo de actos que visam o mesmo tipo de finalidade, tendo um escopo terapêutico independentemente do objectivo pessoal do utente/paciente.
21. Como se conclui expressa e claramente no *Posicionamento da Ordem dos Nutricionistas relativo à consulta de nutrição em estabelecimentos destinados à prática de exercício físico e desporto*, “...a prática profissional do nutricionista no âmbito da consulta de nutrição, tem sempre um fim terapêutico, quer seja no âmbito da prevenção de uma patologia e promoção da saúde, quer seja no âmbito do tratamento de uma doença, e independentemente do local onde exerce e o contexto do mesmo.”
22. Em pleno século XXI não restam quaisquer dúvidas sobre a relevância das consultas de nutrição como um factor imprescindível para prevenir e combater as mais nocivas doenças que afectam a humanidade, como o cancro, a obesidade, as doenças cardiovasculares, a diabetes e, mais recentemente, a Covid-19.
23. Se dúvidas existissem, a Organização Mundial da Saúde, a OCDE, a UE e, entre nós, as mais diversas acções e planos dos Governos, nomeadamente o *Programa Nacional para a Promoção da Alimentação Saudável da Direcção-Geral da Saúde de 2017*, não deixariam margem para qualquer dúvida – é impossível falar numa vida saudável sem mencionar a alimentação, uma vez que hábitos alimentares saudáveis são importantes para a prevenção ou o surgimento de doenças, com especial ênfase agora para os problemas da pandemia da COVID-19.
24. Não poderemos, pois, partir do pressuposto, perante consultas de nutricionismo, que estamos perante um “qualquer serviço efectuado no âmbito do exercício de uma profissão médica ou paramédica, que tenha por efeito, mesmo de forma muito indirecta ou longínqua, prevenir certas patologias”, com “uma ligação incerta com uma patologia, sem risco concreto de prejuízo para a saúde”.
25. Deve ainda notar-se que a jurisprudência da UE em matéria de IVA é muito extensa, devendo os aplicadores da lei segui-la quando seja suficientemente clara de forma a

que não deixe dúvidas quanto à respectiva interpretação, o que, em nosso entendimento, não sucede com a jurisprudência resultante do *Caso Frenetikexito*.

26. E, note-se, não é igualmente pelo facto de tais serviços não serem realizados porque os utentes faltam às consultas que as nossas conclusões devem ser distintas.
27. Com efeito, em conformidade com a interpretação que o TJUE tem vindo a fazer das regras vindas de enunciar da Directiva IVA, regra geral, a partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e facturado, deve, como tal, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir materialmente a utilizá-lo, devendo, enquanto tal, continuar a merecer a isenção de IVA, excepto, naturalmente, se se verificar uma situação de abuso.

Termos em que se conclui que:

- a) **A actividade de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestadas em ginásios, quando realizadas por profissionais devidamente habilitados que envolvam a prática de actos de prevenção e/ou de tratamento de patologias relacionadas com a saúde praticados em conformidade com a *Norma de Atuação Profissional da Ordem dos Nutricionistas (NOP 002/2019)*¹¹, como o aconselhamento nutricional, a elaboração de um plano alimentar personalizado, a análise da composição corporal, do historial clínico e do modo de vida do utente, bem com medições biométricas, só pode ser visto como um acto terapêutico isento de IVA nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA.**
- b) **Só assim se pode respeitar o entendimento que, como vimos, tem vindo a ser adoptado pelo TJUE na área da saúde em geral, bem como pelos nossos tribunais e pela Administração Tributária, fazendo-se respeitar o princípio da**

neutralidade em sede deste imposto que, nomeadamente, postula que prestações de serviços idênticas devem ter um tratamento idêntico.

Lisboa, 19 de Março de 2021

Clotilde Celorico Palma

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

Professora Coordenadora do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

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

Consultora da Comissão Europeia para a Reforma do IVA