

IVA, GINÁSIOS E SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO

GUIÃO E CRÓNICA DE UM LITÍGIO

Ricardo Jorge Rodrigues Pereira

Área de especialidade: Direito (380)

Novembro de 2023

Ao Senhor Professor Doutor João Almeida Garret e à Senhora Professora Doutora Maria do Rosário Anjos, pelo convite para integrar o corpo docente do IPMAIA.

Ao IPMAIA, por me acolher e por me permitir participar na formação académica de novas gerações de Solicitadores.

PREFÁCIO

As recomendações específicas que são feitas aos candidatos à obtenção do título de especialista, no âmbito das normas orientadoras para a apresentação do trabalho de natureza profissional, ditam, além do mais, que este deve incluir um prefácio sobre o autor no qual deve ser referido o seu grau académico e a sua atividade profissional, bem como informação biográfica, com indicação de forma resumida dos dados mais relevantes sobre investigação, interesses, formação profissional e outras julgadas de interesse.

É, pois, ao cumprimento de tal ditame que vamos dedicar as próximas linhas, aludindo ao nosso percurso académico e à nossa atividade profissional, assim como aos demais aspetos biográficos que nos são solicitados e que consideramos terem aqui interesse.

O nosso percurso académico no ensino superior teve início no ano letivo de 1989/1990, quando ingressámos na licenciatura em Direito na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Na transição do 3.º ano para o 4.º ano da licenciatura, tendo de optar por uma das diversas áreas de estudos previstas para os 4.º e 5.º anos, optámos pela área de ciências jurídico-económicas, composta por um bloco de disciplinas comuns às diversas áreas e por um bloco de disciplinas específicas relacionadas com o direito da economia, o direito fiscal, o direito financeiro público e o direito europeu.

A licenciatura em Direito foi concluída em 1994.

O nosso percurso académico teve, então, um longo interregno, apenas tendo sido retomado no ano letivo de 2010/2011, desta feita na Escola de Direito da Universidade do Minho, onde iniciámos o Mestrado em Direito Tributário e Fiscal.

Nesse âmbito, após a conclusão do ano letivo escolar, encetámos os trabalhos de investigação e de elaboração da dissertação de mestrado, subordinada ao tema “As trocas de informações fiscais entre os Estados-membros da UE e a tutela jurídica dos contribuintes”.

A dissertação de mestrado foi objeto de apresentação, discussão e defesa em provas públicas, realizadas em 2012, nas quais obtivemos aprovação e, consequentemente, o grau académico de Mestre em Direito.

Voltámos, então, a interromper o nosso percurso académico, que apenas retomámos no ano letivo de 2022/2023, com a candidatura e admissão ao Doutoramento em Direito, no ramo de especialização de Ciências Jurídico-Económicas, na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Naquele ano letivo frequentámos e concluímos o Curso de Doutoramento, estando no atual ano letivo de 2023/2024 na fase de Projeto de Tese em Ciências Jurídico-Económicas, no âmbito da qual estamos a desenvolver trabalhos de investigação tendo em vista, primordialmente, mas não apenas, a elaboração do projeto de tese de doutoramento.

Ainda quanto ao nosso percurso académico, consideramos relevante referir que frequentámos os seguintes programas de estudos pós-graduados: o “Programa Interuniversitario en Derecho Tributario Europeo”, na Faculdade de Direito da Universidade de Santiago de Compostela, Espanha; a pós-graduação em Direito da Arbitragem, no Centro de Investigação de Direito Privado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa; e, a pós-graduação em Direito da Contratação Pública no Centro de Estudos de Direito Público e Regulação da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

No concernente ao nosso percurso profissional, este iniciou-se logo após a conclusão da licenciatura em Direito, com a admissão, enquanto advogado-estagiário, à Ordem dos Advogados e a subsequente realização do estágio de advocacia, período de formação profissional que é de crucial importância para a aquisição das competências nucleares ao desempenho da advocacia.

O estágio de advocacia, iniciado em 1995, teve uma primeira fase eminentemente teórica – composta por diversas aulas ministradas no centro de formação da Ordem dos Advogados e que culminou com a realização de provas escritas – e uma segunda fase eminentemente prática – realizada no escritório do advogado patrono e com intervenção em processos judiciais –, após as quais e uma vez obtida a aprovação no exame oral de agregação à Ordem dos Advogados, obtivemos o título profissional de advogado.

O cerne da nossa atividade profissional tem sido, pois, o exercício da advocacia, a que nos dedicamos, ininterruptamente e em escritório próprio, desde o início do ano de 1997, com particular ênfase nas áreas do direito público (direito fiscal e direito administrativo) e do direito comercial e societário; a par com essa atividade e interligada com a mesma, temos ainda prestado consultoria jurídica a entidades privadas e públicas.

No entanto, o nosso percurso profissional não se resumiu, nem se resume, apenas ao exercício da advocacia, pois temos tido a oportunidade de desenvolver outras atividades profissionais.

Com efeito, coordenámos editorialmente durante vários anos uma publicação periódica especializada na área do Direito Fiscal e da fiscalidade, intitulada “Revista Fiscal”, para a qual também contribuímos com alguns artigos doutrinários sobre diversos temas tributários.

Por outro lado, desde 2012 que exercemos as funções de árbitro em matéria tributária no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa, tendo já intervindo em múltiplos processos arbitrais tributários, decidindo questões jurídico-tributárias da mais diversa natureza dentro do espectro fiscal nacional, europeu e internacional.

Também no âmbito da arbitragem, em outubro do corrente ano, iniciámos funções como árbitro no Tribunal Arbitral de Consumo que funciona sob a égide do CICAP – Centro de Informação ao Consumidor e Arbitragem do Porto.

Acresce, ainda, referir o exercício da atividade docente, desde o ano letivo de 2021/2022, na Escola Superior de Ciências Sociais, Educação e Desporto do IPMAIA – Instituto Politécnico da Maia, lecionando as unidades curriculares de “Direito e Técnica Fiscal”, “Direito Administrativo” e “Contencioso Administrativo e Tributário” na licenciatura em Solicitadoria.

Noutra ordem de considerações e a finalizar, uma referência telegráfica ao estudo e investigação que vimos desenvolvendo em torno de diversas questões que despertam particularmente o nosso interesse e que estão na interseção do Direito Fiscal, do Direito Financeiro Público e do Direito Administrativo (com especial ênfase para a contratação pública), concretamente no concernente aos recursos financeiros públicos, particularmente às receitas tributárias e à sua afetação à realização das incumbências do Estado e, por outro lado, à dinâmica da despesa pública estadual (especialmente a de base contratual) e aos meios de controlo administrativo e jurisdicional da sua boa gestão (na tripla vertente de economia, eficiência e eficácia).

Porto, novembro de 2023

Ricardo Rodrigues Pereira
[rrp_advogado@hotmail.com]

RESUMO

A elaboração deste trabalho teve como propósito a sua apresentação, apreciação crítica e discussão no âmbito de provas para a atribuição do título de especialista a que se refere o artigo 48.º da Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 206/2009, de 31 de agosto.

Nessa conformidade, em estrita observância das normas legais e regulamentares aplicáveis, este não é um trabalho de natureza académica ou científica, mas sim de natureza profissional, inserindo-se no âmbito da área em que são prestadas as provas (380 – Direito) e emergindo do exercício de uma das atividades constantes do currículo profissional do autor: árbitro em matéria tributária no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa.

O presente trabalho tem por objeto um litígio que perdura há já alguns anos e que promete prolongar-se por mais tempo, opondo a Autoridade Tributária e Aduaneira aos proprietários de ginásios, relativamente à prestação de serviços de nutrição nestes estabelecimentos desportivos de *fitness* e à respetiva tributação em sede de IVA. Trata-se de um litígio que já fez correr “rios de tinta” em diversos pareceres, numas quantas instruções administrativas emanadas da Autoridade Tributária e Aduaneira e, sobretudo, numa multiplicidade de decisões proferidas quer por órgãos jurisdicionais nacionais – tribunais judiciais e tribunais arbitrais – quer pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

A nossa intervenção profissional neste litígio aconteceu no âmbito dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa, concretamente enquanto árbitro integrante de um tribunal arbitral singular e de dois tribunais arbitrais coletivos e, nessa qualidade, tivemos participação ativa nas decisões arbitrais proferidas nos respetivos pleitos.

Com este trabalho pretendemos, pois, a partir daquela que foi a nossa experiência profissional e tendo como matéria-prima nuclear a jurisprudência nacional e europeia, abordar analiticamente aquele importante (pelo significativo número de intervenientes e pelos elevados montantes monetários envolvidos) litígio tributário, mirando-o nas suas diversas vertentes jurídico-tributárias e tentando perspetivar qual possa ser o seu desenvolvimento futuro.

PALAVRAS-CHAVE: IVA; profissões paramédicas; ginásios; estabelecimentos desportivos; nutricionista; consultas de nutricionismo; acompanhamento nutricional; finalidade terapêutica.

ABSTRACT

This work was developed with the purpose of being presented, critically appraised and discussed in the context of examinations for the awarding of the specialist title referred to in Article 48 of Law n.º 62/2007, of September 10, regulated by Decree-Law n.º 206/2009, of August 31.

In that compliance, in strict observation of the applicable legal and regulatory norms, this work is not of an academic or scientific nature, but rather of a professional nature, falling within the scope of the area in which the tests are provided (380 – Law) and emerging from the exercise of one of the activities included in the author's professional CV: arbitrator in tax matters at CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa.

The purpose of this work is a dispute that has been going on for some years and which promises to continue for longer, pitting the Autoridade Tributária e Aduaneira against gym owners, regarding the provision of nutrition services in these fitness sports establishments and the corresponding VAT taxation. This dispute has generated numerous discussions, various opinions, a number of administrative instructions issued by the Autoridade Tributária e Aduaneira, and, most importantly, a multitude of decisions made by both national judicial bodies – courts and arbitration tribunals – and the Court of Justice of the European Union.

Our professional intervention in this dispute took place within the scope of the arbitration courts constituted under the aegis of CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa, specifically as an arbitrator who is part of a single arbitration court and two collective arbitration courts and, in this capacity, we had an active participation in the arbitration decisions in the respective claims.

With this work, we therefore intend, based on our professional experience and using national and European jurisprudence as the core raw material, to analytically approach that important (due to the significant number of participants and the high monetary amounts involved) tax dispute, observing it in its various legal and tax aspects and trying to envision what its future development might be.

KEYWORDS: VAT; paramedical professions; gyms; sports establishments; nutritionist; nutrition consultations; nutritional monitoring; therapeutic purpose.

ÍNDICE

Prefácio	3
Resumo/Abstract	6
Siglas	10
Capítulo 1. Introdução	11
Capítulo 2. O guião do litígio	13
Secção 2.1. Enquadramento factual	13
Secção 2.2. Enquadramento normativo	15
Subsecção 2.2.1. O Imposto sobre o Valor Acrescentado	16
2.2.1.1. Breve caracterização do IVA	16
2.2.1.2. O Direito da União Europeia	18
2.2.1.3. O Código do IVA	20
Subsecção 2.2.2. A atividade/profissão de nutricionista	20
Secção 2.3. As posições das partes	22
Subsecção 2.3.1. A posição da AT	22
Subsecção 2.3.2. A posição dos contribuintes	23
Capítulo 3. A crónica do litígio	31
Secção 3.1. Na jurisdição tributária nacional: primeiro <i>round</i>	31
§Único. Sequência	31
Subsecção 3.1.1. Os processos arbitrais tributários, em geral	32
3.1.1.1. A factualidade	32
3.1.1.2. As questões jurídico-tributárias	33
3.1.1.3. As decisões arbitrais	34
3.1.1.3.1. A questão decidenda: Os serviços de nutrição, quando prestados no âmbito do contrato que envolve igualmente a prestação de serviços de ginásio, configuram serviços acessórios destes, considerados como prestação principal – formando, assim, uma operação complexa única – e, consequentemente, seguem a regra a esta aplicável, ou seja, <i>in casu</i> , a tributação em IVA à taxa normal?	34
3.1.1.3.2. A questão decidenda: Para beneficiarem da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA, os serviços de nutrição têm de ser efetivamente prestados aos respetivos utentes ou basta a sua mera disponibilização aos destinatários, independentemente de estes os virem a utilizar?	38
Subsecção 3.1.2. O processo arbitral tributário n.º 504/2018-T	39
Subsecção 3.1.3. O processo arbitral tributário n.º 116/2020-T	40

Secção 3.2. A intervenção do TJUE	41
Subsecção 3.2.1. Enquadramento normativo	41
Subsecção 3.2.2. O acórdão <i>Frenetikexito</i>	43
Secção 3.3. Na jurisdição tributária nacional: segundo round	47
§Único. Considerações introdutórias e sequência	47
Subsecção 3.3.1. Os processos arbitrais tributários, em geral	48
3.3.1.1. A factualidade (remissão)	48
3.3.1.2. As questões jurídico-tributárias	48
3.3.1.3. As decisões arbitrais	49
3.3.1.3.1. A questão decidenda: Os serviços de nutrição, quando prestados no âmbito do contrato que envolve igualmente a prestação de serviços de ginásio, configuram serviços acessórios destes, considerados como prestação principal – formando, assim, uma operação complexa única – e, consequentemente, seguem a regra a esta aplicável, ou seja, <i>in casu</i> , a tributação em IVA à taxa normal?	49
3.3.1.3.2. A questão decidenda: Para beneficiarem da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA, os serviços de nutrição têm de ser efetivamente prestados aos respetivos utentes ou basta a sua mera disponibilização aos destinatários, independentemente de estes os virem a utilizar?	52
3.3.1.3.3. A questão decidenda: Os serviços de nutrição prestados em instalações desportivas e, eventualmente, no âmbito de planos contratuais que incluem igualmente a prestação de serviços de ginásio, têm finalidade terapêutica, ou seja, são prestados para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde?	52
Subsecção 3.3.2. O processo arbitral tributário n.º 504/2018-T	54
Subsecção 3.3.3. Os processos arbitrais tributários n.º 116/2020-T, n.º 477/2020-T e n.º 571/2020-T	56
3.3.3.1. O processo arbitral tributário n.º 116/2020-T	56
3.3.3.2. O processo arbitral tributário n.º 477/2020-T	58
3.3.3.3. O processo arbitral tributário n.º 571/2020-T	59
Subsecção 3.3.4. A intervenção do STA	60
Secção 3.4. A reintervenção da AT	63
Capítulo 4. Conclusões	65
Bibliografia, documentos e jurisprudência	68
Bibliografia	68
Documentos	68
Jurisprudência	69
Sítios consultados na Internet	69

SIGLAS

AT	- Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	- Centro de Arbitragem Administrativa
CIVA	- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPTA	- Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP	- Constituição da República Portuguesa
IVA	- Imposto sobre o Valor Acrescentado
OMS	- Organização Mundial de Saúde
RJAT	- Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária
STA	- Supremo Tribunal Administrativo
TCAS	- Tribunal Central Administrativo Sul
TFUE	- Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	- Tribunal de Justiça da União Europeia
TUE	- Tratado da União Europeia

CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO

O objeto deste trabalho é o litígio que perdura, há já algum tempo, entre a Autoridade Tributária e Aduaneira e os proprietários de ginásios, a propósito da prestação de serviços de nutrição nesses espaços de atividade desportiva e o respetivo enquadramento tributário em sede de IVA, designadamente no tangente à sua subsunção na norma de isenção constante do artigo 9.º, 1), do CIVA.

A estruturação do trabalho está assente em dois pilares que, embora formalmente distintos e com finalidades substancialmente diversas, estão interligados entre si numa abordagem que se pretende holística do referenciado litígio que constitui o seu objeto de análise.

Começamos, numa perspetiva anatómica, por apresentar o guião do litígio que é o epicentro da nossa análise, enquadrando-o factual e normativamente, por via da narração da realidade história que lhe está subjacente e através da explicitação, ainda que sucinta mas necessária, do quadro jurídico-tributário em que se insere e que, por isso, é sucessivamente convocado pelas diversas instâncias jurisdicionais que nele têm intervenção.

Entramos, seguidamente, numa perspetiva fisiológica, fazendo a crónica do litígio nos principais palcos jurisdicionais onde se tem vindo a desenrolar. Nesse sentido, aludimos às múltiplas decisões que têm sido proferidas, desde logo, pelos órgãos jurisdicionais nacionais¹, mas também pelo TJUE, repartindo essa análise por três momentos que, embora situando-se numa linha temporal contínua, importa distinguir da seguinte forma: um primeiro momento em que o litígio está confinado aos tribunais nacionais e que culmina com um pedido de intervenção do TJUE por parte de um tribunal arbitral; um segundo momento, em que o TJUE se pronuncia sobre as questões que lhe foram colocadas por via de pedido de reenvio prejudicial no âmbito de um processo arbitral tributário; e, um terceiro momento, novamente nos tribunais nacionais, fortemente marcado pela pronúncia do TJUE e no qual assume particular relevo uma decisão uniformizadora de jurisprudência por parte do STA. A finalizar, neste conspecto, damos conta de uma reintervenção de fundo da AT nesta problemática, por via de uma orientação administrativa que veio esclarecer aquele que é o seu atual posicionamento sobre as questões jurídico-tributárias aqui em causa.

A encerrar o nosso périplo anátomo-fisiológico pelo referenciado litígio e, portanto, a terminar este trabalho, ensaiamos algumas reflexões, à guisa de conclusões, em torno da *million-dollar question* que, neste momento, assalta o espírito de todos os interessados nesta problemática: estaremos a caminhar no sentido de uma solução para este litígio ou, pelo contrário e relembrando um sucesso cinematográfico dos anos 80 do século passado, estaremos perante uma *never ending story*?

¹ Atento o escopo deste trabalho e aquela que foi a nossa intervenção profissional no âmbito do litígio que constitui o seu objeto, restringimos o âmbito nacional da nossa análise praticamente só aos tribunais arbitrais que, aliás, têm sido o principal palco jurisdicional onde se tem desenrolado o referenciado litígio; no entanto, atenta a relevância de que se reveste, não podemos deixar de aludir à intervenção uniformizadora de jurisprudência por parte do STA.

CAPÍTULO 2. O GUIÃO DO LITÍGIO

SECÇÃO 2.1. ENQUADRAMENTO FACTUAL

A população portuguesa é, genericamente, avessa à prática de atividade física e desportiva e, pior ainda, uma franja nada despreciable da mesma tem peso excessivo, sofrendo de obesidade, sendo a taxa de prevalência entre crianças e jovens das mais elevadas na Europa. Com efeito, o excesso de peso é provavelmente o principal problema de saúde pública em Portugal, afetando mais de 50% da população adulta e tendo implicações sérias no aparecimento de diversas patologias como a diabetes tipo 2, as doenças cardiovasculares, as patologias osteoarticulares e a generalidade dos cancros; estas doenças, no seu conjunto, representam o principal encargo financeiro do Serviço Nacional de Saúde.

Neste âmbito, o nosso País tem acompanhado a adoção e implementação de múltiplas medidas a nível internacional para prevenir e combater os problemas relacionados com uma deficiente alimentação e para promover estilos de vida saudáveis, numa perspetiva integrada da saúde e do exercício físico. Aliás, Portugal é signatário da Carta Europeia de Luta contra a Obesidade, adotada e subscrita pelos Estados membros da Organização Mundial de Saúde, a 16 de novembro de 2006, em Istambul, a qual tem por objetivo potenciar a ação contra a obesidade em toda a Região Europeia da OMS.

A situação em Portugal, atinente à elevada prevalência da obesidade, levou à criação e implementação de uma Plataforma Nacional contra a Obesidade que tem como missão a concretização dos objetivos definidos na Carta Europeia de Luta contra a Obesidade e no âmbito da qual, entre outras medidas, foi criado, em 2012, o Programa Nacional para a Promoção da Alimentação Saudável da Direção-Geral da Saúde.

Mais recentemente, no contexto do Plano Nacional de Saúde, foram definidas como programas de saúde prioritários as áreas da promoção da alimentação saudável e da promoção da atividade física, através do Despacho n.º 6401/2016, de 16 de maio, publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 94, de 16 de maio; ademais, através do Despacho n.º 3632/2017, publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 83, de 28 de abril, foi determinada a constituição de uma Comissão Intersectorial para a Promoção da Atividade Física, com o objetivo de elaborar, operacionalizar e monitorizar um Plano de Ação Nacional para a Atividade Física.

O XXIII Governo Constitucional, no respetivo Programa de Governo, tendo em vista estimular a atividade física e desportiva, afirma pretender concentrar “a sua atuação em dois objetivos estratégicos principais: afirmar Portugal no contexto desportivo internacional e colocar o país no lote das quinze nações europeias com cidadãos fisicamente mais ativos, na próxima década”, para o que, além do mais, o Governo se propõe fazer o seguinte: “Elevar os níveis de atividade física e desportiva da população, promovendo o desporto escolar e os índices de bem-estar de todos os estratos etários”; e, “Promover a

coesão social e a inclusão, incentivando a generalização de oportunidades de prática desportiva em condições de igualdade, garantindo a acessibilidade a espaços desportivos para pessoas com oportunidades reduzidas, pessoas com deficiência ou incapacidade e grupos de risco social.”².

Apesar do cenário referente à prática de atividade física em Portugal ser desolador e mau grado o carácter verdadeiramente epidémico que a obesidade tem entre nós, têm surgido e proliferado, com particular ênfase a partir do início deste século, espaços destinados à prática de exercício físico pela generalidade da população, comumente conhecidos por designações como ginásios, academias, *health clubs*, *wellness centers* ou *fitness centers*.

Numa fase inicial, aqueles espaços disponibilizavam aos seus clientes serviços exclusivamente relacionados com a prática de exercício físico, quer numa vertente individual (musculação, cardiofitness, natação, treino personalizado, treino funcional, etc.) quer numa vertente de grupo (aulas de pilates, yoga, ginástica aeróbica, ginástica localizada, bicicleta, TRX, etc.).

Numa fase posterior, aqueles espaços foram alargando o leque de serviços prestados, indo além da mera prática do exercício físico e começando a entrar noutras valências relacionadas com a saúde e o bem-estar, designadamente a prestação de serviços de nutricionismo, através de nutricionistas devidamente credenciados pela Ordem dos Nutricionistas para o exercício de tal atividade profissional. As consultas de nutrição prestadas nestes espaços são habitualmente realizadas mediante pré-marcação, em espaços individualizados, apropriados e apetrechados para o efeito, tendo uma duração que varia consoante as necessidades dos utentes, sendo geridas livremente pelos nutricionistas contratados para o efeito, designadamente quanto aos conselhos nutricionais que são dados e aos seguimentos que são acordados com os utentes.

Neste novo figurino, os ginásios passaram a exercer a sua atividade contratualizando com os seus clientes (comumente designados *sócios*), por via da celebração de contratos de adesão, os seguintes pacotes de serviços, obviamente, com diferenças quanto aos respetivos tarifários: utilização apenas dos serviços de ginásio; utilização apenas dos serviços de nutrição; e, utilização de ambos os serviços. Assim, os clientes podem frequentar apenas o ginásio, sem usufruírem dos serviços de nutrição, assim como podem usufruir apenas dos serviços de nutrição, sem frequentarem o ginásio e podem, ainda, usufruir de um e de outro serviço.

Os clientes que optem por um pacote misto de serviços, ou seja, pelos serviços de ginásio com a componente de nutrição, têm direito a um determinado número de consultas anuais, habitualmente nunca superior a duas ou três, e, caso pretendam ter um acompanhamento mais continuado, podem adquirir consultas de nutrição vendidas isoladamente ou em pacotes (por exemplo, de cinco ou dez consultas). Por outro lado, o custo inerente àquelas consultas anuais é pago em prestações mensais, tantas quantos os meses de duração do respetivo contrato, conjuntamente com o custo inerente aos serviços de ginásio; dito de outra forma, nas faturas que são emitidas aos clientes dos aludidos espaços,

² República Portuguesa: XXIII Governo (2022).

há um desdobramento das mensalidades entre a parte relativa ao serviço de ginásio propriamente dito e a parte relativa ao serviço de nutrição.

Acresce, ainda, referir que situações houve em que àqueles que eram já clientes dos ginásios antes de começarem a ser prestados serviços de nutrição, foi oferecido um desconto nas respetivas mensalidades correspondente ao valor dos serviços de nutrição, a fim de os cativar a aderirem a estes novos serviços.

Há também que salientar que no pacote misto de serviços a não utilização de qualquer um dos serviços contratados, seja no âmbito do ginásio propriamente dito (por exemplo, não frequentar qualquer aula de grupo), seja no âmbito do acompanhamento nutricional (por exemplo, não comparecer a nenhuma das aludidas consultas anuais), não confere o direito a qualquer redução do valor acordado da mensalidade ou, no caso de não utilização de serviços de qualquer índole, ao seu não pagamento.

Acontece que, em 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira avançou, a nível nacional, com diversas ações inspetivas a ginásios que estavam a incluir os serviços de nutrição nos seus tarifários, a par com os serviços de prática desportiva. O pressuposto subjacente a tais ações inspetivas radicou, por um lado, no facto de os serviços de nutrição, enquanto serviços de natureza paramédica, estarem isentos de IVA – contrariamente ao que sucede com os serviços de ginásio propriamente ditos – e, por outro lado, no facto de as consultas de nutrição não serem obrigatórias e, muitas vezes, nem sequer serem utilizadas pelos clientes, pelo que foi entendido pela AT que aquela prática dos ginásios nada mais era do que uma manobra para aumentarem a sua margem de rentabilidade, por via da entrega de menos montante de imposto ao Estado.

Assim nasceu o litígio que constitui o nosso objeto de análise, traduzido num autêntico “braço de ferro” entre a AT e os proprietários de ginásios, emergente de centenas de correções em sede de IVA que foram efetuadas pela AT e das subsequentes liquidações adicionais de imposto e liquidações de juros, num montante global que ascende a alguns milhões de euros e que ainda hoje faz com que existam diversos processos em curso em diversas instâncias jurisdicionais, designadamente nos tribunais arbitrais.

SECÇÃO 2.2. ENQUADRAMENTO NORMATIVO

Consoante foi acima sublinhado, este não é, nem pretende ser, um trabalho de natureza académica ou científica, mas sim de natureza profissional. No entanto, tal caracterização deste trabalho não pode significar que dele se devam (ou até que se possam) arredar quaisquer menções de natureza jurídica e, particularmente, de carácter jurídico-tributário. Por isso, iremos aludir a diversas normas legais, nacionais e de Direito Europeu, e a alguns elementos doutrinários com elas relacionados, umas e outros imprescindíveis ao necessário enquadramento normativo do litígio em análise. Estamos certos que seguir por uma senda diferente, para além de se afigurar um exercício despojado de sentido (ou mesmo impossível) face à temática epicentral deste trabalho, sempre seria amputar um dos seus pilares e, nessa medida, comprometeria irremediavelmente a sua correta e cabal compreensão.

Assim, vamos seguidamente abordar algumas questões jurídicas atinentes, por um lado, ao IVA e, por outro lado, à atividade/profissão de nutricionista, as quais permitir-nos-ão enquadrar normativamente o litígio que constitui o nosso objeto de análise e, posteriormente, apreciar como foram as mesmas tratadas pelas diversas instâncias jurisdicionais por onde se desenrolou e continua a desenrolar tal litígio entre a AT e os proprietários de ginásios.

SUBSECÇÃO 2.2.1. O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

2.2.1.1. BREVE CARACTERIZAÇÃO DO IVA

A construção europeia implicou para os Estados-membros da, então, Comunidade Económica Europeia diversos desafios particularmente exigentes, tendo um deles sido o da harmonização das respetivas ordens jurídicas no tangente aos impostos indiretos, tendo em vista a plena realização de um Mercado Comum e, posteriormente, na sequência da aprovação do Ato Único Europeu, de um Mercado Interno Europeu.

Neste contexto, foi encetado um processo legislativo de génese comunitária que erigiu o sistema comum do IVA enquanto paradigma de imposto geral sobre o consumo de bens e serviços a adotar no espaço comunitário e definiu uma base de incidência uniforme do imposto.

Aquele processo teve como ponto de partida a Diretiva n.º 67/227, de 11 de fevereiro de 1967 (designada por “Primeira Diretiva do IVA”) e a Diretiva n.º 67/228, de 11 de abril de 1967 (designada por “Segunda Diretiva do IVA”), a que se seguiu a Diretiva n.º 77/388, de 17 de maio de 1977 (designada por “Sexta Diretiva”). Atualmente, o regime do IVA está nuclearmente vertido na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (designada por “Diretiva IVA”), a qual foi já objeto de diversas alterações; importa ainda aludir ao Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva n.º 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, também ele objeto de diversas alterações.

No plano nacional, o artigo 22.º da Lei do Orçamento do Estado para 1984 – Lei n.º 42/83, de 31 de dezembro –, autorizou o Governo a legislar no sentido da introdução do imposto sobre o valor acrescentado em Portugal. Essa autorização legislativa foi concretizada por via do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, que aprovou o CIVA, com entrada em vigor prevista para 1 de julho de 1985, posteriormente alterada para 1 de janeiro de 1986.

Atualmente, o CIVA continua a assentar no Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, embora tenha sido objeto de duas republicações, a primeira por via do Decreto-Lei n.º 166/94, de 9 de dezembro e a segunda por via do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho. Como é salientado por VASQUES (2023, p. 75), “o facto de o IVA ter fundamento no direito europeu, sendo por isso limitada a margem de liberdade do legislador nacional, trouxe ao imposto maior estabilidade, sofrendo alterações menos frequentes e numerosas que o IRS ou o IRC”.

O IVA é um imposto geral sobre o consumo que incide em todas as fases do circuito económico, em montante proporcional ao preço dos bens ou dos serviços transacionados, até à respetiva aquisição pelo consumidor final. No entanto, apesar de ser aplicado ao longo da cadeia de produção, distribuição e comercialização, o IVA não tem um efeito cumulativo, ou seja, não gera situações em que haja a incidência do imposto sobre os montantes de IVA pagos nas fases anteriores do respetivo circuito económico. A não verificação daquele efeito cumulativo resulta da possibilidade de os operadores económicos disporem, em princípio, do direito à dedução ou ao reembolso do IVA que lhes foi repercutido a montante pelos seus fornecedores. Assim, o efetivo encargo do imposto acaba por ser suportado exclusivamente pelos consumidores finais, ou seja, por aqueles que, não realizando operações tributadas a jusante, não podem deduzir ou obter o reembolso dos montantes de IVA suportados.

Nesta conformidade e em termos gerais, para apurar o IVA devido relativamente a cada período de tributação, os operadores económicos que sejam sujeitos passivos do imposto, a par do cálculo a favor do Estado dos montantes de imposto incidentes sobre as transmissões de bens, prestações de serviços e aquisições intracomunitárias de bens sujeitas a IVA que tenham realizado, devem deduzir a tais montantes as importâncias a título de IVA que, por sua vez, tenham suportado nas aquisições e nas importações de bens ou de serviços que efetuaram.

Como refere VASQUES (2023, p. 334), “o mecanismo do crédito de imposto e o encadeamento da liquidação-dedução servem, portanto, para assegurar a neutralidade típica do IVA, prevenindo o efeito cumulativo e garantindo que o imposto é suportado em definitivo pelo consumidor final. O direito à dedução do imposto incorrido a montante mostra-se, pois, de especial relevo no sistema IVA, como se mostram especialmente perniciosos os desvios que se lhe introduzam.”.

Um dos objetivos centrais ao sistema comum do IVA é a tributação de todas as transmissões de bens e prestações de serviços, ou seja, pretende-se que a respetiva base de incidência seja a mais ampla possível, no sentido de abranger, tendencialmente, todas as transações comerciais. O IVA é, pois, um *broad based tax*.

Por isso, as normas de isenção têm de ser consideradas como derrogações ao princípio da generalidade da tributação em IVA, na medida em que as isenções diminuem/restringem a base de incidência do imposto.

São, por regra, duas as motivações para a adoção de isenções em sede de IVA: por um lado, “razões de ordem económica e social, tendo em vista promover o acesso e consumo daquilo que se costuma designar bens de mérito (*merit goods*)”³; e, por outro lado, “razões de ordem técnica, estando em causa operações cuja sujeição a um imposto sobre o valor acrescentado se afigura especialmente complexa ou onerosa (*hard-to-tax goods*)”⁴.

No concernente à respetiva estrutura, podemos distinguir a existência de dois tipos de isenções de IVA: as isenções simples que “são isenções que não conferem direito à dedução do imposto suportado

³ VASQUES (2023, p. 316).

⁴ *Ibidem*.

a montante, pelo que o sujeito passivo, não liquidando IVA sobre a operação isenta, não deduz o imposto em que ocorra nas aquisições destinadas à sua realização”⁵; e, as isenções completas que “são isenções que conferem direito à dedução do imposto suportado a montante, pelo que o sujeito passivo, não liquidando IVA sobre a operação isenta, pode ainda assim deduzir ou reaver o imposto em que tenha incorrido nas aquisições destinadas à sua realização”⁶.

Como é salientado por VASQUES (2023, pp. 324 e 325), “a jurisprudência do TJUE relativa às isenções de IVA é muito volumosa, o que se explica pelo alcance que a delimitação das isenções reveste para os operadores económicos e pela grande litigância a que isso naturalmente dá lugar”. Contudo, a questão de maior relevo em todo esse acervo jurisprudencial é a atinente à metodologia a empregar na interpretação das regras de isenção previstas na Diretiva IVA.

O TJUE tem vindo a debater-se amiúde com tal questão, tendo adotado, como ponto de partida para assentar a sua posição, o entendimento de que as regras de isenção possuem carácter excecional no contexto do sistema IVA, pelo que devem ser interpretadas de modo estrito – o que não significa uma interpretação restritiva que prive as normas de isenção dos seus efeitos –, ou seja, ficando vedada a interpretação extensiva ou a analogia. No entanto, o TJUE foi evoluindo quanto a esta sua doutrina da interpretação estrita e, “tomando embora o elemento literal como ponto de partida e derradeiro limite na interpretação das normas de isenção, o TJUE tem vindo nesta matéria a lançar mão da generalidade dos elementos tradicionais de interpretação das normas jurídicas”⁷. Adicionalmente, o TJUE tem vindo a apelar ao princípio da neutralidade como guia interpretativo das normas de isenção previstas na Diretiva IVA; a neutralidade fiscal visa “garantir a inexistência de distorções de mercado, de molde a não se afectar a concorrência entre os operadores económicos, garantindo-se um tratamento paritário das entidades que realizem o mesmo tipo de transacções comerciais. A neutralidade apenas é assegurada quando as decisões de mercado sejam tomadas de acordo com os méritos económicos da operação, e não por razões meramente fiscais”⁸.

2.2.1.2. O DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA

A Diretiva IVA prevê, enquanto exceção à regra geral de sujeição a imposto de todas as transmissões de bens e prestações de serviços, um conjunto de atividades e bens que, pela sua natureza, considera que são reconduzíveis a atividades e bens de interesse geral.

O aludido elenco de situações encontra-se previsto no artigo 132.º da Diretiva IVA, importando aqui destacar a alínea c) do seu n.º 1 que estatui que os Estados-membros devem isentar: “As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa”; como tem sido afirmado pelo TJUE, o escopo desta

⁵ *Ibidem*, p. 312.

⁶ *Ibidem*.

⁷ *Ibidem*, p. 331.

⁸ MONTEIRO (2018, pp. 182 e 183).

isenção é reduzir os custos dos cuidados de saúde, tornando-os mais acessíveis aos particulares (cf. acórdão *Dornier*, C-45/01 e acórdão *Kügler*, C-141/00).

O TJUE tem reiteradamente assimilado o conceito de “prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas” ao conceito de “assistência médica” previsto na alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo 132.º, como resulta, entre outros, do acórdão *Dornier* (C-45/01), em cujo ponto 50 é afirmado o seguinte (tendo por referência as disposições similares da anteriormente vigente Sexta Directiva): “Decorre das considerações anteriores que a expressão «assistência médica» que figura no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretada no sentido de que abrange a totalidade das prestações de serviços de assistência previstas no mesmo número, alínea c), designadamente as prestações efectuadas por pessoas que, não tendo a qualidade de médico, realizam prestações paramédicas como os tratamentos psicoterápicos prestados por psicólogos diplomados.”

Como afirmam AGRELLOS e PICHEL (2014, p. 316), “o conceito de assistência médica é um conceito material autónomo de Direito da União implicando um fim terapêutico para o ser humano. O TJUE tem-se referido à assistência médica como o conjunto de prestações destinadas a prevenir, diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde relativas a seres humanos. A este propósito, serão consideradas preventivas as prestações médicas que servem para prevenir, evitar ou impedir doenças, lesões ou problemas de saúde ou para detetar condições latentes ou incipientes, de modo a poder ministrar-se um tratamento precoce”. Estas afirmações são sustentadas pelas decisões prolatadas pelo TJUE, entre outros, nos acórdãos *D/W* (C-384/98), *Kügler* (C-141/00), *Dornier* (C-45/01), *Ygeia* (C-394/04 e C-395/04) e *L.u.P* (C-106/05).

No respeitante ao conceito de “profissões médicas e paramédicas”, importa começar por frisar que é concedida aos Estados-membros uma certa margem de liberdade para definir o que são profissões médicas e paramédicas suscetíveis de recaírem no âmbito de aplicação da norma de isenção, devendo, designadamente, ter em conta o carácter terapêutico da atividade desenvolvida. No entanto, como é salientado no ponto 51 do acórdão *H. A. Solleveld e J. E. Eijnsbergen* (C-443/04 e C-444/04), “no exercício desse poder de apreciação, os Estados-membros devem respeitar o objectivo prosseguido por essa disposição, que é o de garantir que a isenção se aplica apenas às prestações efectuadas por pessoas com as qualificações profissionais exigidas, bem como o princípio da neutralidade fiscal.”

Por outro lado, como decidido pelo TJUE nos acórdãos *Gregg* (C-216/97) e *Kügler* (C-141/00), não releva que esteja em causa uma pessoa coletiva ou uma pessoa singular; o que importa é se está em causa uma atividade imputável às pessoas que exerçam a atividade de assistência médica ou paramédica, desde que devidamente qualificadas. Como é salientado por LAIRES (2012, p. 130), o TJUE afirmou em vários arestos que a norma em apreço da Directiva IVA “tem um carácter objectivo, definindo as operações isentas em função da natureza dos serviços prestados, sem mencionar a forma jurídica do prestador. Por esse motivo, para que a isenção opere, basta tratar-se de serviços médicos ou paramédicos e que estes sejam protagonizados por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas, sem

ser possível discriminar consoante os serviços sejam prestados no quadro da atividade de uma pessoa singular ou de uma pessoa colectiva.”

2.2.1.3. O CÓDIGO DO IVA

No ordenamento jurídico nacional, a referenciada isenção foi transposta pelo artigo 9.º, 1), do CIVA, do qual decorre que estão isentas de imposto: “As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, psicólogo, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”.

Conforme foi já referido, a Diretiva IVA concede aos Estados-membros uma certa margem de discricionariedade na definição do que se deve entender por profissões médicas e paramédicas suscetíveis de serem abrangidas no âmbito de aplicação da norma de isenção. No ordenamento jurídico português, o exercício da profissão médica encontra-se regulado, entre outros diplomas, no Decreto-Lei n.º 177/2009, de 4 de agosto e o exercício das profissões paramédicas no Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho. Destarte, em termos gerais, são suscetíveis de beneficiar da aludida isenção de IVA as profissões que, nos termos da mencionada legislação, possam ser consideradas como sendo profissões médicas e paramédicas.

Voltaremos a esta questão, adiante, quando tratarmos especificamente da atividade/profissão de nutricionista.

Noutra ordem de considerações, importa salientar que na interpretação desta norma legal não podemos deixar de ter presente o princípio da interpretação conforme ao direito europeu, tal como este é afirmado pelo TJUE (cf., entre outros, o acórdão *Pfeiffer et alia*, C-397/01 a C-403/01); porquanto, “ainda que o TFUE o não consagre explicitamente, é consensual entre a doutrina e a jurisprudência o reconhecimento de um princípio do primado do direito europeu sobre o direito interno dos Estados-membros, ao menos sobre o seu direito infraconstitucional”⁹. O primado do Direito Europeu sobre o direito interno dos Estados-membros tem, aliás, “sido reafirmado em jurisprudência constante do TJUE e largamente aceite pelos tribunais nacionais dos Estados-membros, obrigados a desaplicar o direito interno sempre que este conflitue com normas do direito europeu que revistam eficácia directa. Ao primado do direito europeu está ligado de perto o princípio da efectividade consagrado no artigo 4.º, n.º 3, do TUE, nos termos do qual os Estados-membros estão obrigados a tomar “todas as medidas gerais ou específicas” adequadas para garantir a execução das obrigações decorrentes dos tratados ou resultantes dos actos produzidos pelas instituições da União Europeia”¹⁰.

SUBSECÇÃO 2.2.2. A ATIVIDADE/PROFISSÃO DE NUTRICIONISTA

Como acima dissemos, são suscetíveis de beneficiar da isenção de IVA prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA, as profissões que, nos termos legalmente aplicáveis, possam ser consideradas como sendo

⁹ VASQUES (2023, p. 92).

¹⁰ *Ibidem*, p. 93.

profissões médicas e paramédicas. Na análise que estamos a empreender, em que está em causa a atividade/profissão de nutricionista, importa concretamente descortinar o que deve ser entendido por profissões paramédicas e qual o respetivo âmbito, para o que há que convocar o Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, que regulamenta o exercício das atividades paramédicas e cujo artigo 1.º, n.º 1, determina o seguinte: “O presente diploma regula o exercício das actividades profissionais de saúde, adiante designadas por actividades paramédicas, 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”.

Estatuindo sobre as condições de exercício profissional, o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, prevê o seguinte:

“1 - Sem prejuízo de regulamentação específica de profissões abrangidas pelo artigo anterior, o exercício de actividades paramédicas depende da verificação das seguintes condições:

- a) Titularidade de curso ministrado em estabelecimento de ensino oficial ou do ensino particular ou cooperativo desde que reconhecido nos termos legais;
- b) Titularidade de diploma ou certificado reconhecido como equivalente aos referidos na alínea anterior por despacho conjunto dos Ministros da Educação e da Saúde;
- c) Titularidade de carteira profissional, ou título equivalente, emitido ou validado por entidade pública.

2 - O grau de autonomia específico do exercício de cada uma das actividades paramédicas, bem como as normas específicas das profissões, incluindo as regras deontológicas, constam de decreto regulamentar.”

Resulta do n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, que as atividades paramédicas são as constantes da lista anexa a esse diploma legal; compulsado tal anexo, verificamos que nele consta o seguinte:

“5 - Dietética. - 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.”

Temos, assim, que, nos termos das disposições conjugadas do artigo 1.º, n.º 3 e do n.º 5 do anexo do Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, a Dietética é considerada uma atividade paramédica e, por isso, compreende “a utilização de técnicas de base científica com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença, ou de reabilitação” (cf. artigo 1.º, n.º 1, do citado diploma legal).

Relativamente à profissão de dietista, a mesma foi expressamente incluída no âmbito de aplicação do Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, que, concretizando a base I da Lei n.º 48/90, de 24 de agosto (Lei de Bases da Saúde), veio definir os princípios gerais em matéria do exercício das profissões de diagnóstico e terapêutica e proceder à sua regulamentação (cf. artigo 2.º, n.º 1).

Ainda neste conspecto, há que chamar à colação a Lei n.º 51/2010, de 14 de dezembro, que criou a Ordem dos Nutricionistas e aprovou o seu Estatuto, a qual foi alterada pela Lei n.º 126/2015, de 3 de

setembro, e que dispõe, no seu artigo 2.º, que “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” (n.º 1), bem como “os profissionais que, estando inscritos como dietistas à data da entrada em vigor da presente lei, mantenham a profissão de dietista” (n.º 2); estatutando no seu artigo 3.º que “A profissão de nutricionista ou de dietista pode ser exercida de forma liberal, quer a título individual quer em sociedade, ou por conta de outrem, tanto no setor público, privado ou cooperativo e social” (n.º 1), sendo que “O exercício da atividade profissional por conta de outrem não afeta a autonomia técnica, nem dispensa o cumprimento dos deveres deontológicos” (n.º 2). Adicionalmente, o Regulamento de Inscrição na Ordem dos Nutricionistas – Regulamento n.º 308/2016, publicado no Diário da República n.º 58/2016, Série II, de 23.03.2016 – determina no seu artigo 1.º que “A atribuição do título profissional, o seu uso e o exercício da profissão de nutricionista em qualquer setor de atividade, individualmente ou em sociedade profissional, dependem da inscrição como membro efetivo na Ordem dos Nutricionistas” (n.º 1), sendo que é considerado “qualquer setor de atividade o setor público, privado, cooperativo, social ou outro, independentemente do exercício de forma liberal ou por conta de outrem” (n.º 2); nos termos do n.º 1 do respetivo artigo 2.º, podem inscrever-se na Ordem dos Nutricionistas, para acesso à profissão de nutricionista, além de outros, “Os titulares do grau de licenciado em ciências da nutrição, em dietética ou em dietética e nutrição, conferido, na sequência de um curso com duração não inferior a quatro anos curriculares, por instituição de ensino superior portuguesa”.

Por último, a Ordem dos Nutricionistas define a profissão de nutricionista, por referência ao ato do nutricionista, nos seguintes termos: “O ato do nutricionista visa a proteção e promoção da saúde, prevenção, controlo e tratamento da doença. O ato do nutricionista consiste nas atividades de avaliação, diagnóstico, prescrição, intervenção e monitorização alimentar e nutricional, bem como planeamento, implementação, gestão, comunicação, inovação, segurança e sustentabilidade alimentar e nutricional dirigida a pessoas, grupos, organizações ou comunidades. Constituem ainda ato do nutricionista, as atividades técnico-científicas de investigação, ensino, formação, educação, gestão e organização no âmbito da alimentação e nutrição”¹¹.

Neste enquadramento normativo, temos pois que as prestações de serviços efetuadas pelos nutricionistas, no exercício da respetiva atividade, são enquadráveis no âmbito das prestações de serviços paramédicos e, por consequência, são passíveis de serem subsumidas na norma de isenção de IVA constante do artigo 9.º, 1), do CIVA.

SECÇÃO 2.3. AS POSIÇÕES DAS PARTES

SUBSECÇÃO 2.3.1. A POSIÇÃO DA AT

Como resultará evidenciado no capítulo seguinte deste trabalho, dedicado à crónica do litígio

¹¹ ORDEM DOS NUTRICIONISTAS, 2022.

em apreço, a posição da AT no âmbito desta problemática evoluiu ao longo do tempo, sobretudo em virtude das intervenções do TJUE e do STA de que adiante daremos conta¹².

Com efeito, numa fase inicial, a AT aceitava que as prestações de serviços efetuadas por nutricionistas pudessem ser abrangidas pela isenção de IVA prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA, desde que cumpridas as condições legalmente estatuídas nas normas dos diplomas legais anteriormente citados que regulamentam as atividades/profissões paramédicas.

No entanto, relativamente aos serviços de nutrição prestados em ginásios, a AT sustentava que aqueles são acessórios dos serviços de ginásio propriamente ditos que são conjuntamente prestados aos utentes destes espaços de atividade física; ou seja, a AT considerava que, nesses casos, a prestação de serviços de nutrição consiste numa mera prestação acessória devendo, por isso, ser aplicado o mesmo regime de IVA aplicado à prestação principal (prestação de atividades de manutenção e bem-estar físico).

A AT propugnava ainda que para que fosse aplicada a isenção de IVA prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA não bastava a mera disponibilização dos serviços de nutrição aos utentes dos ginásios, como acontecia em muitas situações, sendo necessário que os mesmos fossem efetivamente prestados.

Numa fase posterior, após o TJUE e o STA se terem pronunciado sobre esta temática, a AT passou a considerar como genericamente inaplicável a aludida isenção de IVA aos serviços de nutrição prestados em ginásios por entender que não se pode dar como assente um requisito constitutivo essencial dos mesmos: a finalidade terapêutica.

SUBSECÇÃO 2.3.2. A POSIÇÃO DOS CONTRIBUINTES

A generalidade dos proprietários dos ginásios firmaram a sua posição ao longo deste litígio com a AT estribados, essencialmente, no entendimento de Clotilde Celorico Palma sobre esta problemática, vertido em dois pareceres jurídicos solicitados pela AGAP – Associação de Empresas de Ginásios e Academias de Portugal e em outros tantos artigos doutrinários, bem como num “Posicionamento da Ordem dos Nutricionistas relativo à consulta de nutrição em estabelecimentos destinados à prática de exercício físico e desporto”, subscrito pela Bastonária da Ordem dos Nutricionistas.

O primeiro dos aludidos pareceres jurídicos da autoria de Clotilde Celorico Palma, termina com a formulação das seguintes conclusões:

“1. O IVA é um imposto de matriz comunitária, encontrando-se harmonizado na União Europeia existindo um sistema comum deste tributo nos 28 Estados membros actualmente acolhido na denominada Directiva IVA, tendo o Direito da União Europeia supremacia sobre o Direito interno.

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

¹² Ver, abaixo, a Secção 3.2 e a Subsecção 3.3.4.

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

“Estão isentas de imposto:

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

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

5. No caso do nutricionismo, está desde logo em causa o valor público constitucionalmente protegido de acesso à saúde.

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

7. Para efeitos da concessão da isenção prevista entre nós no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, encontram-se, conseqüentemente, preenchidos os requisitos de aplicação da isenção tal como têm vindo a ser interpretados pelo TJUE, a saber: (i) Estamos perante serviços de assistência; (ii) Prestados por paramédicos no exercício da respectiva profissão.

8. Cada vez mais os ginásios se têm vindo a assumir, atento o panorama internacional e nacional descrito, como espaços de saúde e de promoção de estilos de vida saudáveis, ultrapassando a velha ideia de espaços restritos à 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.

9. De facto, está desde logo sempre em causa uma actividade ligada à saúde, ainda que, por vezes, com fins preventivos.

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

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

12. Ora, não estamos, à partida, perante uma prestação única.

13. As prestações de serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo distinguem-se claramente das prestações de serviços de prática de actividades físicas.

14. Tais actividades são complementares. A prestação de serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo não é indispensável para a realização de prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas. Na realidade, tais serviços existem, nas palavras do TJUE, independentemente uma da outra, pelo que não poderão, em regra, ser vistas numa óptica de acessoriedade.

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

16. Assim sendo, importa averiguar se há razões específicas às circunstâncias em causa que levem a considerar que os elementos em causa constituem uma operação única, aferindo, designadamente, da importância de cada uma das prestações de serviços.

17. Na prática importa aferir casuisticamente, sendo a nosso ver fortes indícios a favor da sua individualidade e consequente tratamento distinto em sede de IVA (aplicação da taxa normal às prestações de serviços de actividades físicas e da isenção às prestações de serviços de nutricionismo): (i) A contratação de nutricionistas inscritos na respectiva Ordem legalmente habilitados a exercer tal profissão; (ii) A existência de instalações adequadas à prática da actividade de nutricionismo, nomeadamente de gabinetes devidamente apetrechados para as consultas; (iii) A prática de facturação separada, individualizando especificamente as prestações de serviços de nutricionismo das prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas”¹³.

Na sequência deste parecer, a referida fiscalista redigiu um artigo doutrinal sobre a mesma temática, no qual concluiu o seguinte:

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

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

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

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

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

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

¹³ PALMA (2018(a), pp. 45-48).

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

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

Não estamos, à partida, perante uma prestação única. A prestação de serviços de nutricionismo é um fim em si mesmo, existindo inclusive utentes que apenas frequentam consultas de nutricionismo, sendo livres de escolher qual a entidade a quem devem recorrer para o efeito. Assim, há utentes que apenas praticam actividades físicas, outros que apenas frequentam as consultas de nutricionismo e outros que frequentam ambas. E diga-se que o facto de o ginásio eventualmente incluir num pacote único ambas as prestações de serviços em nada poderá alterar tal conclusão. Nem tão pouco, no caso de o utente não usufruir das consultas de nutricionismo se poderá concluir que os serviços não foram prestados recusando-se a aplicação da isenção. A partir do momento em que o serviço de nutrição é disponibilizado e facturado, deve, como tal, de acordo com as regras do IVA, ser considerado como prestado, independentemente de o utente não vir a frequentar alguma consulta (à semelhança do que se verifica, por exemplo, em relação aos serviços de prática de actividades físicas). Com efeito, tal como o TJUE já decidiu, por exemplo no Caso *Air France-KLM*, o IVA é exigível mesmo no caso de o viajante não utilizar o bilhete de avião dado, como concluiu, o serviço ter sido disponibilizado ao utente.

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

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

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

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

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

E na prática? Na prática importa aferir casuisticamente, sendo a nosso ver fortes indícios a favor da sua individualidade e consequente tratamento distinto em sede de IVA (aplicação da taxa normal às prestações de serviços de actividades físicas e da isenção às prestações de serviços de nutricionismo): (i) A contratação de nutricionistas inscritos na respectiva Ordem legalmente habilitados a exercer tal profissão; (ii) A existência de instalações adequadas à prática da actividade de nutricionismo, nomeadamente de gabinetes devidamente apetrechados para as consultas; (iii) A prática de facturação separada, individualizando especificamente as prestações de serviços de nutricionismo das prestações de serviços relativas à prática de actividades físicas”¹⁴.

Por sua vez, o segundo dos mencionados pareceres jurídicos elaborados por Clotilde Celorico Palma, lavrado na sequência da intervenção do TJUE nesta problemática¹⁵ e num tom marcadamente crítico da posição adotada por este órgão jurisdicional europeu, culmina com a formulação das seguintes conclusões:

“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)*, 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 como 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”¹⁶.

Na sequência deste parecer, a respetiva autora redigiu um artigo doutrinal sobre a mesma temática, no qual concluiu o seguinte:

“Os nutricionistas procedem à prática de consultas/aconselhamento de nutrição tendo em vista a saúde dos utentes, seja num estabelecimento de saúde, seja num ginásio, visando, claramente, um objectivo terapêutico no sentido que tem vindo a ser acolhido pelo TJUE, pelos nossos Tribunais e pela doutrina.

¹⁴ PALMA (2018(b), pp. 40-42).

¹⁵ Ver, abaixo, a Secção 3.2.

¹⁶ PALMA (2021(a), pp. 75-76).

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 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.

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.

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 cardio vasculares, a diabetes e, mais recentemente, a Covid-19.

Não poderemos, pois, partir do pressuposto, perante consultas de nutrição, 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*.

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.

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.”¹⁷.

Por seu turno, o referido posicionamento da Ordem dos Nutricionistas, adotado após a intervenção do TJUE nesta temática¹⁸ e em clara reacção à pronúncia deste órgão jurisdicional europeu, tem o seguinte teor:

“A intervenção nutricional constitui uma abordagem efetiva na gestão das doenças relacionadas com os hábitos alimentares, tais como as doenças crónicas e as co-morbilidades associadas a estas doenças. Além disso, existe evidência de que a intervenção nutricional está igualmente associada a uma melhor saúde mental e física, estado nutricional e qualidade de vida.

¹⁷ PALMA (2021(b), pp. 192-194).

¹⁸ Ver, abaixo, a Secção 3.2.

As autoridades internacionais, desenvolveram modelos de avaliação de intervenções para a prevenção de doenças crônicas que contemplavam a melhoria dos hábitos alimentares e o aumento da atividade física. O principal objetivo desse trabalho foi verificar a eficiência de opções/ações políticas no combate aos estilos de vida não saudáveis que se associam às doenças crônicas. Assim, as intervenções preventivas consideradas parecem ter uma razão custo-efetividade favorável, bem como ganhos positivos em termos de anos de vida ou anos de vida saudável.

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.

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), 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.

É ainda de relevar que no âmbito da consulta de nutrição, enquanto prestador de cuidados de saúde, o nutricionista tem a obrigatoriedade de se registar na Entidade Reguladora da Saúde ou prestar os seus serviços em local que se encontre devidamente registado (como pode ser o caso dos estabelecimentos destinados à prática de exercício físico e desporto), entendendo esta entidade por *“prestação de cuidados de saúde todas as atividades desenvolvidas por profissionais de saúde, [como é o caso do nutricionista], devidamente habilitados e credenciados para o efeito, que tenham por objeto a prevenção, promoção, restabelecimento ou manutenção da saúde, bem como o diagnóstico, o tratamento, a terapêutica e a reabilitação, e que visem atingir e garantir uma situação de ausência de doença e/ou um estado de bem-estar físico e mental”*.

Com efeito, e no espírito técnico do *supra* enunciado, 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.

Assim, e para que este serviço de saúde assuma uma finalidade terapêutica, não é necessária a indicação expressa de que é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde.”¹⁹

¹⁹ ORDEM DOS NUTRICIONISTAS, 2021.

CAPÍTULO 3. A CRÓNICA DO LITÍGIO

No plano nacional, o litígio em apreço teve, como principal palco, o CAAD, dando origem à constituição de múltiplos tribunais arbitrais, a partir do ano de 2017, que foram chamados a apreciar e decidir diversos processos arbitrais tributários²⁰; vamos, por isso, centrar a nossa análise nestes processos²¹, opção tanto mais justificada pelo facto de a nossa intervenção nesse litígio ter sido, consoante acima já mencionámos, enquanto árbitro integrante de tribunais arbitrais (um singular e dois coletivos) constituídos sob a égide do CAAD.

O périplo que vamos empreender pela referida jurisprudência tributária será repartido por dois momentos distintos: num primeiro momento iremos fazer menção às decisões proferidas antes de ter sido suscitada, nos termos que veremos adiante, a intervenção do TJUE; e, num segundo momento, centraremos a nossa atenção nas decisões proferidas após o TJUE se haver pronunciado sobre a temática em apreço.

A finalizar, iremos referir-nos à reintervenção da AT nesta problemática, aludindo ao seu mais recente posicionamento vertido numa orientação administrativa atinente ao enquadramento em sede de IVA dos serviços de nutrição prestados em ginásios ou em outros estabelecimentos desportivos.

SECÇÃO 3.1. NA JURISDIÇÃO TRIBUTÁRIA NACIONAL: PRIMEIRO ROUND

§ÚNICO. SEQUÊNCIA

Os casos submetidos a apreciação jurisdicional são respeitantes a realidades muito similares entre si, designadamente quanto às formas de organização dos ginásios, aos serviços prestados aos respetivos clientes – particularmente, quanto aos serviços de acompanhamento nutricional –, bem como quanto à forma como tais serviços eram cobrados e faturados aos clientes que deles usufruíam.

Por isso, começaremos por fazer uma descrição genérica da factualidade com que se depararam os tribunais arbitrais – procurando, assim, abarcar toda a casuística –, após o que enunciaremos as questões jurídico-tributárias nucleares com que aqueles órgãos jurisdicionais se confrontaram e, sequentemente, verificaremos quais as respostas resultantes das decisões que foram proferidas nos diversos processos arbitrais tributários quer a favor da AT, quer a favor dos contribuintes.

Após esse primeiro momento de análise genérica dos aludidos processos arbitrais tributários, abordaremos individualizadamente dois processos arbitrais que não podemos deixar de destacar face aos demais; concretizando, estão nessa circunstância, por um lado, o processo arbitral que espoletou a

²⁰ O regime jurídico da arbitragem em matéria tributária é regulado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, importando ter ainda em consideração a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, que vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa.

²¹ Na consulta que efetuámos à base de dados de jurisprudência do CAAD, em matéria tributária, detetámos cerca de sete dezenas de processos arbitrais tributários que tiveram por objeto esta temática e nos quais foi já proferida decisão arbitral.

intervenção do TJUE neste litígio e, por outro lado, um dos processos arbitrais em que interviemos enquanto árbitro integrante do respetivo tribunal arbitral (neste caso, singular) e cuja decisão foi, quanto à respetiva fundamentação jurídico-tributária, grandemente influenciada pela dita intervenção do TJUE.

SUBSECÇÃO 3.1.1. OS PROCESSOS ARBITRAIS TRIBUTÁRIOS, EM GERAL

3.1.1.1. A FACTUALIDADE

Numa perspetiva substantiva, o substrato fáctico dos aludidos processos arbitrais tributários é, genericamente, coincidente com o enquadramento factual do litígio que anteriormente fizemos²². Naturalmente que existem algumas especificidades atinentes, sobretudo, à forma como estão organizados os diferentes ginásios e os respetivos serviços que neles são prestados; no entanto, por não interferirem com os aspetos essenciais que subjazem ao litígio em análise, tais especificidades organizativas não assumem aqui qualquer relevo.

Temos, assim, que os respetivos requerentes são empresas que têm por objeto a criação, promoção e exploração de instalações desportivas (sob as mais diversas designações), sendo proprietárias de ginásios que têm, por atividade principal, a prestação de serviços de bem-estar físico quer numa vertente individual (musculação, cardiofitness, natação, treino personalizado, treino funcional, etc.) quer numa vertente de grupo (aulas de pilates, yoga, ginástica aeróbica, ginástica localizada, bicicleta, TRX, etc.).

Naquelas instalações desportivas, paralelamente à dita atividade principal, são ainda prestados outros serviços, com maior ou menor variedade e peso nos volumes de faturação das respetivas empresas, relacionados com a saúde e o bem-estar, designadamente a prestação de serviços de nutricionismo, através de nutricionistas devidamente credenciados pela Ordem dos Nutricionistas para o exercício de tal atividade profissional.

As consultas de nutrição prestadas naquelas instalações são habitualmente realizadas mediante pré-marcação, em espaços individualizados, apropriados e apetrechados para o efeito, tendo uma duração que varia consoante as necessidades dos utentes, sendo geridas livremente pelos nutricionistas contratados para o efeito, designadamente quanto aos conselhos nutricionais que são dados e aos seguimentos que são acordados com os utentes.

O esquema contratual adotado pelas empresas proprietárias dos ginásios com os seus clientes assenta na celebração de contratos de adesão com um dos seguintes figurinos possíveis, a que correspondem diferentes tarifários: utilização apenas dos serviços de ginásio; utilização apenas dos serviços de nutrição; e, utilização de ambos os serviços (ginásio e nutrição). Assim, os clientes podem frequentar apenas o ginásio, sem usufruírem dos serviços de nutrição, tal como podem usufruir apenas dos serviços de nutrição, sem frequentarem o ginásio e podem, ainda, usufruir simultaneamente de um e de outro serviço.

²² Ver, acima, a Secção 2.1.

Os clientes que optem pelos serviços de ginásio com a componente de nutrição, têm direito a um determinado número de consultas anuais, habitualmente nunca superior a duas ou três, e, caso pretendam ter um acompanhamento mais continuado, podem adquirir consultas de nutrição vendidas isoladamente ou em pacote. O custo inerente àquelas consultas anuais é pago em prestações mensais, tantas quantos os meses de duração do respetivo contrato, conjuntamente com o custo inerente aos serviços de ginásio propriamente ditos; nas faturas que são emitidas aos clientes, há pois um desdobramento das mensalidades entre a parte relativa aos serviços de ginásio propriamente ditos e a parte relativa aos serviços de nutrição.

Acresce, também, referir que houve casos em que àqueles que eram já clientes dos ginásios antes de começarem a ser prestados serviços de nutrição, foi oferecido um desconto nas respetivas mensalidades correspondente ao valor dos serviços de nutrição, como estratégia de marketing, tendo em vista incentivar a adesão a estes novos serviços.

Importa ainda salientar que, no pacote misto de serviços, a não utilização de qualquer um dos serviços contratados, seja no âmbito do ginásio propriamente dito, seja no âmbito do acompanhamento nutricional, não confere aos respetivos clientes o direito a qualquer redução do valor acordado da mensalidade ou, no caso de não utilização de serviços de qualquer índole, ao seu não pagamento.

Noutra ordem de considerações, agora numa perspetiva adjetiva, todos os referidos processos arbitrais tributários emergiram, na sua grande maioria, da atuação da AT consubstanciada em correções em sede de IVA efetuadas aos requerentes, na sequência de ações inspetivas, das quais resultaram liquidações adicionais de imposto e liquidações de juros. Assim, tais processos arbitrais tributários tiveram por objeto, isolada ou conjuntamente com a apreciação da legalidade de outros atos tributários (designadamente, atos de indeferimento de reclamações gratuitas e de recursos hierárquicos), atos de liquidação de IVA e atos de liquidação de juros.

3.1.1.2. AS QUESTÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS

Tendo em consideração quer aquele entorno fáctico, quer as posições assumidas pelas partes quanto ao respetivo enquadramento tributário em sede de IVA, a que anteriormente já aludimos²³, os diferentes tribunais arbitrais identificaram, como epicentrais ao litígio em apreço, as seguintes questões jurídico-tributárias:

- Os serviços de nutrição, quando prestados no âmbito do contrato que envolve igualmente a prestação de serviços de ginásio, configuram serviços acessórios destes, considerados como prestação principal – formando, assim, uma operação complexa única – e, consequentemente, seguem a regra a esta aplicável, ou seja, *in casu*, a tributação em IVA à taxa normal?

²³ Ver, acima, a Secção 2.3.

- Para beneficiarem da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA, os serviços de nutrição têm de ser efetivamente prestados aos respetivos utentes ou basta a sua mera disponibilização aos destinatários, independentemente de estes os virem a utilizar?

As respostas dadas a estas questões afiguraram-se, obviamente, decisivas para aferir a legalidade da atuação da AT e, conseqüentemente, dos atos tributários controvertidos, designadamente do atos de liquidação de IVA e dos atos de liquidação de juros objeto de impugnação em cada um dos processos arbitrais tributários.

3.1.1.3. AS DECISÕES ARBITRAIS

3.1.1.3.1. A QUESTÃO DECIDENDA: OS SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO, QUANDO PRESTADOS NO ÂMBITO DO CONTRATO QUE ENVOLVE IGUALMENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE GINÁSIO, CONFIGURAM SERVIÇOS ACESSÓRIOS DESTES, CONSIDERADOS COMO PRESTAÇÃO PRINCIPAL – FORMANDO, ASSIM, UMA OPERAÇÃO COMPLEXA ÚNICA – E, CONSEQUENTEMENTE, SEGUEM A REGRA A ESTA APLICÁVEL, OU SEJA, *IN CASU*, A TRIBUTAÇÃO EM IVA À TAXA NORMAL?

Esta questão foi apreciada em diversos processos arbitrais tributários²⁴, tendo sido quase unanimemente decidida a favor dos contribuintes, nos seguintes termos que, a título de exemplo e por terem sido os genericamente adotados nas várias decisões arbitrais, extraímos da decisão arbitral proferida no processo arbitral n.º 373/2018-T²⁵:

“Interessa notar que os critérios de determinação do carácter acessório de uma operação relativamente a outra dita “conexa” e considerada como “principal” têm sido recortados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, chamado a pronunciar-se com frequência sobre esta matéria, dadas as dificuldades derivadas da indeterminação concetual.

O princípio geral que constitui o ponto de partida é o de que cada prestação de serviços deve ser normalmente considerada distinta e independente, como, a título de exemplo, assinalam os Acórdãos Levob Verzekeringen, C-41/04, de 27 de outubro de 2005, e CPP, C-349/96, de 25 de fevereiro de 1999.

O regime-regra pode, porém, ser afastado e uma prestação ser considerada acessória em relação a uma prestação principal e partilhar do regime (de IVA) desta, “quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador” – Acórdãos CPP, C-349/96, e Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, de 22 de outubro de 1998. Em determinadas circunstâncias, “várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser

²⁴ Ver as decisões proferidas nos seguintes processos (todas disponíveis em <https://www.caad.org.pt/tributario/decisoes/>): 454/2017-T, 373/2018-T, 570/2018-T, 159/2019-T, 161/2019-T, 162/2019-T, 163/2019-T, 164/2019-T, 169/2019-T, 170/2019-T, 174/2019-T, 181/2019-T, 544/2019-T, 695/2019-T, 740/2019-T, 87/2020-T, 152/2020-T, 179/2020-T, 196/2020-T e 236/2020-T.

²⁵ A decisão arbitral pode ser consultada na íntegra em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=373%2F2018&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4143v.

consideradas como uma operação única quando não sejam independentes” – Acórdão Part Service, C-425/06, de 21 de fevereiro de 2008.

Para determinar se as prestações fornecidas constituem várias prestações independentes ou uma prestação única, importa averiguar os elementos característicos da operação em causa. Contudo, não existe uma regra absoluta para determinar o alcance de uma prestação para efeitos de IVA, sendo, para tal, necessário tomar em consideração todas as circunstâncias em que a operação em questão se desenrola – Acórdãos BGŻ Leasing, C-224/11, de 17 de janeiro de 2013, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, de 27 de setembro de 2012, e demais jurisprudência acima citada.

O Tribunal de Justiça apela ao padrão do “consumidor médio” como ponto de vista a partir do qual se pode concluir estarmos perante uma prestação única. Segundo este Tribunal atenta a “dupla circunstância de que, por um lado, do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva [artigo 2.º, n.º 1, alínea a) da Diretiva IVA] decorre que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e que, por outro, a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, importa assim, em primeiro lugar, procurar encontrar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor, entendido como um consumidor médio, diversas prestações principais distintas ou uma prestação única [...]. O mesmo se passa quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor, entendido como consumidor médio, estão tão estreitamente conexos que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial – Levob Verzekeringen, C-41/94. No mesmo sentido, veja-se o caso Aktiebolaget NN, C-111/05, de 29 de março de 2007.

A realização, a título oneroso, de uma prestação que não é indispensável para atingir o objetivo visado pela prestação “principal”, se bem que possa ser considerada muito útil para essa prestação, não será considerada uma prestação estreitamente conexa, conforme preconiza o Tribunal de Justiça no caso Ygeia, C 394/04, de 1 de dezembro de 2005.

Acresce que se o cliente tiver a faculdade de escolher os seus prestadores e/ou as modalidades de utilização dos bens ou serviços em causa, as prestações relacionadas com estes bens ou serviços podem, em princípio, ser consideradas distintas da operação dita “principal” – Acórdão Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, C-42/14, de 16 de abril de 2015.

Retomando a análise concreta, a Requerente presta nas suas instalações múltiplos serviços, todos relacionados com a manutenção de um estilo de vida saudável e bem-estar, como a atividade física, a estética, a nutrição ou o SPA. Apesar de todos estes serviços se orientarem a um denominador comum, numa abordagem multidisciplinar, a conjugação dos diversos serviços apresenta-se complementar e não acessória.

Com efeito, as prestações de serviços das diversas áreas são perfeitamente autonomizáveis e existem independentemente umas das outras. Os clientes mantêm a faculdade de escolha dos prestadores e das modalidades de utilização dos serviços em causa. O facto de a Requerente, por razões comerciais,

ter estabelecido condições vantajosas que fomentam e promovem a adesão aos novos serviços de nutrição, tendo em vista o arranque dessa nova área de atividade e assegurar uma oferta mais vasta de serviços, com o intuito de fidelização dos clientes, não conduz à consideração destes como meramente acessórios à utilização do ginásio. A prática de exercício físico é independente da adoção ou não determinado regime alimentar, pelo que devem ser consideradas prestações de serviços distintas.

Não se verifica, pois, a indissociabilidade das consultas de nutrição relativamente à prática de exercício físico e de utilização das instalações desportivas da Requerente, nem aquelas consultas são condição indispensável para atingir o objetivo visado pela utilização do ginásio, pelo que não devem ser consideradas estreitamente conexas, sem prejuízo de poderem, em ambos os casos, potenciar uma melhor condição física.

As referidas consultas valem por si, têm objetivos próprios e o seu sentido não advém estritamente da melhoria dos serviços de ginásio. Aliás, existem sócios que não aderiram aos referidos serviços de nutrição e, por outro lado, a Requerente presta serviços de nutrição a não sócios, que não utilizam o ginásio.”

Em inequívoca dissonância com esta corrente jurisprudencial, no processo arbitral n.º 264/2019-T²⁶ a resposta dada à questão em apreço foi, num sentido diametralmente oposto ao das demais decisões arbitrais e, portanto, a favor da AT, a seguinte:

“Nas apreciações a respeito de operações únicas complexas/operações independentes é comum tomar como ponto de partida o Art.º 2.º, n.º 1, al. c) da DIVA, que dispõe que estão sujeitas a IVA “as prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade”. Refere-se mais habitualmente que deste artigo faz o TJ decorrer que cada prestação de serviços deve normalmente ser considerada distinta e independente. E indica-se a propósito, em especial, o Acórdão do TJ no Caso CPP.

Deve notar-se, porém, que o que se lê no dito Acórdão a este respeito é, em rigor, que deste artigo decorre uma dupla circunstância, assim: “(...) tendo em conta a dupla circunstância de que decorre do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva que cada prestação de serviços deve normalmente ser considerada distinta e independente e de que a prestação constituída por um único serviço no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA”. E continua o TJ, assim: “importa procurar encontrar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor - aqui entendido como consumidor médio – diversas prestações principais distintas ou uma prestação única”.

Como o TJ ali expõe, estar-se-á perante uma prestação única quando um ou vários elementos devam ser considerados a prestação principal, ao mesmo tempo que outro ou outros, diversamente, devam ser considerados prestações acessórias. Sendo que, se assim for, estes últimos partilharão do tratamento fiscal da prestação principal.

²⁶ A decisão arbitral pode ser consultada na íntegra em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=264%2F2019&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4800.

E continua o TJ assim: “Uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador”.

Na sequência do que faz também o TJ notar que não deve ter-se nesta apreciação por decisivo o facto de ser facturado um preço único, mesmo que tal possa constituir “um elemento importante a favor da existência de uma prestação única”. Explica o Tribunal que mesmo num tal caso, de ser facturado um único preço, pode chegar-se à conclusão de que não se está perante uma prestação única. Como sucederá se decorrer das circunstâncias que os clientes pretendem adquirir duas prestações distintas. Assim como, por outro lado, no Acórdão Levob e OV Bank explica que “A circunstância (...) de terem sido contratualmente previstos preços distintos (...) não é por si só determinante.” A separação de preços não permite afastar a relação objectiva estreita entre as prestações, nem a sua integração numa operação económica única. E não poderemos deixar de referir também o decidido pelo TJ no Acórdão Stadion Amsterdam, onde selou, entre o mais, a interpretação de que uma prestação composta por dois elementos - mesmo que prestados em separado - deverá ser tratada como uma operação única, com o tratamento correspondente ao do elemento principal, ainda que sendo possível identificar o preço de cada um dos elementos que integram o preço total.

No Caso Gabarel, como noutros, o TJ refere também que se deve considerar que existe uma prestação única “quando dois ou mais elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estejam tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição teria carácter artificial”.

E no Acórdão Part Service que “Todavia, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, susceptíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes”.

Ao longo de toda a jurisprudência do TJ neste tema, mesmo mais recente, é constante uma primacial referência: é devida a apreciação das circunstâncias do caso para se poder concluir se se está perante uma ou a outra das situações. Como se refere no Acórdão Talacre “(...) não existe um regra absoluta quanto à determinação do alcance de uma prestação do ponto de vista do IVA e, por conseguinte, para determinar o alcance de uma prestação, há que tomar em consideração todas as circunstâncias, (...)” E essa apreciação cabe ao julgador do EM que tenha o caso para decisão. “É ao órgão jurisdicional nacional que compete apreciar se os elementos que lhe são submetidos caracterizam a existência de uma operação única, independentemente da sua articulação contratual.” (...)

De tudo o que antecede, fica claro que - não obstante os serviços de ginásio e os serviços de nutrição serem realidades que, em abstracto, podem existir autonomamente (autonomizáveis, portanto, em abstracto) - percorridas todas as circunstâncias do nosso caso, há que concluir, os dois estão interligados, sendo indissociáveis, e os serviços de ginásio são os que assumem - aos olhos do consumidor médio, típico (e até mesmo da própria Requerente, como se viu) - o papel principal. É essa

a prestação principal, aquela que leva os Clientes a aderir ao ginásio, a se fazerem “sócios” do mesmo. E a prestação de serviços de nutrição existe, no quadro das circunstâncias do nosso caso, como meio de permitir aos Clientes melhor alcançar os resultados que visam ao aderir ao serviço principal, de exercício físico. (...)

Está aqui em causa pois uma prestação constituída por um único serviço no plano económico, que – cfr. Acórdão do TJ CPP e tantos outros – não deve ser artificialmente decomposta. Sob pena de alterar a funcionalidade do sistema do IVA.

E isto, independentemente do que consta do contrato (...) e independentemente de na facturação a Requerente indicar um valor separado para cada um dos dois itens – que poderia indiciar serem prestações autónomas. (...)

As características, analisadas, na situação dos nossos autos, que nos permitiram apreender a natureza e o âmbito da operação, revelam uma realidade económica e comercial que é a de uma operação, muito embora contendo vários elementos. Uma operação económica complexa. Indivisível do ponto de vista do consumidor médio, do consumidor típico. Pelo que seria artificial decompô-la, no sentido em que só de uma forma sem correspondência na realidade poderia ser decomposta. Decomposição que resultaria em prejuízo da funcionalidade do sistema do IVA.

Assim, e tendo em conta que é Jurisprudência assente do TJ que nestes casos – de haver uma operação complexa única, na qual coexiste uma prestação principal (ou mais) e uma prestação acessória (ou mais) – o regime da acessória em IVA segue o da principal – *accessorium sequitur principale* – temos que a prestação de serviços da Requerente, no que aos serviços de nutrição respeita, não beneficia da isenção, pois que deve seguir o regime da prestação principal, sujeita a IVA à taxa normal.”

3.1.1.3.2. A QUESTÃO DECIDENDA: PARA BENEFICIAREM DA ISENÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 9.º, 1), DO CIVA, OS SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO TÊM DE SER EFETIVAMENTE PRESTADOS AOS RESPECTIVOS UTENTES OU BASTA A SUA MERA DISPONIBILIZAÇÃO AOS DESTINATÁRIOS, INDEPENDENTEMENTE DE ESTES OS VIREM A UTILIZAR?

À semelhança da anterior, também esta questão foi objeto de análise em diversos processos arbitrais tributários²⁷, tendo sido quase unanimemente decidida a favor dos contribuintes, nos seguintes termos que, a título exemplificativo e por espelharem a solução genericamente adotada nas várias decisões arbitrais, extraímos da decisão arbitral proferida no processo arbitral n.º 174/2019-T²⁸:

“Segundo a Requerida constitui requisito da isenção de IVA aplicável à prestação de serviços paramédicos que os serviços de nutrição, concretizados em consultas e sessões de acompanhamento, sejam prestados, pelo que, perante a constatação de que tal não sucedeu em múltiplos casos, entende que não se verifica o pressuposto exigível – a efetiva realização dos serviços de nutrição – devendo os

²⁷ Ver as decisões proferidas nos seguintes processos (todas disponíveis em <https://www.caad.org.pt/tributário/decisoes>): 373/2018-T, 159/2019-T, 164/2019-T, 169/2019-T, 174/2019-T, 760/2019-T, 87/2020-T, 152/2020-T e 196/2020-T.

²⁸ A decisão arbitral pode ser consultada na íntegra em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=174%2F2019&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4558.

serviços cobrados ser tributados. Preconiza a Requerida que o reduzido número de consultas de nutrição, por comparação com os serviços de nutrição cobrados nas mensalidades não logra demonstrar a existência de uma efetiva prestação de serviços de natureza paramédica.

De novo, não se pode concordar com a posição da Requerida. Decorre da jurisprudência europeia que a prestação de serviços se considera efetuada a partir do momento em que o prestador coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma [prestação]. A contrapartida do preço pago [mensalidade] quando da aquisição dos serviços é constituída pelo direito que o adquirente retira de beneficiar da execução das obrigações que derivam do contrato celebrado e não depende do exercício desse direito, que constitui uma prerrogativa do adquirente – Acórdãos do Tribunal de Justiça, de 23 de dezembro de 2015, *Air France – KLM*, processo C-250/14, e de 22 de novembro de 2018, *MEO*, C-295/2017.

Acresce que na conceção em que o serviço só fosse prestado quando efetivamente utilizado (que, pelas razões expostas, não pode ser adotada), a consequência que resultaria da sua não utilização por opção do cliente, não seria a de recaracterização da prestação de serviços de molde a assumir outra natureza (que não a de uma operação paramédica isenta), mas a da pura e simples não realização do serviço. (...)

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

Mais uma vez dissentindo da corrente jurisprudencial largamente dominante, a decisão arbitral prolatada no processo arbitral n.º 264/2019-T, favorável à posição da AT, foi no seguinte sentido:

“Por fim, e já a concluir, diga-se ainda que, parece-nos, a própria mera disponibilização do serviço nos nossos autos não nos parece conviver bem com a finalidade da isenção consagrada pelo legislador no âmbito do art.º 9.º, 1). Com efeito, ao meramente disponibilizar-se o serviço, multiplicando-se as vezes em que o mesmo é cobrado (por ser meramente disponibilizado), na prática na grande maioria dos casos não sendo utilizado, parece-nos de certa forma, desde logo, a prestação mais orientada para fins financeiros, do que para fins de cuidados de saúde. Que são aqueles com vista à redução de cujos custos a norma de isenção existe.”

SUBSECÇÃO 3.1.2. O PROCESSO ARBITRAL TRIBUTÁRIO N.º 504/2018-T

O destaque que conferimos a este processo arbitral, em que foi requerente a empresa “Frenetikexito – Unipessoal, Lda.”, não radica numa qualquer particularidade distintiva relativamente aos demais processos arbitrais emergentes do litígio em apreço, designadamente face aos anteriormente referenciados, seja quanto à respetiva factualidade, seja quanto às questões jurídico-tributárias que ali foram apreciadas e decididas.

Com efeito, o que distingue este processo arbitral dos demais que referenciámos é o facto de, contrariamente ao que sucedeu nesses outros processos arbitrais, o Tribunal arbitral, tendo de decidir se

os serviços de nutrição assumem natureza acessória dos serviços de ginásio ou se se tratam de prestações autónomas entre si e se a isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA pressupõe a efetiva prestação dos serviços de nutrição ou se é suficiente a sua mera disponibilização, ter resolvido suscitar a intervenção do TJUE, por via do mecanismo de reenvio prejudicial; para tal, o tribunal arbitral decidiu suspender a instância e formulou as seguintes questões prejudiciais a serem submetidas ao TJUE²⁹:

- (i) “Nas hipóteses em que uma sociedade 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 e 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, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, 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 ter o mesmo tratamento fiscal da prestação principal ou deverá considerar-se que, ao invés, que a atividade de saúde humana, designadamente nutrição, e a atividade de manutenção e bem-estar físico são independentes e autónomas entre si, devendo ser-lhes aplicável o tratamento fiscal previsto para cada uma dessas atividades?”
- (ii) “A aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 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?”

Adiante abordaremos aquela que foi a intervenção do TJUE, na sequência deste pedido de reenvio prejudicial, e analisaremos detalhadamente a decisão prolatada pelo TJUE que, adiantamos desde já, trouxe uma nova perspetiva sobre a problemática jurídico-tributária que enforma o litígio existente entre a AT e os proprietários de ginásios³⁰.

SUBSECÇÃO 3.1.3. O PROCESSO ARBITRAL TRIBUTÁRIO N.º 116/2020-T

À semelhança do processo arbitral n.º 504/2018-T, também este processo arbitral não se distingue daqueles outros que anteriormente referenciámos quer pela respetiva factualidade, quer pelas questões jurídico-tributárias que nele foram suscitadas.

Desta feita, a razão primeira que subjaz ao destaque conferido a este processo arbitral radica no facto de nele termos intervindo enquanto árbitro integrante do respetivo tribunal arbitral singular e, nessa medida, termos intervindo ativamente quer na condução do processo arbitral, quer, naturalmente, na respetiva decisão.

²⁹ A decisão arbitral pode ser consultada na íntegra em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=504%2F2018&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4466.

³⁰ Ver, abaixo, a Secção 3.2.

A segunda razão pela qual destacamos este processo arbitral decorre do facto de termos considerado necessário suscitar a intervenção do TJUE, por via do mecanismo de reenvio prejudicial, em termos similares ao que anteriormente havia sucedido no processo arbitral n.º 504/2018-T.

Com efeito, tendo de decidir se, por um lado, os serviços de nutrição assumem natureza acessória dos serviços de ginásio ou se se tratam de prestações autónomas entre si e, por outro lado, se a isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA pressupõe a efetiva prestação dos serviços de nutrição ou se é suficiente a sua mera disponibilização, considerámos que, pese embora a jurisprudência do TJUE que já existia sobre isenções de IVA e as decisões arbitrais anteriormente proferidas sobre idênticas questões, subsistiam dúvidas sobre a correta interpretação das normas jurídicas em causa, designadamente do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, as quais obstavam a que o tribunal arbitral decidisse da interpretação correta do Direito Europeu e a sua aplicação à respetiva factualidade, sem antes fazer intervir o TJUE, por via de um reenvio prejudicial.

Nessa conformidade, entendemos que para a decisão a proferir nesse processo arbitral se mostrava necessário formular ao TJUE, por via de reenvio prejudicial, questões em tudo idênticas àquelas que lhe foram colocadas no âmbito do reenvio prejudicial ordenado no processo arbitral n.º 504/2018-T, acima citadas. No entanto, não determinámos o reenvio prejudicial ao TJUE pois, como foi decidido no acórdão do STA, datado de 14.03.2018, proferido no processo n.º 090/16, “[s]e o reenvio foi já efectuado no âmbito de um processo idêntico e se encontra pendente no TJUE, não se justifica novo reenvio, antes deve suspender-se a instância do presente processo até à decisão do mesmo [cfr. arts. 269.º, n.º 1, alínea c) e 272.º, n.º 1, do CPC].” Seguindo esse entendimento jurisprudencial, determinámos a suspensão da instância até que fosse decidido pelo TJUE o processo decorrente do pedido de reenvio prejudicial deduzido no âmbito do processo arbitral n.º 504/2018-T.

Mais adiante, após abordarmos analiticamente a intervenção do TJUE, voltaremos a este processo arbitral, a fim de darmos conta daquela que foi a decisão arbitral por nós proferida³¹.

SECÇÃO 3.2. A INTERVENÇÃO DO TJUE

SUBSECÇÃO 3.2.1. ENQUADRAMENTO NORMATIVO

O TJUE tem desempenhado “um papel decisivo na harmonização do sistema europeu do IVA, controlando a sua aplicação por parte dos Estados-membros e garantindo os direitos que dele resultam para os particulares, para o que tem por instrumentos fundamentais a ação por incumprimento prevista no artigo 258.º do TFUE e o reenvio prejudicial previsto no seu artigo 267.º”³²; no âmbito deste trabalho, importa apenas considerar o segundo destes instrumentos, ou seja, o reenvio prejudicial.

O mecanismo de reenvio prejudicial previsto no artigo 267.º do TFUE tem sido de crucial importância na construção do sistema europeu do IVA. Como decorre do primeiro parágrafo do artigo

³¹ Ver, abaixo, o ponto 3.3.3.1.

³² VASQUES (2023, p. 96).

267.º do TFUE, o TJUE tem competência para decidir a título prejudicial sobre a interpretação dos tratados e sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União Europeia. Apesar de não constituir um mecanismo de recurso, por meio do qual o contribuinte apele ao TJUE como instância superior, “é certo que a sua primazia sobre os tribunais nacionais se afirmou com o passar do tempo e que em muitos casos a exploração dos argumentos do direito europeu junto do TJUE se mostra estratégia de defesa mais eficaz que a de argumentos de direito interno junto dos tribunais superiores nacionais”³³.

Nos parágrafos 2 e 3 do artigo 267.º do TFUE estão previstos os casos em que o reenvio para o TJUE é obrigatório e os casos em que é meramente facultativo. Nessa conformidade, “quando uma questão em matéria de direito europeu seja suscitada perante órgão jurisdicional dos Estados-membros, a regra é a de que esse órgão pode pedir ao TJUE que sobre ela se pronuncie, caso a decisão da questão se mostre necessária ao julgamento da causa. Já quando uma questão em matéria de direito europeu seja suscitada perante órgão jurisdicional nacional de cujas decisões não caiba recurso judicial em face do direito interno, esse órgão está obrigado a submeter a questão a decisão prejudicial do TJUE”³⁴.

No entanto, existem “circunstâncias em que o reenvio pode ser dispensado, como sucede quando exista precedente do TJUE que permita resolver cabalmente a questão. Como é entendimento do Tribunal de Justiça, a obrigação de reenvio perde sentido quando o TJUE se tenha já pronunciado sobre questão materialmente idêntica em processo idêntico ou quando o TJUE, respondendo a questão algo distinta e em processo com outros contornos, tenha deixado assente a sua posição quanto à matéria de direito”³⁵. O reenvio prejudicial pode ainda “ser dispensado quando uma questão se afigure de solução simples e evidente, por aplicação da doutrina do acto claro. Tal como firmou o TJUE, a interpretação correcta do direito europeu pode mostrar-se de tal modo óbvia que não reste dúvida quanto ao modo como a questão em causa deve ser resolvida”³⁶.

Neste conspecto, importa ainda referir que a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, em matéria de Direito Europeu; com efeito, como decidido no acórdão proferido pelo STA, em 18.12.2013, no processo n.º 0568/13, “atento o primado do Direito Europeu, postulado pelo artigo 8.º, n.º 4, da CRP, é vedado ao tribunal nacional aplicar normas do direito nacional que afrontem o que naquele se impõe, sendo que, havendo acórdão interpretativo proferido pelo TJUE a decisão nele proferida retroage à data da entrada em vigor da respetiva norma, exceto se no próprio acórdão se dispusesse de forma diferente”³⁷. Isto é assim porquanto, como resulta do acórdão proferido pelo TJUE, em 10.05.2012, nos processos apensos C-338/11 e C-347/11, “a interpretação que o Tribunal de Justiça faz de uma norma de direito da União, no exercício da competência que lhe confere o artigo 267.º TFUE, esclarece e precisa o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido

³³ *Ibidem*, p. 100.

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ *Ibidem*, p. 101.

³⁶ *Ibidem*, p. 102.

³⁷ O acórdão pode ser consultado na íntegra em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/276e073390b1069c80257c630035c0e0?OpenDocument>.

cumprida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Donde se conclui que a norma assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz mesmo às relações jurídicas surgidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão que decida o pedido de interpretação, se também se encontrarem reunidas as condições que permitam submeter aos órgãos jurisdicionais competentes um litígio relativo à aplicação da referida norma (v., designadamente, acórdãos de 3 de outubro de 2002, Barreira Pérez, C-347/00, Colet., p. I-8191, n.º 44, e de 17 de fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis, C-453/02 e C-462/02, Colet., p. I-1131, n.º 41, e de 6 de março de 2007, Meilicke e o., C-292/04, Colet., p. I-1835, n.º 34).”³⁸

Destarte, como é referido no acórdão proferido pelo TCAS, em 08.05.2019, no processo n.º 1358/08.9BESNT, “considerando que o “reenvio prejudicial” constitui um mecanismo processual criado com vista alcançar a interpretação e a aplicação uniformes do Direito da União, em todo o espaço da União Europeia (UE), com o intuito de garantir a igualdade jurídica de todos os cidadãos europeus, e tutelar os direitos que lhes são conferidos por aquele Direito da União, decidida que seja uma questão colocada, nestes termos, ao TJUE, ela acarreta, para o tribunal que a colocou e para os que julguem a causa em sede de recurso, caráter vinculativo quer quanto aos seus efeitos materiais, quer temporais (assim foi estabelecido no Acórdão Milch, Fett, und Eierkontor, acórdão de 24.06.69, processo C-29/68 quanto a questão prejudicial de interpretação).”³⁹

SUBSECÇÃO 3.2.2. O ACÓRDÃO *FRENETIKEXITO*

Conforme foi acima mencionado, no âmbito do processo arbitral n.º 504/2018-T, em que foi Requerente a empresa “Frenetikexito – Unipessoal, Lda.”, o tribunal arbitral decidiu suspender a instância e submeter um pedido de reenvio prejudicial ao TJUE, formulando as seguintes questões que aqui recordamos:

- (i) “Nas hipóteses em que uma sociedade 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 e 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, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, 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 ter o mesmo tratamento fiscal da prestação principal ou deverá considerar-se que, 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?”

³⁸ O acórdão pode ser consultado na íntegra em <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-338/11&language=PT>.

³⁹ O acórdão pode ser consultado na íntegra em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/bca5ceb1b80d357f802583f40058bb8b?OpenDocument>.

- (ii) “A aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 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?”

Este pedido de reenvio prejudicial deu origem ao processo C-581/19 que, em 04.03.2021, foi decidido pelo TJUE, com a prolação do acórdão que ficou conhecido, no seio da jurisprudência europeia e nacional, por *Frenetikexito*.⁴⁰

Naquele aresto, o TJUE iniciou a sua apreciação pela segunda questão prejudicial, ou seja, debruçando-se sobre a aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA – a que corresponde o artigo 9.º, 1), do CIVA –, constatando que o órgão jurisdicional de reenvio enquadra, desde logo, os serviços de acompanhamento nutricional no âmbito da referida isenção, questionando apenas se a aplicação dessa isenção está dependente da concreta prestação dos serviços ou se a mera disponibilização dos mesmos é suficiente para esse efeito.

A este propósito, o TJUE aponta dois princípios que devem ser tidos em consideração na análise do enquadramento dos aludidos serviços na isenção de IVA estatuída no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, a saber: (i) a interpretação restrita das isenções previstas no citado artigo, uma vez que estas consubstanciam derrogações à regra geral de sujeição a imposto de todas as prestações de serviços; e, (ii) a neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA.

Neste âmbito, o TJUE, estribando-se em anterior jurisprudência, afirma que as prestações de serviços abrangidas pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA são as que se realizam “tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar” e que visam “diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde”. Nessa sequência, o TJUE conclui que as prestações de serviços de assistência, tal como as enunciadas na dita norma da Diretiva IVA, devem ter uma finalidade terapêutica e, neste contexto, “as prestações de natureza médica ou paramédica efetuadas com a finalidade 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 IVA”.

O TJUE estabeleceu, desta forma, dois requisitos para que uma prestação de serviços possa beneficiar da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, a saber: (i) a finalidade da prestação de serviços deve consistir em proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas; e, (ii) essa prestação de serviços deve ocorrer no âmbito do exercício das profissões médicas ou paramédicas.

No tocante ao primeiro requisito, o TJUE considera que, para derrogar o princípio geral segundo o qual o IVA incide sobre qualquer prestação de serviços realizada a título oneroso por um sujeito passivo, essa prestação de serviços deve cumprir uma finalidade de interesse geral, inerente a todas as isenções estabelecidas no capítulo 2 da Diretiva IVA, onde está inserido o artigo 132.º.

⁴⁰ O acórdão pode ser consultado na íntegra em <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-581/19&language=PT>.

No caso concreto, as prestações de serviços de acompanhamento nutricional eram prestadas por uma profissional habilitada e certificada, enquadrando-se, pois, no âmbito das atividades paramédicas reconhecidas pelo Estado português.

Ademais, o TJUE considerou que face à inexistência de qualquer indicação expressa de que a prestação de serviços visava fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde e que, portanto, tinha uma finalidade terapêutica, o serviço de acompanhamento nutricional em apreço não preenchia o critério da atividade de interesse geral e, por consequência, não estava abrangido pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, encontrando-se, por isso, em princípio, sujeito a IVA.

Por outro lado, considerando que os serviços de acompanhamento nutricional, conforme descritos pelo órgão jurisdicional de reenvio, não visavam uma finalidade terapêutica, o TJUE entendeu que estes não podiam ser equiparados a serviços de acompanhamento nutricional com essa finalidade terapêutica, isto é, não eram sucedâneos e, por isso, não entravam em concorrência com os serviços de acompanhamento nutricional que visam fins terapêuticos. Nessa conformidade, a aplicação de IVA à prestação de serviços em apreço, não configura uma violação do princípio da neutralidade fiscal, o qual determina a aplicação do mesmo tratamento, em sede de IVA, a prestações de serviços ou bens sucedâneos, isto é, que satisfaçam as mesmas necessidades na perspetiva do consumidor.

Acresce que o Tribunal considera que permitir a aplicação da isenção de IVA aos referidos serviços de acompanhamento nutricional consubstanciaria um alargamento do âmbito de aplicação da mencionada isenção para além da *ratio legis* da norma que a prevê.

Sequentemente, o TJUE prossegue com a apreciação da primeira questão prejudicial, começando por esclarecer que, por regra, cada prestação de serviços deve ser considerada independente e autónoma, em conformidade com o estatuído no artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA. Contudo, o TJUE considera que, quando várias prestações suscetíveis de serem realizadas separadamente constituírem, no plano económico, uma prestação única e a sua desagregação, desse ponto de vista, se revelar artificial, a prestação deverá ser considerada como um todo no respeitante à aplicação de IVA.

O TJUE esclarece que uma operação económica constitui uma prestação única quando um ou mais elementos devam ser considerados como prestação principal e outros elementos devam ser considerados acessórios dessa prestação principal, na medida em que não constituam um fim em si mesmo, da perspetiva do consumidor médio, mas apenas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador.

A apreciação do Tribunal vai no sentido de entender que as prestações de acompanhamento nutricional devem ser consideradas independentes e autónomas e, consequentemente, deve ser-lhes aplicado o regime de IVA próprio, independentemente daquele que é aplicável à prestação da manutenção do bem-estar físico.

Nesta conformidade, o TJUE conclui que, ao abrigo das normas da Diretiva IVA, sem prejuízo 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, não sendo, contudo, suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

Resulta, assim, deste acórdão do TJUE que a decisão de considerar excluídas da isenção de IVA estatuída no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA – e, inerentemente, no artigo 9.º, 1), do CIVA –, as prestações de serviços de acompanhamento nutricional prestadas por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, assentou na falta de indicação da respetiva finalidade terapêutica; isto sem prejuízo, como é dito no acórdão, da verificação da existência daquela finalidade terapêutica pelo órgão jurisdicional de reenvio. Assim, segundo o TJUE, para que uma determinada prestação de serviços tenha finalidade terapêutica, a mesma deve visar fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde; por isso, na ausência de uma indicação expressa dessa finalidade, tal prestação de serviços, ainda que prestada por um profissional certificado e habilitado, não preenche o critério da atividade de interesse geral, requisito comum a todas as isenções previstas na Diretiva IVA.

Neste conspecto, o TJUE salienta que o conceito de “finalidade terapêutica” não deverá ser necessariamente entendido de forma restrita, esclarecendo que, segundo a jurisprudência estabelecida, o preenchimento de tal finalidade não deixa de se verificar perante a inexistência de uma prescrição médica anterior à consulta.

Prosseguindo na análise do preenchimento do aludido conceito, o TJUE refere o seguinte: “No caso vertente, as consultas 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, nomeadamente tomando ou não determinado medicamento, são suscetíveis de prosseguir uma finalidade terapêutica e de integrar, a esse título, o conceito de «serviços de assistência», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da referida diretiva.”

No entanto, conforme é esclarecido pelo TJUE, deverão ficar fora do conceito de “finalidade terapêutica” as consultas “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”.

Em conclusão, o conceito de “finalidade terapêutica” pode abranger os serviços de assistência que sejam prestados fora de ambiente clínico, desde que essas prestações de serviços visem dar indicações quanto ao concreto estado clínico da pessoa e não sejam um mero aconselhamento geral, o que apenas poderá ser aferido casuisticamente, ou seja, por referência a cada prestação de serviço de assistência.

SECÇÃO 3.3. NA JURISDIÇÃO TRIBUTÁRIA NACIONAL: SEGUNDO ROUND

§ÚNICO. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS E SEQUÊNCIA

Como referem ALMEIDA e SILVA (2021, p. 245), o mencionado acórdão do TJUE veio “reconfigurar a discussão que tem vindo a ser debatida no nosso ordenamento jurídico, colocando a tónica na finalidade da prestação de serviços ao invés de na sua relação com as demais prestações fornecidas por um concreto operador.

Com efeito, como resulta do Acórdão ora proferido, o Tribunal discorda da interpretação da Administração tributária considerando que as consultas de nutrição não constituem prestações de serviços acessórias, sendo suscetíveis de ser efetuadas de forma independente das demais e de constituir um fim em si mesmo.

O TJUE vem oferecer uma via alternativa para a sua exclusão do âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, n.º 1 do CIVA, contrária ao entendimento de alguma jurisprudência nacional, a qual tem vindo a reconhecer a possibilidade de estas prestações beneficiarem do regime de isenção previsto para as prestações de serviços médicos.”

Segundo as mesmas fiscalistas, “esta nova mudança de paradigma vai certamente motivar um acréscimo das situações de dúvida, as quais se estenderão a outras situações que não apenas a prestação deste tipo de serviços em ginásios.

Pois, à luz do critério da “finalidade terapêutica” são várias as situações cuja recondução à norma de isenção poderá ser questionada, pois se por um lado, se pode argumentar que o TJUE tentou delimitar a aplicação do n.º 1 do artigo 9.º do CIVA às consultas de nutrição prestadas em ambiente clínico, por outro, não deixa tal realidade perfeitamente clara com o critério utilizado.”⁴¹

Comungamos globalmente desta opinião, constituindo nosso entendimento que o acórdão *Frenetikexito* constituiu uma meia vitória para os proprietários de ginásios no âmbito do litígio em análise. Porquanto, é verdade que aquele aresto do TJUE veio dar razão aos proprietários de ginásios ao considerar que os serviços de manutenção e bem-estar físico, por um lado, e de acompanhamento nutricional, por outro, não estão inexorável e indissociavelmente ligados, não constituindo assim uma prestação única e podendo, por isso, ter regimes de IVA distintos. No entanto, o setor dos ginásios acaba por ficar com um problema que se nos afigura maior, uma vez que a AT tem agora respaldo para exigir, nas inspeções tributárias que realizar e, portanto, casuisticamente, que seja comprovada a finalidade terapêutica dos serviços de nutrição prestados nos ginásios; ora, tal comprovação pode ser muito difícil de fazer e até suscitar questões de índole diversa, como a preservação do sigilo médico e a proteção dos dados de saúde dos próprios clientes dos ginásios.

Tendo presente essa diferente abordagem à problemática em apreço, decorrente da pronúncia do TJUE no acórdão *Frenetikexito*, com inequívoca influência no respetivo enquadramento jurídico-tributário, mormente à luz da norma de isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA, vamos voltar

⁴¹ ALMEIDA e SILVA (2021, p. 245).

novamente a nossa atenção para a jurisprudência pátria e, concretamente, para as decisões proferidas pelos tribunais arbitrais após a prolação daquele acórdão pelo TJUE.

À semelhança do que fizemos anteriormente, também aqui começaremos por uma abordagem genérica aos processos arbitrais tributários atinentes ao litígio em apreço, após o que abordaremos individualizadamente alguns processos arbitrais que não podem deixar de ser por nós destacados face aos demais; estão nessa circunstância, para além dos acima referenciados processos arbitrais n.º 504/2018-T e n.º 116/2020-T⁴² – aqui revisitados a fim de darmos conta das respetivas decisões arbitrais –, mais dois processos arbitrais em que intervimos enquanto árbitro integrante dos respetivos tribunais arbitrais coletivos e, nessa medida, fomos corresponsáveis pela condução desses processos e, naturalmente, pelas decisões arbitrais neles proferidas.

A concluir este périplo jurisprudencial, aludiremos à intervenção do STA neste litígio, por via da prolação de um importante acórdão uniformizador de jurisprudência, adiantamos já, em linha com a jurisprudência do TJUE, designadamente, com o acórdão *Frenetikexito*.

SUBSECÇÃO 3.3.1. OS PROCESSOS ARBITRAIS TRIBUTÁRIOS, EM GERAL

3.3.1.1. A FACTUALIDADE (REMISSÃO)

O substrato fático dos processos arbitrais tributários que vamos agora abordar é substancialmente idêntico ao que foi descrito a propósito dos processos arbitrais anteriormente analisados, pelo que não se justifica fazer aqui uma repetição da mesma, mas sim remeter inteiramente para o que acima ficou dito a este propósito⁴³.

3.3.1.2. AS QUESTÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS

Para além das questões jurídico-tributárias que foram objeto de análise e decisão nos processos arbitrais tributários anteriormente referenciados⁴⁴, alguns dos tribunais arbitrais constituídos para apreciarem e decidirem os processos arbitrais sobre os quais recai agora a nossa atenção, foram confrontados com uma nova questão, em consequência do acórdão *Frenetikexito*; deste modo, as questões jurídico-tributárias analisadas foram agora as seguintes:

- Os serviços de nutrição, quando prestados no âmbito do contrato que envolve igualmente a prestação de serviços de ginásio, configuram serviços acessórios destes, considerados como prestação principal – formando, assim, uma operação complexa única – e, consequentemente, seguem a regra a esta aplicável, ou seja, *in casu*, a tributação em IVA à taxa normal?

⁴² Ver, acima, as Subsecções 3.1.2 e 3.1.3.

⁴³ Ver, acima, o ponto 3.1.1.1.

⁴⁴ Ver, acima, o ponto 3.1.1.2.

- Para beneficiarem da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA, os serviços de nutrição têm de ser efetivamente prestados aos respetivos utentes ou basta a sua mera disponibilização aos destinatários, independentemente de estes os virem a utilizar?
- Os serviços de nutrição prestados em instalações desportivas e, eventualmente, no âmbito de planos contratuais que incluem igualmente a prestação de serviços de ginásio, têm finalidade terapêutica, ou seja, são prestados para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde?

Também nestes processos arbitrais tributários, à semelhança do que sucedeu nos processos arbitrais anteriormente abordados, as respostas dadas a estas questões afiguraram-se determinantes para aferir a legalidade da atuação da AT e, conseqüentemente, dos atos tributários controvertidos, designadamente do atos de liquidação de IVA e dos atos de liquidação de juros objeto de impugnação nos diversos processos arbitrais tributários.

3.3.1.3. AS DECISÕES ARBITRAIS

3.3.1.3.1. A QUESTÃO DECIDENDA: OS SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO, QUANDO PRESTADOS NO ÂMBITO DO CONTRATO QUE ENVOLVE IGUALMENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE GINÁSIO, CONFIGURAM SERVIÇOS ACESSÓRIOS DESTES, CONSIDERADOS COMO PRESTAÇÃO PRINCIPAL – FORMANDO, ASSIM, UMA OPERAÇÃO COMPLEXA ÚNICA – E, CONSEQUENTEMENTE, SEGUEM A REGRA A ESTA APLICÁVEL, OU SEJA, *IN CASU*, A TRIBUTAÇÃO EM IVA À TAXA NORMAL?

Como resulta do acima exposto, esta foi uma das questões prejudiciais colocadas ao TJUE, tendo este órgão jurisdicional europeu entendido que, sem prejuízo de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, a prestação de serviços nutricionais por profissionais certificados e habilitados em instalações desportivas e, eventualmente, no âmbito de planos que incluem serviços de ginásio, deve ser considerada independente e autónoma e, por isso, deve ser-lhe aplicado o regime de IVA próprio, independentemente daquele que é aplicável à prestação de serviços de ginásio.

O entendimento do TJUE sobre esta questão jurídico-tributária veio corroborar a posição assumida pela quase totalidade dos tribunais arbitrais que anteriormente haviam sido confrontados com a mesma e enformou uma grande parte das decisões arbitrais proferidas após o acórdão *Frenetikexito*, as quais, naturalmente, adotaram esse entendimento na apreciação que fizeram desta questão jurídico-tributária. Destarte, mais uma vez de forma quase unânime, os tribunais arbitrais decidiram esta questão em sentido favorável às pretensões dos contribuintes, adotando, genericamente, uma fundamentação

jurídica similar à vertida na já citada decisão arbitral proferida no processo arbitral tributário n.º 373/2018-T⁴⁵ 46.

No entanto, em três processos arbitrais tributários, os tribunais arbitrais responderam de forma diferente a esta questão jurídico-tributária, não por considerarem que, por princípio e em regra, os serviços de nutrição prestados no âmbito de contrato que envolva também a prestação de serviços de ginásio, são serviços acessórios destes, considerados como prestação principal, mas sim por, essencialmente, terem entendido que, naqueles casos concretos, tal se verificava, tendo havido uma decomposição artificial dos serviços de nutrição e de ginásio, com o único fito de obter uma vantagem fiscal, consubstanciada na aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA⁴⁷. A posição assumida pelos tribunais arbitrais nos aludidos processos arbitrais tributários resulta bem ilustrada pelo seguinte segmento da fundamentação de direito aduzida na decisão arbitral proferida no processo n.º 563/2020-T⁴⁸:

“Os fundamentos essenciais das liquidações impugnadas são a natureza acessória dos serviços de nutrição, que a Autoridade Tributária e Aduaneira defende que não são adquiridos como um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar de melhores condições em relação ao serviço principal de prestação de serviços de actividade física, sendo artificial a decomposição dos serviços nas facturas das mensalidades, por se tratar de uma prestação única. (...)”

No caso em apreço, provou-se que os clientes da Requerente não podiam aderir aos serviços de nutrição disponibilizados sem adesão aos restantes serviços e a Requerente não está aberta ao público para prestação exclusivamente de serviços de nutrição, (...), o que impõe a conclusão de que estavam indissociavelmente ligados aos restantes serviços de natureza desportiva, verificando-se a excepção referida.

Por outro lado, (...), embora abstractamente haja a possibilidade de os clientes não adquirirem serviços de nutrição, ela acaba por não ter concretização, por pacotes com os mesmos serviços desportivos serem mais caros sem os serviços de nutrição do quem com eles, por efeito da aplicação da isenção de IVA à parte que nas facturas é indicada como reportando-se a serviços de nutrição.

Como se refere no § 41 do acórdão do TJUE citado o primeiro critério para apurar a natureza acessória ou não de prestações «é a inexistência de finalidade autónoma da prestação do ponto de vista do consumidor médio. Assim, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesma, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador».

⁴⁵ Ver, acima, o ponto 3.1.1.3.1.

⁴⁶ Ver as decisões proferidas nos seguintes processos (todas disponíveis em <https://www.caad.org.pt/tributario/decisoes>): 693/2019-T, 137/2020-T, 381/2020-T, 397/2020-T, 403/2020-T, 405/2020-T, 488/2020-T, 395/2020-T, 399/2020-T, 404/2020-T, 408/2020-T, 519/2020-T, 549/2020-T, 551/2020-T, 599/2020-T, 626/2021-T e 294/2022-T.

⁴⁷ Ver as decisões proferidas nos processos n.ºs 563/2020-T, 668/2020-T e 319/2021-T, todas disponíveis em <https://www.caad.org.pt/tributario/decisoes>.

⁴⁸ A decisão arbitral pode ser consultada na íntegra em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=563%2F2020&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5548.

Afigura-se claro que, nas circunstâncias descritas, em face de ser menor, para os clientes, o preço dos serviços incluindo nutrição do que o preço dos mesmos serviços sem os de nutrição, toda a clientela da Requerente adquiria serviços com inclusão de nutrição (como efectivamente sucedeu), com o fim de obter o melhor preço nos serviços de natureza desportiva ou na generalidade dos serviços, quando estivessem interessados nas consultas de nutrição.

Conclui-se, assim, à face deste primeiro critério utilizado pelo TJUE, que se está perante uma situação em que os serviços de nutrição não eram um fim em si mesmo, procurado pelos clientes independentemente dos serviços desportivos, mas, antes, eram adquiridos por todos os clientes por serem o meio de obterem serviços mais baratos, por efeito da aplicação da isenção de IVA.

O segundo critério, enunciado pelo TJUE no § 42 do acórdão citado, «que constitui, na realidade, um indício do primeiro, tem que ver com a tomada em consideração do valor respetivo de cada uma das prestações que compõem a operação económica, uma revelando-se mínima, ou mesmo marginal, relativamente à outra».

À face deste critério tem de se concluir pela natureza acessória dos serviços de nutrição, pois o valor dos serviços de nutrição era, para a clientela, absolutamente nulo, pois os clientes podiam usufruir desses serviços sem qualquer pagamento adicional e até beneficiavam de desconto na factura global, resultante da aplicação da isenção de IVA à parte do valor facturado indicada como respeitando aos serviços de nutrição. (...)

Por outro lado, à face da referida jurisprudência, o que é relevante para apreciar a natureza acessória ou não das prestações não é a perspectiva individual de cada cliente, mas sim a da generalidade da clientela, que no caso em apreço é manifesto que optava por pacotes incluindo serviços de nutrição para obterem uma redução do preço.

Assim, é de entender que, à face das circunstâncias do caso, os serviços de nutrição são uma prestação acessória dos serviços de natureza desportiva, não procurada como um fim em si mesmo, mas com o objectivo primacial de obter um preço mais baixo do que o que seria praticado sem esses serviços e que a decomposição nas faturas do preço dos pacotes, feita a todos os clientes independentemente de pretenderem e utilizarem serviços de nutrição, não visava atingir uma adequada repartição de preços dos serviços prestados, mas apenas obter redução do preço global a pagar pelos clientes, com aplicação isenção de IVA a uma parte do preço. (...)

Assim, tem razão a Autoridade Tributária e Aduaneira, ao afirmar que a Requerente procedeu, na facturação, a uma decomposição artificial das prestações de serviços desportivos e serviços de nutrição e que a prestação destes serviços, quando ocorria, era acessória dos serviços de natureza desportiva, devendo a toda a facturação ser aplicada a taxa correspondente esta actividade, não havendo lugar à aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, alínea 1) do IVA.”

3.3.1.3.2. A QUESTÃO DECIDENDA: PARA BENEFICIAREM DA ISENÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 9.º, 1), DO CIVA, OS SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO TÊM DE SER EFETIVAMENTE PRESTADOS AOS RESPECTIVOS UTENTES OU BASTA A SUA MERA DISPONIBILIZAÇÃO AOS DESTINATÁRIOS, INDEPENDENTEMENTE DE ESTES OS VIREM A UTILIZAR?

A presente questão, embora tenha sido igualmente uma das que consubstanciou o sobredito pedido de reenvio prejudicial ao TJUE, não chegou a ser apreciada, uma vez que, como vimos anteriormente, o órgão jurisdicional europeu encetou uma abordagem diferente à problemática em apreço, centrada na aferição da existência de uma finalidade terapêutica na prestação de serviços de nutrição em instalações desportivas, requisito que considerou indispensável à aplicação da isenção de IVA estatuída no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA e, no ordenamento jurídico nacional, no artigo 9.º, 1), do CIVA.

No âmbito nacional, os tribunais arbitrais, mais uma vez de forma quase unânime, decidiram a favor dos contribuintes, tendo genericamente adotado uma fundamentação jurídica similar à vertida na decisão arbitral proferida no processo arbitral n.º 174/2019-T, anteriormente já citada^{49 50}.

Em sentido contrário a essa corrente jurisprudencial, a decisão arbitral proferida no processo arbitral n.º 442/2020-T decidiu favoravelmente à AT por, essencialmente, ter sido ali considerado o seguinte: “A aplicação aos serviços de nutrição/acompanhamento nutricional da isenção prevista no n.º 1 do artigo 9.º do CIVA, quando oferecidos por ginásios, em pacotes, deverá cumprir com um conjunto de requisitos legais, sendo insuficiente a sua mera oferta aos clientes. Em concreto, deverá o ginásio demonstrar a contratação de nutricionistas inscritos na respetiva Ordem e legalmente habilitados a exercer tal profissão.”⁵¹

3.3.1.3.3. A QUESTÃO DECIDENDA: OS SERVIÇOS DE NUTRIÇÃO PRESTADOS EM INSTALAÇÕES DESPORTIVAS E, EVENTUALMENTE, NO ÂMBITO DE PLANOS CONTRATUAIS QUE INCLUEM IGUALMENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE GINÁSIO, TÊM FINALIDADE TERAPÊUTICA, OU SEJA, SÃO PRESTADOS PARA FINS DE PREVENÇÃO, DIAGNÓSTICO, TRATAMENTO DE UMA DOENÇA E REGENERAÇÃO DA SAÚDE?

Como referimos, esta questão jurídico-tributária colocou-se com efetividade na sequência do acórdão *Frenetikexito*, em virtude de neste aresto ter sido decidido o seguinte: “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

⁴⁹ Ver, acima, o ponto 3.1.1.3.2.

⁵⁰ Ver as decisões proferidas nos seguintes processos (todas disponíveis em <https://www.caad.org.pt/tributario/decisoes>): 137/2020-T, 372/2020-T e 256/2021-T.

⁵¹ A decisão arbitral pode ser consultada na íntegra em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=442%2F2020&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5443.

independente e não é suscetível de ser abrangida pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva.”

O TJUE entendeu, pois, considerar excluídas da isenção de IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA – e, por consequência, no artigo 9.º, 1), do CIVA –, as prestações de serviços de acompanhamento nutricional prestadas por um profissional certificado e habilitado em instituições desportivas, tendo como critério decisório a falta de indicação da respetiva finalidade terapêutica; isto sem prejuízo, como resulta do acórdão, da verificação da existência daquela finalidade terapêutica pelo órgão jurisdicional de reenvio.

Na senda deste aresto do TJUE, em todos os processos arbitrais tributários em que esteve em causa a apreciação da legalidade de atos tributários respeitantes a IVA, designadamente liquidações adicionais deste imposto decorrentes de correções realizadas pela AT com fundamento (único ou conjugado com outros aspetos) na ausência de finalidade terapêutica das prestações de serviços de nutricionismo em instalações desportivas, os respetivos tribunais arbitrais enfrentaram a questão jurídico-tributária em apreço, procedendo à verificação da existência daquela finalidade terapêutica nos respetivos casos concretos.

Tratando-se de uma análise casuística em que, por isso mesmo, imperam as circunstâncias particulares de cada instalação desportiva, designadamente quanto aos termos e condições da prestação de serviços quer de ginásio, quer de nutrição, a componente fática teve uma particular preponderância na apreciação que os tribunais arbitrais fizeram dos respetivos processos arbitrais. Com efeito, tendo o enquadramento normativo da questão sido meridianamente balizado pelo TJUE no acórdão *Frenetikexito*, os tribunais arbitrais centraram a sua atenção na tarefa de dilucidar se, em cada situação concreta, os serviços de acompanhamento nutricional prestados em instalações desportivas e, eventualmente, no âmbito de planos contratuais que incluíam igualmente a prestação de serviços de ginásio, tinham finalidade terapêutica, ou seja, se a sua prestação visava fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde.

Contrariamente ao sucedido relativamente às demais questões jurídico-tributárias elencadas, em que as decisões a favor dos contribuintes foram largamente maioritárias, desta feita os “pratos da balança” penderam inequivocamente para o lado da AT. Com efeito, os processos arbitrais tributários em que esta questão jurídico-tributária foi apreciada foram decididos a favor da AT, por não ter resultado provado que os serviços de nutrição prestados nos ginásios e, nalguns casos, no âmbito de planos contratuais que incluíam igualmente a prestação de serviços de manutenção e bem-estar físico, visaram fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, ou seja, que tiveram finalidade terapêutica⁵².

Nesses processos arbitrais tributários foi genericamente entendido que os serviços de nutrição visaram um acompanhamento nutricional de caráter geral, tendo por objetivo proporcionar aos utentes

⁵² Ver as decisões proferidas nos seguintes processos (todas disponíveis em <https://www.caad.org.pt/tributário/decisoões>): 356/2019-T, 807/2019-T, 870/2019-T, 244/2020-T, 335/2020-T, 380/2020-T, 426/2020-T, 562/2020-T, 593/2020-T, 609/2020-T, 66/2021-T, 365/2021-T, 379/2021-T, 599/2021-T e 294/2022-T.

dos ginásios um melhor desempenho físico e, dessa forma, maximizar os benefícios prosseguidos com a prática desportiva; contudo, daí não resulta necessariamente uma finalidade terapêutica, a qual apenas existe se os serviços de nutrição forem prestados para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde.

Por consequência, nessas circunstâncias, os serviços de nutrição não podem beneficiar da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA.

SUBSECÇÃO 3.3.2. O PROCESSO ARBITRAL TRIBUTÁRIO N.º 504/2018-T

Como anteriormente dissemos⁵³, o destaque aqui conferido a este processo arbitral tributário não radica numa qualquer particularidade de cariz factual ou jurídico-tributário, mas sim no facto de o respetivo tribunal arbitral, chamado a decidir se os serviços de nutrição assumem natureza acessória dos serviços de ginásio ou se se tratam de prestações autónomas entre si e se a isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA pressupõe a efetiva prestação dos serviços de nutrição ou se é suficiente a sua mera disponibilização, ter resolvido suscitar a intervenção do TJUE, por via do mecanismo de reenvio prejudicial, na sequência da qual foi proferido o acórdão *Frenetikexito*.

O respetivo tribunal arbitral, seguindo a posição assumida pelo TJUE relativamente às diversas questões prejudiciais que lhe foram colocadas, apreciou e decidiu o caso concreto em conformidade com os ditames traçados no acórdão *Frenetikexito*; nessa conformidade, o tribunal arbitral adotou o seguinte entendimento:

“I. Face ao conceito de prestações acessórias, definido pela jurisprudência do TJUE, as consultas de nutrição/dietética, constituam prestações autónomas relativamente aos serviços de ginásio.

II. A autonomia de tais prestações não determina, necessariamente, que tais prestações beneficiem da isenção de IVA, face ao disposto no artigo 9.º n.º 1) do CIVA e artigo 132.º n.º 1 alínea c) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006.

III. A aplicação da isenção de IVA a tais prestações exige a verificação cumulativa de dois requisitos: (i) que as atividades em causa tenham uma finalidade terapêutica e (ii) que sejam prestadas por profissional devidamente habilitado e certificado para o efeito.”

Subsumindo a factualidade (provada e não provada) relevante para a apreciação do mérito da causa às normas legais aplicáveis e tendo presentes aquelas diretrizes jurídico-tributárias decorrentes da pronúncia do TJUE, o tribunal arbitral decidiu assim o caso concreto:

“No caso dos autos (...) dúvidas não restam de que, tal como defendido pelo TJUE e pela Requerente, não existe qualquer acessoriedade entre as atividades de saúde humana, designadamente nutrição e as atividades de manutenção e bem-estar físico desenvolvidas pela Requerente, sendo as prestações independentes e autónomas entre si.

⁵³ Ver, acima, a Subsecção 3.1.2.

Mas tal independência e autonomia não determina necessariamente, como pretendido pela Requerente, que tais atividades de saúde humana, designadamente nutrição, sejam abrangidas pela isenção de IVA prevista no artigo 132.º n.º 1 c) da Diretiva 2006/112/CE.

Isto porque, conforme resulta da decisão proferida pelo TJUE, tal isenção apenas será aplicável quanto tal atividade tenha uma finalidade terapêutica.

(...) de acordo com a jurisprudência fixada pelo TJUE, a aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 132.º n.º 1 c) da Diretiva a atividades de nutrição como as em causa nos presentes autos exige a verificação cumulativa de dois requisitos: (i) que as atividades em causa tenham uma finalidade terapêutica e (ii) que sejam prestadas por profissional devidamente habilitado e certificado para o efeito.

Tratando-se de facto constitutivo do seu direito, incumbia à Requerente demonstrar a verificação destes dois requisitos por forma a que as atividades de nutrição por si exercidas beneficiassem da isenção de IVA.

Quanto ao segundo dos requisitos, resulta do facto provado nº 2 que os serviços de nutrição/dietética em causa nos presentes autos foram prestados pela Requerente através de profissional devidamente habilitado e certificado para o efeito, pelo que se encontra o mesmo demonstrado.

O mesmo, porém, não se poderá dizer quanto à finalidade terapêutica de tais atividades, já que da prova produzida não resulta tal demonstração, a qual sempre pressuporia a discriminação dos concretos serviços prestados pelo profissional habilitado a cada um dos clientes. Com efeito, sabendo que nem todos os serviços de nutrição têm finalidade terapêutica, apenas beneficiando de isenção de IVA os serviços com esta finalidade, terão de ser analisados de forma casuística cada um dos serviços prestados para averiguar se os mesmos revestem ou não tal finalidade.

Ora, no caso dos autos, resultou provado (...) não existir correspondência entre os serviços de nutrição cobrados e as consultas de nutrição, não sendo, por isso, possível averiguar a finalidade dos serviços de nutrição prestados.

De onde resulta não ter a Requerente cumprido o ónus que sobre si impendia.

Note-se que tal não significa que se defenda que os serviços de nutrição não possam ter uma finalidade terapêutica, que consabidamente podem ter.

Mas tal finalidade terapêutica, para beneficiar da isenção de IVA, tem de resultar concretamente demonstrada, o que, *in casu*, e como vimos, não sucedeu.

Assim, terá necessariamente de se concluir que os serviços de nutrição em causa nos presentes autos não beneficiam de isenção de IVA, como pretendido pela Requerente, por não ter ficado demonstrado que foram prestados com finalidade terapêutica.

Refira-se que, como resulta de forma evidente do acórdão do TJUE, esta interpretação não é suscetível de violar o princípio da neutralidade fiscal, já que “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”.

Não beneficiando os serviços em causa nos presentes autos de isenção de IVA, atenta a falta de demonstração da sua finalidade terapêutica, fica prejudicado o conhecimento da segunda parte da quarta questão elencada, sendo evidente que se um serviço efetivamente prestado não beneficia, pelos motivos expostos, de tal isenção, um serviço meramente disponibilizado não é suscetível de beneficiar de qualquer isenção.”

Nesta conformidade, o tribunal arbitral entendeu que os atos tributários de liquidação controvertidos não padeciam de qualquer ilegalidade e, conseqüentemente, decidiu julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

SUBSECÇÃO 3.3.3. OS PROCESSOS ARBITRAIS TRIBUTÁRIOS N.º 116/2020-T, N.º 477/2020-T E N.º 571/2020-T

Como tivemos já ocasião de explicitar, o motivo que nos leva a destacar estes três processos arbitrais tributários face a todos os outros que aqui são mencionados assenta na circunstância de neles termos intervindo enquanto árbitro integrante dos respetivos tribunais arbitrais. No tocante ao processo arbitral n.º 116/2020-T, como também já frisámos, há ainda a acrescentar o facto de ali termos considerado necessário suscitar a intervenção do TJUE, por via do mecanismo de reenvio prejudicial, em termos similares ao que anteriormente havia sido feito no processo arbitral n.º 504/2018-T; neste conspecto, importa salientar que, como veremos adiante, o acórdão *Frenetikexito* não teve influência determinante nas decisões arbitrais proferidas nos processos arbitrais n.º 477/2020-T e n.º 571/2020-T.

3.3.3.1. O PROCESSO ARBITRAL TRIBUTÁRIO N.º 116/2020-T

Neste processo arbitral tributário em que interviemos como árbitro integrante de tribunal arbitral singular, como acima dissemos⁵⁴, fomos confrontados com as seguintes questões jurídico-tributárias: saber se, por um lado, os serviços de nutrição assumem natureza acessória dos serviços de ginásio ou se se tratam de prestações autónomas entre si e, por outro lado, se a isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA pressupõe a efetiva prestação dos serviços de nutrição ou se é suficiente a sua mera disponibilização.

Na esteira do acórdão *Frenetikexito*, a decisão daquelas questões foi por nós assim parametrizada:

“I. 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.

II. O mesmo serviço de acompanhamento nutricional, 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, não é suscetível de ser abrangido pela isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA.”

⁵⁴ Ver, acima, a Subsecção 3.1.3.

Neste enquadramento, após apurarmos o quadro factual (provado e não provado) relevante para a decisão da causa e tendo presente quer o respetivo enquadramento legal, quer os sobreditos parâmetros decisórios, decidimos o caso concreto nos seguintes termos:

“Assim, à face do decidido pelo TJUE e atentas as especificidades do caso concreto (...), cabe, desde logo, afirmar que os serviços de nutrição que são disponibilizados e prestados no *health club* da Requerente aos respetivos clientes, por nutricionistas por ela contratados e inscritos na respetiva ordem profissional, com observância das regras definidas pelo legislador nacional, constituem uma prestação de serviços distinta e independente dos serviços de ginásio/utilização de instalações desportivas.

Com efeito, mesmo que os clientes da Requerente optem por pacotes de serviços completos, isto é, que sejam constituídos pelos serviços de ginásio e pelos serviços de acompanhamento nutricional, os diferentes elementos da prestação não estão indissociavelmente ligados, porquanto: os serviços são prestados em âmbitos distintos, no tempo e no espaço, e por pessoal diferente; as prestações de ginásio e de acompanhamento nutricional são igualmente acessíveis de forma separada (cada cliente pode subscrever as duas prestações conjuntamente ou cada uma delas separadamente); o acompanhamento nutricional não é indispensável para efetuar adequadamente um treino de *fitness* (o que é demonstrado pelo facto de a Requerente disponibilizar planos de *fitness* com ou sem acompanhamento nutricional); e, embora deva ser pago um preço global mensal pela subscrição conjunta dos serviços de ginásio e de acompanhamento nutricional, há uma discriminação separada dos respetivos valores nas faturas emitidas pela Requerente.

Noutra ordem de considerações, tendo presente a factualidade que resultou provada (...) e não provada (...), cabe concluir que, nos anos de 2016 e 2017, apenas tiveram uma finalidade terapêutica – ou seja, foram prestadas «*para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde*» – 265 e 626 consultas de nutrição, respetivamente. Consequentemente, em linha com o decidido pelo TJUE no citado aresto, consideramos que apenas aquelas 891 (265 + 626) consultas de nutrição prestadas no *health club* da Requerente, nos anos de 2016 e 2017, estão abrangidas pela isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA; logo, todas as demais prestações de serviços de nutrição que foram faturadas pela Requerente, naqueles dois anos, não estão abrangidas no âmbito de aplicação da referida isenção e, por isso, estão sujeitas a IVA e dele não isentas (cf. artigos 1.º, n.º 1, alínea a), e 4.º, n.º 1, do CIVA).

Poder-se-á argumentar, na perspetiva de contrariar esta conclusão, que a Requerente não identificou nominalmente os seus clientes a quem aquelas 891 consultas de nutrição foram prestadas, nem quais as razões justificativas da necessidade de uma intervenção terapêutica na vertente nutricional; no entanto, para além de entendermos que do citado aresto do TJUE não decorre que tal seja absolutamente necessário (apenas ali é dito, sem mais, que «*incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar*» se o serviço de acompanhamento nutricional «*é prestado para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde, e, portanto, com uma finalidade terapêutica*»), entendemos que, no caso concreto, tal circunstância não é obstativa da conclusão a que chegámos, pois,

sopesada toda a prova que foi produzida – com particular destaque para os depoimentos prestados pelas nutricionistas que foram inquiridas –, consideramos que existe a sustentação probatória necessária para considerar que aquelas consultas tiveram uma efetiva finalidade terapêutica, «na aceção da jurisprudência referida nos n.ºs 24 e 26» do sobredito acórdão do TJUE.”

Nestes termos, o pedido de pronúncia arbitral foi julgado parcialmente procedente e, consequentemente, os atos tributários de liquidação adicional de IVA e de liquidação de juros compensatórios controvertidos foram parcialmente declarados ilegais e anulados, por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 9.º, 1), do CIVA, com as inerentes consequências legais, designadamente o reembolso ao requerente dos montantes de imposto e de juros compensatórios indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios.

3.3.3.2. O PROCESSO ARBITRAL TRIBUTÁRIO N.º 477/2020-T

Neste processo arbitral tributário em que interviemos enquanto árbitro integrante de tribunal arbitral coletivo, a razão pela qual a AT entendeu que as consultas de nutrição faturadas aos clientes do respetivo requerente conjuntamente com os serviços de ginásio não podiam beneficiar da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA, não foi nem o entendimento de que elas não tinham finalidade terapêutica, nem foi por não terem sido parcialmente prestadas.

Com efeito, a AT não questionou que os serviços prestados de nutricionismo, pela sua natureza, sejam suscetíveis de beneficiarem da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA, nem afastou a isenção se as consultas foram faturadas fora do âmbito de pacotes em que se incluem serviços gímnicos. Ademais, a AT também não baseou as correções que efetuou em sede de IVA do respetivo requerente no facto de parte das consultas faturadas em conjunto com os serviços de ginásio terem sido disponibilizadas, mas não terem sido efetivamente realizadas.

A não aceitação da aplicação daquela isenção de IVA, nesta situação, foi pois justificada pela AT exclusivamente com base no entendimento de que os ditos serviços de nutrição faturados conjuntamente com os serviços de ginásio consubstanciam uma prestação de serviços acessória da prestação de serviços de ginásio, pelo que entendeu aplicar-lhes o regime fiscal dos serviços de ginásio.

O tribunal arbitral, adotando a fundamentação jurídico-tributária vertida na decisão proferida no processo arbitral tributário n.º 373/2018-T⁵⁵ e não deixando de aludir ao acórdão *Frenetikexito* – na medida em que este aresto confirma que as respetivas liquidações de IVA controvertidas enfermavam da ilegalidade que lhes foi imputada por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, por ter a AT entendido que os serviços de nutrição faturados em conjunto com os serviços de ginásio deveriam ser consideradas acessórias destes últimos –, considerou que “o facto de haver sócios/clientes da Requerente que apenas utilizam os serviços de nutrição, demonstra bem que estes devem ser considerados como uma prestação distinta e independente dos serviços de ginásio, não sendo uma forma de aqueles

⁵⁵ A que, acima, já aludimos no ponto 3.1.1.3.1.

usufruírem melhor destes serviços. Por isso, no que releva para a presente decisão, a jurisprudência do TJUE confirma o erro de que enferma a posição assumida no RIT pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao entender que as consultas de nutrição deveriam ser consideradas prestações acessórias dos serviços de ginásio e não “*prestação de serviços distinta e independente*”, como ficou demonstrado.”⁵⁶

Nesta conformidade, o pedido de pronúncia arbitral foi julgado procedente e, consequentemente, os atos tributários de liquidação adicional de IVA e de liquidação de juros compensatórios controvertidos foram declarados ilegais e anulados, por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 9.º, 1), do CIVA, com as inerentes consequências legais.

3.3.3.3. O PROCESSO ARBITRAL TRIBUTÁRIO N.º 571/2020-T

Este processo arbitral tributário, no qual também interviemos enquanto árbitro integrante de tribunal arbitral coletivo, é bastante similar ao processo arbitral n.º 477/2020-T quer quanto à respetiva factualidade, quer relativamente à questão jurídico-tributária com que o tribunal arbitral foi confrontado.

Também neste processo, como resulta da respetiva decisão arbitral⁵⁷, o motivo pelo qual a AT entendeu que as consultas de nutrição faturadas aos clientes do respetivo requerente conjuntamente com os serviços de ginásio não podiam beneficiar da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA, não foi nem o entendimento de que elas não tinham finalidade terapêutica, nem foi por não terem sido parcialmente prestadas. A não aceitação da aplicação da isenção, nesta situação, foi justificada exclusivamente pelo entendimento de que os ditos serviços de nutrição consubstanciam uma prestação de serviços acessória da prestação de serviços de ginásio, pelo que a AT entendeu aplicar-lhes o regime fiscal dos serviços de ginásio.

Assim sendo, a AT não questionou que os serviços de nutricionismo prestados, pela sua natureza, não sejam suscetíveis de beneficiarem da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA, nem afastou a aplicação dessa isenção às consultas que foram faturadas fora do âmbito de pacotes em que se incluem serviços gímnicos, bem como não baseou a sua atuação no facto de parte das consultas faturadas em conjunto com os serviços de ginásio terem sido disponibilizadas, mas não terem sido efetivamente realizadas.

À semelhança do que aconteceu no processo arbitral n.º 477/2020-T, o tribunal arbitral decidiu este processo arbitral tributário adotando, essencialmente, a fundamentação jurídico-tributária vertida na decisão prolatada no processo arbitral n.º 373/2018-T⁵⁸, não tendo igualmente deixado de aludir ao acórdão *Frenetikexito*, pela mesma razão enunciada a propósito do processo arbitral n.º 477/2020-T. Nessa conformidade, foi decidido que “o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que as consultas de nutrição faturadas conjuntamente com os serviços de ginásio devem ser consideradas

⁵⁶ A decisão arbitral pode ser consultada na íntegra em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=477%2F2020&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5671.

⁵⁷ A decisão arbitral pode ser consultada na íntegra em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=571%2F2020&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5652.

⁵⁸ A que, acima, já fizemos referência no ponto 3.1.1.3.1.

prestações acessórias é ilegal por contrariar o Direito da União Europeia”, porquanto, “o facto de haver sócios/clientes da Requerente que apenas utilizam os serviços de nutrição, demonstra bem que estes devem ser considerados como uma prestação distinta e independente dos serviços de ginásio, não sendo uma forma de aqueles usufruírem melhor destes serviços. Por isso, no que releva para a presente decisão, a jurisprudência do TJUE confirma o erro de que enferma a posição assumida no RIT pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao entender que as consultas de nutrição deveriam ser consideradas prestações acessórias dos serviços de ginásio e não «*prestação de serviços distinta e independente*», como ficou demonstrado.”

Nestes termos, o pedido de pronúncia arbitral foi julgado procedente e, consequentemente, os atos tributários de liquidação adicional de IVA e de liquidação de juros compensatórios controvertidos foram declarados ilegais e anulados, por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 9.º, 1), do CIVA, com as legais consequências.

SUBSECÇÃO 3.3.4. A INTERVENÇÃO DO STA

A intervenção do STA nesta problemática aconteceu na sequência da interposição de recurso, ao abrigo do disposto no artigo 25.º, n.º 2, do RJAT e no artigo 152.º do CPTA, da decisão arbitral proferida no processo arbitral tributário n.º 264/2019-T – que julgou improcedente o respetivo pedido de pronúncia arbitral, nos termos anteriormente já citados⁵⁹ –, por oposição de julgados, concretamente por contradição entre essa decisão e a decisão arbitral proferida no processo arbitral tributário n.º 373/2018-T – a qual julgou procedente o respetivo pedido de pronúncia arbitral, nos termos anteriormente já referidos⁶⁰ –, tendo como objetivo fundamental a uniformização de jurisprudência.

O STA, prosseguindo na esteira do posicionamento assumido pelo TJUE no acórdão *Frenetikexito*, negou provimento ao referenciado recurso, aduzindo a seguinte fundamentação jurídico-tributária no acórdão prolatado em 20 de outubro de 2021, no âmbito do processo n.º 77/20.2BALSb, pelo Pleno da 2.ª Secção⁶¹:

“São, então, duas, as questões fundamentais a decidir:

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

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

⁵⁹ Ver, acima, os pontos 3.1.1.3.1 e 3.1.1.3.2.

⁶⁰ Ver, acima, o ponto 3.1.1.3.1.

⁶¹ Acórdão do STA n.º 1/2022, de 20 de janeiro, publicado no Diário da República, Série I, de 20.01.2022, disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao-supremo-tribunal-administrativo/1-2022-177875735>.

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

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

Comecemos, pois, pela análise da primeira questão.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em consonância com este entendimento, o STA uniformizou jurisprudência nos seguintes termos:

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

Atento o carácter uniformizador deste pronunciamento do STA, obviamente que, a partir do mesmo, a verificação e comprovação da finalidade (terapêutica ou meramente sanitária) concretamente visada com a prestação dos serviços de nutrição será o diapasão nuclearmente adotado pelos tribunais judiciais e arbitrais para a apreciação e decisão dos processos emergentes do litígio em apreço e em que, portanto, esteja em discussão o enquadramento em sede de IVA dos serviços de nutrição prestados em ginásios. Isto, naturalmente, sem nunca perder de vista o entendimento do TJUE vertido no acórdão *Frenetikexito*, o qual, aliás, é invocado e seguido pelo STA naquele seu aresto.

SECÇÃO 3.4. A REINTERVENÇÃO DA AT

Na sequência das pronúncias jurisdicionais do TJUE, materializada no acórdão *Frenetikexito*, e do STA, corporizada no acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 1/2022, de 20 de janeiro, a AT, através do Subdiretor-Geral para a Área de Gestão Tributária do IVA, encetou uma nova intervenção de fundo nesta problemática, consubstanciada na emissão do Ofício-Circulado n.º 30247, de 13 de maio de 2022, sobre “IVA – Serviços de nutrição prestados em ginásios ou em outros estabelecimentos desportivos”⁶².

A AT começa, ali, por afirmar o seguinte:

“1. A alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA isenta do imposto “As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, psicólogo, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”.

2. Esta disposição legal corresponde à alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), a qual determina que os Estados-Membros devem isentar “*As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-membro em causa*”.

3. Decorre da norma comunitária que os Estados-Membros não isentam todas as prestações de serviços efetuadas no âmbito das profissões referidas, mas apenas as prestações de serviços de assistência, com uma finalidade terapêutica, ou seja, as que consistam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde.

4. Atendendo a que o Código do IVA não define as profissões paramédicas abrangidas pela norma de isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º, observa-se o disposto no Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, bem como no Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de agosto, ambos do Ministério da Saúde, uma vez que, na legislação nacional, são estes dois diplomas que definem e regulam o exercício das profissões paramédicas.

5. As consultas de nutrição enquadram-se na descrição prevista para o exercício da atividade de “dietética”, enquanto profissão paramédica de acordo com os decretos-lei mencionados, pelo que as prestações de serviços efetuadas por nutricionistas podem ser abrangidas pela isenção prevista na alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA, desde que cumpridas as condições enumeradas nos citados diplomas e as mesmas constituam operações abrangidas pelo item 5 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 261/93, de 24 de julho, visando o objetivo terapêutico, como tal definido pela jurisprudência comunitária.

6. Não obstante, o enquadramento desta atividade tem sido objeto de controvérsia, nomeadamente quando as prestações de serviços efetuadas por estes profissionais, certificados e habilitados para o efeito, são realizadas em instituições desportivas, designadamente como forma de melhorar os benefícios prosseguidos com a própria prática desportiva.”

⁶² O Ofício-Circulado pode ser consultado na íntegra em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_circulado_30247_2022.pdf.

Sequentemente, tendo em consideração as sobreditas decisões prolatadas pelo TJUE e pelo STA, a AT adotou o seguinte entendimento sobre a questão em apreço:

“As prestações de serviços efetuadas por profissional certificado e habilitado para o efeito que correspondam ao acompanhamento e aconselhamento nutricional realizado em ginásios ou em outros estabelecimentos desportivos ou relativamente às quais aquele profissional tenha sido contratado por entidade que se dedica à prestação de serviços de acompanhamento de atividades desportivas, não se encontram abrangidas pela alínea 1) do artigo 9.º do Código do IVA.”

Concomitantemente, foram “revogadas todas as orientações da Autoridade Tributária e Aduaneira que contrariem o presente entendimento”.

Atendendo apenas à literalidade desse Ofício-circulado, ficamos com a ideia de que o que a AT está a fixar como doutrina administrativa não corresponde ao que resulta quer da pronúncia do TJUE, vertida no acórdão *Frenetikexito*, quer da sobredita intervenção uniformizadora de jurisprudência do STA; com efeito, o que parece resultar dali é que a AT está a dar por assente que os serviços de nutrição prestados por nutricionistas que trabalhem em ginásios, por definição, nunca têm finalidade terapêutica e, portanto, não estão abrangidos pela isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA.

Ora, como é óbvio, a doutrina produzida pela AT não pode deixar de ter em atenção a jurisprudência europeia e nacional, particularmente a do STA que tenha caráter uniformizador. Nessa medida, consideramos que a diretriz a retirar desta reintervenção de fundo da AT na problemática em apreço, particularmente pelos serviços de inspeção tributária, só pode ser no sentido de que deve ser conferida uma particular atenção às circunstâncias concretas em que são disponibilizados e prestados os serviços de nutricionismo nos ginásios, tendo em vista aquilatar se os mesmos se revestem de finalidade terapêutica; se essa finalidade não resultar evidenciada e comprovada – o que, naturalmente, consubstanciará um exercício casuístico na perspetiva quer dos ginásios, quer dos respetivos clientes –, será então excluída a aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA.

A importância de uma correta delimitação interpretativa do alcance aplicativo daquele Ofício-circulado resulta bem evidenciada se tivermos presente que, como decorre do disposto no artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT, a sua principal consequência jurídica “consiste na vinculação – com eficácia prospetiva, nunca retroativa, em face do princípio constitucional da segurança jurídica e proteção da confiança – da Administração ao seu conteúdo”⁶³, pois dele resultam “efeitos jurídicos vinculativos para os órgãos da Administração, que não podem praticar atos administrativos concretos em desconformidade”⁶⁴ com tal orientação. É, por isso, meridianamente evidente que uma errada interpretação e aplicação da doutrina administrativa por parte dos serviços da AT, designadamente em matéria de isenções fiscais, é um fator gerador de constante litigiosidade, com pesados gravames quer para o erário público, quer para os contribuintes.

⁶³ ROCHA (2023, p. 179).

⁶⁴ *Ibidem*, p. 180.

CAPÍTULO 4. CONCLUSÕES

O nosso périplo anátomo-fisiológico pelo litígio que opõe a AT aos proprietários de ginásios, centrado na aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA aos serviços de nutrição prestados, através de profissional certificado, habilitado e contratado para esse efeito, por entidade que se dedica a título principal à prestação de serviços de acompanhamento de atividades desportivas em ginásios, está terminado.

No entanto, este trabalho não ficaria completo sem que, à guisa de conclusões e tal como anunciámos nas notas introdutórias, ensaiássemos algumas reflexões em torno da *million-dollar question* que perpassa pelo espírito de todos os interessados nesta problemática: estaremos a caminhar no sentido de uma solução para o aludido litígio ou, pelo contrário, estaremos perante uma *never ending story*? A tal exercício reflexivo, sem qualquer pretensão de prognose, dedicaremos as próximas linhas.

A intervenção da AT, através de ações inspetivas, junto de ginásios que estavam a incluir serviços de nutrição nos seus tarifários, a par com os serviços de prática desportiva, foi, a nosso ver, uma importante medida de combate (e, simultaneamente, de dissuasão) às múltiplas situações de aproveitamento ilegal da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA para as prestações de serviços efetuados pelos nutricionistas, no exercício da respetiva atividade, enquanto prestações de serviços paramédicos, tendo em vista aumentar a margem de rentabilidade dos ginásios.

Com efeito, o consumidor médio não adere ao ginásio para, dessa forma, poder utilizar serviços de nutrição; adere, sim, para praticar exercício físico. Mais, como vimos, nessa adesão, são-lhe disponibilizados vários serviços, nos quais se incluem também serviços de nutrição que se ele quiser utilizar, utiliza. Mas que, à partida e por regra, em nada afetam o valor mensal que se obriga a pagar ao ginásio para praticar exercício físico; ou seja, dito na perspetiva do cliente, sem que pague mais por isso. Mas também sem que beneficie da sua não utilização, pois, caso o cliente não utilize os serviços de nutrição, continua, sempre, a pagar o mesmo valor mensal.

Não quer isto dizer – importa frisá-lo – que não existissem casos em que a referida isenção de IVA fosse corretamente aplicada pelos proprietários de ginásios, como foi reconhecido quer pela própria AT em diversas ações inspetivas, quer pelos tribunais arbitrais em diversas decisões de que acima demos conta.

Acontece que, como igualmente resulta de algumas das citadas decisões arbitrais, inicialmente a AT não perspetivou corretamente esta problemática do ponto de vista jurídico-tributário. Efetivamente, como tivemos oportunidade de ver, os tribunais arbitrais, de forma quase unânime, não deram guarida aos dois principais argumentos de sustentação da posição da AT de não aceitação da aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA: por um lado, que os serviços de nutrição, quando prestados no âmbito do contrato que envolve igualmente a prestação de serviços de ginásio,

configuram serviços acessórios destes, considerados como prestação principal – formando, assim, uma operação complexa única – e, conseqüentemente, seguem a regra a esta aplicável, ou seja, *in casu*, a tributação em IVA à taxa normal; e, por outro lado, que para beneficiarem da referida isenção, os serviços de nutrição têm de ser efetivamente prestados aos respetivos utentes, não bastando a sua mera disponibilização aos destinatários.

Foi, por isso, deveras importante – diríamos mesmo, decisiva – a intervenção do TJUE que, com a decisão prolatada no acórdão *Frenetikexito*, veio colocar o epicentro da questão onde ele, de facto, deve estar: a finalidade terapêutica dos serviços de nutrição. Como este órgão jurisdicional europeu afirmou com meridiana clareza, o critério que realmente importa ter em consideração para aquilatar da aplicação, ou não, da referenciada isenção de IVA é o seguinte: os serviços de nutrição prestados em instalações desportivas, através de profissional certificado, habilitado e contratado para esse efeito e, eventualmente, no âmbito de planos contratuais que incluem igualmente a prestação de serviços de ginásio, têm de ser prestados para fins de prevenção, diagnóstico, tratamento de uma doença e regeneração da saúde. O que deve ser aferido casuisticamente, ou seja, por referência a cada concreta prestação de serviço de acompanhamento nutricional.

A nosso ver, está aqui encontrada uma solução para o litígio quanto à aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA, aos serviços de nutrição prestados nos ginásios: a comprovação de que os mesmos têm uma finalidade terapêutica, nos termos enunciados pelo TJUE, adotados pelo STA e seguidos pelos tribunais arbitrais nas decisões acima referenciadas.

Contudo, a acrescer às reservas que nos suscitam a literalidade do Ofício-Circulado n.º 30247 e o receio quanto à forma como o mesmo possa ser interpretado e aplicado pelos serviços da AT, de que acima demos conta, tememos ainda que a aferição casuística a fazer no sentido de apurar a finalidade terapêutica dos serviços de nutrição prestados em ginásios possa vir a constituir um “nó górdio” que acabe por potenciar a continuação da saga e o arrastar da litigiosidade pelos nossos tribunais.

Porquanto, estamos colocados perante duas situações possíveis: ou a AT dá por assente que os serviços de nutrição prestados por nutricionistas que trabalhem em ginásios, por definição, nunca têm finalidade terapêutica; ou, aceitando a possibilidade de poder existir tal finalidade terapêutica, a AT, nas ações inspetivas que realizar, terá de exigir que a mesma seja comprovada e, então, para além de a poder contestar, poderá levar a que os proprietários dos ginásios sejam confrontados com uma prova difícil de fazer e, como acima dissemos, com questões de índole diversa e até inultrapassável, como a preservação do sigilo médico e a proteção dos dados de saúde dos próprios clientes. Ambas as situações são campos férteis para a litigiosidade, fazendo com que a saga continue em múltiplos processos instaurados nos nossos tribunais.

Por isso, somos de opinião que melhor seria que, dentro do raio de ação que a Diretiva IVA permite e reconhece ao legislador nacional, houvesse uma intervenção legislativa no CIVA de modo a regular expressamente esta matéria, com o estabelecimento de critérios que permitissem definir de forma

clara e exequível a aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, 1), do CIVA aos serviços de nutrição prestados em ginásios e noutros estabelecimentos desportivos.

Sem tal intervenção do legislador pátrio ou até que a mesma aconteça, afigura-se-nos ser este litígio uma *never ending story* na qual não haverá nem vencedores, nem vencidos; todos sairão a perder.

BIBLIOGRAFIA, DOCUMENTOS E JURISPRUDÊNCIA

BIBLIOGRAFIA

AGRELLOS, Miguel Durham e PICHEL, Paulo, «O IVA na Saúde», *in*: Vasques, Sérgio (Org.), *Cadernos IVA 2014* (Coord. Sérgio Vasques), Coimbra: Almedina, 2014, pp. 312-337.

ALMEIDA, Marta Machado de e SILVA, Soraia João, «O IVA nos serviços médicos e o Acórdão Frenetikexito», *in*: *Cadernos IVA 2021* (Coord. Sérgio Vasques), Coimbra: Almedina, 2021, pp. 235-245.

LAIRES, Rui, *O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, Cadernos IDEFF, n.º 14, Coimbra: Almedina, 2012.

MONTEIRO, Pedro Costa, «Interpretação de normas de isenção e de taxas reduzidas: neutralidade fiscal vs. interpretação estrita», *in*: *Cadernos IVA 2018* (Coord. Sérgio Vasques), Coimbra: Almedina, 2018, pp. 179-194.

PALMA, Clotilde Celorico 2018(a), *Parecer*, Lisboa: [s. n.], 2018(a).

PALMA, Clotilde Celorico, «Enquadramento em IVA dos serviços de aconselhamento/consultas de nutricionismo prestados pelos ginásios», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano X, n.º 3/4, Outono/Inverno, 2018(b), pp. 13-42.

PALMA, Clotilde Celorico, *Parecer*, Lisboa: [s. n.], 2021(a).

PALMA, Clotilde Celorico, «Caso Frenetikexito Actividades terapêuticas e serviços de nutrição – Como da luz se pode fazer escuridão», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano XIII, n.º 1, Primavera, 2021(b), pp. 151-194.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.^a edição, reimpressão, Coimbra: Almedina, 2023.

VASQUES, Sérgio, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, reimpressão, Coimbra: Almedina, 2023.

DOCUMENTOS

ORDEM DOS NUTRICIONISTAS (2021), *Posicionamento da Ordem dos Nutricionistas relativo à consulta de nutrição em estabelecimentos destinados à prática de exercício físico e desporto*, 2021, *in*: <https://www.ordemdosnutricionistas.pt> (consultado em 07.06.2023).

ORDEM DOS NUTRICIONISTAS, *Profissão de nutricionista. Ato do nutricionista*, 2022, *in*: <https://www.ordemdosnutricionistas.pt> (consultado em 07.06.2023).

REPÚBLICA PORTUGUESA: XXIII GOVERNO, *Programa do XXIII Governo Constitucional*, 2022, in: <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc23/governo/programa-do-governo> (consultado em 07.06.2023).

JURISPRUDÊNCIA

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA:

Acórdão Gregg, processo C-216/97

Acórdão Kügler, processo C-141/00

Acórdão Dornier, processo C-45/01

Acórdão Pfeiffer *et alia*, processos apensos C-397/01 a 403/01

Acórdão H. A. Solleveld e J. E. Einssergen, processos apensos C-443/04 e C-444/04

Acórdão Frenetikexito, processo C-581/19

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO:

Acórdão de 18.12.2013, processo n.º 0568/13

Acórdão de 20.10.2021, processo n.º 077/20.2BALS

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL:

Acórdão de 08.05.2019, processo n.º 1358/08.9BESNT

TRIBUNAIS ARBITRAIS [CONSTITUÍDOS NO CAAD]:

Processos n.ºs 454/2017-T, 373/2018-T, 504/2018-T, 570/2018-T, 159/2019-T, 161/2019-T, 162/2019-T, 163/2019-T, 164/2019-T, 169/2019-T, 170/2019-T, 174/2019-T, 181/2019-T, 264/2019-T, 356/2019-T, 544/2019-T, 693/2019-T, 695/2019-T, 740/2019-T, 760/2019-T, 807/2019-T, 870/2019-T, 87/2020-T, 116/2020-T, 137/2020-T, 152/2020-T, 179/2020-T, 196/2020-T, 236/2020-T, 244/2020-T, 335/2020-T, 372/2020-T, 380/2020-T, 381/2020-T, 395/2020-T, 397/2020-T, 399/2020-T, 403/2020-T, 404/2020-T, 405/2020-T, 408/2020-T, 426/2020-T, 442/2020-T, 477/2020-T, 488/2020-T, 519/2020-T, 549/2020-T, 551/2020-T, 562/2020-T, 563/2020-T, 571/2020-T, 593/2020-T, 599/2020-T, 609/2020-T, 668/2020-T, 66/2021-T, 256/2021-T, 319/2021-T, 365/2021-T, 379/2021-T, 599/2021-T, 626/2021-T e 294/2022-T.

SÍTIOS CONSULTADOS NA INTERNET

Bases Jurídico-Documentais: <http://www.dgsi.pt>

Centro de Arbitragem Administrativa: <https://www.caad.org.pt/tributário/decisoões>

Diário da República Eletrónico: <https://www.dre.pt>

Ordem dos Nutricionistas: <https://www.ordemdosnutricionistas.pt>

Portal das Finanças: <https://www.portaldasfinancas.gov.pt>

República Portuguesa: XXIII Governo: <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc23>

Tribunal de Justiça da União Europeia: <https://www.curia.europa.eu>