

SOBRE O IVA NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS MÉDICOS E SANITÁRIOS EM ANGOLA ¹

Sónia Martins Reis

Palavras-chave: IVA; serviços médicos e sanitários; isenção; Tribunal de Justiça da União Europeia; Lei do Orçamento Geral do Estado para 2021

Sumário: **1.** Introdução; **2.** Da Lei de Bases do Sistema Nacional de Saúde; **3.** Das Prestações de Serviços ao IVA; **4.** Da Isenção de IVA nas Prestações de Serviços Médicos e Sanitários; **4.1.** Considerações Introdutórias: Da localização das Prestações de Serviços Médicos e Sanitários; **4.2.** Das isenções ao Código do IVA; **4.3.** Do conceito de Serviços Médicos e Sanitários em IVA e do seu âmbito de aplicação; **4.4.** As operações conexas a Serviços Médicos e Sanitários; **5.** Os Serviços Médicos e Sanitários excluídos da Isenção do IVA: O Caso da Cirurgia Plástica; **6.** O Impacto da Lei do Orçamento Geral do Estado de 2021 nos Serviços Médicos e Sanitários; **7.** Conclusões; Bibliografia.

1. Introdução

O presente artigo tem como objetivo analisar e aprofundar o tratamento em sede de IVA das prestações de serviços médicos e sanitários em Angola. Atendendo a que o IVA é um imposto de matriz comunitária e que não existe nenhuma definição na legislação Angolana de serviços médicos e sanitários, recorre-se às decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia que têm firmado jurisprudência a este respeito, para efeitos de determinar quais os serviços médicos e sanitários que efetivamente devem estar isentos de IVA em Angola. Reflete-se também acerca da opção do legislador Angolano de excluir as atividades estritamente conexas com serviços médicos e

¹ **Sónia Martins Reis**, Docente Convidada de Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Doutoranda, Mestre e Pós-Graduada em Direito Fiscal pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Consultora do Departamento Fiscal de PLMJ. Email: sonia.martinsreis@plmj.pt.

sanitários do âmbito de aplicação da isenção do IVA aplicável aos serviços médicos e sanitários, bem como se procura clarificar se os serviços médicos com finalidades estéticas estão abrangidos pela isenção do IVA. Por fim, é também analisado o impacto fiscal da medida introduzida pela Lei do Orçamento Geral do Estado para 2021 que vem estabelecer que os sujeitos passivos que realizem operações exclusivamente isentas, como é o caso dos serviços médicos e sanitários, ficam sujeitos ao Imposto do Selo sobre recibo de quitação à taxa de 7%.

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) surgiu em Angola na sequência de um Programa de Reforma Tributária que se iniciou no ano de 2009² e que se encontra, ainda, atualmente em curso.

O Código do IVA foi publicado pela Lei n.º 7/19, de 24 de Abril, cuja entrada em vigor estava prevista para o dia 1 de Julho de 2019. Contudo, e antevedendo as dificuldades de implementação deste imposto em Angola, foi posteriormente publicada a Lei n.º 17/19, de 13 de Agosto, que veio não só introduzir alterações ao Código do IVA, bem como veio determinar a entrada em vigor deste diploma no dia 1 de Outubro de 2019³.

O Código do IVA revogou o Regulamento do Imposto do Consumo. O Imposto do Consumo⁴ era um imposto que incidia sobre a importação de bens, a introdução de bens no consumo e sobre determinadas prestações de serviços, no âmbito das quais os serviços médicos e sanitários não estavam contemplados.

² CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Angolano*, Cadernos IDEFF Internacional, n.º 6, Coimbra, 2020, p. 17.

³ Note-se que, simultaneamente, foi também publicado o Decreto Executivo n.º 134/19 que veio aprovar, entre outros, os modelos da declaração de início, alteração e cessação de actividade, bem como a declaração do regime transitório e o formulário de restituição de imposto.

⁴ O Imposto do Consumo encontrava-se regulado pelo Decreto n.º 41/99, de 10 de dezembro, que aprovou o Regulamento do Imposto de Consumo. Este diploma foi posteriormente alterado pelo Decreto Legislativo Presidencial n.º 7/11, de 30 de dezembro, e pelo Decreto Executivo n.º 333/13, de 8 de outubro, que aprovou um em sede de Imposto do Consumo um regime especial aplicável aos serviços prestados a companhias petrolíferas. Estes diplomas foram revogados pelo Decreto Presidencial n.º 3-A/14, de 21 de outubro, que aprovou que um novo Regulamento de Imposto do Consumo que seria posteriormente revogado pela Lei n.º 7/19 que aprovou o Código do IVA.

O Imposto do Consumo, apesar de ser um imposto monofásico, ao contrário do IVA que é por natureza um imposto plurifásico, poderia, ainda assim, gerar um efeito de tributação cumulativa (ou em cascata) quando para a produção do bem ou prestação do serviço sujeito a Imposto do Consumo tivessem sido adquiridos outros bens também sujeitos a Imposto do Consumo, não podendo este ser deduzido⁵.

Com a entrada em vigor do IVA em Angola, sendo um imposto geral sobre o consumo⁶, estabeleceu-se todo um novo paradigma na tributação do consumo, em que passam a estar sujeitas a este imposto as transmissões de bens, define-se o conceito de prestação de serviços, bem como se alarga o leque de serviços para efeitos de sujeição a imposto, tendo-se introduzido um novo regime de isenções internas e externas, bem como regras de dedução do imposto.

A versão inicial do Código do IVA não continha qualquer referência às isenções de serviços médicos e sanitários cujo regime de isenção apenas foi introduzido pela Lei 17/19, que para além destas alterações veio introduzir ainda mais isenções ao nível do sector da saúde, nomeadamente passaram a estar isentos de IVA o transporte de doentes ou feridos em ambulâncias ou outros veículos apropriados efectuados por organismos devidamente autorizados e os equipamentos médicos para exercício da actividade dos estabelecimentos de saúde.

Contudo, permanecem em aberto várias questões quanto ao âmbito de aplicação da isenção de IVA nos serviços médicos e sanitários.

⁵ CLOTILDE CELORICO PALMA, *O Imposto do Consumo em Angola*, Cadernos IDEFF Internacional, n.º 3, Coimbra, 40-41, 2014. Quanto ao Imposto do Consumo, veja-se também JÓNATAS E.M. MACHADO / PAULO NOGUEIRA COSTA / OSVALDO MACAIA, *Direito Fiscal Angolano: Segundo a Reforma de 2014*, 1.ª edição, Coimbra, 295 - 303, 2015 e JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES / JOÃO TABORDA DA GAMA, *Manual de Direito Fiscal Angolano*, Coimbra, 2010, 357-378.

⁶ Quanto às características do IVA, veja-se JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, 2017, 547-558; EMANUEL VIDAL LIMA, *Imposto sobre o Valor Acrescentado Comentado e Anotado*, Porto, 2000; CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 3.ª edição, 2008; GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, 5.ª edição, Coimbra, 2018, 199-226; JÓNATAS E.M. MACHADO / PAULO NOGUEIRA COSTA, *Manual de Direito Fiscal: Perspetiva Multinível*, 2.ª edição, Coimbra, 2018, 388-412.

Pelo que, neste artigo, a autora pretende dar o seu contributo para uma melhor compreensão do âmbito de aplicação desta isenção, nomeadamente desde logo quanto à delimitação do conceito de serviços médicos e sanitários. Neste sentido, o artigo começa por analisar a Lei de Bases da Saúde, focando-se em seguida no conceito de prestações de serviços ao abrigo do IVA e mais especificamente das prestações de serviços médicos e sanitários.

Em especial, a autora foca a sua análise no tipo de serviços médicos e sanitários que beneficiam desta isenção e no conseqüente impacto fiscal que tal tem nos sujeitos passivos que operam no sector da saúde, reflectindo acerca da opção do legislador Angolano de não isentar expressamente as actividades estritamente conexas com os serviços médicos e sanitários. Discute-se também se os serviços médicos de cirurgia plástica, com ou sem fins estéticos, devem estar abrangidos por esta isenção.

Por último, será analisado o impacto fiscal da nova regra introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2021 nos termos do qual estão sujeitos a Imposto do Selo sobre recibo de quitação à taxa de 7% os sujeitos passivos que pratiquem operações exclusivamente isentas, como sejam os serviços médico-sanitários.

2. Da Lei de Bases do Sistema Nacional de Saúde

A Lei de Bases do Sistema Nacional de Saúde foi aprovada pela Lei n.º 21-B/92, de 28 de agosto, mantendo-se, actualmente, em vigor.

Esta Lei tem como finalidade estabelecer as linhas gerais de organização e funcionamento do Sistema Nacional de Saúde Angolano, sendo que incumbe ao Estado promover e garantir o acesso a todos os cidadãos aos cuidados de saúde nos limites dos recursos humanos, técnicos e financeiros disponíveis em Angola.

Este diploma estabelece, igualmente, que os cuidados de saúde são prestados por serviços e estabelecimentos do Estado ou, sob fiscalização deste, por outros agentes públicos ou entidades privadas, com ou sem fins lucrativos.

Contudo, não contém qualquer definição de serviços médicos e sanitários, mas, curiosamente, contempla uma definição do que se deve entender

por actividade farmacêutica que é a actividade que abrange a produção, comercialização, importação e exportação de medicamentos e produtos medicamentosos.

Há ainda uma referência a actividades que se destinem a facultar meios materiais ou de organização indispensáveis à prestação de cuidados de saúde mesmo quando desempenhadas pelo sector privado que são a colheita e distribuição de bens e produtos alimentares, a produção, a comercialização e instalação de equipamentos e bens de saúde, o estabelecimento e exploração de seguros de saúde e transporte de doentes.

Contudo, e tal como já mencionado, não existe uma definição legal de serviços médicos e sanitários, o que seria essencial para se poder determinar claramente o escopo da isenção dos serviços médicos e sanitários em IVA.

3. Das Prestações de Serviços no IVA

O n.º 1 do artigo 6.º do Código do IVA determina que *“Considera-se, em geral, prestação de serviços qualquer operação efectuada a título oneroso, que não constitua transmissão ou importação de bens ou de dinheiro, com a exclusão da transmissão onerosa de dinheiro”*.

Também se qualificam como prestações de serviços a título oneroso: a) a utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma e ainda em sectores de actividade isentos quando relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial de imposto; b) as que tenham sido efectuadas a título gratuito pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma.

Apenas os trespasses são expressamente excluídos do conceito de prestação de serviços.

O conceito de prestação de serviços, acolhido no Código do IVA Angolano, está em consonância com a definição de prestação de serviços prevista no n.º 1 do artigo 24.º da Directiva de Consolidação do IVA⁷ que determina que se entende por “prestação de serviços” qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

⁷ Directiva 2006/112/CEE, do Conselho de 28 de novembro de 2006.

Estamos, portanto, perante uma definição residual e muita ampla de prestação de serviços em que qualquer operação com substância económica, desde que seja realizada a título oneroso e que não constitua transmissão ou importação de bens ou de dinheiro, com a exclusão da transmissão onerosa de dinheiro, se qualifica como uma prestação de serviços, ainda que possa estar isenta de IVA.

O conceito de prestação de serviços abrange a transmissão de direitos, obrigações de conteúdo negativo (como a de não praticar determinado acto) e mesmo a prestação de serviços coactivos determinada por requisição de autoridade administrativa⁸.

Note-se, porém, que as prestações de serviços, para que assim o possam ser qualificadas, para efeitos de sujeição a IVA têm de ter subjacente uma actividade económica, sendo que uma operação económica ou é tida como uma transmissão de bens ou como uma prestação de serviços, não havendo terceira hipótese⁹.

Assim, para que se considere que existe uma prestação de serviços, em sede de IVA, tem de existir um serviço enquadrável numa actividade económica, devendo existir um consumo. Caso contrário, é inaceitável a tributação de uma operação em sede deste imposto, invocando-se a natureza negativa do conceito de prestação de serviços. Pelo que, para que uma operação possa ser tributada em sede de IVA tem de ter obrigatoriamente substância económica, devendo-se verificar casuisticamente se existe ou não uma operação com substância económica para que possa ser tributada como uma prestação de serviços¹⁰.

Há, contudo, operações que mesmo qualificando-se como prestações de serviços tributáveis para em sede de IVA, estão isentas de imposto, como é o caso das prestações de serviços médicos e sanitários.

⁸ DGCI – Núcleo do IVA, *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Notas Explicativas e Legislação Complementar*, INCM, 1985, p. 48.

⁹ SÉRGIO VASQUES, *Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2015, p. 204.

¹⁰ CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução ao Imposto*, cit., p. 85.

4. Da Isenção de IVA nas Prestações de Serviços Médicos e Sanitários

4.1. Considerações Introdutórias: Da localização das Prestações de Serviços Médicos e Sanitários

Para que uma prestação de serviços se considere realizada em Angola, isto é, para que se trate de uma prestação de serviços interna o adquirente deve ter o seu domicílio, sede ou estabelecimento estável em Angola para o qual os serviços são adquiridos¹¹.

O Código do IVA Angolano adoptou a regra da tributação no país de destino, quando o adquirente do serviço é residente em Angola.

São, contudo, estabelecidas excepções a esta regra, nomeadamente quando determinado tipo de actividades, tenham lugar em Angola. É o caso i) das prestações de serviços relacionadas com um imóvel situado no território nacional, incluindo os que tenham por objeto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários e as prestações de peritos agentes imobiliários, assim como a concessão de direitos de utilização de bens imoveis; ii) das prestações de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras actividades similares e de restauração que tenham lugar em território nacional; iii) dos trabalhos efetuados sobre bens móveis e peritagens a eles referentes, executados total ou essencialmente no território nacional; iv) das prestações de serviços de transporte de passageiros, pela distância percorrida no território nacional; v) da locação de veículos motorizados, aeronaves, barcos de recreio ou quaisquer outros veículos de transporte quando os mesmos sejam colocados a disposição do destinatário em território nacional; vi) das prestações de serviços de carácter artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, compreendendo as dos organizadores destas actividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias, que tenham lugar no território nacional.

Note-se, contudo, que caso estas prestações de serviços não sejam realizadas em Angola, não se consideram localizadas em Angola e como tal não são tributáveis neste território.

¹¹ Cf. número 1 do artigo 10.º do Código do IVA.

Ora, no caso dos serviços médicos e sanitários para que a prestação de serviços se considere como localizada em Angola e como tal sujeita, ainda que isenta de IVA, é necessário que o adquirente dos serviços tenha o seu domicílio, sede ou estabelecimento estável em Angola.

4.2. Das isenções no Código do IVA

O Código do IVA no seu capítulo III consagra as isenções aplicáveis em sede deste imposto, onde se encontram isenções relativas às transmissões de bens e prestações de serviços, à importação, à exportação, operações assimiladas e transporte internacionais e ainda a um regime especial aduaneiro.

As isenções aplicáveis a transmissões de bens e a prestações de serviços realizadas em Angola estão previstas no artigo 12.º do Código do IVA. Contudo, antes de nos ocuparmos especificamente das prestações de serviços médicos e sanitários efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, é necessário proceder à qualificação deste tipo de isenção.

As isenções dividem-se em isenções incompletas e em isenções completas¹².

As isenções incompletas são aquelas em que o sujeito passivo não liquida IVA aquando da prestação do serviço e conseqüente emissão da factura, sendo que posteriormente também não pode deduzir o IVA que suportou na aquisição de bens e serviços. Este tipo de isenção revela-se prejudicial para o contribuinte porque quando presta o serviço não cobra IVA, mas o IVA que suporta nas aquisições de bens e serviços também não é dedutível. Portanto, se adquirir bens com um custo elevado não terá o direito de deduzir e/ou recuperar o imposto suportado.

Por sua vez, nas isenções completas, o sujeito passivo não liquida IVA quando presta o serviço, mas pode posteriormente deduzir o IVA que suportou na aquisição de bens e serviços.

¹² Acerca do regime de isenções em IVA, veja-se DAVID WILLIAMS / GEOFFREY MORSE / DAVID SALTER, *Principles of Tax Law*, 3.ª edição, Londres, 1996, 438-443; BEN TERRA / PETER WATTEL, *European Tax Law*, 5.ª edição, Países Baixos, 2008, 302-310; GUILHERME WALDEMAR D'OLIVEIRA MARTINS, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEFF, n.º 6, Coimbra, 2006, 217-225.

Todas as isenções previstas no artigo 12.º do Código do IVA são isenções incompletas, com excepção das transmissões de bens dos bens da cesta básica que se encontram elencados no Anexo I ao Código do IVA.

Note-se, porém, que no caso das transmissões de medicamentos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos e na transmissão de livros, incluindo em formato digital, permite-se que seja efectuada uma renúncia à isenção que tem como consequência a possibilidade de liquidar e, conseqüentemente, de deduzir o IVA suportado na aquisição de bens e serviços, sendo assim fiel à lógica de neutralidade subjacente a este imposto.

Já no que concerne às prestações de serviços no sector da saúde não é permitida a renúncia à isenção, à excepção das transmissões de medicamentos, sendo que o IVA liquidado na aquisição de bens e serviços não pode ser deduzido, sendo, portanto, a isenção aplicável aos serviços médicos e sanitários, efectuados por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares uma isenção incompleta.

Fazemos ainda notar que a impossibilidade de renúncia à isenção neste tipo de serviços nos parece uma má opção do legislador, porque os serviços médicos e sanitários prestados por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares em que não é possível liquidar o IVA pelos serviços prestados vai implicar um aumento do valor destes serviços, na medida em que não se pode deduzir o IVA suportado nas aquisições destinadas à prestação destes serviços, como seja a aquisição de serviços de segurança entre outros.

Por fim, estas isenções simples para além de poderem gerar um imposto oculto, ao limitarem o direito à dedução dos sujeitos passivos, introduzem um importante elemento de complexidade na gestão do imposto sempre que um sujeito passivo realize simultaneamente operações isentas e operações tributadas¹³.

¹³ Sérgio Vasques, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 313 a 315.

4.3. Do conceito de Serviços Médicos e Sanitários em IVA e do seu âmbito de aplicação

A alínea m) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA determina que estão isentas de IVA as prestações de serviços médicos e sanitários, efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares.

Esta isenção justifica-se pela necessidade de diminuir custos de actividades de natureza económica e social que são tidas como sendo de interesse público, como é o caso da saúde pública.

Tal como já acima verificado, a Lei de Bases da Saúde não estabelece qualquer definição do que são serviços médicos e sanitários. O Código do IVA também não define o que são serviços médicos e sanitários.

Portanto, para além da legislação Angolana não contemplar uma definição de serviços médicos e sanitários, a Administração Geral Tributária (“AGT”) também ainda não emitiu, até ao momento presente, qualquer Ofício acerca do que se deve entender por serviços médicos e sanitários.

Como entendemos que para que os serviços médicos e sanitários possam estar isentos de IVA, é essencial determinar o respetivo conceito, e atendendo que a alínea m) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA é semelhante à alínea b) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva da Consolidação do IVA, que também não define o que são serviços médicos e sanitários, consideramos que para este efeito se deve seguir a construção conceptual que tem vindo a ser realizada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) a este respeito.

Perante os casos que têm sido submetidos à sua apreciação, o TJUE tem vindo a definir como prestações de serviços médicos as prestações que se consubstanciam em prestar assistência a pessoas, diagnosticando e tratando uma doença ou qualquer anomalia de saúde¹⁴.

¹⁴ Cf. Acórdão de 14 de setembro de 2000, o Processo C-384/98; Acórdão de 20 de novembro de 2001, Processo C-212/01; Acórdão de 20 de novembro de 2003, proferido no Processo C-307/01; Acórdão de 1 de dezembro de 2005, proferido no Processos apensos C-394/04 e C-395/04; Acórdão de 8 de Junho de 2006, Processo C-106/05; Acórdão de 21 de março de 2013, Processo C-91/12.

Aliás, num Acórdão de 10 de Setembro de 2002¹⁵, o Tribunal referiu claramente que na determinação do tipo de cuidados *abrangidos pela noção de «prestações de serviços de assistência», (...) não admite uma interpretação que inclua intervenções médicas efectuadas com uma finalidade diferente da de diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde.*

Portanto, os serviços médicos e sanitários devem ter um efeito terapêutico, tendo como finalidade prevenir, tratar e diagnosticar doenças ou anomalias de saúde, sejam elas de natureza física ou psíquica. Pelo que, entendemos na linha da jurisprudência do TJUE que as prestações de serviços médicos e sanitários não devem ter outra finalidade que não seja uma finalidade terapêutica.

Como tal, as prestações de serviços que não se incluam neste conceito de prestações de serviços médicos devem estar fora do escopo de aplicação da alínea m) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, estando sujeitas, e não isentas de IVA.

Notamos, ainda, que nem a alínea m) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, nem qualquer disposição deste diploma, fazem qualquer referência a prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, psicólogo, entre outras, como ocorre em outras jurisdições que adoptaram o IVA como imposto geral sobre o consumo.

A este respeito, veja-se o n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA Português que determina que estão isentas de IVA *“As prestações de serviços efetuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, psicólogo, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”*.

Por sua vez, o n.º 2 do mesmo artigo determina que estão isentas de IVA *“As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares”*.

Portanto, resulta do acima exposto, que em Angola não se distingue entre serviços de assistência efectuados em meio hospitalar e os serviços

¹⁵ Acórdão de 10 de setembro de 2002, Processo C-141/00. No que concerne à abordagem relativamente às isenções pelo TJUE, veja-se RUI LAIRES, *Apontamentos sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções de IVA*, Coimbra, 2006.

efectuados fora desses locais, seja no domicílio privado do prestador, seja no domicílio do paciente, seja em qualquer outro lugar.

Já no número 2, isentam-se os serviços médicos e sanitários, efectuados por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares. Esta isenção em Portugal estende-se às operações estreitamente conexas com os serviços médicos e sanitários, entendendo-se como tal as transmissões de bens ou prestações de serviços acessórias que se inscrevem logicamente no quadro do fornecimento dos serviços de hospitalização e de assistência médica, desde que constituam uma etapa indispensável no processo de prestação dos serviços isentos, para atingir as finalidades terapêuticas prosseguidas¹⁶, como veremos, adiante, em maior detalhe.

Resulta do exposto que não está devidamente acautelado um regime de IVA para as situações em que os serviços médicos são prestados fora de ambiente hospitalar ou fora de clínicas, bem como não há qualquer extensão da isenção dos serviços médicos e sanitários a actividades estreitamente relacionadas com os mesmos¹⁷, com excepção do previsto nas alíneas n) e o) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA.

Somos de opinião que o legislador Angolano deveria considerar a possibilidade de introduzir no Código do IVA uma norma que isentasse os serviços médicos que não são prestados em ambiente hospitalar e contemplar na isenção dos serviços médicos e sanitários as actividades estreitamente conexas, como, em seguida, abordaremos.

4.4. As operações estreitamente conexas a Serviços Médicos e Sanitários

Tal como já referido, a isenção de IVA aplicável aos serviços médicos e sanitários não contempla expressamente actividades estreitamente conexas com estes serviços.

¹⁶ CLOTILDE CELORICO PALMA / ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *Código do IVA e RITI: Notas e Comentários*, Coimbra, 2014, 124 - 125.

¹⁷ No acórdão de 11 de janeiro de 2001, processo C-76/99, o TJUE determinou relativamente aos serviços de hospitalização, de assistência médica e também das operações estreitamente relacionadas que a finalidade da isenção é assegurar que o acesso a esses serviços seja generalizado e ocorra ao menor custo possível.

Estamos em crer que as isenções das alíneas n) e o) do artigo 12.º do Código do IVA que se reportam especificamente ao transporte de doentes ou feridos em ambulâncias ou outros veículos apropriados efectuados por organismos devidamente autorizados e aos equipamentos médicos para exercício da actividade dos estabelecimentos de saúde poderiam qualificar-se como operações estreitamente conexas com os serviços médicos e sanitários, na medida em que a sua realização está diretamente relacionada com o tratamento e com o diagnóstico de doenças ou anomalias de saúde.

Contudo, consideramos que existem outras actividades estreitamente conexas com os serviços médicos e sanitários que não estão contempladas no Código do IVA e que, como tal, ficam sujeitas à incidência deste imposto.

As actividades estreitamente conexas com os serviços médicos e sanitários devem ser aquelas que estejam directamente relacionadas com estes serviços, no sentido de auxiliarem ao diagnóstico e tratamento de doenças. Como tal, devem ser tidas como operações acessórias que apesar de não serem uma finalidade em si mesma para o cliente, permitem assegurar que o serviço principal seja de maior qualidade ou seja obtido em melhores condições¹⁸.

Perante a indefinição do que se deve entender por actividades estreitamente conexas, o TJUE também tem vindo a firmar jurisprudência a este respeito.

Aliás, no Acórdão de 1 de Dezembro de 2005¹⁹, o Tribunal pronunciou-se acerca dos serviços conexas com os serviços médicos no âmbito de um litígio que opunha a *Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE*, uma pessoa coletiva de direito privado cujo objecto social consistia em fornecer assistência hospitalar e médica, ao Ypourgos Oikonomíkon (Ministro das Finanças), a respeito da recusa do *Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon* (serviço de contribuições de Atenas encarregado da fiscalidade das sociedades anónimas) isentar do IVA, como operações estreitamente conexas com a hospitalização e com os cuidados de saúde, o fornecimento de serviços telefónicos e de locação de postos de televisão às pessoas hospitalizadas, bem como o de dormidas e refeições aos seus acompanhantes.

¹⁸ RUI LAIRES, *O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, IDEFF, Coimbra, 2012, p. 133.

¹⁹ Processos C-394/04 e C-395/04.

O Tribunal considerou assim que as prestações só são estreitamente conexas com a hospitalização ou com a assistência médica quando forem efetivamente fornecidas como acessórias de tal assistência prestada aos doentes como prestação principal, sendo que as prestações acessórias que se destinem meramente a obter receita suplementar *mediante a realização de operações efetuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao IVA* não concorrem para serem definidas como operações estritamente conexas.

Como tal, concluiu que só as prestações de serviços que se inscrevem logicamente no quadro do fornecimento dos serviços de hospitalização e de assistência médica e que constituem uma etapa indispensável no processo de prestação desses serviços para atingir as finalidades terapêuticas prosseguidas por estes são suscetíveis de constituir “operações [...] estreitamente conexas”, o que não se aplicaria ao fornecimento de serviços telefónicos à locação de postos de televisão aos pacientes de um hospital, ou ainda ao fornecimento de dormidas e refeições aos acompanhantes dos doentes.

Como tal, as prestações de serviços que não tenham qualquer relação absolutamente directa com a hospitalização dos doentes nem com os serviços médicos propriamente ditos não podem beneficiar da isenção de IVA²⁰.

Destarte, entendemos que o mesmo já não será aplicável no caso de serviços necessários para que se possam realizar diagnósticos médicos com precisão, como é o caso da colheita de sangue, radiografias, ecografias e outros exames que devem ser considerados como serviços acessórios e prévios, isto é, como operações estreitamente conexas com os serviços médicos e como tal estarem isentas de IVA.

Ademais, o próprio TJUE tem-se pronunciado no sentido de que apenas se devem qualificar como operações conexas aquelas que sejam efectuadas por entidades que se qualifiquem como estabelecimento hospitalares, clínicas, dispensários e similares²¹.

²⁰ A este respeito, veja acórdão de 11 de Janeiro de 2001, Processo C-76/99 e acórdão de 6 de Novembro de 2003, Processo C-45/01.

²¹ Acórdão de 2 de Julho de 2015, Processo C-334/14.

Portanto, a jurisprudência dominante do TJUE é no sentido de que, para que as actividades estritamente conexas possam beneficiar da isenção de IVA têm de ser indispensáveis para a realização do diagnóstico com fim terapêutico e têm de ser efectuadas por entidades que se qualifiquem como estabelecimento hospitalares, clínicas, dispensários e similares. Caso contrário, haverá sujeição de IVA.

Em Angola, as operações estritamente conexas não estão previstas na alínea m) do artigo 12.º do Código do IVA e como tal estão sujeitas a imposto, à excepção das disposições legais já acima mencionadas. Consideramos, porém, que o legislador deveria ponderar à introdução destas actividades na norma referida para efeitos da isenção de IVA.

5. Os Serviços Médicos e Sanitários excluídos da isenção do IVA: O Caso da Cirurgia Plástica

Tal como acima já se concluiu, os serviços médicos e sanitários são aqueles que se destinam a diagnosticar, tratar e se possível curar doenças, ou anomalias de saúde, sejam do foro físico ou do foro psiquiátrico. Também já verificámos que estas isenções, de acordo com a jurisprudência do TJUE, devem ter um propósito terapêutico.

Pelo que, coloca-se a questão de saber se poderemos considerar como um serviço médico a realização de uma operação de cirurgia plástica.

Tendo em consideração a definição de serviços médicos e sanitários, é forçoso concluir que se um serviço médico de cirurgia plástica for efectuado com uma finalidade meramente de embelezamento e / ou estética na aparência de uma pessoa e não com uma finalidade terapêutica, este serviço tem de estar fora do escopo da isenção do IVA e, conseqüentemente, ser sujeito a tributação em sede deste imposto à taxa geral de 14%.

Pelo contrário, se estivermos perante uma cirurgia plástica de reconstrução ou de correcção ou no caso de pessoas que sofrem queimaduras e há necessidade de recurso à cirurgia estética para reconstrução dos tecidos, nesse caso consideramos estar perante um serviço médico que tem a finalidade de tratar uma pessoa, isto é, tem uma finalidade terapêutica.

Pelo que, o nosso entendimento é o de que no caso de serviços médicos de cirurgia plástica, deve ser feita uma análise casuística para que se possa

definir claramente em que casos a cirurgia tem, ou não, finalidade terapêutica e respectivamente isentar ou sujeitar a tributação em IVA a prestação de serviços em causa.

Este nosso entendimento está alinhado com a jurisprudência comunitária e a própria Recomendação do Comité do IVA que se tem orientado no sentido de considerar que quaisquer serviços médicos que não se destinem a tratar, diagnosticar ou curar doenças ou anomalias de saúde estão fora do escopo da isenção dos serviços médicos do IVA.

6. O Impacto da Lei do Orçamento Geral do Estado de 2021 nos Serviços Médicos e Sanitários

O Orçamento Geral do Estado de Angola foi aprovado pela Lei n.º 42/20, de 31 de dezembro, tendo entrado em vigor no dia 1 de janeiro de 2021.

Uma das alterações mais relevantes introduzidas ao nível do IVA prende-se com a sujeição a Imposto do Selo sobre recibo de quitação à taxa de 7% no caso de sujeitos passivos de IVA que pratiquem operações exclusivamente isentas e que estejam incluídos no Regime Geral do IVA.

A lógica desta alteração é a de sujeitar a tributação sujeitos passivos que só praticam operações isentas. Se considerarmos o caso de um estabelecimento hospitalar que apenas pratique operações isentas e que não tenha de suportar custos com a aquisição de bens e serviços, por muito peculiar que tal possa parecer, estará isento de IVA, mas em contrapartida terá de proceder ao pagamento de Imposto do Selo.

Portanto, esta medida legislativa tem subjacente uma lógica de arrecadação de receita tributária, sendo que não é uma medida muito justa em termos fiscais se pensarmos no caso de um estabelecimento hospitalar que só pratique operações isentas, não liquidando IVA, mas que em contrapartida suporta IVA na aquisição de bens e serviços necessários para o exercício da sua actividade. Neste cenário, o estabelecimento hospitalar sofre uma carga tributária mais elevada, pois não pode deduzir o IVA que suporta e ainda fica sujeito a Imposto do Selo.

Já no caso de sujeitos passivos mistos, que praticam simultaneamente operações tributáveis e operações isentas, o Orçamento do Estado não

esclarecia se estes sujeitos passivos estariam sujeitos a tributação em Imposto do Selo sobre recibo de quitação à taxa de 7%.

Recentemente, a Circular 010/DSIVA/AGT/2021 veio clarificar esta questão pertinente, determinando que os sujeitos passivos enquadrados no Regime Geral do IVA que realizem, simultaneamente, operações que conferem direito à dedução do imposto suportado e operações que não conferem esse direito, estão dispensados do pagamento do Imposto do Selo relativamente aos seus recebimentos. Esta clarificação faz todo o sentido, pois estamos a falar de sujeitos passivos que apuram o imposto através do método *pro rata* e, portanto, se ficassem sujeitos ainda a esta tributação adicional de Imposto do Selo ficariam francamente prejudicados.

Pelo que, consideramos que a este nível andou bem a AGT ao isentar de Imposto do Selo sobre recibo de quitação os sujeitos passivos que praticam simultaneamente operações isentas e operações tributáveis.

Por fim, quanto aos sujeitos passivos que apenas praticam operações isentas e que não têm a possibilidade de deduzir o IVA que suportam nas aquisições de bens e serviços, ficarão sujeitos a uma carga tributária ainda mais elevada, mas que permitirá ao Estado angariar mais receita tributária.

Afinal, como dizia Oliver Wendell Holmes, *“Taxation is the price we pay for civilization”!*

7. Conclusões

i) Estão isentas de IVA as prestações de serviços médicos e sanitários, efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, bem como o transporte de doentes ou feridos em ambulâncias ou outros veículos apropriados efectuados por organismos devidamente autorizados e os equipamentos médicos para exercício da actividade dos estabelecimentos de saúde;

ii) A prestação de serviços médicos e sanitários considera-se localizada em Angola e como tal sujeita, ainda que isenta de IVA, se o adquirente dos serviços tiver o seu domicílio, sede ou estabelecimento estável em Angola;

iii) A Lei de Bases da Saúde e o Código do IVA não definem o que se deve entender por serviços médicos e sanitários;

iv) O TJUE na sua interpretação da Diretiva Consolidada do IVA, cuja disposição quanto aos serviços médicos e sanitários é similar à do Código do IVA Angolano, tem firmado jurisprudência definindo que os serviços médicos e sanitários devem ter um efeito terapêutico, tendo como finalidade prevenir, tratar e diagnosticar doenças ou anomalias de saúde, sejam elas de natureza física ou psíquica;

v) O legislador Angolano não contempla os casos em que os serviços médicos e sanitários são prestados fora de ambiente hospitalar ou similar. Somos de opinião que deveria considerar a possibilidade de introduzir no Código do IVA uma norma que isentasse os serviços médicos que não são prestados em ambiente hospitalar;

vi) As operações estreitamente conexas com serviços médicos e sanitários não estão previstas na alínea m) do artigo 12.º do Código do IVA e como tal estão sujeitas a imposto. Consideramos que o legislador deveria ponderar a introdução destas operações na norma referida para efeitos da isenção de IVA em consonância com o que se verifica ao nível da União Europeia;

vii) Os serviços médicos de cirurgia plástica, devem ser objeto de uma análise casuística para que se possa definir claramente em que casos este tipo de cirurgia tem, ou não, finalidade terapêutica e, conseqüentemente, isentar ou sujeitar a tributação em IVA a prestação de serviços em causa. No caso de uma cirurgia plástica de reconstrução ou de correção, entendemos que deve ser aplicável a isenção de IVA. Já no caso de operações com finalidade meramente estéticas, consideramos que deve haver sujeição a IVA à taxa de 14%;

viii) A sujeição a Imposto do Selo sobre recibo de quitação à taxa de 7%, desde 1 de janeiro de 2021, aplicável a sujeitos passivos que praticam operações exclusivamente isentas, como os serviços médicos e sanitários, implica que os mesmos fiquem sujeitos a uma carga tributária mais elevada pois têm de pagar o Imposto do Selo, mas como não liquidam IVA nos serviços prestados, também não podem posteriormente, deduzir o IVA que tenham suportado na aquisição de bens e serviços. Já no caso de sujeitos passivos mistos, revelou-se profícuo o esclarecimento da AGT em clarificar que se mantém a isenção de Imposto do Selo sobre recibo de quitação.

Bibliografia

- DGCI – NÚCLEO DO IVA, *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Notas Explicativas e Legislação Complementar*, INCM, 1985
- LAIRES, RUI, *Apontamentos sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções de IVA*, Coimbra, 2006
- *O IVA nas Atividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, IDEFF, Coimbra, 2012
- LIMA, EMANUEL VIDAL, *Imposto sobre o Valor Acrescentado Comentado e Anotado*, Porto, 2000
- MACHADO, JÓNATAS E.M. / COSTA, PAULO NOGUEIRA / MACAIA, OSVALDO, *Direito Fiscal Angolano: Segundo a Reforma de 2014*, 1.ª edição, Coimbra, 2015
- MACHADO, JÓNATAS E.M. / COSTA, PAULO NOGUEIRA, *Manual de Direito Fiscal: Perspectiva Multinível*, 2.ª edição, Coimbra, 2018
- MARTINS, GUILHERME WALDEMAR D'OLIVEIRA, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEFF, n.º 6, Coimbra, 2006
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, 2017
- PALMA, CLOTILDE CELORICO, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 3.ª edição, 2008
- *O Imposto do Consumo em Angola*, Cadernos IDEFF, n.º 3, Coimbra, 2014
- *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Angolano*, Cadernos IDEFF Internacional, n.º 6, Coimbra, 2020
- PALMA, CLOTILDE CELORICO / SANTOS, ANTÓNIO CARLOS DOS, *Código do IVA e RITI: Notas e Comentários*, Almedina, Coimbra, 2014
- SANCHES, JOSÉ LUÍS / GAMA, JOÃO TABORDA DA, *Manual de Direito Fiscal Angolano*, Coimbra, 2010
- TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 5.ª edição, Coimbra, 2018
- TERRA, BEN / WATTEL, PETER, *European Tax Law*, 5.ª edição, Países Baixos, 2008
- VASQUES, SÉRGIO, *Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, 2015
- WILLIAMS, DAVID / MORSE, GEOFFREY / SALTER, DAVID, *Principles of Tax Law*, 3.ª edição, Londres, 1996

Jurisprudência do TJUE

Acórdão de 14 de setembro de 2000, Processo C-384/98

Acórdão de 11 de janeiro de 2001, processo C-76/99

Acórdão de 20 de novembro de 2001, Processo C-212/01

Acórdão de 10 de setembro de 2002, Processo C-141/00

Acórdão de 6 de novembro de 2003, Processo C-45/01.

Acórdão de 20 de novembro de 2003, Processo C-307/01

Acórdão de 1 de dezembro de 2005, o Processos apensos C-394/04 e C-395/04

Acórdão de 8 de junho de 2006, Processo C-106/05

Acórdão de 21 de março de 2013, Processo C-91/12

Acórdão de 2 de julho de 2015, Processo C-334/14