

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 18º

Assunto: Taxas – Serviços veterinários - Taxas de IVA a praticar nos serviços de cremação, vacinação e cirurgias aos animais e dos medicamentos utilizados nestes serviços, se debitados à respetiva taxa de IVA ou incorporados no serviço e debitados à taxa deste.

Processo: **nº 13435**, por despacho de 2018-05-03, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por ... SERVIÇOS VETERINÁRIOS, LDA, cumpre prestar a seguinte informação:

I - Do Pedido

1. A Requerente, sociedade por quotas, encontra-se enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade trimestral, pelo exercício da atividade de CAE 75000 (Atividades veterinárias), a título principal, e 47762 (Comércio a retalho de animais de companhia e respetivos alimentos, em estabelecimentos especializados), a título secundário.

2. Pretende obter esclarecimento sobre quais as taxas de IVA que deve praticar nos serviços de cremação, vacinação e cirurgias aos animais, bem como, se os medicamentos utilizados naqueles serviços devem ser debitados à respetiva taxa de IVA ou se devem ser incorporados no serviço e debitados à taxa deste.

II - Do Enquadramento das Operações em Sede de IVA

3. No objeto social da sociedade Requerente são referidas as seguintes atividades: "serviços veterinários; comércio a retalho de animais de companhia e respetivos alimentos em estabelecimentos especializados".

Se, como refere, também efetua cremação (ou incineração) de animais, deve atualizar o objeto social em conformidade, e, conseqüentemente, os CAE's definidos.

É de salientar que, embora a definição dos CAE seja uma matéria da competência do Instituto Nacional de Estatística (INE), entidade que poderá contactar no caso de dúvidas relativamente ao CAE adequado à sua atividade, constata-se que o CAE 96030 (Atividades funerárias e conexas) compreende "as actividades de enterro e de incineração de cadáveres (humanos ou animais) e actividades conexas".

4. Os serviços de medicina veterinária (vacinação, cirurgias, etc), constituem prestações de serviços, na aceção do artigo 4.º do Código do IVA (CIVA), sujeitas a imposto e dele não isentas.

5. Podem, se enquadráveis na verba 4.2 da lista I Anexa ao CIVA, beneficiar da aplicação da taxa reduzida do imposto, caso contrário são tributados à taxa

normal do IVA.

De acordo com referida verba e para efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, estão sujeitas à taxa reduzida de IVA, as *"Prestações de serviços que contribuem para a produção agrícola e aquícola, designadamente" (ou seja, não exclusivamente, ou a título exemplificativo): "a) As operações de sementeira, plantio, colheita, debulha, enfardação, ceifa, recolha e transporte; b) As operações de embalagem e de acondicionamento, tais como a secagem, limpeza, trituração, desinfeção e ensilagem de produtos agrícolas; c) O armazenamento de produtos agrícolas; d) A guarda, criação e engorda de animais; e) A locação, para fins agrícolas, dos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas; f) A assistência técnica; g) A destruição de plantas e animais nocivos e o tratamento de plantas e de terrenos por pulverização; h) A exploração de instalações de irrigação e de drenagem; i) A poda de árvores, corte de madeira e outras operações silvícolas."*

O conceito de produção agrícola (interpretado em harmonia com o da verba 5.2 da mesma Lista) integra a *"criação de animais conexas com a exploração do solo ou em que este tenha carácter essencial"*.

6. Pelo que, aos serviços de medicina veterinária, que contribuam inequivocamente para a atividade de produção agrícola (no caso, a criação de animais conexas com exploração do solo ou em que este tenha carácter essencial) e aquícola, e independentemente de se saber se esses serviços podem ou não subsumir-se nas operações elencadas na verba 4.2, nomeadamente no conceito de "assistência técnica" a que se refere a alínea f) da verba 4.2 da Lista I anexa ao CIVA, dado que esse elenco é meramente exemplificativo, é aplicável a taxa reduzida de IVA.

Fora deste contexto, isto é, tratando-se de serviços de medicina veterinária que não contribuam para a realização das atividades de produção agrícola (de criação de animais) assinaladas e aquícola, como é o caso dos serviços relativos a animais de estimação ou companhia (o que parece ser o caso), é de aplicar a taxa normal do imposto, por falta de enquadramento em qualquer das verbas constantes das listas anexas ao CIVA.

7. Quanto aos medicamentos utilizados nos serviços de medicina veterinária, há que atender que, face ao disposto na verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, são tributados à taxa reduzida as transmissões de bens de produtos farmacêuticos e similares e respetivas substâncias ativas, nomeadamente [alínea a)], os *"Medicamentos, especialidades farmacêuticas e outros produtos farmacêuticos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos"*, não se estabelecendo qualquer distinção consoante se trate de medicamentos para uso exclusivo em medicina humana, para uso exclusivo em medicina veterinária ou para uso comum a ambos os fins.

Como, aliás, já esclarecido no Ofício - Circulado n.º 30105/2008, de 8 de setembro, da Área de Gestão Tributária - Gabinete do Subdirector - Geral, disponível no Portal das Finanças, que permanece atual exceto no que respeita à taxa de imposto:

"2. De harmonia com o direito comunitário, a possibilidade de aplicação de uma taxa reduzida de IVA, conferida pelo ponto 3) do anexo III da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (Directiva IVA), também abrange os medicamentos de âmbito exclusivamente veterinário.

3. Assim, consideram-se abrangidas pela alínea a) da verba 2.5 da Lista I anexa ao Código do IVA, as transmissões de medicamentos para uso exclusivo em medicina humana, os medicamentos para uso exclusivo em medicina veterinária, bem como os medicamentos para uso comum aos dois fins, não sendo, no entanto, abrangidos outros produtos para uso humano ou animal não inseridos no conceito de "medicamentos, especialidades farmacêuticas e outros produtos farmacêuticos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos".

De referir ainda, neste ponto, que, para efeitos de enquadramento nesta verba, os produtos devem estar classificados como medicamentos ou especialidades farmacêuticas pelo INFARMED, nos termos do Decreto-Lei n.º 184/97, de 26 de Julho (Regime jurídico dos medicamentos de uso veterinário farmacológicos), caso contrário são tributados à taxa normal do imposto.

8. Assim, considerando que, no exercício da atividade em apreço é, geralmente, necessária a aplicação de medicamentos e que, por outro lado, os médicos veterinários podem, mediante a respetiva autorização, exercer a atividade de venda a retalho de medicamentos veterinários, temos a seguinte situação: se na realização das suas prestações de serviços, com aplicação de medicamentos, indicarem separadamente na fatura (discriminarem) as operações efetuadas (prestações de serviços/aplicações de medicamentos e transmissões de bens/medicamentos), a respetiva tributação deve fazer-se à taxa a que corresponde cada uma das operações individualmente (a prestação de serviços à taxa normal, a não ser que seja enquadrável na verba 4.2 da Lista I anexa ao CIVA - Ver ponto 6), caso contrário, não sendo evidenciada tal separação na fatura, deve considerar-se que os medicamentos estão incluídos na prestação de serviços, sendo de aplicar a correspondente taxa do imposto (a taxa normal, ou a reduzida, se enquadrável na verba 4.2 da Lista I anexa ao CIVA - Vide ponto 6).

9. A questão respeitante à cremação (ou incineração) de animais deve ser analisada no contexto da eliminação de resíduos, uma vez que, a alínea ee) do artigo 3.º do Decreto-lei 178/2006, de 5 de setembro (Regime Geral da Gestão de Resíduos), define «resíduos», para efeitos do mesmo diploma, como "quaisquer substâncias ou objetos de que o detentor se desfaz ou tem intenção de se desfazer" e que o Regulamento (CE) n.º 1069/2009, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de outubro (que define regras sanitárias relativas a subprodutos animais e produtos derivados não destinados ao consumo humano e que revoga o Regulamento (CE) n.º 1774/2002), classifica, na subalínea iii) da alínea a) do artigo 8.º, como matérias de categoria 1, os "animais não incluídos nas categorias dos animais de criação e dos animais selvagens, como por exemplo, os animais de companhia, os animais de jardim zoológico e os animais de circo", sendo classificados como matérias de categoria 2, nos termos da subalínea i) da alínea f) do artigo 9.º, os animais mortos e não abatidos, incluindo animais mortos para fins de controlo de doenças.

O referido Regulamento estabelece ainda, nos artigos 12.º a 14.º, os métodos possíveis para a destruição daquelas matérias, prevendo a sua eliminação como resíduos, nomeadamente por incineração numa unidade de incineração aprovada.

No caso dos animais de companhia, compete a cada Câmara Municipal, através da aprovação de um "Plano de Destruição de Cadáveres de Animais de

Companhia", assegurar a eliminação dos cadáveres de animais de companhia gerados na área do seu Município, e proceder em cumprimento com os requisitos previstos na legislação relativa a esta matéria (artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 314/2003, de 17 de dezembro).

Nos restantes casos, há que atender ao disposto no Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março, que assegura a execução e garante o cumprimento das disposições do já referido Regulamento (CE) n.º 1069/2009, para efeitos do qual, a autoridade competente é a Direção-Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV), sendo, ainda, a responsável pela elaboração, manutenção e disponibilização da lista dos operadores e instalações aprovados ou registados.

10. Nestes termos, e de acordo com a alínea a) do artigo 18.º do CIVA conjugada com a verba 2.22 da Lista I anexa ao mesmo Código, são tributadas à taxa reduzida as *"Prestações de serviços (...), bem como a recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos"*, pelo que, sendo os cadáveres de animais de companhia considerados resíduos, a sua eliminação segura, nomeadamente em instalação incineradora aprovada, está contemplada na referida verba.

III - Conclusão

11. Os serviços de medicina veterinária constituem prestações de serviços, na aceção do artigo 4.º do CIVA, sujeitas a imposto e dele não isentas.

12. Estes serviços, quando relativos a animais de companhia, como parece ser o caso, são tributados à taxa normal do imposto, por não se enquadrarem em qualquer verba das Listas anexas ao CIVA.

13. Contudo, caso sejam efetuados aos produtores agrícolas/pecuária ou aquícolas, contribuindo para a realização das atividades de criação de animais (atividades conexas com a exploração do solo ou em que este tenha carácter essencial) e aquícolas, beneficiam da aplicação da taxa reduzida do imposto, por se enquadrarem na verba 4.2 da Lista anexa ao CIVA. Ou seja, a aplicação desta verba restringe-se apenas às situações em que o prestador contribui para a realização da produção agrícola ou aquícola do adquirente dos serviços.

14. Quanto à transmissão de medicamentos utilizados nos serviços de medicina veterinária (produtos classificados como medicamentos ou especialidades farmacêuticas pelo INFARMED), já foi esclarecido, através do Ofício-Circulado n.º 30105/2008, de 8 de setembro, que têm cabimento na verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, sendo, portanto, tributados à taxa reduzida.

Nas prestações de serviços de medicina veterinária, com aplicação de medicamentos, se indicar separadamente na fatura (discriminar) as operações efetuadas, a respetiva tributação deve fazer-se à taxa a que corresponde cada uma das operações individualmente, caso contrário, não sendo evidenciada tal separação na fatura, deve considerar que os medicamentos estão incluídos na prestação de serviços, sendo de aplicar a taxa do imposto que lhe corresponda (normal ou reduzida, cfr. ponto 6).

15. De acordo com a alínea a) do artigo 18.º do CIVA, conjugado com a verba 2.22 da Lista I anexa ao mesmo Código, são tributadas à taxa reduzida as *"Prestações de serviços (...), bem como a recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos"*, pelo que, sendo os

cadáveres de animais de companhia considerados resíduos, a sua eliminação segura, nomeadamente em instalação incineradora aprovada, está contemplada na referida verba.

Deve, contudo, proceder à atualização do objeto social da sociedade por forma a abranger esta última atividade e, conseqüentemente, dos CAE's definidos.