

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do IVA - Lista I

Artigo/Verba: Verba 2.5 - Produtos farmacêuticos e similares e respectivas substâncias activas a seguir indicados: a) Medicamentos, especialidades farmacêuticas e outros produtos farmacêuticos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profilácticos; b) Preservativos; c) Pastas, gases, algodão hidrófilo, tiras e pensos adesivos e outros suportes análogos, mesmo impregnados ou revestidos de quaisquer substâncias, para usos higiénicos, medicinais ou cirúrgicos; d) Plantas, raízes e tubérculos medicinais no estado natural; e) Medidores e tiras de glicemia, de glicosúria e acetonúria, outros dispositivos para medição análogos, agulhas, seringas e canetas para administração de insulina, utilizados na prevenção e tratamento da Diabetes mellitus; (Redação da Lei n.º 42/2016, de 28/12) f) Copos menstruais. (Aditada pela Lei nº 7-A/2016, de 30/03)

Assunto: Emissão de fatura no âmbito da atividade médico-veterinária - Discriminação do valor da consulta e do valor dos medicamentos nela aplicados.

Processo: 30980, com despacho de 2026-09-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: O presente pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo [...] (doravante Requerente), com o número de identificação fiscal [...], prende-se com a emissão de fatura no âmbito da atividade médico-veterinária, designadamente sobre a possibilidade de nela ser discriminado o valor da consulta e o valor dos medicamentos aplicados no âmbito da mesma.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CIRS 1410 - "Veterinários" e, a título secundário, a atividade que tem por base o CAE 85593 - "Outras atividades educativas diversas, n.e.".
 2. Para efeitos de IVA, constitui-se como um sujeito passivo misto tendo, pela prática de operações que conferem o direito à dedução, enquadramento no regime normal do IVA com periodicidade trimestral, desde 2021.02.01.
- Atento o disposto no artigo 23.º do CIVA indicou utilizar para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o método da afetação real de todos os bens e serviços.

II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente refere que, enquanto médica veterinária, exerce as suas funções por conta própria, em regime de ambulatório, nas explorações onde se encontram os animais, sendo habitual a administração de medicamentos no âmbito da consulta.
4. Atendendo a que emite a fatura tendo por base o CIRS 1410, o valor dos medicamentos fica incluído no valor dos serviços.
5. Refere, no entanto, que há consultas em que o valor dos medicamentos é igual ou superior ao valor do serviço associado implicando que, nestas situações, 70% do valor faturado seja considerado lucro, não correspondendo à realidade.
6. Assim, tendo em vista uma tributação que considera mais justa e para que o cliente final possa pagar apenas 6% de IVA na aplicação dos medicamentos, a Requerente pretende passar a discriminar na fatura os valores respeitantes ao serviço e ao

medicamento aplicado.

7. Sobre esta questão, a Requerente refere ter obtido, via telefónica, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, vários esclarecimentos, de entre os quais, que deveria adicionar à atividade já exercida, o CAE 75000 para efeitos da venda dos medicamentos para, quando necessário, emitir duas faturas ao mesmo cliente, ou seja, uma com o código CIRS relativa aos serviços prestados e outra com o CAE relativo à venda dos medicamentos.

8. Alega, contudo, a Requerente que o seu objetivo não é a venda a retalho de medicamentos, mas apenas a aplicação de medicamentos em âmbito de consulta.

9. Vem, assim, solicitar esclarecimento sobre a possibilidade de discriminar nas faturas a prestação dos serviços veterinários e a aplicação dos medicamentos.

10. Em anexo ao pedido de informação vinculativa a Requerente envia cópia da Ficha Doutrinária n.º 13435, de 2018.05.03, no âmbito da qual foi esclarecido, designadamente, se os medicamentos utilizados nos serviços de vacinação e cirurgias aos animais devem ser debitados à respetiva taxa de IVA ou se devem ser incorporados no serviço e debitados à taxa deste.

III - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

Serviços de medicina veterinária

11. A atividade exercida por médicos veterinários, bem como pelas respetivas sociedades de profissionais, clínicas e hospitais veterinários consubstanciam, face ao conceito previsto no n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA (CIVA), prestações de serviços que, não tendo acolhimento em nenhuma das isenções previstas no Código, são sujeitas a imposto e dele não isentas.

12. Tratam-se de prestações de serviços que, por regra, são tributados à taxa normal do imposto podendo, contudo, ser sujeitos a tributação à taxa reduzida quando enquadráveis na verba 4.2 da Lista I anexa ao CIVA.

13. A verba 4 da Lista I anexa ao CIVA determina que estão sujeitas à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA as prestações de serviços normalmente utilizadas no âmbito das atividades de produção agrícola e aquícola, listadas na verba 5. Estas prestações de serviços encontram-se elencadas nas verbas 4.1 e 4.2.

14. De acordo com a verba 4.2 da Lista I anexa ao CIVA, beneficiam de aplicação da taxa reduzida as prestações de serviços que contribuem para a produção agrícola e aquícola, nomeadamente as que, a título exemplificativo, constam nas suas alíneas a) a j), ou seja:

"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;

j) As operações de transformação de azeitona em azeite."

15. O conceito de produção agrícola (interpretado em harmonia com o da verba 5.2 da mesma Lista) integra a "Criação de animais conexa com a exploração do solo ou em que este tenha caráter essencial".

16. Neste sentido, os serviços de medicina veterinária que contribuam inequivocamente

para a atividade de produção agrícola, como seja o caso da atividade de criação de animais conexas com a exploração do solo ou em que este tenha caráter essencial, beneficiam de aplicação da taxa reduzida do imposto, por enquadramento na verba 4.2 da Lista I, anexa ao CIVA.

É de referir, que, este enquadramento ocorre independentemente de esses serviços poderem, ou não, subsumir-se nas operações elencadas na referida verba, nomeadamente no conceito de "assistência técnica" a que se refere a sua alínea f), dado que esse elenco é meramente exemplificativo.

17. Ficam excluídos de enquadramento na referida verba e da aplicação da taxa reduzida, os serviços que incidam sobre animais de estimação ou companhia, bem como os serviços que sejam relativos a animais utilizados em competições desportivas, utilizados por forças de segurança ou utilizados para efeitos meramente recreativos.

Aplicação de medicamentos no âmbito de consultas veterinárias

18. No que respeita aos medicamentos utilizados nos serviços de medicina veterinária, há que atender ao disposto na verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA, segundo a qual são tributados à taxa reduzida do imposto as transmissões de produtos farmacêuticos e similares e respetivas substâncias ativas, nomeadamente, os "Medicamentos, especialidades farmacêuticas e outros produtos farmacêuticos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profiláticos" [cf. alínea a)].

A referida verba não estabelece qualquer distinção relativa ao uso de tais medicamentos, ou seja, se os mesmos são para uso exclusivo em medicina humana, para uso exclusivo em medicina veterinária ou para uso comum a ambos os fins.

19. Sobre esta matéria o Ofício Circulado n.º 30105 de 2008.09.08, do Gabinete do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária do IVA, vem esclarecer o seguinte:

"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".

20. Relativamente ao último ponto do Ofício Circulado importa ter em conta que as disposições que permitem a aplicação da taxa reduzida do IVA são derrogações ao princípio de que é aplicável a taxa normal, resultando da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) que as mesmas devem ser objeto de interpretação estrita.

21. Preconizou o TJUE que "(...) os Estados-Membros (...) podem optar por aplicar uma taxa reduzida de IVA a certos produtos farmacêuticos ou dispositivos médicos específicos, de entre os mencionados nas alíneas 3 e 4, e aplicar a taxa normal a outros desses produtos ou dispositivos. Em todo o caso, Os Estados-Membros estão obrigados a aplicar a taxa normal aos produtos que não figuram no referido anexo".

22. Neste sentido, é orientação da Autoridade Tributária e Aduaneira que os produtos abrangidos pela alínea a) da verba 2.5 da Lista I, devem ser classificados como medicamentos ou especialidades farmacêuticas, pela Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, IP (INFARMED, I.P.).

Não estando classificados como tal, a sua transmissão é sujeita a tributação à taxa normal do IVA, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

IV - CONCLUSÃO

23. Face a todo o exposto e considerando que a Requerente refere que na qualidade de médica veterinária exerce as suas funções em regime de ambulatório nas explorações onde se encontram os animais, afigura-se de informar que:

(i) Caso os serviços de medicina veterinária contribuam inequivocamente para a atividade de produção agrícola, como seja o caso da atividade de criação de animais conexas com a exploração do solo ou em que este tenha caráter essencial, beneficiam de aplicação da taxa reduzida do imposto, por enquadramento na verba 4.2 da Lista I, anexa ao CIVA.

(ii) Caso os serviços de medicina veterinária incidam sobre animais de estimação ou companhia ou sejam relativos a animais utilizados em competições desportivas ou para efeitos meramente recreativos, ficam excluídos de enquadramento na referida verba, sendo sujeitos a tributação à taxa normal do IVA, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

24. Por sua vez, atendendo a que a verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA não distingue o uso de medicamentos, seja para uso exclusivo em medicina humana, para uso exclusivo em medicina veterinária ou para uso comum a ambos os fins, pode a sua transmissão beneficiar da taxa reduzida, desde que se encontrem classificados como medicamentos ou especialidades farmacêuticas, pelo INFARMED, I.P. Não estando classificados como tal, a sua transmissão é sujeita a tributação a taxa normal do IVA, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

25. Dado que, geralmente é necessária a aplicação de medicamentos no âmbito das consultas de medicina veterinária, importa fazer referência à jurisprudência comunitária [1], segundo a qual não obstante para efeitos de IVA cada prestação deva ser normalmente considerada distinta e independente (tal como resulta do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006), em determinadas circunstâncias várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de serem realizadas separadamente e de dar lugar, consoante o caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas uma operação única quando não sejam independentes.

A este respeito, o Tribunal de Justiça da União Europeia declarou que se está na presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um caráter artificial.

Refere, ainda, que é, igualmente, o caso quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a outra ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias, a que se aplica o tratamento fiscal da prestação principal, esclarecendo que uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador.

26. Face à jurisprudência comunitária, afigura-se que, muito embora a utilização de medicamentos se mostre indispensável no âmbito de consultas médico-veterinárias, essa utilização não constitui o objeto económico que a atividade do prestador visa prosseguir.

27. De facto, a utilização de medicamentos no contexto da consulta médico-veterinária não deixa de ser uma componente meramente instrumental no serviço prestado, fazendo parte de uma única prestação económica.

28. No caso concreto, a Requerente alega que o seu objetivo não é a venda a retalho de medicamentos [2], mas apenas a aplicação de medicamentos no âmbito dos serviços que presta de medicina veterinária.

Neste contexto e tendo em conta o anteriormente referido, deve considerar-se que os medicamentos estão incluídos na prestação de serviços, sendo de aplicar à totalidade da operação a correspondente taxa do imposto, ou seja:

i) a taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA ou,

ii) a taxa reduzida do imposto, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, caso a prestação de serviços seja enquadrável na verba 4.2 da Lista I anexa ao CIVA.

Tal entendimento não obsta a que na fatura que titula a prestação de serviços, a Requerente discrimine os medicamentos que aplicou no âmbito da consulta.

29. Contudo, se no âmbito das prestações de serviços médico-veterinárias for efetuado o fornecimento adicional de medicamentos tendo em vista dar a continuidade a um tratamento prescrito no âmbito da consulta, nada obsta a que na fatura sejam discriminadas as operações efetuadas - prestação de serviços/consulta e fornecimento adicional de medicamentos - podendo, nesse caso, aplicar-se a taxa que corresponde a cada uma das operações.

Não sendo evidenciada tal separação na fatura, deve considerar-se que todos os medicamentos estão incluídos na prestação de serviços, sendo de aplicar a correspondente taxa do imposto, ou seja, a taxa normal, ou a taxa reduzida se a prestação de serviços for enquadrável na verba 4.2 da Lista I anexa ao CIVA.

[1] A este propósito veja-se o acórdão de 27 de setembro de 2012, proferido no processo C-392/11 (caso Field Fisher Waterhouse LLP) e o acórdão de 17 de janeiro de 2013, proferido no processo C-224/11 (caso BGZ Leasing sp. Z o.o) e, ainda, os acórdãos de 27 de outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C 41/04, Colet. e de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN, C 111/05, Colet..

[2] O Decreto-Lei n.º 148/2008, de 29 de julho estabelece o regime jurídico a que obedece, nomeadamente, a autorização de introdução no mercado e a utilização de medicamentos veterinários. Transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2004/28/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 31 de março, parcialmente a Directiva n.º 2001/82/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 6 de novembro, e a Directiva n.º 2006/130/CE, da Comissão, de 11 de dezembro.

De acordo com o artigo 64.º do Decreto-Lei a venda a retalho de medicamentos veterinários é efetuada pelas farmácias e outras entidades legalmente autorizadas. A aquisição direta de medicamentos veterinários aos fabricantes, importadores e distribuidores por grosso pode ser efectuada, designadamente, por médicos veterinários e centros de atendimento médico-veterinários, quando não sejam titulares de uma autorização de venda a retalho, desde que os medicamentos veterinários se destinem a ser administrados aos animais aos quais prestam assistência ou cedidos aos respectivos detentores (cf. artigo 68.º).

Tal pressupõe que quando um médico veterinário pretenda efetuar a venda a retalho de medicamentos (fora do âmbito exclusivo das consultas clínicas) deverá fazê-lo através de um estabelecimento devidamente autorizado, cumprindo os requisitos exigidos a qualquer estabelecimento comercial de venda de medicamentos.