

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.2º - Incidência subjectiva.
- Assunto: Enquadramento, em sede de IVA, de serviços prestados por canil municipal
- Processo: 27901, com despacho de 2025-04-24, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

### I - PEDIDO

1. O Requerente começa a respetiva exposição por referir que é um Município, o qual, no âmbito das suas competências, dispõe de um Centro de Recolha Oficial de Animais - Unidade Comportamentalismo Animal (CROA), comumente designado por canil municipal.
2. O CROA enquadra-se no domínio da saúde pública, sendo parte integrante do Plano Municipal Controlo e Bem-Estar das Populações Animais de Cães e Gatos.
3. O Código Regulamentar do Município [] contempla a Tabela de Taxas Municipais, encontrando-se descritos nos artigos 54.º a 56.º, do Capítulo III, Ambiente, Seção I - Animais, os serviços prestados e as respetivas taxas a aplicar (Doc. 1 junto em anexo ao presente pedido de informação vinculativa).
4. O Requerente entende que a atividade por si desenvolvida, no canil municipal, se encontra abrangida pelo conceito de não sujeição previsto no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA), pelo que vem solicitar confirmação deste entendimento.

### II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

#### a. Caracterização do Requerente

5. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que o sujeito passivo se encontra enquadrado no regime normal, com periodicidade mensal, desde 1986-01-01, pela atividade principal de "administração local", CAE 084113, e pelas atividades secundárias de "atividades de serviços de fornecimento de refeições por contrato e outras atividades de serviços de alimentação", CAE 056220, "ensino pré-escolar", CAE 085100, "exploração de salas e locais de espetáculos", CAE 090310 e "atividades de museus e coleções", CAE 091210, indicando realizar simuladamente operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito, u como métodos de dedução a afetação real de parte dos bens, e o prorata de 3,00%.

#### b. Quadro legal aplicável

Âmbito da não sujeição prevista no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA

6. De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA), "estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal".

7. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo diploma, são sujeitos passivos do imposto "as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente, e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável (...)".

8. Todavia, de acordo com o disposto no n.º 2 do citado preceito "o Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência". (1)

9. Decorre desta norma que devem estar preenchidas cumulativamente duas condições para que a regra da não sujeição seja aplicada, ou seja, as atividades devem ser exercidas por um organismo público, agindo na qualidade de autoridade pública e a não sujeição não pode originar distorções de concorrência.

10. Segundo jurisprudência firmada do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), as atividades exercidas na qualidade de autoridades públicas, na aceção do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva [correspondente ao primeiro parágrafo do n.º 1 do art.º 13.º da Diretiva IVA], são as desenvolvidas pelos organismos públicos no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados. (2) (3)

11. Isto é, nos casos em que a não sujeição dos referidos organismos ao IVA, no que se refere a essas atividades, não tem potenciais efeitos anticoncorrenciais, visto que estas últimas são geralmente exercidas pelo sector público a título exclusivo ou quase exclusivo.

12. No entanto, é acutelado no n.º 3 do citado artigo 2.º do CIVA, que as referidas entidades são, em qualquer caso, sujeitos passivos do imposto sempre que exerçam alguma das atividades aí elencadas, e pelas operações tributáveis dela decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa. (4) (5)

13. Refira-se, ainda, que o Tribunal de Justiça começa por evidenciar que a regra da não sujeição constante do primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da Sexta Diretiva [correspondente ao primeiro parágrafo do n.º 1 do art.º 13.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro)], ao constituir uma derrogação ao princípio de que todas as atividades económicas estão sujeitas a IVA, deve ser objeto de uma interpretação estrita, pelo que visa as atividades exercidas pelos organismos públicos, mesmo que sejam de natureza económica, que estão estreitamente relacionadas com a utilização de prerrogativas de poder público.

14. Condições em que, a não sujeição dos referidos organismos ao IVA, no que se refere a essas atividades, não tem potenciais efeitos anticoncorrenciais, visto que estas últimas são geralmente exercidas pelo sector público a título exclusivo ou quase exclusivo.

15. No entanto, é acutelado no n.º 3 do citado artigo 2.º do CIVA, que as referidas entidades são, em qualquer caso, sujeitos passivos do imposto sempre que exerçam alguma das atividades aí elencadas, e pelas operações tributáveis dela decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa.

16. Naturalmente, a norma de não sujeição não se aplica se a atividade desenvolvida pelos organismos de direito público se enquadrar nas mesmas condições que os operadores económicos privados. De notar que a não sujeição conduziria, nestes casos, a um desvio ao sistema de IVA que se baseia, antes de mais, no princípio da neutralidade fiscal.

17. No n.º 4 do mesmo preceito, é atribuída competência ao Ministro das Finanças, para definir, casuisticamente, as atividades suscetíveis de originar distorções da concorrência, bem como aquelas que são exercidas de forma não significativa. Deste modo, a lista de atividades enumeradas no n.º 3 não é exaustiva, podendo surgir outros casos em que o Estado, atuando como agente económico, deve ser considerado sujeito

passivo.

18. Temos, assim, em conformidade com o explanado anteriormente, que uma atividade realizada por uma entidade pública encontra-se excluída do âmbito de incidência do IVA, se aquela se encontrar a agir ao abrigo de poderes de autoridade, no âmbito de um quadro de direito público, e desde que tal atividade não se encontre prevista no n.º 3 do citado artigo 2.º do CIVA, salvo se for exercida de forma não significativa.

#### C. Competência do Município em matéria de saúde pública

Atividade desenvolvida no Centro de Recolha Oficial de Animais - Unidade Comportamentalismo Animal (CROA)

19. De acordo com o n.º 1 do artigo 23.º do Regime Jurídico das Autarquias locais, vertido na Lei n.º 75/2013 de, 13 de setembro (na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 10/2024, de 8 de janeiro), "[c]onstituem atribuições do município a promoção e salvaguarda dos interesses próprios das respetivas populações, em articulação com as freguesias".

20. Acrescentando, o n.º 2 da aludida disposição, que "os municípios dispõem de atribuições, designadamente, no domínio da saúde" [alínea g)].

21. Por seu turno, e no que ao presente caso concerne, compete à Câmara Municipal, nos termos do n.º 1 do artigo 33.º do supra aludida diploma, "proceder à captura, alojamento e abate de canídeos e gatídeos" [alínea ii)] e "deliberar sobre a deambulação e extinção de animais considerados nocivos" [alínea jj)].

22. No presente caso em análise, o Requerente, na sua qualidade de Município, dispõe de um Centro de Recolha Oficial de Animais - Unidade Comportamentalismo Animal (CROA), o qual "enquadra-se no domínio da saúde pública, sendo parte integrante do Plano Municipal de Controlo e Bem-Estar das Populações Animais de cães e gatos".

23. Efetivamente, resulta do sítio da internet do Município [] que este "definiu como prioridade melhorar a sua resposta do Município aos desafios da saúde pública (...)", sendo uma das medidas estruturantes do mesmo a "construção de novo Centro de Recolha Animal". (6)

24. Com a implementação desta medida, o Requerente pretende "assegurar o controlo sanitário das populações de cães e gatos e promover a adoção responsável", cumprindo as obrigações legais bem como a generalidade das recomendações da Ordem dos Médicos Veterinários, Direcção-Geral de Alimentação e associações zófilas.

25. No que concerne aos serviços de gestão do canil municipal, estes integram uma vertente de higiene pública, e ambiental, cujas ações têm um grande impacto na saúde pública, nomeadamente, as de recolha e receção de cadáveres, as medidas de profilaxia da raiva e outras zoonoses e o controlo da população de animais, conforme resulta do artigo C-3/1.º do Código Regulamentar do Município [] (CRM[...]), publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 167, de 30 de agosto (na redação dada pelo Regulamento n.º 1396/2024, de 3 de dezembro). (7)

26. De acordo com as definições constante dos capítulos C-3, do Anexo A\_1 (Glossário) ao CRM[], considera-se "b) Canil Municipal []: local onde um animal de companhia é alojado por um período determinado pela autoridade competente, não sendo utilizado como local de reprodução, criação, venda ou hospitalização, tendo como principal função a execução de ações de profilaxia da raiva bem como o controlo da população canina e felina do Município".

27. Por sua vez, o «Serviço da Profilaxia da Raiva» é um "serviço que integra o Canil Municipal e visa com a sua atividade garantir o controlo de animais de companhia, realizar as ações inerentes à profilaxia da raiva e outras doenças transmissíveis por animais (zoonoses), proceder à sua recolha, alojamento, e sequestro, promover a redução do abandono e fomentar a adoção responsável", nos termos da alínea a).

28. Decorre do n.º 1 do artigo C-3/2.º que "[s]ão recolhidos pelo Serviço de Profilaxia da

Raiva e alojados no Canil Municipal, pelo período legalmente estabelecido:

- a) Cães e gatos vadios ou errantes;
- b) Animais com raiva e suspeitos de raiva, para efeitos de sequestro;
- c) Animais recolhidos no âmbito de ações de despejo;
- d) Animais alvo de ações de recolha compulsiva, nomeadamente por razões de:
  - i) Alojamento em cada fogo de um número de animais superior ao estabelecido nas normas legais em vigor;
  - ii) Bem-estar animal, saúde pública, segurança e tranquilidade das pessoas, de outros animais ou bens"

Sendo os animais alojados "obrigatoriamente submetidos a exame clínico pelo Médico Veterinário Municipal, que elabora relatório e decide do seu ulterior destino", nos termos do n.º 2 do citado preceito.

29. Por seu turno, resulta do n.º 1 do artigo C-3/3.º que, em regra, o sequestro de animais é efetuado nas instalações do Canil Municipal e sob vigilância do Médico Veterinário Municipal.

30. Acrescenta o n.º 2, que o dono ou detentor do animal em sequestro é responsável por todas as despesas relacionadas com o transporte e manutenção do mesmo, durante o período de sequestro.

31. No que respeita à receção e recolha de animais no canil municipal, este é assegurado pelo "Serviço de Profilaxia da Raiva» que recebe "canídeos e felinos, provenientes do Município, cujos donos ou detentores pretendam pôr termo à sua posse ou detenção", conforme resulta dos n.ºs 1 e 2 do artigo C-3/4.º do CRM[], aplicando-se as mesmas regras aos "casos de recolha de animais em residências, sempre que solicitada", nos termos do n.º 3 do mesmo preceito.

32. O destino dos animais alojados no canil municipal, pode ser a restituição aos donos e detentores (cfr. artigo C-3/5.º), a adoção (cfr. artigo C-3/6.º) ou a eutanásia (cfr. artigo C-3/7.º).

33. O «Serviço de Profilaxia da Raiva» assegura, ainda, a recolha e receção de cadáveres em residências e em centros de atendimento veterinário, nos termos do artigo C-3/8.º, sempre que solicitado, que se localizem na área do Município.

34. Por sua vez, nos artigos 54.º, 55.º e 56.º do referido CRM[], encontram-se previstas as taxas aplicáveis à entrega e recolha de animais vivos ou de cadáveres de animais, bem como à estadia e alimentação do canil municipal, nomeadamente no caso de sequestro sanitário.

35. Note-se que, no caso de recolha, junto de particulares, de canídeos que não possuam registo, nem licença atualizada, os valores devidos pela recolha são acrescidos de 10 , a título de desincentivo, o que não se verifica em caso de entrega por particulares.

36. Por sua vez, quando o proprietário declarar não pretender a restituição do animal, quando este se encontra em situação de sequestro, é apenas exigido o pagamento correspondente a 5 dias de estadia e alimentação, em conformidade com o estatuído no n.º 2 do artigo 56.º.

37. Conforme se pode ler no «Anexo G\_2 Fundamentação Económico-financeira do Valor das Taxas Municipais» do CRM[] "[a]s taxas constantes dos artigos 54.º a 56.º prendem-se com a gestão do canil municipal e contêm em si uma vertente de higiene pública que é assegurada pelo município cuja atuação abarca ações que têm um grande impacto na saúde pública, nomeadamente, a recolha e a receção de cadáveres. A maior parte das taxas corresponde ao valor do custo da contrapartida, sendo, no entanto, notório o incentivo na entrega de animais por particulares e por clínicas, centros de atendimento veterinário, empresas do setor, e ainda a entrega de cadáveres de animais por particulares. Reconhece-se, (...) os riscos para a sociedade civil de uma população animal não controlada.

Existem, no entanto, duas exceções àquele sentido: a primeira, em que a taxa comporta um coeficiente de desincentivo, reside na recolha de cadáveres de animais em casa de particulares em clínicas, centros de atendimento veterinário, empresas do setor; a

segunda, que suporta um coeficiente de benefício, prende-se com o tratamento de cadáveres de animais de companhia, entregues por particulares, nos casos em que esta entrega tenha ocorrido sem que tenha sido apresentado o comprovativo de registo e licença atualizada, e ainda com a estadia e alimentação no canil municipal de animais que não gatos e animais de capoeira".

b. Análise da questão concretamente colocada pelo Requerente

38. Recorde-se, conforme já referido, que o CROA é uma unidade pertencente ao Município [], cuja construção se destinou a melhorar as respostas no domínio da saúde pública, de forma "assegurar o controlo sanitário das populações de cães e gatos e promover a adoção responsável" e do qual faz parte o «Serviço da Profilaxia da Raiva», que tem por objetivo principal a profilaxia da raiva e outras zoonoses, encontrando-se a atuação do referido Centro prevista e regulada no CRM[].

39. Face aos considerandos supra expostos, afigura-se que o Município [], atua através do CROA, com o escopo de assegurar a manutenção da saúde pública, através do controlo sanitário de populações de animais de companhia e não só, realizando, nomeadamente, ações de sequestro profilático ou outras inerentes à saúde pública, em colaboração com a Ordem dos Médicos Veterinários, Direção-Geral de Alimentação e associações zoófilas.

40. Em sede de IVA, importa referir que, no caso em apreço, está em causa a atuação de um Município, enquanto entidade pública, na prossecução do interesse público consubstanciado na saúde pública, ao abrigo de um quadro de direito público, a agir munido de prerrogativas de autoridade.

41. Com efeito, consideram-se atividades exercidas "na qualidade de autoridades públicas" aquelas que os organismos públicos realizem no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, ou seja, as que implicam a utilização de prerrogativas de autoridade pública, excluindo-se, assim, as que são exercidas nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados.

42. Por conseguinte, as atividades desenvolvidas pelo Município [], através do CROA, são realizadas exclusivamente com recurso a prerrogativas de autoridade pública, e legitimadas pela prossecução do interesse público, não se encontrando em concorrência com operadores privados.

43. Afigura-se, por conseguinte, que no caso em apreço, está em causa a atuação de um Município, enquanto entidade pública, na defesa da saúde pública, no âmbito de um quadro de direito público, a agir munido de prerrogativas de autoridade, pelo que os serviços previstos nos artigos 54.º a 56.º do CRM[], beneficiam do regime de não sujeição a IVA, constante do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA.

### III - CONCLUSÃO

44. Face ao quadro normativo supra exposto, e atendendo à questão concretamente formulada pelo Requerente, cabe concluir o seguinte:

(i) O Requerente é um Município, que dispõe de um «Centro de Recolha Oficial de Animais (CROA)», o qual se enquadra no âmbito da saúde pública, sendo uma componente do «Plano Municipal de Controlo e bem-Estar das Populações Animais de Cães e Gatos», e que cuja atuação se encontra conformada pelo Código Regulamentar do Município [] (CRM[]).

(ii) Do aludido Centro faz parte o «Serviço da Profilaxia da Raiva» o qual visa prevenir e evitar a propagação da raiva e de outras doenças transmissíveis por animais (zoonoses), nomeadamente através de ações de sequestro profilático.

(iii) Resulta do n.º 2 do artigo 23.º do Regime Jurídico das Autarquias locais, vertido na Lei n.º 75/2013 de, 13 de setembro (na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 10/2024, de 8 de janeiro) que "os municípios dispõem de atribuições, designadamente, no domínio da saúde" [alínea g)].

(iv) Recordando o já explanado na presente informação, no capítulo referente ao âmbito da não sujeição prevista no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, consideram-se atividades exercidas "na qualidade de autoridades públicas" aquelas que um organismo público, no caso um Município, realize no âmbito do regime jurídico que lhe é próprio, ou seja, as que implicam a utilização de prerrogativas de autoridade pública excluindo-se, assim, as que são exercidas nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados.

(v) Pelo exposto, uma vez que no caso em apreciação, está em causa a atuação do Requerente, enquanto entidade pública a quem compete salvaguardar o interesse da promoção da saúde pública, no âmbito de um quadro de direito público, a agir ao abrigo de prerrogativas de autoridade, afigura-se que as prestações de serviços, cujas taxas se encontram previstas nos artigos 54.º a 56.º do CRM[], beneficiam de enquadramento no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, não se encontrando sujeitas a IVA.

(1) Cfr. Acórdãos de 17 de outubro de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e o., 231/87 e 129/88, Colect. P.3233, n.º 15, de 15 de maio de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e o, C-4/89, Colect. P.I-1869, n.º 10, e Câmara Municipal do Porto, C-446/98, Colect., p. I-11435, n.º 16.

(2) Cfr., nomeadamente, acórdãos de 25 de julho de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Colect., p. I-4247, n.º 18, e de 14 de dezembro de 2000, Câmara Municipal do Porto, C-446/98, Colect., p. I-11435, n.º 15. No caso Comissão/Países Baixos, (Acórdão de 26 de março de 1987, Proc. 235/85, Rec.p.1471), no seu ponto 21, o TJUE refere que, "A análise desta norma à luz dos objeti-vos da diretiva põe em evidência que duas condições devem estar cumulativamente preenchidas para que a isenção ocorra: o exercício de atividades por um organismo público e o exercício de atividades na qualidade de autoridade pública. O que significa, por um lado, que os organismos de direito público não estão automaticamente isentos relativamente a todas as atividades que desenvolvam, mas apenas relativamente àquelas que se enquadram na sua missão específica de autoridade pública".

(3) Idêntica interpretação é feita pela Autoridade Tributária. Veja-se, nomeadamente, as conclusões da informação vinculativa exarada no Processo A100 2005118, com despacho concordante do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em 7.12.2005, na qual, sobre uma subconcessão de jogo, se salienta o seguinte: "11. Realça-se que a norma legal delimita, claramente, o universo de entidades destinatárias do seu conteúdo: o Estado e demais pessoas coletivas de direito público. 17. No entanto, importa relembrar que o afastamento do campo do imposto, das operações abrangidas pelo n.º 2 do art.º 2.º do CIVA, só se verifica, de acordo com a redação em vigor desta norma legal, na medida em que tais operações sejam realizadas pelo Estado e demais pes-soas coletivas de direito público, estatuto que, normalmente, as entidades concessionárias não detêm." Refira-se, ainda, o acór-dão Ayuntamiento de Sevilla/Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda, processo 202/90, no qual o Tribunal considerou que a exclusão do conceito de sujeito passivo só é aplicável a operações realizadas diretamente pelo Estado ou outra pessoa coletiva de direito público no uso de poderes de autoridade e que, pelo contrário, não é aplicável quando a atividade seja confiada a um terceiro independente.

(4) Acórdãos de 17 de outubro de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e o., 231/87 e 129/88, Colect. P.3233, n.º 15, de 15 de maio de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e o, C-4/89, Colect. P.I-1869, n.º 10, e Câmara Municipal do Porto, C-446/98, Colect., p. I-11435, n.º 16.

(5) Conforme, nomeadamente, acórdão Câmara Municipal do Porto, já ref., n.º 17, e acórdãos de 12 de setembro de 2000, Comissão/França, C-276/97, Colect. p.I-6251, n.º

40; Comissão/Irlanda, C-358/97, Colect., p.I-6301, n.º 38; Comissão/Reino Unido, C-359/97, Colect., p. I-6355, n.º 50; Comissão/Países Baixos, C-408/97, Colect., p. I - 6417, n.º 35; e Comissão/Grécia, C-260/98, Colect., p. I-6537, n.º 35.

No acórdão Câmara Municipal do Porto, processo C-446/98, cujo pedido de decisão prejudicial teve por objetivo saber se e em que medida, as taxas de estacionamento cobradas por um município estão sujeitas a IVA, o TJUE entendeu que uma atividade, quando exercida por um organismo de direito público, é exercida por este na qualidade de autoridade pública, na aceção do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, (...) se essa atividade for exercida no quadro de um regime jurídico próprio dos organismos de direito público. É o que acontece quando o exercício dessa atividade implica a utilização de prerrogativas de autoridade pública.

(6) Cfr. []. Conforme se por ler no sitio da Internet do Município [] este "definiu como prioridade melhorar a sua resposta do Município aos desafios da saúde pública e do bem-estar animal. Nesse sentido, tem em curso o Plano Municipal de Controlo e Bem-Estar das Populações Animais de Cães e Gatos. Este plano, concluído em 2015, corporiza uma estratégia de médio e longo prazo para assegurar o controlo sanitário das populações de cães e gatos e promover a adoção responsável, cumprindo as obrigações legais bem como a generalidade das recomendações de associações zoófilas, Ordem dos Médicos Veterinários e Direção-Geral de Alimentação e Veterinária. O Plano Municipal de Controlo e Bem-Estar das Populações Animais de Cães e Gatos foi objeto de discussão e escrutinado com os principais atores neste contexto - Ordem dos Médicos Veterinários, Direção-Geral de Alimentação e associações zoófilas - e identificava as seguintes medidas estruturantes: (...) construção de novo Centro de Recolha Animal".

(7) Consultar Código Regulamentar do Município [] (versão atual em 05.12.2024), no link: []