



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**O regime de IRC das pessoas coletivas
de utilidade pública e solidariedade social**
O caso das IPSS

Gonçalo Teixeira Gaia

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2022



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O regime de IRC das pessoas coletivas de utilidade pública e solidariedade social

O caso das IPSS

Gonçalo Teixeira Gaia

Orientador: Professor Doutor Rui Duarte Morais

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2022

Aos meus pais, pelo apoio incondicional ao longo da
minha formação, académica e pessoal.

À minha família, à Joana e aos meus amigos.

Ao Prof. Doutor Rui Duarte Morais, por toda a orientação
prestada, pela disponibilidade constante e
pela boa disposição em todas as reuniões.

Resumo

A presente dissertação pretende realizar uma análise do regime de tributação, em sede de IRC, das Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS), contextualizando as vicissitudes inerentes às entidades em causa e o tratamento fiscal dos rendimentos obtidos pelas mesmas.

Em primeiro lugar, será realizada uma contextualização das IPSS dentro daquilo que é designado como o Terceiro Setor, analisando a origem do conceito de Terceiro Setor e a sua evolução, as suas características e importância no contexto social, seguida de um enquadramento das IPSS enquanto figura social e jurídica, no ordenamento jurídico português.

De seguida, proceder-se-á à análise do regime de IRC das pessoas coletivas com estatuto de utilidade pública e de solidariedade social, no qual se inserem as IPSS, atendendo ao tipo de tratamento dado pelo legislador fiscal a estas entidades, assim como as consequências do respetivo tratamento.

Dentro do universo do regime tributário das IPSS e das entidades legalmente equiparadas, será analisada a questão da equiparação, para efeitos tributários, das instituições canonicamente eretas que prosseguem atividades de fim solidário às IPSS.

Por último, será exposto o regime espanhol relativamente à tributação, em sede do imposto para as pessoas coletivas, quanto às entidades sem fins lucrativos, as organizações religiosas, e as instituições canonicamente eretas que prossigam atividades de assistência social, de modo a comparar os dois regimes e perceber que ilações podem ser retiradas para o regime português.

Palavras-chave: tributação, IRC, IPSS, Terceiro Setor, instituições canonicamente eretas, solidariedade

Abstract

The current Master thesis aims to analyse the Corporate Tax regime of IPSS's, which are non-profit organizations dedicated to providing social assistance, considering the innate traits of such organizations and the taxation of their income.

The analysis will begin with a framework of the IPSS's within the Third Sector, with a focus on the origin of the concept of Third Sector, its evolution, traits and role in the context of social welfare, followed by a characterization of IPSS as social and legal concept, in the Portuguese legal system.

Afterwards, we proceed with a breakdown of the Corporate Tax regime for IPSS's, analysing how IPSS's are taxed and the impacts of such tax regime.

Moreover, we will focus on the Corporate tax regime of entities that are legally equivalent to IPSS's in the Portuguese legal system, specifically the canonically erect institutions that pursue the same goals and activities as IPSS's.

Lastly, we will compare the Spanish tax regime regarding non-profit organizations, religious institutions and canonically erect institutions who pursue social welfare goals, in order to understand what measures the Portuguese regime can adopt.

Keywords: taxation, Corporate Tax, IPSS, Third Sector, canonically erect institutions, social welfare

Índice

Capítulo I – Introdução	10
Capítulo II – O Terceiro Setor e as IPSS	12
2.1 O surgimento do conceito de Terceiro Setor	12
2.2 O conceito de IPSS	14
Capítulo III – O regime de IRC das IPSS	18
3.1 A isenção de tributação em sede de IRC	18
3.2 Os casos de tributação efetiva das IPSS	21
3.2.1 A tributação por não abrangência da isenção de IRC	21
3.2.2 A tributação por incumprimento dos requisitos do art.º 10/3, CIRC.....	25
Capítulo IV – A questão da equiparação entre IPSS não religiosas e organizações religiosas que prossigam fins solidários	27
4.1 O contexto da tributação das entidades religiosas em Portugal.....	27
4.2 O problema da equiparação entre IPSS não religiosas e organizações religiosas que prosseguem fins solidários, para efeitos de tributação	28
Capítulo V – Uma comparação com o regime espanhol	34
5.1 A tributação das entidades sem fins lucrativos.....	34
5.2 Tributação das organizações religiosas em Espanha	37
5.3 A tributação das instituições canonicamente eretas que prossigam atividades de assistência social.....	40
Capítulo VI – Conclusões	41
Capítulo VII - Bibliografia	46

Lista de abreviaturas

AT	Autoridade Tributária
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CRP	Constituição da República Portuguesa
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IPSS	Instituição Particular de Solidariedade Social
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Capítulo I – Introdução

A evolução tecnológica da sociedade tem permitido estender cada vez mais a esperança média de vida a nível mundial, com esse padrão a ser mais notório nos países desenvolvidos.

Este rumo de acontecimentos tem gerado um aumento gradual da população mundial, o que, num planeta com recursos finitos, tem significado a marginalização de pessoas em condições socioeconómicas fragilizadas. Devido à sobrecarga de tarefas na esfera estadual dos Estados Sociais atuais, as administrações governamentais não têm sido capazes de, por si só, dar resposta aos problemas de todas as pessoas em situações precárias nas suas respetivas jurisdições.

Nesse sentido, a sociedade civil surge como um parceiro de cooperação do Estado, enquanto coletivo capaz de se organizar e estruturar de modo a dar resposta aos problemas concretos das suas comunidades e dos seus membros mais frágeis.

No ordenamento jurídico português, uma das formas mais preponderantes no exercício dessa solidariedade coletiva por parte da sociedade civil é a da Instituição Particular de Segurança Social, ou IPSS. Através destas entidades, as comunidades exercem diferentes formas de ação social e solidária, apoiando pessoas em situações precárias de todas as idades e géneros, consoante o tipo de atividade específica da instituição. Para além das IPSS, temos também outros tipos de instituição, algumas de cariz religioso, que prosseguem objetivos.

Contudo, devido ao facto de estas instituições não possuírem finalidades lucrativas, uma vez que o seu escopo é a prestação de um auxílio específico a pessoas em situações socioeconómicas vulneráveis, a obtenção de rendimentos que permitam o exercício dessa atividade revela-se uma tarefa árdua. Como tal, com o auxílio do Estado, cujo interesse no sucesso deste tipo de instituições é considerável, as IPSS beneficiam de um regime fiscal mais favorável que outras pessoas coletivas, o que, aliado aos subsídios públicos que recebem para auxiliar a prossecução dos seus fins, são uma ajuda importante.

Assim, será necessário analisar como se procede à tributação dos rendimentos das IPSS e outras instituições do mesmo cariz, de modo a poder avaliar a sustentabilidade do atual regime para o exercício das atividades solidárias, e perceber se existirão outras

soluções para garantir que as IPSS e entidades afins podem continuar a desenvolver o seu trabalho, para benefício das suas comunidades e da sociedade como um todo.

Capítulo II – O Terceiro Setor e as IPSS

2.1 O surgimento do conceito de Terceiro Setor

O fenómeno de crise do Estado-Providência na Europa, durante a década de 70 do século XX, abriu portas à discussão do fenómeno do Terceiro Setor, como alternativa à solução tradicional de estatização/privatização dos mecanismos de garantia dos direitos sociais. O aparecimento e crescimento do Terceiro Setor era visto como um catalisador social, permitindo que a sociedade pudesse recuperar valores de participação e responsabilidade coletiva, sem a dependência e influência do aparelho estatal¹.

As virtudes do Terceiro Setor assentam, de acordo com os teóricos europeus contemporâneos da aparição e crescimento do setor, em 3 argumentos. Em primeiro lugar, na redução da procura sobre o Estado, uma vez que o crescimento do Terceiro Setor iria implicar uma desoneração do Estado enquanto principal garante de satisfação das necessidades da população, responsabilidade que se agudizava em períodos de crise, aos quais o Estado-providência não tinha capacidade para dar resposta. Em segundo lugar, no regresso da solidariedade à sociedade, devido ao aparecimento de um setor que conseguiria trazer novas formas de participação coletiva da sociedade civil, sem o constrangimento dos mecanismos burocráticos estatais e com um maior grau de proximidade dos problemas de cada território. Por último, no efeito da visibilidade social da solidariedade, no sentido em que a consolidação do Estado-Providência teria assentado num progressivo afastamento do aparelho estatal em relação ao seu suporte social e às necessidades dos mais vulneráveis, conduzindo a uma maior abstração desta relação, enquanto o Terceiro Setor providenciaria o espaço para que cidadãos pudessem formar entre si relações de solidariedade, deixando esta de se reduzir a um conjunto de regras e procedimentos, mas sim um valor materializado pelo voluntarismo coletivo, que estivesse cada vez mais presente na ética social e responsabilidade coletiva².

¹ LOPES, Alexandra, PARENTE, Cristina, MARCOS, Vanessa (2014) – “Entre o Estado e o Terceiro Setor: modos de regulação. O Terceiro Setor português em foco”, in *Empreendedorismo Social em Portugal*, Universidade do Porto, Faculdade de Letras, pp. 78-79

² LOPES, Alexandra, PARENTE, Cristina, MARCOS, Vanessa (2014) – “Entre o Estado e o Terceiro Setor: modos de regulação. O Terceiro Setor português em foco”, in *Empreendedorismo Social em Portugal*, Universidade do Porto, Faculdade de Letras, pp. 80-82

A expressão “Terceiro Setor”, de origem inglesa, diz respeito ao setor das entidades sem fins lucrativos. Em 1990, a Universidade Johns Hopkins elaborou um programa com a finalidade de identificar e delimitar o setor não lucrativo, estabelecendo um conjunto de características que uma entidade deveria possuir para se considerar pertencente ao Terceiro Setor. Tipicamente, uma pessoa coletiva que integre o Terceiro Setor estará organizada juridicamente (constituída como pessoa coletiva), com o devido registo e definição estatutária do seu escopo, terá natureza privada (apesar de não se excluir a participação de entes públicos nos órgãos de gestão, desde que seja minoritária, assim como no seu financiamento), independência dos poderes públicos e privados, terá autonomia para definir as suas próprias regras de funcionamento e estrutura organizacional, não poderá distribuir resultados positivos resultantes do exercício da sua atividade aos seus administradores, membros ou associados (apesar de os poder auferir) e deverá ter liberdade associativa para poder desenvolver a sua atividade com o grupo social respetivo³.

Deste modo, quando falamos das entidades pertencentes ao Terceiro Setor, estamos a falar de pessoas coletivas privadas, longe do controlo estadual direto, que desenvolvem uma atividade do interesse coletivo, exercendo-a sem o objetivo de obter lucro sobre o seu exercício. Tal não significa, contudo, que o exercício desta atividade seja realizado de forma gratuita para quem dela beneficia, embora seja essa a norma, mas sim que, na eventualidade de a pessoa coletiva obter resultados positivos, estes não poderão ser distribuídos aos seus membros, devendo ser reinvestidos. Isto resulta numa distinção entre organizações de benefício mútuo e de benefício público (o que deixa as cooperativas e mutualidades fora deste setor). Esta é a conceção anglo-americana do Terceiro Setor.

Por sua vez, o sistema francês possui uma visão distinta, sendo que a expressão mais utilizada é a de “economia social”, que abrange pessoas coletivas envolvidas em atividades económicas e que distribuem resultados entre os seus membros. A noção de “economia social” francesa assenta nas seguintes características: participação voluntária e pessoal dos membros ou associados; existência de solidariedade entre os membros; gestão democrática das organizações; independência em relação ao setor público; ausência de fins lucrativos. Assim, distingue-se da conceção anglo-americana, mais

³ Costa, José Marcelo Ferreira - “Terceiro Setor em Portugal e o Regime Jurídico das Instituições Particulares de Solidariedade Social”, *Revista Internacional Consinter de Direito*, Ano II, Número II (2016)

restritiva, por abranger organizações que podem ter por objeto uma atividade económica e não exclui a possibilidade de distribuição de benefícios aos respetivos membros, como ocorre nas cooperativas⁴.

Em Portugal, Licínio Lopes defende uma noção de Terceiro Setor que assente em dois pilares estruturais: a ausência de fins lucrativos e a iniciativa particular ou privada. O primeiro, por força também da previsão constitucional do art.º 82/5, CRP, inclui no Terceiro Setor o setor cooperativo, fazendo assim parte deste conceito a generalidade das pessoas coletivas privadas sem fins lucrativos, sejam elas de benefício mútuo ou público, uma vez que a nota fundamental deste pilar é a ausência de uma lógica de mercado, caracterizada pela acumulação capitalista e o escopo lucrativo.

O segundo pilar assenta na distinção entre o exercício de ação social pelos poderes públicos e a existência de organizações privadas que procedam ao mesmo tipo de atividades, mas sem o controlo dos poderes públicos. Como tal, não se incluem no conceito de Terceiro Setor situações mistas, em que a Administração Pública e particulares surgem congregados na constituição de associações, devido ao risco de domínio do ente público sobre o funcionamento da pessoa coletiva privada. Estes casos só serão admissíveis num quadro de cooperação entre as entidades do Terceiro Setor e a Administração Pública, apenas quando e na medida em que representem uma expressão organizada da vontade dos particulares, quer na sua constituição, quer no seu funcionamento, aparecendo a Administração Pública apenas como mais um elemento⁵.

2.2 O conceito de IPSS

No contexto português, uma das figuras mais proeminentes do Terceiro Setor é a das IPSS. Em 2016, existiam 5622 IPSS em Portugal, sendo que, em 2018, as IPSS ou entidades equiparadas se encontravam presentes em 70% das freguesias portuguesas,

⁴ LOPES, Licínio (2009) – *As Instituições Particulares de Solidariedade Social*, 1ª edição, Almedina, pp. 218-219

⁵ LOPES, Licínio (2009) – *As Instituições Particulares de Solidariedade Social*, 1ª edição, Almedina, pp. 224-231

representando, também, um valor considerável no emprego, assegurando, em 2012, 20% dos postos de trabalho em alguns concelhos do interior do país⁶.

As IPSS são pessoas coletivas, sem finalidade lucrativa, constituídas exclusivamente por iniciativa de particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de justiça e solidariedade, contribuindo para a efetivação dos direitos sociais dos cidadãos, desde que não sejam administradas pelo Estado ou por outro organismo público (art.º 1/1, Estatuto das IPSS, DL nº 172-A/2014). A existência deste tipo de entidades encontra acolhimento constitucional no art.º 63/5, CRP⁷.

Uma interpretação conjunta destes dois preceitos permite concluir que existem determinados elementos fundamentais para uma entidade ser considerada uma IPSS. Necessita de ser uma pessoa coletiva, de ser criada por iniciativa privada e administrada por particulares, manter independência face ao aparelho estadual, prosseguir fins de solidariedade social, os quais estão previstos no texto constitucional (arts.º 63/5, 67/2, alínea b), 69, 70/1, alínea e), 71, 72, CRP) e no Estatuto das IPSS (art.º 1-A), e não ter fins lucrativos.

O legislador tipificou as formas possíveis de organização que a vontade particular coletiva pudesse tomar, de modo a prosseguir a realização dos fins a que se propõe.

Neste sentido, o art.º 2 do Estatuto das IPSS enumera as formas que podem revestir estas entidades: associação de solidariedade social, cooperativa de solidariedade social⁸,

⁶ Estudo elaborado para a Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade, *“Importância Económica e Social das IPSS em Portugal: Central de Balanços (2016, 2017, 2018)”* – Américo M. S. Carvalho Mendes, Renato E. Melo Oliveira

⁷ “O Estado apoia e fiscaliza, nos termos da lei, a atividade e o funcionamento das instituições particulares de solidariedade social e de outras de reconhecido interesse público sem caráter lucrativo, com vista à prossecução de objetivos de solidariedade social consignados, nomeadamente, neste artigo, na alínea b) do nº2 do artigo 67º, no artigo 69º, na alínea e) do nº1 do artigo 70º e nos artigos 71º e 72º.”

⁸As cooperativas de solidariedade social obedecem às normas do Código Cooperativo, mas são consideradas equiparadas a uma IPSS, beneficiando da aplicação integral dos direitos e deveres presentes no Estatuto das IPSS.

associação mutualista ou de socorro mútuo⁹, fundação de solidariedade social, irmandade de misericórdia¹⁰ e os institutos da Igreja Católica¹¹.

Estas entidades podem agrupar-se em uniões, federações ou confederações (art.º 2/4, Estatuto das IPSS), como forma de facilitar a comunicação e cooperação entre as instituições.

Uma das características basilares de uma IPSS, requisito necessário para uma pessoa coletiva ser reconhecida como tal, é a ausência de fins lucrativos no exercício da sua atividade. Importa, por isso, analisar em que é que tal se traduz.

A menção na própria Constituição do caráter não lucrativo das instituições particulares que levem a cabo a satisfação do interesse público pretende, desde logo, enaltecer o exercício da solidariedade social enquanto materialização de um espírito solidário coletivo, contrário à lógica mercantil tradicional. Contudo, tal não significa que as IPSS sejam imunes à lógica operacional das entidades com fins lucrativos. Tome-se o exemplo das associações mutualistas. Estas pessoas coletivas têm, na prossecução dos seus fins de auxílio recíproco dos seus associados, o dever de boa gestão do capital constituído pelas quotas dos mesmos. Essa boa gestão pode implicar a utilização de estratégias de gestão empregues, tipicamente, por empresas com fins lucrativos.

Da análise dos art.º 1-B/1 e 2, do Estatuto das IPSS, resultam duas conclusões.

Em primeiro lugar, a lei permite a prossecução de outras finalidades não lucrativas para além daquelas que constem dos estatutos da IPSS como constituindo o seu escopo, desde que o fim secundário tenha alguma conexão com o seu fim principal ou com a sua área específica de atuação¹², e esse fim secundário seja não lucrativo¹³.

⁹ O Estatuto das IPSS é lhes aplicável em matérias não diretamente reguladas pelo Código das Associações Mutualistas.

¹⁰ As irmandades de misericórdia são instituições constituídas na ordem jurídica canónica com o objetivo de satisfazer carências sociais e de praticar atos de culto católico. As disposições do Estatuto das IPSS são-lhes diretamente aplicáveis no que disser respeito às atividades de solidariedade social, sem prejuízo das sujeições canónicas que lhe são próprias.

¹¹ Os institutos da Igreja Católica são entes canonicamente eretos e de substrato patrimonial, fundados, dirigidos ou sustentados por organizações ou instituições da Igreja Católica e equiparados pela lei, para efeitos de regime, às fundações de solidariedade social, na parte em que prosseguem fins comuns ou fins de solidariedade social, sem prejuízo da disciplina religiosa que os rege.

¹² Se o fim secundário em causa não for um fim de solidariedade social, a essa atividade serão aplicáveis as disposições da lei geral ou diploma especial distinto do Estatuto das IPSS.

¹³ LOPES, Licínio (2009) – *As Instituições Particulares de Solidariedade Social*, 1ª edição, Almedina, pp. 117

Em segundo lugar, conclui-se que as IPSS podem desenvolver atividades que, consideradas na sua singularidade, tenham natureza lucrativa, desde que os resultados económicos daí resultantes sejam utilizados, exclusivamente, para o financiamento da atividade principal: a solidariedade social. Segundo Licínio Lopes, a própria evolução do preceito constitucional, que abandonou a expressão “instituições não lucrativas” e adotou a expressão “pessoas coletivas sem caráter lucrativo”, pretende indicar ao legislador ordinário que é possível às IPSS e afins prosseguirem atividades instrumentais como forma de obtenção de receitas que permitam o exercício da atividade principal, de fim solidário, pois o caráter não lucrativo de uma pessoa coletiva não é ferido pelo exercício de uma atividade acessória com vista à obtenção de receitas que financiem o exercício da atividade solidária¹⁴.

O fator determinante, quanto ao exercício da atividade lucrativa, é que ela tenha caráter acessório de uma atividade que traduza os fins estatutários da IPSS, que as receitas obtidas sejam aplicadas na prossecução dos fins solidários, garantindo uma maior qualidade na prestação do serviço social, fruto do maior rendimento disponível, capaz de permitir o investimento em infraestruturas, equipamentos e outros meios.

Assim sendo, será necessário analisar como é que se procede à tributação dos rendimentos auferidos pelas IPSS, e qual o impacto dessa tributação na capacidade de prossecução do seu objeto social.

¹⁴ LOPES, Licínio (2009) – *As Instituições Particulares de Solidariedade Social*, 1ª edição, Almedina, pp. 118

Capítulo III – O regime de IRC das IPSS

3.1 A isenção de tributação em sede de IRC

O regime de tributação do rendimento das IPSS encontra-se positivado no art.º 10 do CIRC¹⁵.

Estão isentas de IRC as instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas coletivas àquelas legalmente equiparadas (art.º 10/1, al. b), CIRC) e as pessoas coletivas com estatuto de utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social, defesa do meio ambiente e interprofissionalismo agroalimentar (art.º 10/1, al. c), CIRC). Contudo, o n.º 2 deste artigo prevê que a isenção de IRC para as pessoas com estatuto de utilidade pública carece de reconhecimento pelo membro do Governo responsável pela área das Finanças, a requerimento dos interessados, sendo que esse reconhecimento deverá definir a amplitude da isenção, de harmonia com os fins prosseguidos e as atividades desenvolvidas para a sua realização. Uma interpretação *a contrario* desta norma permite-nos concluir que, no caso das IPSS, não é necessário um requerimento para obter a isenção, face à sua ausência na redação do art.º 10/2, CIRC, o que significa que a isenção fiscal que recai sobre as IPSS é atribuída de forma automática, uma vez que não se pressupõe nenhum ato anterior de reconhecimento (art.º 5/1, EBF)¹⁶.

No n.º 3 do art.º 10, encontra-se prevista a norma mais determinante deste regime. Estabelece-se que a isenção de tributação dos rendimentos das entidades descritas no n.º 1 não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da

¹⁵ O art.º 10, CIRC, foi recentemente alterado, devido à entrada em vigor da Lei n.º 36/2021 (Lei-Quadro do Estatuto de Utilidade Pública). Este diploma revogou o conceito de pessoa coletiva de utilidade pública administrativa, o que resultou na eliminação da alínea a) do art.º 10/1. A alínea c) do art.º 10/1 também sofreu alterações, com a eliminação do conceito de pessoa coletiva de mera utilidade pública, que foi substituído pelo conceito de pessoa coletiva com estatuto de utilidade pública. Quanto à alínea a) do art.º 10/3, a sua formulação foi alterada para acomodar as alterações referidas anteriormente, estabelecendo, agora, que um dos requisitos para a manutenção da isenção de IRC referida no n.º 1 do art.º 10 é o exercício efetivo, a título exclusivo ou predominante, de atividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram a isenção.

¹⁶ MARQUES, Rui (2020) – *Código do IRC anotado e comentado*, 2ª edição, Almedina, pp. 121

legislação em vigor. Os rendimentos aqui descritos enquadram-se, tipicamente, nos rendimentos da Categoria B do CIRS, mas não bastará que os rendimentos provenham do exercício de atividades enquadráveis nessa categoria; será necessário, também, que essas atividades estejam fora do âmbito dos fins estatutários, ou seja, que não sejam exercidas com vista à realização do objeto social da IPSS¹⁷.

Acresce a esta exclusão de isenção a enumeração de requisitos a cumprir por parte das entidades isentas (onde se incluem as IPSS), de forma a manter a isenção fiscal. Assim, devem as entidades exercer efetivamente, a título exclusivo ou predominante, atividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram a isenção (art.º 10/3, al. a), CIRC). No caso das IPSS, isto implica o exercício predominante de atividades dirigidas à prossecução dos fins previstos no art.º 1-A, do Estatuto das IPSS. Para além disso, as entidades isentas devem afetar aos fins que justificaram a isenção pelo menos 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afetação, notificado à AT, acompanhado da respetiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do 1º mês subsequente ao termo do referido prazo (art.º 10/3, al. b), CIRC). Com este requisito deve-se entender que, desde que sejam afetados ao fim solidário, dentro do prazo previsto para o respetivo exercício, pelo menos 50% do rendimento global líquido que estaria sujeito a tributação, no regime geral, então poderá a IPSS utilizar o restante rendimento noutros aspetos, nomeadamente o financiamento de atividades de carácter acessório à atividade principal, com exceção para a distribuição de remunerações extraordinárias por força dos resultados obtidos no exercício. Por último, é necessária a inexistência de qualquer interesse direto ou indireto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das atividades económicas prosseguidas (art.º 10/3, al. c), CIRC). Significa isto que qualquer remuneração a associados, administradores ou outra categoria de membros, por si mesmos ou interposta pessoa, que seja feita em função do resultado do exercício contabilístico implicará uma violação do requisito em causa.

A eventualidade de uma entidade isenta não cumprir com tais requisitos acarreta a perda da isenção, reportando-se essa perda ao respetivo período de tributação, inclusive, onde se tenha detetado o seu não cumprimento, dando origem a correções por parte da

¹⁷ MARQUES, Rui (2020) – *Código do IRC anotado e comentado*, 2ª edição, Almedina, pp. 121

AT¹⁸ (art.º 10/4, CIRC). Relativamente ao requisito da inexistência de interesse nos resultados da exploração das atividades económicas (por esta expressão deve entender-se como o resultado líquido do exercício), será suficiente que um só membro dos órgãos estatutários tenha tal interesse.

Neste sentido, importa explicar o que se entende por interesse direto e indireto.

Um interesse direto no resultado económico da atividade prosseguida acontece quando um resultado positivo origine a distribuição a tais pessoas de uma sua parte. Um interesse indireto dos membros dos órgãos estatutários está ligado à obtenção de um benefício relacionado com a atividade económica, mas que não revista a forma de distribuição dos lucros ou forma similar. Este interesse verifica-se, por exemplo, nos casos em que um membro dos órgãos estatutários preste serviços regulares à pessoa coletiva, enquanto trabalhador independente, beneficiando da sua posição dentro da associação para obter rendimentos adicionais da sua atividade, ou quando existam relações comerciais entre a dita entidade e sociedades comerciais em que membros dos órgãos estatutários tenham participações sociais. Em ambas as situações, existe um interesse indireto, pois os rendimentos descritos estão dependentes da atividade exercida pela associação¹⁹.

Ainda relativamente a este requisito, é necessário salientar que o mesmo não impede a remuneração dos membros dos órgãos estatutários das IPSS. Contudo, esta remuneração deverá consistir, obrigatoriamente, em pagamentos fixos mensais, sendo que estes não poderão estar dependentes dos resultados de exploração da atividade. Se uma determinada associação, na remuneração dos membros dos seus órgãos estatutários, indexar a esse pagamento uma variável relacionada com um eventual excedente dos resultados de exploração da atividade da associação, então deixará de estar verificado o requisito da alínea c) do nº3 do art.º 10, resultando na perda da isenção por parte da IPSS²⁰.

No caso de o incumprimento se verificar relativamente à exigência legal de afetação de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais aos fins que justificaram a isenção, até ao fim do 4º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido, tal determina a sujeição a tributação da parte desse rendimento que deveria ter sido afeta aos referidos fins (art.º 10/5, CIRC). Esta

¹⁸ MARQUES, Rui (2020) – *Código do IRC anotado e comentado*, 2ª edição, Almedina, pp. 123

¹⁹ Informação vinculativa – proc. nº 3793/09

²⁰ Informação vinculativa – proc. nº 514/18

sujeição irá ocorrer após o quarto período de tributação posterior ao da obtenção do rendimento, originando, em regra, uma liquidação adicional²¹.

3.2 Os casos de tributação efetiva das IPSS

Uma vez exposto o regime tributário das IPSS em sede de IRC, importa analisar como serão tributados os rendimentos destas entidades que não estejam abrangidos pela isenção - ou quando a entidade viole os requisitos de manutenção da isenção.

3.2.1 A tributação por não abrangência da isenção de IRC

Quando está em causa a tributação de rendimentos de uma pessoa coletiva que não exerce, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o IRC irá incidir, não sobre o lucro, mas sim sobre o rendimento global, que corresponde à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS (art.º 3/1, al. b), CIRC).

Estabelece o proémio do art.º 10/3, CIRC, que não são considerados isentos os rendimentos empresariais derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, assim como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados. Logo, ficam excluídos de tributação aqueles que são os rendimentos mais comuns nas IPSS: as quotas dos associados, os subsídios de entidades públicas e as doações²².

No que diz respeito aos rendimentos resultantes da venda de bens ou prestações de serviços, o fator determinante que ditará a isenção ou tributação desses rendimentos será a sua conexão com os fins estatutários da IPSS. Ora, a legislação fiscal não explicita claramente o que entende por “fora do âmbito dos fins estatutários”. Nesse sentido, o entendimento tem sido que, para estar ao abrigo da isenção, deverá existir uma conexão

²¹ MARQUES, Rui (2020) – *Código do IRC anotado e comentado*, 2ª edição, Almedina, pp. 123

²² Parecer técnico n.º PT20861 – Ordem dos Contabilistas Certificados

entre a atividade comercial exercida e a atividade principal, de fim solidário²³. Imagine-se, por exemplo, o caso de uma IPSS de apoio a pessoas idosas, que, como forma de desafiar os seus utentes a manterem-se ativos e mentalmente estimulados, convida os mesmos a escrever contos infantis. Se a IPSS decidir compilar os contos num livro e colocá-los à venda para os familiares dos utentes, os rendimentos resultantes da venda desses bens poderão estar isentos de IRC (uma vez que eles têm uma conexão à atividade principal solidária da IPSS), desde que a sua comercialização seja apenas uma atividade acessória aos fins da associação e que os rendimentos obtidos pela mesma se destinem a financiar os fins da mesma. Outro exemplo seria o de uma IPSS especializada na prevenção, tratamento e reinserção a nível da toxicodependência²⁴. No âmbito das atividades da associação, é desenvolvida uma atividade de horticultura, que faz parte do processo de reabilitação, ajudando a contribuir para a reinserção das pessoas toxicodependentes. A eventual comercialização dos produtos hortícolas resultantes dessa atividade, por se tratar de uma atividade com conexão ao fim solidário da associação, e desde que os rendimentos obtidos sejam destinados à melhor prossecução dos fins estatutários, estará isenta de IRC²⁵.

Estabelecendo o art.º 10/3, proémio, CIRC, que a isenção não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício de atividades comerciais ou industriais, de um modo geral, levanta-se a questão de saber como serão tratados outros rendimentos que não os resultantes do exercício da atividade solidária, uma vez que a tributação em sede de IRC das IPSS é feita através do apuramento do rendimento global. Como já havia sido referido, os rendimentos das IPSS que não beneficiam da isenção de IRC são, tipicamente, rendimentos da categoria B do IRS, ou seja, os rendimentos empresariais (art.º 3, CIRS), que não tenham uma conexão com a atividade solidária da IPSS, e cujos rendimentos resultantes não sejam destinados à prossecução do fim solidário da IPSS. Por exemplo, uma IPSS que tenha um refeitório social, onde serve refeições grátis, aproveita essas

²³ II Fórum de Contabilidade e Economia Social - “O Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social – o regime fiscal das IPSS” – Nina Aguiar, Centro de Estudos em Ciências Empresariais e Jurídicas, Instituto Politécnico de Bragança

²⁴ Informação vinculativa – proc. nº 2140/08

²⁵ Apesar de serem tipos de entidades sem fins lucrativos diferentes, às pessoas coletivas de utilidade pública e as IPSS é aplicável o mesmo regime fiscal. Nesse sentido, uma pessoa coletiva de utilidade pública, como uma associação de bombeiros, que auferir rendimentos provenientes de uma atividade comercial (exploração de um posto de gasolina e de um parque de campismo), verá esses rendimentos tributados, pois decorrem do exercício de uma atividade que extravasa o objeto social de uma associação de bombeiros, não havendo uma conexão forte o suficiente para poder beneficiar da isenção do art.º 10 (Informação vinculativa – proc. nº 2086/17)

estruturas para um negócio de takeaway, cujo lucro é integralmente utilizado para financiar o refeitório. À luz dos critérios expostos anteriormente, os rendimentos resultantes do negócio de takeaway estarão isentos, apesar de serem rendimentos empresariais, pois a atividade tem uma conexão com a atividade solidária, e os rendimentos resultantes desta são destinados à prossecução do fim solidário da IPSS. Logo, será sempre necessário aferir as circunstâncias de obtenção dos rendimentos empresariais para determinar se estarão ou não isentos.

Ora, os rendimentos das restantes categorias estarão, assim à partida, abrangidos pela isenção de IRC do art.º 10, CIRC. É o que se verifica, quando se trata de uma IPSS que obteve rendimentos prediais, fruto de um contrato de arrendamento de um imóvel²⁶ ou quando se trata de uma mais-valia resultante da alienação de um imóvel por parte de uma pessoa coletiva de utilidade pública²⁷ ou por parte de uma IPSS²⁸. Esta diferença de tratamento justifica-se, por um lado, pela necessidade de não desvirtuar as regras da concorrência de mercado, ao permitir que rendimentos empresariais sem conexão com o fim solidário beneficiem de uma isenção de tributação, e por outro, pela possibilidade de permitir que a obtenção de rendimentos que não sigam uma lógica operacional mercantil e que são necessários para o autofinanciamento da IPSS não sejam onerados com tributação.

Importa também analisar algumas especificidades da tributação pelo rendimento global relacionadas com a condição de pessoa coletiva de utilidade pública e de IPSS. Tal como antes referido, as pessoas coletivas que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola serão tributadas pelo seu rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, o que significa que aos rendimentos brutos destas categorias serão aplicáveis as deduções específicas previstas no Código do IRS²⁹, nos termos do art.º 53/1, CIRC. Contudo, considerando que, à partida, apenas rendimentos inseríveis na Categoria B do CIRS estarão sujeitos a tributação, há consequências que, no contexto das IPSS, são merecedoras de análise.

²⁶ Informação vinculativa – proc. n.º 536/17

²⁷ Informação vinculativa – proc. n.º 2065/19

²⁸ Informação vinculativa – proc. n.º 4355/19

²⁹ MARQUES, Rui (2020) – *Código do IRC anotado e comentado*, 2ª edição, Almedina, pp. 538

Na Reforma do Código do IRC de 2014, o legislador fiscal, consciente de que o regime tributário aplicável às entidades sem fins lucrativos não considerava os gastos realizados por essas entidades com vista à prossecução dos seus fins estatutários, apenas dando relevo àqueles que se enquadrassem na determinação do rendimento líquido e não isento, operou uma alteração do regime³⁰. Antes da Reforma de 2014, era frequente que entidades sem fins lucrativos, e por consequência IPSS, apresentassem resultados contabilísticos negativos, enquanto eram tributadas pelos seus rendimentos não isentos, pois, devido à determinação do rendimento tributável pelo rendimento global, e considerando que, por norma, estamos a lidar com rendimentos inseríveis na Categoria B do CIRS, apenas os gastos suportados para a obtenção do rendimento sujeito e não isento é que eram considerados para efeitos fiscais³¹, ignorando os restantes gastos que não se realizaram com o objetivo de obtenção desse rendimento, como os que se destinaram à prossecução do fim solidário. Assim, foi adicionado o n.º 7 ao art.º 53 do CIRC, estabelecendo que ao rendimento global apurado são dedutíveis os gastos comprovadamente relacionados com a realização dos fins de natureza social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional prosseguidos por essas pessoas coletivas ou entidades, desde que não exista qualquer interesse direto ou indireto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das atividades económicas por elas prosseguidas. Tratam-se, portanto, dos gastos associados à prossecução do objeto social, com a inclusão de uma medida anti abuso, de cariz idêntico à do art.º 10/3, al. c), CIRC, com o ónus de prova da materialidade dos gastos incorridos por parte do sujeito passivo³². Esta norma veio permitir que, aos rendimentos não isentos obtidos pela pessoa coletiva, sejam abatidos os gastos realizados no exercício da atividade solidária, diminuindo assim a carga tributária sobre o sujeito passivo.

³⁰ Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, “Relatório Final – Uma Reforma do IRC orientada para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego”, 2013, pp. 179

³¹ A determinação do rendimento líquido na Categoria B do CIRS é realizada de acordo com o método simplificado ou de acordo com o método da contabilidade organizada. No caso do primeiro método, é aplicado um coeficiente ao rendimento bruto do sujeito passivo, cujo resultado será o rendimento tributável. Este método assenta na presunção de uma estrutura de custos associada a uma determinada atividade, por isso não comporta a possibilidade de dedução de todos os gastos suportados pelo sujeito passivo. No caso do segundo método, o rendimento tributável é determinado através da contabilidade organizada do sujeito passivo e da aplicação a esta das normas do CIRC. O CIRC consagra um princípio de dedutibilidade dos gastos, segundo o qual são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Em ambos os casos, a dedução dos gastos suportados com a prossecução do fim solidário não é possível, quer por força do método de presunção de custos, quer por força da falta de conexão entre esses gastos e a obtenção dos rendimentos sujeitos e não isentos.

³² MARQUES, Rui (2020) – *Código do IRC anotado e comentado*, 2ª edição, Almedina, pp. 540

Por sua vez, o art.º 54 responde à questão da existência de gastos comuns a mais do que um rendimento, assim como outro tipo de gastos. Nesse sentido, estabelece o art.º 54/1, CIRC, que os gastos comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global nos termos do art.º 53 e que não estejam especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC são deduzidos ao rendimento global. Em primeiro lugar, é necessário esclarecer quais os gastos em causa neste proémio. Estão em causa os gastos comuns a todos os rendimentos englobados, nos termos art.º 53/1, e que não foram antes considerados, quer por não configurarem deduções específicas de cada tipo de rendimento, quer por não se tratarem de gastos diretamente imputáveis à realização dos fins solidários, cuja dedução ao rendimento global já é assegurada pelo art.º 53/7, CIRC. Ora, quando se tratam de gastos apenas ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, estes são deduzidos na totalidade ao rendimento global. Se estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, bem como à de rendimentos não sujeitos ou isentos, deduz-se ao rendimento global a parte dos gastos comuns que for imputável aos rendimentos sujeitos e não isentos. Por exemplo, a contratação de um contabilista para fazer a contabilidade da IPSS e do negócio social de takeaway é um gasto comum ligado à obtenção das duas categorias de rendimentos, logo ele apenas será dedutível ao rendimento global na parte em que seja imputável ao rendimento sujeito e não isento (negócio do takeaway). A determinação da parte dos gastos comuns a imputar ao rendimento sujeito e não isento é feita através da repartição proporcional daqueles ao total dos rendimentos brutos sujeitos e não isentos e dos rendimentos não sujeitos ou isentos, ou através de outro método que a Autoridade Tributária considere mais adequado³³.

Por fim, apenas ressaltar que a dedução dos gastos comuns é feita ao rendimento global, determinado nos termos do art.º 53, CIRC, e que, juntamente com a existência eventual de benefícios fiscais que resultem em deduções a esse rendimento, origina a matéria coletável das pessoas coletivas que não exercem, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola (art.º 15/1 al. b), CIRC).

3.2.2 A tributação por incumprimento dos requisitos do art.º 10/3, CIRC

³³ MARQUES, Rui (2020) – *Código do IRC anotado e comentado*, 2ª edição, Almedina, pp. 540-542

Ocorrendo a perda de isenção por violação dos requisitos previstos no nº3 do art.º 10, é necessário esclarecer como será feita a tributação dos rendimentos da IPSS. Nesse sentido, estabelece o art.º 14/1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais que a extinção dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação-regra.

Tratando-se de uma situação de incumprimento do requisito de exercício efetivo, a título exclusivo ou predominante, de atividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram a isenção, coloca-se a questão de qual rendimento será objeto de tributação, se o lucro ou o rendimento global. Como foi referido anteriormente, as entidades que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, serão tributadas, em sede de IRC, pelo seu rendimento global. Deste modo, o que acontece se uma IPSS que, na teoria, esteja enquadrada nesse regime, exercer, a título exclusivo ou predominante, uma atividade comercial? Parece que a resposta se tratará, no âmbito do enquadramento da atividade predominante da pessoa coletiva, de uma tributação com base no lucro auferido naquele exercício³⁴, devido à estipulação de que pessoas coletivas que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola serão tributadas pelo seu lucro (art.º 3/1, al. a), CIRC).

Se a perda da isenção resultar do incumprimento do requisito de inexistência de interesse dos membros dos órgãos estatutários nos resultados da exploração, a reposição da tributação-regra será diferente da situação anterior, na medida em que a violação de tal requisito não implica que a atividade tenha passado a ser de cariz comercial, industrial ou agrícola. Logo, a tributação incidirá sobre o rendimento global da IPSS, pois tal é, em regra, a incidência objetiva típica destas entidades³⁵.

Se ocorrer um incumprimento do pressuposto de obrigação de afetação aos fins solidários de, pelo menos, 50% do rendimento global, apenas a parte desse rendimento que não tenha sido corretamente afetada será sujeita a tributação. Tal como na situação anterior, também aqui a tributação desse rendimento ocorrerá por inclusão no rendimento global da IPSS³⁶.

³⁴ MARQUES, Rui (2020) – *Código do IRC anotado e comentado*, 2ª edição, Almedina, pp. 123

³⁵ MARQUES, Rui (2020) – *Código do IRC anotado e comentado*, 2ª edição, Almedina, pp. 123

³⁶ MARQUES, Rui (2020) – *Código do IRC anotado e comentado*, 2ª edição, Almedina, pp. 123

Capítulo IV – A questão da equiparação entre IPSS não religiosas e organizações religiosas que prossigam fins solidários

4.1 O contexto da tributação das entidades religiosas em Portugal

A Lei da Liberdade Religiosa, de 2001, é o principal diploma relativo aos direitos e deveres das entidades religiosas em Portugal. Constitui a concretização legal dos princípios constitucionais de liberdade de culto e de separação entre o Estado e as igrejas ou outras comunidades religiosas, sob a forma do modelo de separação cooperativa³⁷.

No seu art.º 31/1, a Lei da Liberdade Religiosa enumera uma série de rendimentos/contribuições que não poderão estar sujeitos a qualquer imposto, quando obtidos ou levadas a cabo por igrejas e demais comunidades religiosas. Estão em causa as contribuições dos crentes para o exercício do culto e donativos para a realização de fins religiosos, coletas públicas, dentro ou à porta dos lugares de culto, e a distribuição gratuita de publicações com declarações, avisos ou instruções em matéria religiosa e consequente afixação nos locais de culto³⁸. O seu art.º 32/1 isenta de qualquer imposto ou contribuição geral, regional ou local, os lugares de culto ou outros prédios ou partes deles diretamente destinados à realização de fins religiosos, as instalações de apoio direto e exclusivo às atividades com fins religiosos, os seminários ou qualquer estabelecimentos efetivamente destinados à formação dos ministros do culto ou ao ensino da religião, as dependências ou anexos os prédios descritos anteriormente, quando estiverem a uso de IPSS e os jardins e logradouros dos prédios descritos anteriormente, desde que não estejam destinados a fins lucrativos. Quanto às transmissões de bens, as pessoas coletivas religiosas inscritas (registadas no Registo de Pessoas Coletivas Canónicas) estão isentas de qualquer imposto quanto às aquisições de bens para fins religiosos e aos atos de instituição de fundações. É importante ainda notar que, no que toca à decisão de não sujeição ou isenção, embora o resultado final seja idêntico (não tributação), a qualificação

³⁷ Modelo em que o Estado colabora com as atividades desenvolvidas pelas confissões religiosas, havendo uma identidade de fins – Revista de Direito Público nº3, 2011 – Jorge Bacelar Gouveia “O enquadramento jurídico-fiscal das receitas de ingresso no Santuário do Cristo Rei à Luz do Direito da Religião”

³⁸ Como se trata de uma distribuição gratuita de publicações, a explicação mais plausível para a sua inclusão neste artigo parece ser a não sujeição preventiva a qualquer tipo de prestação tributária, presente ou futura, em moldes desconhecidos.

distinta tem implicações ao nível da existência de obrigações acessórias em matéria fiscal (em situações de não sujeição, estas obrigações não existem).³⁹

Portugal celebrou com a Santa Sé uma Concordata⁴⁰, na qual ficaram estipulados os direitos e deveres das organizações pertencentes à Igreja Católica no território português. No que diz respeito às matérias analisadas anteriormente, a Concordata consagra praticamente os mesmos direitos que a Lei da Liberdade Religiosa, com exceção para a isenção atribuída aos bens móveis religiosos que integrem património isento (art.º 26/2, al. f)). No entanto, por se tratar de um tratado internacional entre um Estado e uma entidade representante de um Estado, a Concordata oferece maior proteção jurídica à Igreja Católica do que a Lei da Liberdade Religiosa.

Neste âmbito, as IPSS e as entidades legalmente equiparadas assumem particular relevo. Em Portugal, as IPSS de cariz religioso - na sua maioria de religião católica - representam uma percentagem considerável das IPSS a atuar em Portugal - apesar de não serem maioritárias⁴¹ - sendo que as instituições canonicamente eretas (assumindo a forma de misericórdias, institutos e associações da Igreja Católica) representam cerca de 30% do universo das IPSS portuguesas. Deste modo, considerando o peso considerável das instituições católicas canonicamente eretas dentro das IPSS de cariz religioso, será nestas entidades que se focará agora a nossa análise.

4.2 O problema da equiparação entre IPSS não religiosas e organizações religiosas que prosseguem fins solidários, para efeitos de tributação

Prosseguindo a análise das disposições de cariz fiscal da Concordata, o art.º 26/5 estabelece que as pessoas jurídicas canónicas referidas nos números anteriores (Santa Sé, Conferência Episcopal Portuguesa, dioceses e demais jurisdições eclesiásticas, bem como outras pessoas jurídicas canónicas constituídas pelas competentes autoridades

³⁹ SILVA, Isabel Marques da (2006) – “As implicações fiscais da nova Concordata celebrada entre a Santa Sé e a República Portuguesa”, in *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco – Volume II*, 1ª edição, Coimbra

⁴⁰ A mais recente foi celebrada em 2004, sendo a anterior de 1940.

⁴¹ OLIVEIRA, Pedro Vasco, “Setor Social Solidário não é um exclusivo da Igreja Católica em Portugal”, *Jornal da Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade*, 11/nov/2019. <https://www.solidariedade.pt/site/detalhe/13597>

eclesiásticas para a prossecução de fins religiosos⁴², desde que, a estas, tenha sido reconhecida personalidade civil⁴³), quando também desenvolvam atividades com fins diversos dos religiosos, assim considerados pelo direito português⁴⁴, como, entre outros, os de solidariedade social, de educação e cultura, além dos comerciais e lucrativos, ficam sujeitos ao regime fiscal aplicável à respetiva atividade. Norma idêntica também está presente na Lei da Liberdade Religiosa, no seu art.º 21/2.

Em adição, o art.º 12 da Concordata estabelece que as pessoas jurídicas canónicas que, além de fins religiosos, prossigam fins de assistência e solidariedade, desenvolvendo a respetiva atividade de acordo com o regime jurídico instituído pelo direito português, gozam dos direitos e deveres atribuídos às pessoas coletivas privadas com fins da mesma natureza. Nesse sentido, as mesmas obrigações que recaem sobre as IPSS quanto ao exercício da sua atividade solidária irão recair também sobre estas pessoas jurídicas canónicas. Terão, por exemplo, de possuir uma estrutura de órgãos sociais que respeite os requisitos de composição e competências previstos nos artigos 12º, 13º e 14º do Estatuto das IPSS.

Também o Estatuto das IPSS prevê, no seu art.º 40, que as organizações e instituições religiosas que, para além dos fins religiosos, se proponham exercer atividades enquadráveis no art.º 1, ficam sujeitas, quanto ao exercício destas atividades, ao regime estabelecido nesse Estatuto.

Estas normas garantem uma equiparação entre as organizações religiosas que prossigam fins solidários e as demais entidades privadas que tenham como objetivo atingir idênticos fins, com destaque para a equiparação das organizações religiosas que prossigam fins solidários a IPSS.

No que toca aos aspetos tributários de tal equiparação, temos que, como já foi referido no capítulo anterior, as isenções em IRC de que beneficiam as IPSS são de aplicação automática, sem necessidade de reconhecimento por parte de uma entidade pública. Porém, a questão da aplicação de tais isenções (e regimes fiscais mais favoráveis) às entidades religiosas que prossigam fins de solidariedade social tem gerado algumas

⁴² Consideram-se fins religiosos os de exercício do culto e dos ritos, de assistência religiosa, de formação dos ministros do culto, de missionação e difusão da confissão professada e de ensino da religião – art.º 21/1, al. a), Lei da Liberdade Religiosa.

⁴³ Processo de reconhecimento explicado na pág. 30

⁴⁴ Consideram-se fins diversos dos religiosos, entre outros, os de assistência e de beneficência, de educação e de cultura, além dos comerciais e de lucro – art.º 21/1, al. b), Lei da Liberdade Religiosa.

questões, merecendo pronúncia do Supremo Tribunal Administrativo⁴⁵, e levando a múltiplas decisões nos tribunais arbitrais⁴⁶. As conclusões retiradas dessas decisões serão explanadas e analisadas de seguida.

O primeiro aspeto a ser destacado é que, relativamente às organizações religiosas que prossigam fins solidários, é pacífico o entendimento de que não constituem verdadeiras IPSS, podendo apenas ser consideradas legalmente equiparadas. Tal decorre, como já foi exposto, do art.º 40 do Estatuto das IPSS e dos arts.º 12 e 26/5 da Concordata.

Estas situações têm gerado litígios por força da posição adotada pela Autoridade Tributária, que tem apresentado uma linha de argumentação assente na obrigatoriedade do registo. O art.º 32/2 da Lei de Bases da Segurança Social prevê que as IPSS e outras entidades de reconhecido de interesse público sem carácter lucrativo estão obrigadas a registo.

Neste sentido, a Autoridade Tributária tem alegado que o não registo da instituição canonicamente ereta junto das entidades competentes para o registo das IPSS (Direção Geral da Segurança Social), nos termos do art.º 7 do Estatuto das IPSS, impede a instituição de ser qualificada como IPSS, independentemente do reconhecimento da sua personalidade jurídica, vedando-lhe a possibilidade de usufruir dos benefícios fiscais previstos na lei.

Contudo, a maioria da jurisprudência não tem seguido esta tese.

Em primeiro lugar, há que distinguir entre o reconhecimento da personalidade jurídica das instituições canonicamente eretas e o registo das mesmas junto da Direção Geral da Segurança Social. Tal como referem os arts.º 10/2 da Nova Concordata e 45 do Estatuto das IPSS, o reconhecimento da personalidade jurídica das instituições canonicamente eretas, quer prossigam fins solidários ou não, resulta da participação escrita da sua criação (com a consequente atribuição de personalidade jurídica à luz do Direito Canónico) feita pelo bispo da diocese onde a instituição tiver a sua sede, ou por seu legítimo representante, aos serviços competentes para a tutela de tal instituição. Por sua vez, o registo obrigatório feito junto da Direção Geral da Segurança Social tem como propósito comprovar a natureza e os fins das instituições, comprovar os factos jurídicos especificados neste diploma, reconhecer a utilidade pública das instituições e facultar o acesso às formas de

⁴⁵ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo nº 0725/11

⁴⁶ Decisões arbitrais nº 168/2016-T, 98/2015-T e 547/2015-T

apoio e cooperação previstas na lei (art.º 2, Portaria 139/2007). Importa ainda referir que o reconhecimento da personalidade jurídica das instituições canonicamente eretas não está dependente de registo no Registo de Pessoas Jurídicas Canónicas. Este tem como finalidade apreciar a admissibilidade da entidade para ser registada como pessoa jurídica canónica.

Ora, no que diz respeito às instituições canonicamente eretas, o art.º 29/3 da Portaria 139/2007 prevê o dever de efetuar requisição do respetivo registo. Significa isto que existe, efetivamente, uma obrigação de registo junto da Direção-Geral da Segurança Social para as instituições canonicamente eretas que prossigam atividades de fim solidário, para poderem usufruir da equiparação legal a uma IPSS, e aproveitarem dos benefícios fiscais previstos na lei. Esta obrigatoriedade de registo implica que a equiparação plena das instituições canonicamente eretas que prossigam fins de assistência social a IPSS só ocorrerá depois deste acontecer.

Porém, esta obrigatoriedade de registo não se aplica a todas as instituições canonicamente eretas que prossigam atividades de fim solidário.

O aspeto distintivo essencial relativamente à obrigatoriedade de registo está presente no art.º 10/3 da Concordata, onde se positiva que a personalidade jurídica civil das pessoas jurídicas canónicas, com exceção da Igreja Católica, da Conferencia Episcopal Portuguesa e das dioceses, paróquias e outras jurisdições eclesiásticas, quando se constituírem ou forem comunicadas após a entrada em vigor da presente Concordata, é reconhecida através da inscrição em registo próprio do Estado. Para além disso, o nº 2 do mesmo artigo afirma que o Estado reconhece a personalidade das pessoas jurídicas referidas nos arts. º 1, 8 e 9, bem como a das restantes pessoas jurídicas canónicas que hajam sido constituídas e participadas à autoridade competente pelo bispo da diocese onde tenham a sua sede, até à data de entrada em vigor da presente Concordata. Por fim, o art.º 12 da Concordata estabelece que as pessoas jurídicas canónicas, reconhecidas nos termos do art.º 10, que, além de fins religiosos, prossigam fins de assistência e solidariedade, desenvolvem a respetiva atividade de acordo com o regime jurídico instituído pelo direito português e gozam dos direitos e benefícios atribuídos às pessoas coletiva privadas com fins da mesma natureza.

Destas normas resulta, no que diz respeito às pessoas jurídicas canónicas que prossigam fins de assistência social, que apenas aquelas que se constituam ou que sejam

comunicadas após a entrada em vigor da Concordata é que estão obrigadas ao registo junto da Direção-Geral da Segurança Social, de modo a poderem usufruir da isenção de IRC destinada às IPSS e pessoas coletivas legalmente equiparadas. No que diz respeito às pessoas jurídicas canónicas cuja constituição seja prévia à publicação da Concordata, uma interpretação *a contrario* do preceito permite concluir que não há obrigatoriedade de registo junto da Direção-Geral da Segurança Social, não dependendo a equiparação a IPSS desse ato. A equiparação resulta do reconhecimento da personalidade jurídica e do registo no Registo de Pessoas Jurídicas Canónicas.

A Concordata de 1940, que esteve em vigor até à celebração da Concordata de 2004, no seu art.º 3, afirmava que o reconhecimento pelo Estado da personalidade jurídica das associações, corporações e institutos religiosos, canonicamente eretos, resultava de simples participação escrita à Autoridade competente feita pelo Bispo da diocese, onde tiverem a sua sede, ou por seu legítimo representante. O art.º 4 estabelecia que estas associações, se se propusessem à prossecução de fins de assistência e beneficência ficavam, na parte respetiva, sujeitas ao regime instituído pelo direito português para estas associações, sujeição que se tornaria efetiva por força do reconhecimento da personalidade jurídica da instituição, através da participação escrita pelo bispo competente, sendo que o regime legal nunca poderia ser mais gravoso do que aquele que seria aplicável para as pessoas jurídicas que se dedicassem à prossecução de fins de assistência. Ou seja, bastaria a mera participação da ereção canónica pelo bispo competente para que a personalidade jurídica da instituição fosse reconhecida, não ficando a equiparação das instituições canonicamente eretas a IPSS dependente de ato de registo junto da Direção Geral da Segurança Social.

Assim, as instituições canonicamente eretas que prossigam fins de assistência e solidariedade e que tenham sido constituídas antes da entrada em vigor da Nova Concordata já cumpriram o único requisito para equiparação, pois já procederam à participação escrita do seu ato constitutivo, sendo que, devido aos arts.º 12 e 26/5 da Nova Concordata, a equiparação entre IPSS e instituições canonicamente eretas, quer para efeitos de aplicação do Estatuto das IPSS, no que disser respeito à regulação do exercício da atividade de assistência solidária, quer para efeitos de aplicação de regime fiscal semelhante, já é assegurada. Por outro lado, as instituições canonicamente eretas constituídas depois da entrada em vigor da Nova Concordata terão de proceder à participação escrita da ereção canónica e ao registo junto da Direção Geral da Segurança

Social para que essa equiparação se materialize na sujeição ao regime legal das IPSS, em particular no gozo dos efeitos fiscais do mesmo.

A introdução da obrigatoriedade de registo para as instituições canonicamente eretas que prossigam fins solidários, apesar de introduzir um obstáculo burocrático que não existia antes, acaba por nivelar a realidade do processo de criação entre as pessoas coletivas que prosseguem fins de assistência social. Enquanto as IPSS, desde a promulgação do Decreto-Lei 119/83, estão sujeitas a registo obrigatório junto da Direção Geral da Segurança Social⁴⁷, as instituições canonicamente eretas beneficiavam da inexistência da obrigatoriedade desse ato formal. Considerando que o registo tem como finalidades comprovar a natureza e os fins das instituições, comprovar os factos jurídicos especificados neste diploma, reconhecer a utilidade pública das instituições e facultar o acesso às formas de apoio e cooperação previstas na lei, seria, no mínimo, invulgar, que as IPSS tivessem de estar sujeitas a uma etapa adicional de verificação da sua natureza e da realidade concreta da sua atividade, enquanto as instituições canonicamente eretas dispensavam o mesmo nível de escrutínio, apesar de estarem sujeitas ao mesmo regime regulatório de atividade e de benefício fiscal.

Deste modo, a introdução da obrigatoriedade do registo para as instituições canonicamente eretas que prossigam de assistência social e beneficência acaba por colocar um fim numa pequena entorse no sistema de criação e acesso ao regime das IPSS, em particular das vantagens fiscais inerentes ao mesmo.

⁴⁷ Inicialmente, as condições de registo das IPSS, em particular os atos sujeitos a registo, eram regulamentadas através de portaria do Ministro do Trabalho e Segurança Social. Com a alteração introduzida ao Estatuto das IPSS pelo Decreto-Lei nº 172-A/2014, essa obrigatoriedade passou a constar do próprio Estatuto, no seu art.º 7/1.

Capítulo V – Uma comparação com o regime espanhol

Devido à proximidade geográfica e sociocultural que existe entre Portugal e Espanha, nomeadamente ao nível matriz civilizacional judaico-cristã (observando-se uma forte presença do catolicismo em ambas as sociedades), é natural que essas semelhanças transbordem para outras áreas da sociedade. Nesse sentido, será relevante analisar como se processa a tributação das entidades sem fins lucrativos, organizações religiosas e instituições canonicamente eretas que exerçam atividades de assistência social e beneficência, de acordo com a lei espanhola.

5.1 A tributação das entidades sem fins lucrativos

Na análise do regime tributário das entidades sem fins lucrativos espanholas, o primeiro aspeto a destacar é de cariz sistemático. Ao contrário do regime português, cuja legislação relativa a este tipo de entidades está espalhada por diferentes Códigos e Decretos-Lei, em Espanha a Ley 49/2002 regula os diferentes aspetos jurídicos relativos às entidades sem fins lucrativos, incluindo o regime fiscal que lhes é aplicável.

O art.º 2 de tal Ley estabelece quais as pessoas coletivas que são consideradas entidades sem fins lucrativos: as fundações, as associações com declaração de utilidade pública, as organizações não governamentais de desenvolvimento, as federações desportivas espanholas, as federações desportivas de territórios territoriais de âmbito autónomo integradas, o Comité Olímpico Espanhol, o Comité Paralímpico Espanhol, as federações e associações das entidades referidas anteriormente, as entidades não residentes em território espanhol que operem no mesmo sobre a forma de estabelecimento estável e que sejam análogas a alguma das entidades referidas anteriormente, e ainda as entidades residentes em território de Estados-Membros da União Europeia ou da Zona Económica Europeia, com os quais exista um acordo de cooperação de troca de informação tributária, que não possuam estabelecimento estável e que sejam análogas às entidades referidas anteriormente.

No que diz respeito à tributação, a Ley 49/2002 consagra um regime especial para as entidades sem fins lucrativos, estabelecendo os requisitos necessários para dele se poder beneficiar.

Em primeiro lugar, as entidades devem prosseguir interesses gerais, sendo que o art.º 3/1 enumera, de forma não taxativa, esses fins, semelhantes aos da legislação portuguesa.

Tais entidades devem também afetar à realização desses ditos fins pelo menos 70% dos rendimentos⁴⁸ resultantes, nomeadamente, de atividades económicas que desenvolvam, de transmissões de bens e direitos da sua titularidade (com exceção dos rendimentos obtidos com a transmissão onerosa de bens imóveis onde a entidade desenvolva a sua atividade estatutária, desde que esse rendimento seja reinvestido em bens com a mesma finalidade) e os rendimentos que obtenha por qualquer outro meio, deduzidos os gastos para obtenção desses rendimentos.

A alínea c) do mesmo artigo prevê também que das atividades económicas realizadas fora do âmbito estatutário não pode resultar um valor líquido de rendimento superior a 40% do total dos rendimentos da entidade. Relativamente aos participantes nestas entidades (fundadores, associados, membros dos órgãos sociais, assim como os cônjuges ou parentes até ao quarto grau), não podem ser os destinatários principais das atividades realizadas por tais entidades, nem beneficiar de condições especiais para a utilização dos seus serviços. Os cargos de membros dos órgãos sociais deverão ser exercidos gratuitamente, sem prejuízo do direito a serem reembolsados pelos gastos, devidamente justificados, que tenham suportado no exercício das suas funções. No entanto, poderão ser remunerados pela prestação de serviços, inclusive os serviços prestados no quadro de uma relação laboral, desde que estes sejam distintos dos que desempenham na entidade e que essa circunstância esteja prevista nas normas que regem a entidade⁴⁹.

No caso de dissolução da entidade, o seu património deverá ser destinado, na sua totalidade, a entidades consideradas beneficiárias do mecenato, nos termos dos artigos 16 a 25 da Ley 49/2002⁵⁰, ou a entidades públicas de natureza não fundacional que prossigam

⁴⁸ Moiche, Susana Bokobo - “El régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo de lucro”, *Revista Española del Tercer Sector*, nº 2 (2006), pp. 59

⁴⁹ “Regime fiscal aplicável às entidades sem fins lucrativos em Portugal e Espanha” – José de Campos Amorim, *Revista de Ciencias Empresariais e Jurídicas*, 2011, pág. 182

⁵⁰ São consideradas entidades beneficiárias do mecenato as entidades sem fins lucrativos que sejam elegíveis para beneficiar do regime fiscal especial previsto na Ley 49/2002, o Estado, as Comunidades Autónomas e Entidades Locais, os Organismos autónomos do Estado, as entidades autónomas de carácter

fins de interesse público. Devem, também, estar registadas junto da entidade competente e cumprir as obrigações de contabilidade correspondentes, entre outras⁵¹.

Estando cumpridos os requisitos, importa analisar o regime fiscal especial previsto na Ley 49/2002.

A Ley 49/2002 estabelece dois tipos de isenções para as entidades sem fins lucrativos, começando por enumerar quais os rendimentos que estão isentos do Imposto sobre Sociedades, e quais os tipos de explorações económicas cujos rendimentos também estarão isentos, desde que sejam desenvolvidas no âmbito do objeto social da entidade.

Assim, o art.º 6/1, al. a), isenta de tributação os donativos e doações recebidos com destino à prossecução do objeto social, as dotações patrimoniais realizadas no momento da sua constituição ou posteriormente e as quantias recebidas em virtude de convenções de colaboração empresarial celebradas pela entidade sem fins lucrativos. A al. b) do mesmo artigo isenta as quotas pagas por associados, colaboradores ou benfeitores, desde que ao seu pagamento não corresponda o direito a receber uma determinada prestação derivada do exercício de atividades económicas não isentas, enquanto a al. c) isenta as subvenções públicas recebidas pela entidade, com exceção daquelas que se destinem a financiar atividades económicas não isentas. Estão ainda incluídos neste artigo os rendimentos procedentes do património mobiliário e imobiliário, como dividendos, juros e rendas, rendimentos derivados de aquisições ou transmissões, a qualquer título, de bens ou direitos, inclusive os obtidos com a dissolução ou liquidação da entidade, rendimentos resultantes de atividades económicas isentas (presentes no art.º 7) e aqueles que, de acordo com a lei tributária, sejam imputáveis às entidades sem fins lucrativos e que procedam de alguns dos rendimentos referidos anteriormente.

Quanto aos rendimentos resultantes de atividades económicas isentas, o art.º 7 enumera quais são estas atividades, incluindo as que, no regime português, corresponderiam às atividades exercidas pelas IPSS. Para além dessas, estão isentas as atividades do foro científico (art.º 7/3), cultural (art.º 7/4, 5 e 9), educacional (art.º 7/7 e

análogo às Comunidades Autónomas e Entidades Locais, as universidades públicas e as faculdades seniores adstritas às mesmas, o Instituto Cervantes, o Instituto Ramos Llull e as demais instituições com fins análogos às Comunidades Autónomas com língua própria, e os organismos públicos de investigação dependentes da administração geral do Estado.

⁵¹ Moiche, Susana Bokobo - “El régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo de lucro”, *Revista Española del Tercer Sector*, nº 2 (2006), pp. 60-61

8) e desportivo (art.º 7/10). No entanto, há determinadas nuances que são merecedoras de uma breve análise.

Alguns dos rendimentos resultantes das atividades económicas isentas apenas poderão beneficiar da isenção se o exercício dessas atividades cumprir determinados requisitos. No que diz respeito aos rendimentos resultantes de atividades económicas de carácter auxiliar ou complementar (art.º 7/11), estes não poderão representar mais de 20% do total dos rendimentos da entidade sem fins lucrativos, sob pena de perderem o seu carácter acessório. Por fim, nota ainda para a isenção dos rendimentos considerados de escassa relevância, aqueles cujo valor líquido não seja superior a 20.000€ (art.º 7/12).

Assim sendo, apenas irão integrar a base tributável das entidades sem fins lucrativos os rendimentos derivados de atividades económicas não isentas (art.º 8/1)⁵². O art.º 8 disciplina ainda a questão dos gastos não dedutíveis, para além do previsto na legislação do Imposto sobre as Sociedades. Estão em causa os gastos exclusivamente imputáveis a rendimentos isentos, sendo que aqueles que forem parcialmente imputáveis a atividades não isentas serão dedutíveis na percentagem que representem os rendimentos assim obtidos no total dos rendimentos obtidos pela entidade, os gastos correspondentes a amortizações de elementos patrimoniais que não estejam afetos a atividades sujeitas a tributação, e ainda os valores que constituam aplicação de resultados (decisão relativa ao destino dos resultados do exercício), em particular os excedentes resultantes de atividades económicas não isentas.

Ao rendimento tributável é aplicada uma taxa especial de 10% (ao contrário da taxa prevista para o Imposto sobre Sociedades, 25%).

Em resumo: as entidades sem fins lucrativos têm direito a uma isenção total que abrangerá parte considerável dos seus rendimentos, como ainda beneficiam da aplicação de uma taxa consideravelmente mais baixa do que a taxa geral do Imposto sobre Sociedades (25% na tributação dos rendimentos das pessoas coletivas).

5.2 Tributação das organizações religiosas em Espanha

⁵² “El Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos” – Tamara de la Villa Becerra (2015), pág. 27

Diferentemente do que acontece em Portugal, onde existem acordos específicos celebrados entre o Estado e determinadas comunidades religiosas, através das entidades que as representam⁵³, onde existe uma lei transversal que confere iguais direitos às confissões religiosas existentes em território português, em Espanha parece existir como que uma hierarquia das confissões religiosas. Apesar de a Ley 7/1980 (Ley Orgánica de Libertad Religiosa) prever um conjunto de direitos comuns a todas as confissões religiosas, existem alguns benefícios que apenas estão ao alcance de determinadas comunidades religiosas.

A primeira confissão religiosa, nessa hierarquia, é a Igreja Católica, que é até mencionada explicitamente na Constituição espanhola⁵⁴. A presença da Igreja Católica em território espanhol e as suas relações com o Estado espanhol são reguladas por acordos entre si celebrados, nomeadamente o Acuerdo entre la Santa Sede y el Reino de España sobre Asuntos de Interés Común en Tierra Santa, que veio substituir a Concordata celebrada em 1953. Existem ainda outros acordos sobre assuntos mais específicos, como questões jurídicas, económicas, educativas e culturais, e militares.

De seguida, temos as confissões religiosas com implantação notória em território espanhol e que possuem acordos de cooperação com o Estado espanhol, como são o islamismo ou o judaísmo. Relativamente a este segundo nível de comunidades religiosas, a Ley 7/1980 regula os seus direitos, que dependem de aspetos como o número de fiéis, o tempo de presença em Espanha, o grau de implantação e difusão da mesma, assim como a sua história e representação social⁵⁵. Nota para o facto de estas comunidades religiosas não estarem obrigadas à celebração de um acordo com o Estado, apenas gozam dessa possibilidade, que, eventualmente, lhes permitiria beneficiar de condições mais favoráveis do que estando apenas inscritas no Registo das Entidades Religiosas.

Por último, temos as confissões religiosas que, apesar de possuírem implantação notória em território espanhol, não celebraram um acordo de cooperação celebrado com o Estado (como as testemunhas de Jeová). Apesar disso, têm alguns privilégios

⁵³ Para além da Concordata celebrada com a Santa Sé, o Estado português também tem um acordo celebrado com o Imamat Ismaili, a instituição que representa a comunidade muçulmana Shia Imam Ismaili.

⁵⁴ “Ninguna confesión tendrá carácter estatal. Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones.” – art.º 16/3, Constituição Espanhola

⁵⁵ “LOJENDIO, Enrique Martín (2020) - *Régimen tributario de las confesiones religiosas*, pp. 6

salvaguardados, como a possibilidade de terem um representante na Comissão Assessora de Liberdade Religiosa.

Seguidamente, temos as confissões religiosas que apenas estão inscritas no Registo das Entidades Religiosas. Estas comunidades não possuem implantação notória em território espanhol, pelo que nem têm a possibilidade de celebrar um acordo de cooperação com o Estado, beneficiando apenas do regime previsto na Ley Orgánica de Libertad Religiosa. Por último, temos as confissões religiosas não inscritas, seja porque não se pretendem inscrever no registo competente, seja porque não cumprem os requisitos para cumprir a inscrição, cujos direitos são muito limitados.

No que diz respeito aos benefícios fiscais atribuídos às confissões religiosas, a sua concessão está ligada ao dever de cooperação constitucional com o Estado espanhol, podendo estas beneficiar dos mesmos benefícios fiscais da Ley 49/2002, mediante a suscetibilidade de serem consideradas entidades sem fins lucrativos ou entidades beneficiárias de mecenato⁵⁶. Se se tratar de uma comunidade religiosa sem acordo de cooperação com o Estado espanhol, ser-lhes-á aplicado o regime previsto para as entidades sem fins lucrativos, se cumprirem os requisitos previstos para beneficiarem desse regime. Se as confissões religiosas tiverem celebrado um acordo de cooperação com o Estado espanhol, vigorarão as normas presentes no dito acordo⁵⁷.

Quanto aos acordos, sendo os principais os celebrados com a Igreja Católica, a Comissão Islâmica de Espanha e a Comissão Israelita de Espanha, existem alguns aspetos transversais aos mesmos. Assim, não estão sujeitas a tributação as prestações recebidas através de coletas, esmolas, oferendas ou outras liberalidades, a publicação e entrega de documentos de caráter religioso aos seus membros e a fixação destes nos locais de culto e o ensino religioso destinado à formação de ministros do culto e o ensino de disciplinas eclesiásticas em Universidades Religiosas. Para além disso, a Igreja Católica beneficia também de uma não sujeição a imposto da aquisição de objetos destinados ao culto.

No que diz respeito à isenção de tributação, estas confissões religiosas estão isentas do Imposto sobre Bens imóveis, relativamente aos prédios e suas dependências onde se desenvolvam as atividades de culto da comunidade, os escritórios das organizações e os centros de formação dos ministros do culto, sendo que, no caso da Igreja Católica,

⁵⁶ “LOJENDIO, Enrique Martín (2020) - *Régimen tributario de las confesiones religiosas*, pp. 8

⁵⁷ “LOJENDIO, Enrique Martín (2020) - *Régimen tributario de las confesiones religiosas*, pp. 13

acrescem as residências dos ministros do culto e os imóveis destinados a habitação ou convento das congregações religiosas e institutos de vida consagrada. Estão ainda isentos, em sede de Imposto sobre as Sociedades, os incrementos de património obtidos a título gratuito, sempre que os bens e direitos se destinem a atividades religiosas (art.º 5/2 e 3, Ley 61/1978). Por fim, quanto ao Imposto sobre Transmissões Patrimoniais e Atos Jurídicos Documentados, existe isenção de tributação sempre que os bens adquiridos se destinem a atividades religiosas⁵⁸. A todas as matérias que não estejam reguladas nos acordos com o Estado espanhol será aplicável o regime previsto para as entidades sem fins lucrativos (disposição adicional nº 9/1, Ley 49/2002). Ou seja, as organizações religiosas que não sejam parte de um acordo, estarão sujeitas, mediante cumprimento dos respetivos requisitos, ao regime de tributação das entidades sem fins lucrativos.

5.3 A tributação das instituições canonicamente eretas que prossigam atividades de assistência social

À semelhança do que acontece no regime jurídico português, também o regime espanhol prevê uma equiparação legal, para efeitos tributários, entre as instituições canonicamente eretas que prossigam atividades de fim solidário e as entidades sem fins lucrativos. No caso do regime espanhol, esta equiparação deriva do art.º 5 do Acordo entre o Estado Espanhol e a Santa Sé sobre Assuntos Económicos, que estabelece que as instituições canonicamente eretas que não sejam a Santa Sé, a Conferência Episcopal, as dioceses, as paróquias e outras circunscrições territoriais, as Ordens e Congregações, e os institutos de vida consagrada e as suas casas e províncias, e que se dediquem a atividades religiosas, de assistência social e médicas ou hospitalares terão direito a usufruir dos benefícios fiscais que o ordenamento jurídico-tributário espanhol prevê para as entidades sem fins lucrativos. Por sua vez, a Ley 49/2002 estabelece, na sua disposição adicional nº9/2, que o regime fiscal das entidades sem fins lucrativos será aplicável às entidades referidas no art.º 5 do Acordo entre o Estado Espanhol e a Santa Sé sobre Assuntos Económicos, assim como a outras entidades de cariz semelhante de outras confissões religiosas que também tenham acordos celebrados com o Estado espanhol, desde que cumpram os requisitos previstos na Ley 49/2002 para a aplicação do dito regime.

⁵⁸ “LOJENDIO, Enrique Martín (2020) - *Régimen tributário de las confesiones religiosas*, pp. 14-15

Capítulo VI – Conclusões

Após a exposição e análise do regime de IRC das IPSS e entidades legalmente equiparadas, tanto no ordenamento jurídico português como no espanhol, há que expor as conclusões daí retiradas.

Em primeiro lugar, e quanto à nova redação do art.º 10, CIRC, a eliminação das figura de pessoa coletiva de mera utilidade pública, enquanto figura subsidiária que abrangesse todas as pessoas coletivas de utilidade pública que não fossem IPSS ou pessoas coletivas de utilidade pública administrativa (figura esta também eliminada), veio simplificar a atribuição da isenção, passando a existir apenas as IPSS e entidades legalmente equiparadas, e as pessoas coletivas com estatuto de utilidade pública, eliminando a figura de pessoa coletiva de mera utilidade pública e de utilidade pública administrativa. Assim, ou se é uma IPSS ou entidade legalmente equiparada, ou se é uma pessoa coletiva com estatuto de utilidade pública atribuído pela entidade competente.

De seguida, é necessário salientar a importância dos requisitos para beneficiar da isenção de IRC. O facto de a legislação fiscal exigir que as entidades exerçam de forma predominante atividades de fim solidário, que afetem a esses fins um mínimo de 50% do seu rendimento global líquido e que não permitam a existência de interesse, direto ou indireto, dos membros da instituição nos resultados da exploração das atividades prosseguidas, tem como finalidade garantir que a IPSS não é instrumentalizada pelos seus membros para benefício pessoal e que esta continue a prosseguir os fins presentes no seu objeto social. Sem a obrigatoriedade de cumprimento de forma contínua destes requisitos, uma IPSS podia facilmente desviar o seu foco do cumprimento do seu objeto social, passando a servir para beneficiar os interesses dos membros dos seus órgãos sociais. Sem a existência destes requisitos e a exigência do seu cumprimento continuado, seria possível que uma IPSS afetasse ao cumprimento do seu fim solidário uma percentagem menor do seu rendimento líquido do que aquela que é exigida atualmente, passando a afetar uma percentagem maior para outras finalidades, como um negócio social. Esta situação potenciará um afastar da prossecução do fim solidário da IPSS, deixando de ser a sua atividade predominante, para passar a haver um foco maior no exercício do negócio social, financeiramente mais rentável, mas que, sem a obrigação de afetação de parte do

rendimento líquido para a atividade solidária, perderia o seu propósito de financiamento do objeto da IPSS. Ora, este contexto abre portas à possibilidade de o negócio social poder ser instrumentalizado para benefício dos membros dos órgãos sociais da IPSS, que, vendo-se impossibilitados de receber remunerações com base nos resultados do exercício, e desobrigados de investir de forma regular na prossecução da atividade solidária, procurarão outras vias para alocar os rendimentos extraordinários com origem no negócio social, como, por exemplo, utilizá-lo para celebrar um negócio com uma sociedade comercial detida por um dos membros dos órgãos sociais, com condições vantajosas para a sociedade comercial.

Assim, a existência dos requisitos atuais garantem que a atividade solidária manter-se-á como a atividade principal da IPSS, com garantia de afetação de recursos financeiros regulares, e com menor risco de instrumentalização por parte dos seus membros.

Para além disso, é possível concluir que as alterações introduzidas pela reforma do Código do IRC de 2014 vieram trazer uma maior justiça à realidade tributária das IPSS, permitindo configurar um retrato mais realista da sua capacidade contributiva, uma vez que a isenção de tributação sobre os rendimentos decorrentes da atividade solidária da IPSS não apaga a existência dos gastos suportados para a obtenção desses rendimentos, sendo que, antes, devido ao método de determinação do rendimento tributável (apuramento pelo rendimento global), tais gastos eram irrelevantes na determinação da matéria tributável, com um impacto considerável na solvabilidade da IPSS.

Quanto à equiparação entre as IPSS e as instituições canonicamente eretas que prossigam fins solidários, a principal conclusão a retirar é que a introdução de uma norma que obriga aquelas instituições a procederem ao seu registo junto das entidades competentes para poderem gozar do estatuto de entidade legalmente equiparada a IPSS e, assim, usufruir do regime fiscal mais favorável, veio corrigir uma entorse do ordenamento jurídico português. Não existe uma razão lógica que possa justificar o facto de apenas as IPSS terem de se registar para poderem usufruir na plenitude de tal regime jurídico destinado às IPSS, enquanto às instituições canonicamente eretas bastava a participação escrita do ato de constituição para poder beneficiar do regime jurídico das IPSS.

Quanto ao regime fiscal espanhol aplicável às entidades referidas no Capítulo V, há determinadas ilações que podem ser retiradas. Em primeiro lugar, a sistematização do regime

tributário das entidades sem fins lucrativos permite reunir no mesmo diploma as normas determinantes para o funcionamento do regime. Ao contrário do sistema português, que enumera as entidades que podem beneficiar da isenção, remetendo para os diplomas que regulam as respetivas entidades e quais as atividades que estas devem praticar, a Ley 49/2002 elenca todas as pessoas coletivas que podem beneficiar do regime fiscal e todas atividades consideradas isentas de tributação pela sua natureza, simplificando a procura de informação. Relativamente à tributação em si, o regime espanhol tem semelhanças com o regime português, nomeadamente nos requisitos necessários para beneficiar do regime, acrescentando ainda um limite à percentagem que os rendimentos provenientes de atividades fora do âmbito estatutário podem representar no total dos rendimentos da entidade. Contudo, os dois regimes diferem quanto à forma de tributar, com o regime espanhol a revelar-se mais vantajoso, fruto da taxa especial aplicável aos rendimentos não isentos. Em relação à tributação de entidades religiosas, o regime português revela-se mais nivelado, devido à existência de um diploma que atribui um conjunto transversal de direitos a todas as confissões religiosas presentes em território português, sem prejuízo de existirem acordos celebrados que melhorem as condições das confissões, enquanto o regime espanhol apresenta uma estrutura hierárquica de direitos das comunidades religiosas, consoante o nível de implantação no território espanhol, entre outros aspetos. Quanto à tributação das instituições canonicamente eretas que prossigam atividades de assistência social, os regimes são semelhantes, resultando a equiparação entre estas instituições e as entidades sem fins lucrativos tanto da lei nacional como de um acordo com a Santa Sé.

No que diz respeito às opções do legislador fiscal, numa perspetiva mais abrangente, pode-se colocar a questão de saber se a opção por um sistema baseado em isenções de tributação seria o mecanismo mais adequado para apoiar financeiramente as IPSS, para que estas possam continuar a prosseguir as suas atividades. Um sistema que não atribuísse isenções fiscais, mas que consistisse na atribuição de subsídios de montantes mais elevados, poderia ser mais eficaz?

Considerando que os Estado-providência da atualidade já enfrentam problemas de falta de orçamento para áreas essenciais da vida em sociedade, como a saúde, a habitação, as infraestruturas ou o próprio sistema de segurança social, levanta-se a questão de saber se a Administração Pública conseguiria manter a resposta atual para estas áreas, e ao mesmo tempo subsidiar em maior nível o Terceiro Setor, para que as IPSS e entidades

legalmente equiparadas pudessem continuar a exercer a sua atividade solidária, sem a isenção de tributação que vigora atualmente. É que a ausência de isenção não só implicaria uma tributação com uma taxa de imposto de 21%, nos termos do art.º 87/5, CIRC, aplicada ao rendimento global da IPSS, agora com todos os rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS não isentos, afetando a capacidade de autofinanciamento das IPSS, mas também geraria encargos adicionais quanto à determinação do rendimento tributável e à contabilidade da associação. E não é crível que as IPSS fossem capazes de gerar receita fiscal suficiente para justificar a mudança de sistema, fruto do seu carácter não lucrativo. Como tal, não é claro que uma mudança neste sentido fosse mais eficaz.

A meu ver, a solução mais equilibrada seria a manutenção do sistema atual, no qual as IPSS beneficiam de uma isenção de IRC quanto aos rendimentos empresariais que auferem, mas continuando a receber o auxílio estadual para a prossecução da sua atividade, sob a forma de subsídios. Contudo, e utilizando o regime tributário espanhol para as entidades sem fins lucrativos como termo de comparação, há mudanças no sistema português que poderiam ser realizadas, nomeadamente duas: a recuperação do regime de uma taxa de IRC especial para as IPSS e um aumento da percentagem do rendimento global líquido que deva ser obrigatoriamente afetado à prossecução do objeto social da IPSS. Na versão originária do CIRC⁵⁹, o art.º 69/3 previa que o rendimento global das entidades que não exercem, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, fosse sujeito a uma taxa de 20%, consideravelmente mais baixa do que a taxa geral, de 36,5%. Contudo, essa diferenciação desapareceu, inicialmente, em 1991, tendo reaparecido uns anos depois, embora com uma diferença de valores percentuais muito menor, sendo que, a redação atual não prevê diferenciação entre as taxas de IRC para entidades que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola. Ora, o regime espanhol prevê que os rendimentos considerados não isentos para efeitos de tributação em sede de Imposto sobre Sociedades sejam tributados a uma taxa especial de 10%, em vez da taxa normal prevista para a generalidade das pessoas coletivas sujeitas a tributação no território espanhol. Este desagravamento da tributação sobre os rendimentos não isentos permitiria às IPSS ter maior capacidade de autofinanciamento, uma vez que manteriam uma parte maior desses rendimentos na sua esfera. Ora, para garantir que os resultados dessa tributação mais favorável são efetivamente aplicados à

⁵⁹ Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de novembro de 1988

prossecução do objeto social, um aumento da percentagem de afetação do rendimento global líquido à prossecução do fim da IPSS seria uma forma de garantir que esse regime fiscal mais favorável seria direcionado ao exercício da atividade solidária.

Estas duas medidas possuem uma relação de complementaridade, pois um desagravamento da tributação das IPSS permitiria ter mais recursos financeiros para uma melhor prossecução do fim principal da associação, e um aumento da percentagem do rendimento global líquido que deve ser afetado ao exercício do fim solidário garantiria que os rendimentos não tributados seriam destinados à prossecução do objeto da IPSS, assegurando a vontade do legislador em melhorar a capacidade de exercício do fim solidário das IPSS.

Capítulo VII - Bibliografia

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo nº 0725/11

Amorim, José de Campos - “Regime fiscal aplicável às entidades sem fins lucrativos em Portugal e Espanha”, *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, 2011

BECERRA, Tamara de la Villa (2015) - *El Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos*, Trabalho de fim de curso em Finanças e Contabilidade, Facultad de Turismo y Finanzas, Universidad de Sevilla

Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, “Relatório Final – Uma Reforma do IRC orientada para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego”, 2013, pp. 179-181

Costa, José Marcelo Ferreira - “Terceiro Setor em Portugal e o Regime Jurídico das Instituições Particulares de Solidariedade Social”, *Revista Internacional Consinter de Direito*, Ano II, Número II (2016)

Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa nº 98/2015-T

Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa nº 168/2016-T

Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa nº 547/2015-T

Decisão arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa, processo nº 0725/11

Estudo elaborado para a Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade, “*Importância Económica e Social das IPSS em Portugal: Central de Balanços (2016, 2017, 2018)* – Américo M. S. Carvalho Mendes, Renato E. Melo Oliveira

II Fórum de Contabilidade e Economia Social - “O Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social – o regime fiscal das IPSS” – Nina Aguiar, Centro de Estudos em Ciências Empresariais e Jurídicas, Instituto Politécnico de Bragança

Gouveia, Bacelar Jorge - “O enquadramento jurídico-fiscal das receitas de ingresso no Santuário do Cristo Rei à Luz do Direito da Religião”, *Revista de Direito Público*, nº3, (2011), pp. 265-280

Informação vinculativa – proc. nº 514/18

Informação vinculativa – proc. nº 536/17

Informação vinculativa – proc. nº 2065/19

Informação vinculativa – proc. nº 2086/17

Informação vinculativa – proc. nº 2140/08

Informação vinculativa – proc. nº 3793/09

Informação vinculativa – proc. nº4355/19

LOJENDIO, Enrique Martín (2020) - *Régimen tributário de las confesiones religiosas*, Trabalho de fim de curso em Direito, Facultad de Derecho, Universidad de la Laguna

LOPES, Alexandra, PARENTE, Cristina, MARCOS, Vanessa (2014) – “Entre o Estado e o Terceiro Setor: modos de regulação. O Terceiro Setor português em foco”, in *Empreendedorismo Social em Portugal*, Universidade do Porto, Faculdade de Letras

LOPES, Licínio (2009) – *As Instituições Particulares de Solidariedade Social*, 1ª edição, Almedina, pp. 81-121, 218-231

MARQUES, Rui (2020) – *Código do IRC anotado e comentado*, 2ª edição, Almedina, pp. 47, 118-132, 536-544

Moiche, Susana Bokobo - “El régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo de lucro”, *Revista Española del Tercer Sector*, nº 2 (2006), 53-65

MORAIS, Rui Duarte (2009) – *Apontamentos ao IRC*, 2ª edição, Almedina

OLIVEIRA, Pedro Vasco, “Setor Social Solidário não é um exclusivo da Igreja Católica em Portugal”, *Jornal da Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade*, 11/nov/2019. <https://www.solidariedade.pt/site/detalhe/13597>

Parecer técnico nº PT20861 – Ordem dos Contabilistas Certificados

PEREIRA, Paula Rosado (2019) – *Manual de IRS*, 2ª edição, Almedina, pp. 109, 115-117

SILVA, Isabel Marques da (2006) – “As implicações fiscais da nova Concordata celebrada entre a Santa Sé e a República Portuguesa”, in *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco – Volume II*, 1ª edição, Coimbra

