



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

FORMAÇÃO DISTÂNCIA CURSO DIS2410

**Aspectos Contabilísticos e fiscais de entidades sem
fins lucrativos**

MANUAL DO CURSO

I Bloco – Associações e Fundações

Maio de 2010

Indice

1	Enquadramento Juridico e Legal.....	3
2	Enquadramento fiscal.....	10
2.1	IRC	10
2.2	IVA.....	35
2.3	Outros impostos	40
3	Enquadramento Contabilístico	41
3.1	Aspectos gerais	41
3.2	Casos particulares.....	42
4	Bibliografia.....	48

1 Enquadramento Jurídico e Legal

De acordo com a Teoria Geral do Direito Civil, as entidades sem fins lucrativos pertencem à categoria das pessoas colectivas, podendo lato sensu dizer-se enquanto tal, que são entidades que prosseguem interesses humanos, sendo socialmente encaradas como centro de imputação de situações criadas.

Por sua vez, de acordo com certa classificação, as pessoas colectivas, quer sejam de Direito Público, quer de Direito Privado, podem ser de tipo corporativo e de tipo fundacional.

O primeiro tipo engloba as associações por um lado e as sociedades por outro; o segundo tipo compreende unicamente as fundações, as quais se baseiam numa massa patrimonial de bens afectada a determinado fim por vontade expressa do fundador no acto de instituição.

Associações

As associações resultam de um acto de vontade dos seus constituintes, que se associam com o fim de exercer uma actividade de mera fruição por oposição às actividades lucrativas prosseguidas pelas sociedades.

O direito de associação está consagrado na Constituição da Republica Portuguesa no seu artigo 46º.

Uma associação é uma pessoa colectiva de direito privado, por oposição às pessoas colectivas de direito público, que são aquelas em que o Estado dispõe de uma posição de domínio. Temos como exemplo: Câmaras Municipais, Juntas de Freguesia e Institutos Públicos.

A capacidade jurídica das associações compreende todos os direitos e obrigações necessários ou convenientes à prossecução dos seus fins lucrativos (art.160º do Código Civil), excepto aqueles que sejam indissociáveis da personalidade singular.

Para além da Constituição, as associações estão reguladas pelo Código Civil – artigos 167.º a 184.º, nomeadamente no que respeita à sua organização, funcionamento, actos constitutivos (estatutos), etc..

O acto constitutivo de uma associação é de extrema importância, pois é através dele que são designados os associados constituintes, nomeados os representantes da associação com poderes para o acto formal de constituição da associação e a elaboração por escrito dos estatutos.

O acto de constituição da associação especificará os bens ou serviços com que os associados concorrem para o património social, a denominação, fim e sede da pessoa colectiva, a forma do seu funcionamento, assim como a sua duração, quando a associação se não constitua por tempo indeterminado.

Os estatutos podem especificar ainda os direitos e obrigações dos associados, as condições da sua admissão, saída e exclusão, bem como os termos da extinção da pessoa colectiva e consequente devolução do seu património.

Registo e associação na hora

Registo:

Para efectuarem a sua legalização as Associações devem proceder às seguintes acções:

- Solicitar inscrição no Registo Nacional de Pessoas Colectivas (NIPC);
- Efectuar escritura pública de acordo com o artigo 157.º e seguintes do Código Civil, excepto se se constituírem na associação na hora, caso em que ficam dispensadas de escritura pública podendo ser utilizado um documento particular;

A constituição, os estatutos e as suas alterações não produzem quaisquer efeitos até à sua publicação em Diário da República.

Associação na Hora:

A Lei n.º 40/2007, de 24 de Agosto, aprovou um regime especial de constituição imediata de associações, que permite constituir uma associação num único momento, em atendimento presencial único.

Este procedimento, designado «associação na hora», introduz diversas simplificações nos actos necessários para constituir uma associação.

Por exemplo, ao constituir uma «associação na hora» os interessados não necessitam de obter, previamente, o certificado de admissibilidade da firma, junto do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, deixam de necessitar de celebrar uma escritura pública e recebem, de imediato, no momento da constituição da associação, o cartão definitivo de pessoa colectiva, bem como uma certidão do acto constitutivo da associação e os respectivos estatutos.

O artigo 3.º da Lei n.º 40/2007, de 24 de Agosto, dispõe que o regime especial de constituição imediata de associações é da competência das conservatórias e de outros serviços previstos em portaria do membro do Governo responsável pela área da justiça, independentemente da localização da sede da associação a constituir.

As entidades que se constituem na associação na hora recebem imediatamente:

- O Cartão electrónico de pessoa colectiva mediante a atribuição de um código de acesso visualizável em www.irn.mj.pt ou em www.empresonline.pt e é-lhes comunicado o número de identificação da Segurança Social;
- A certidão do acto constitutivo da associação e os respectivos estatutos;
- O acto constitutivo e os estatutos são publicados de imediato no sítio www.mj.gov.pt/publicacoes, de acesso público e gratuito;
- É ainda atribuído registo de domínio na Internet.pt à associação. Esta funcionalidade é assegurada pela Fundação para a Computação Científica Nacional e é gratuita durante o primeiro ano de vida da associação.

Segundo refere o site oficial da associação na hora a constituição de uma "Associação na Hora" é extremamente simples e composta pelos seguintes passos:

1. Escolher uma denominação, e um modelo de estatutos previamente aprovado;

Escolher uma denominação da [lista de denominações pré-aprovadas](#) ou consultando a lista facultada no balcão de atendimento "Associação na Hora". Estas denominações são constituídas por expressões de fantasia e foram reservadas previamente a favor do Estado.

A denominação escolhida só será reservada no momento em que os associados se dirigirem ao balcão de atendimento e iniciarem a constituição da "Associação na Hora". Por isso, a denominação que pretendem utilizar, apesar de estar incluída na lista disponível neste sítio ou na lista facultada, poderá já não estar disponível no momento em que se dirigirem ao balcão.

À denominação escolhida deverá ser adicionada uma menção indicativa da natureza associativa da entidade: Associação, Núcleo, União, Clube ou Club.

Poderão ainda adicionar à denominação qualquer expressão alusiva aos fins estatutários. Exemplo: "de caçadores".

Não pode ser aditada menção que sugira a atribuição de um estatuto dependente de reconhecimento legal ou administrativo. Exemplo: "utilidade pública".

Pode ainda ser utilizado um certificado de admissibilidade previamente aprovado pelo Registo Nacional de Pessoas Colectivas.

Nas Conservatórias do Registo Comercial do Porto, Braga e Loulé, na Loja do Cidadão de Odivelas e no Registo Nacional de Pessoas Colectivas é possível escolher livremente uma denominação no âmbito dos processos de constituição da associação na hora, no momento em que a constituem, sem necessidade de efectuar uma deslocação prévia.

2. Escolher [um dos dois modelos de estatutos pré-aprovados](#) facultados nos locais de atendimento.

A diferença entre os modelos é que um deles permite a nomeação simultânea dos órgãos sociais da associação (Mesa da Assembleia Geral, Direcção e Conselho Fiscal).

3. Designar um Técnico Oficial de Contas ou escolher um da Bolsa de TOC's disponibilizada, se optar por ter contabilidade organizada, ou ainda entregar a declaração de início de actividade no serviço da "Associação na Hora" ou no serviço e Finanças.

Transcrição de um exemplo do estatuto que se encontra disponível para escolha dos associados:

Elementos necessários:

No caso de os associados da associação a constituir serem pessoas singulares, apresentar:

1. Documento de identificação (cartão de cidadão, bilhete de identidade, passaporte, carta de condução ou autorização de residência);
2. Cartão de contribuinte.

As pessoas singulares estrangeiras que não sejam membros de nenhum órgão social ficam dispensadas da apresentação do número de identificação fiscal.

No caso de os associados da associação a constituir serem pessoas colectivas, apresentar:

Se se tratar de uma associação ou de outra pessoa colectiva não sujeita a registo comercial:

1. Documentos de identificação e Cartões de Contribuinte dos representantes legais;
2. Cartão de Identificação de Pessoa Colectiva;
3. Estatutos;
4. Acta de deliberação da Assembleia-Geral sobre a constituição da associação;
5. Acta de eleição e de tomada de posse dos representantes legais.

Se se tratar de uma sociedade comercial:

1. Código de Acesso à Certidão Permanente ou, em alternativa, Certidão da Conservatória do Registo Comercial emitida há menos de um ano;
2. Acta da Assembleia-geral conferindo poderes para a constituição da associação.

Utilidade Publica:

As associações são pessoas colectivas podendo ser reconhecidas como de utilidade pública as associações ou fundações que prossigam fins de interesse geral, ou da comunidade nacional ou de qualquer região ou circunscrição, cooperando com a Administração Central ou a Administração Local, em termos de merecerem da parte da administração a declaração de «utilidade pública». Convém referir que o estatuto de utilidade pública se acha regulado no DL 460/77, de 7 de Novembro, alterado pelo Decreto-Lei nº 391/2007, de 13 de

Dezembro. A declaração de utilidade pública é da competência de S. Exa. o Primeiro-Ministro sendo objecto de despacho publicado no Diário da República na II Série.

Há que ter em conta que existem associações sem personalidade jurídica que são aquelas que omitem o reconhecimento legal que é garantido pelo acto de constituição, sendo que nestes casos se o património, ou melhor se o “fundo comum” for insuficiente ou inexistir os seus membros responderão com o seu património pessoal.

Estão neste caso, e meramente a título de exemplo as comissões especiais reguladas nos artigos 199º a 201º do Código Civil. Este tipo de comissões corporizado, proliferam pelo País fora, as muito conhecidas comissões de festas. Por ser uma matéria relevante, até os próprios donativos recebidos que têm de ser comunicados.

Daí ser altamente relevante alertar os TOC para esta problemática, pois são os primeiros a ser contactados para “ajudarem” a resolver estas questões.

Repete-se a gravidade no que refere ao património pessoal dos seus membros, que em caso das coisas correrem menos bem terem que assumir as responsabilidades contraídas no âmbito das actividades desenvolvidas pelas ditas comissões especiais.

Entre os fins das associações não se inclui a obtenção e distribuição de um lucro económico pelos associados, de acordo com o artigo 157º do Código Civil, revertendo este a favor do património associativo.

Fundações:

Sendo as fundações pessoas colectivas, possuem personalidade jurídica, isto é, são susceptíveis de serem titulares de direitos e obrigações, e capacidade jurídica quer de gozo, quer de exercício.

As Fundações são pessoas colectivas sem fins lucrativos e têm o seu regime jurídico estabelecido no Código Civil - art. 185.º a 194.º.

O substrato das Fundações está num complexo patrimonial afecto a prossecução de determinados fins de interesse social.

As Fundações têm que ser reconhecidas pela entidade administrativa competente, adquirindo a personalidade jurídica com esse reconhecimento.

Podem ser instituídas por acto entre vivos, ou através de testamento.

Legislação relevante:

- Constituição da República Portuguesa;
- Código Civil;
- Lei 40/2007, de 24 de Agosto;
- Portaria 1441/2007, de 7 de Novembro.

2 Enquadramento fiscal

2.1 IRC

Incidência:

As associações e fundações serão consideradas sujeitos passivos de IRC, conforme dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código deste imposto.

No entanto, as associações e fundações não exercendo, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o IRC incidirá sobre o rendimento global, ao invés do lucro como acontece com as sociedades comerciais.

Este rendimento global corresponderá à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, conforme estabelece a alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRC. Enquanto realidade diversa do lucro, o rendimento global coloca aspectos específicos na sua quantificação e no modo de declaração às Finanças.

Tributação:

Assim, de acordo com o artigo 53º do CIRC, o rendimento global sujeito a imposto é formado pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias do IRS, e dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Sabendo que as categorias de rendimentos do IRS são:

Categoria A — Rendimentos do trabalho dependente;

Categoria B — Rendimentos empresariais e profissionais;

Categoria E — Rendimentos de capitais;

Categoria F — Rendimentos prediais;

Categoria G — Incrementos patrimoniais;

Categoria H — Pensões.

E, dado que as Categorias A e H serão relativas a rendimentos auferidos apenas por pessoas singulares, as categorias de rendimentos que integram o rendimento global das pessoas colectivas apenas pode respeitar às categorias B, E, F e G.

No entanto, no caso deste tipo de entidades, os rendimentos empresariais (categoria B) terão de assumir um carácter acessório, pois se a entidade que os auferir exercer, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a base de incidência do imposto já não será o rendimento global, mas sim o lucro. Efectivamente, nas Associações, pela própria natureza jurídica, os rendimentos auferidos desta natureza terão que ser necessariamente acessórios.

O rendimento global das Associações será constituído pela soma dos rendimentos líquidos das várias categorias determinados segundo as regras do CIRS, então os custos ou despesas específicos de cada tipo de rendimentos serão imputáveis apenas directamente à respectiva categoria.

Porém, a obtenção dos rendimentos pode determinar que a entidade suporte custos que não sejam específicos de uma dada categoria de rendimentos, mas que se mostrem indispensáveis à obtenção de diversos tipos de rendimentos: são os designados custos comuns.

O artº 54º do CIRC dispõe que os custos comuns sejam deduzidos de acordo com a seguinte proporção:

$$B \times C / C + D$$

Em que:

B = montante dos custos comuns ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos e dos não sujeitos ou isentos.

C = montante dos rendimentos brutos sujeitos e não isentos.

D = montante dos rendimentos brutos não sujeitos ou isentos.

O mesmo normativo, no entanto, dá a possibilidade de adopção de outro critério considerado mais adequado aceite pela Direcção-Geral dos Impostos, devendo evidenciar-se essa repartição na declaração de rendimentos.

Exemplo:

A Associação “Bem Fazer” recebeu de rendas durante o ano de 2010, o valor de € 2.300,00. Neste mesmo ano pagou IMI no valor de € 85,00 e suportou despesas de manutenção de € 375,00.

O valor do rendimento (resultado líquido) para apuramento da matéria colectável será, de acordo com as regras da categoria F do CIRS: € 1.840,00 (€ 2.300,00 – € 85,00 - € 375,00)

(ver o Quadro 05 do Anexo D da declaração anual)

Isenção subjectiva:

As associações e fundações poderão beneficiar de isenção subjectiva de IRC, desde que se enquadrem no disposto na alínea c) do nº 1 do artigo 10.º do CIRC: "... As pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente...".

As Associações e fundações, que pretendam usufruir da isenção de IRC prevista no artigo 10.º do CIRC, deverão possuir o estatuto de pessoa colectiva de utilidade pública, de acordo com o Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro, conforme explicado em cima.

Se as Associações ou fundações obtiverem o estatuto de utilidade pública administrativa, beneficiarão automaticamente da isenção de IRC, prevista no artigo 10º do CIRC.

Se as Associações ou fundações obtiverem o estatuto de mera utilidade pública, para a obtenção dessa isenção de IRC, estas deverão solicitá-la ao Ministro das Finanças, mediante requerimento oficial (Ofício-circulado nº 20140, de 04/08/2009 da Direcção dos Serviços de IRC), sendo o respectivo processo administrativo de reconhecimento, concluído pelo despacho ministerial a publicar no Diário da República, no qual se definirá a respectiva amplitude, de harmonia com os fins prosseguidos e as actividades desenvolvidas para a sua realização, pelas entidades em causa e as informações dos serviços competentes da Direcção-Geral dos Impostos e outras julgadas necessárias.

Apenas depois de obtido esse reconhecimento, poderá solicitar esta isenção subjectiva, através de declaração de alterações. Até esse momento, a Associação ou fundação ficará enquadrada no regime geral de IRC para as entidades que não exercem a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Sendo obtida esta isenção, a Associação ou fundação deverá cumprir com os requisitos definidos no nº 3 do artigo 10º do CIRC, existindo a necessidade de exercer, a título

exclusivo ou predominante, as actividades previstas nos estatutos, que lhe concederam a referida utilidade pública e a isenção de IRC.

A associação ou fundação deverá ainda afectar pelo menos 50% dos rendimentos obtidos, nas actividades estatutárias, até ao final do quarto exercício seguinte àquele em que tenha sido obtido. Se não cumprir tais requisitos, essa entidade perde a isenção de IRC a partir do exercício em que tal tenha sucedido, inclusive.

As entidades contempladas neste artigo 10º do CIRC são:

- as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa – associações que não têm por fim o lucro económico dos associados e fundações de interesse social, cujos fins coincidam com as atribuições da administração pública;
- as instituições particulares de solidariedade social e pessoas colectivas legalmente equiparadas – constituídas sem finalidade lucrativa, por iniciativa de particulares, visando a solidariedade e a justiça e prosseguindo diversos objectivos através da concessão de bens e da prestação de serviços. Estas instituições, depois de registadas, adquirem automaticamente a natureza de pessoas colectivas de utilidade pública;
- as pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.

Isenção objectiva:

No que respeita às isenções objectivas, remetendo para o disposto no artigo 11.º do CIRC, este normativo atribuirá isenção, não exclusivamente em função do tipo de sujeito passivo, mas sim em função do tipo de rendimentos que obterá.

Os rendimentos derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas quando auferidos por associações ou fundações devidamente constituídas para o exercício dessas actividades e desde que reunidas as condições previstas no n.º 2 do referido normativo, estarão isentos de IRC.

Refira-se que os rendimentos deste tipo de Associações ou fundações poderão beneficiar desta isenção do artigo 11º do CIRC, pois as actividades desenvolvidas por esse tipo de entidades terão um carácter cultural, recreativo ou desportivo. Efectivamente, se as actividades mencionadas nos estatutos desta entidade tiverem esse carácter poderá aplicar a isenção do artigo 11º do CIRC.

Se o enquadramento for possível pelo artigo 11º do CIRC, as associações ou fundações apenas poderão beneficiar dessa isenção objectiva, ou seja, relativamente ao tipo de rendimentos que obtém, se cumprirem os seguintes requisitos:

- nunca poderão distribuir resultados, terão de aplicar a totalidade os rendimentos obtidos na própria actividade;
- os membros dos órgãos sociais também não poderão ter qualquer interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração das actividades prosseguidas;
- e, terão de dispor de algum sistema de contabilidade organizada, ou de escrituração, com o objectivo da Administração Fiscal poder comprovar se o exercício das suas actividades poderão beneficiar, ou não, das isenções de imposto ou outros benefícios fiscais previstos.

Neste tipo de Associações ou fundações, qualquer que seja o enquadramento, para poderem beneficiar da isenção de IRC, os membros dos órgãos estatutários não poderão ter qualquer interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração das actividades económicas por elas prosseguidas.

Rendimentos comuns a entidades sem fins lucrativos:

As quotas, onde se inclui o valor das jóias, pagas pelos associados de acordo com os estatutos da associação ou fundação, bem como os subsídios recebidos para financiar as actividades (por exemplo verbas camarárias) previstas nos estatutos da entidade, não estarão sujeitos a IRC, de acordo com o nº 3 do artigo 54º do CIRC.

Os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, nomeadamente através de doações, ou outra forma de liberalidade, também poderão beneficiar de isenção de IRC nos termos, do nº 4 do mesmo artigo, mas apenas quando se destinarem à directa e imediata realização dos fins estatutários.

Prejuízos:

Por sua vez, o nº 2 do artigo 53º estabelece que o reporte de prejuízos fiscais apurados relativamente ao exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas e as menos-valias só poderão ser deduzidos, para efeitos de determinação do rendimento global, aos rendimentos das respectivas categorias de IRS, num ou mais, dos seis exercícios posteriores.

Outro tipo de rendimentos atendendo ao tipo de entidade:

As matrículas e propinas recebidas dos associados, para a prática das actividades previstas nos estatutos da entidade, apenas estarão isentas de tributação em IRC, quando essas actividades sejam consideradas rendimentos provenientes do exercício de actividade de natureza cultural, recreativa e desportiva, conforme disposto no nº 1 do artigo 11º do Código desse imposto.

Rendimentos acessórios:

Outro tipo de rendimentos, como patrocínios em que exista uma contraprestação de publicidade, rendimentos de bens pertencentes à entidade, nomeadamente rendas de bens imóveis, ou de publicidade, ou rendimentos provenientes da exploração de alguma actividade de carácter comercial, como livraria, reprografia, papelaria, cantina, restaurante ou bar, ou outros rendimentos de actividades não ligadas directamente aos fins estatutários da entidade, não beneficiarão de qualquer isenção prevista no CIRC, qualquer que seja o respectivo enquadramento.

Efectivamente as isenções referidas, sejam subjectivamente, pelo tipo de entidade (artigo 10º), seja objectivamente, pelas actividades desenvolvidas (artigo 11º) apenas abrange os rendimentos derivados do exercício de actividades previstas nos fins estatutários, ficando excluídas da isenção todos os outros rendimentos de natureza comercial, industrial ou agrícola, ainda que obtidos em ligação com esses fins.

Todavia, esses rendimentos obtidos por estas colectividades desportivas, de cultura e recreio, que não sejam isentos, nos termos do Código do IRC, podem ainda beneficiar da isenção prevista no artigo 54.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), desde que esses rendimentos não isentos não excedam o montante de 7.481,97 Euros (Rendimentos Brutos, sem considerar quaisquer custos).

Exemplo:

A ADC é uma associação desportiva e cultural legalmente constituída e com enquadramento no artigo 11.º do CIRC.

No ano de 2010 apresenta os seguintes rendimentos:

- Quotas de associados: € 6.000,00

- Rendimentos líquidos do bar da associação: € 2.000,00
- Subsídio destinados aos fins estatutários: € 1.500,00

Resolução:

Quotas de associados: € 6.000,00 - Rendimento não sujeito a imposto (n.º 3 do artigo 54.º do CIRC).

Subsídio: € 1.500,00 - Rendimento não sujeito a imposto (n.º 3 do artigo 54.º do CIRC)



Rendimentos líquidos do bar da associação: € 2.000,00 - Rendimento sujeito a imposto (artigo 11.º do CIRC) mas isento por força do artigo 54.º EBF



Determinação da matéria colectável:

De acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º do CIRC, a matéria colectável de entidades que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, obtém-se pela dedução ao rendimento global, incluindo incrementos patrimoniais a título gratuito, apurado nos termos do artigo 53.º do CIRC, dos custos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, nos termos do artigo 54.º, bem como dos benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções àquele rendimento.

Taxa de IRC:

As Associações e fundações não exercendo a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola, se existirem rendimentos sujeitos e não isentos de IRC, a taxa a aplicar será de 20%, conforme o n.º 5 do artigo 87.º do CIRC.

O Orçamento de Estado para 2009 alterou as taxas de IRC, estabelecendo dois escalões de taxas, aos quais se aplicará a taxa de 12,5% à matéria colectável até 12.500 euros, inclusive, e a taxa de 25% à restante matéria colectável. Esta alteração da taxa de IRC apenas terá efeitos para os exercícios a partir de 2009, inclusive, em diante.

Uma das curiosidades que acompanhou esta redução de taxa, foi o facto de permitir, aos sujeitos passivos de IRC com sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional que beneficiarem de taxas especiais ou reduzidas, a opção pelas taxas gerais (12,5% e 25%), o que leva a que estas entidades devam fazer um planeamento fiscal adequado com simulações para aplicarem as taxas que lhes sejam mais favoráveis (n.º 1 do artigo 73.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro - Orçamento do Estado para 2009).

4	REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS					
Geral	Isenção definitiva	Isenção temporária	Redução de taxa	Simplificado	Transparência fiscal	
1 ☒	3 ☐	4 ☐	5 ☐	6 ☐	7 ☐	
Grupos de sociedades	NIF da sociedade dominante		Pretende exercer a opção pelas taxas do art.º 80.º n.º 1 ? (Art.º 73.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)		Ocorreu alguma das situações referidas no art.º 80.º n.º 7 ?	
8 ☐	9		Sim 10 ☒		Sim 11 ☐	

Obrigações declarativas:

Início de actividade:

As associações e fundações, enquanto pessoas colectivas de direito privado com sede em território português, são sujeitos passivos de IRC e de IVA, nos termos do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 2º do CIRC e do artigo 2º do CIVA, respectivamente, estando por isso obrigadas à apresentação da declaração de inscrição no registo/início de actividade.

A declaração de inscrição no registo (início de actividade para efeitos de IRC) deve ser apresentada pelos sujeitos passivos, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, no prazo de 90 dias a partir da data de inscrição no Registo Nacional de Pessoas Colectivas.

Atenção que para efeitos de IVA, não existe nenhuma data determinada, referindo o CIVA que o início de actividade deverá ser efectuado antes de iniciado o exercício da actividade.

Instruções de preenchimento de quadros relevantes da declaração de inscrição no registo/início de actividade:

- Quadro 05 – campo 13 – Associação ou Fundação
- Quadro 06 – campo 5 – Geral
- Quadro 11 – deve ser assinalado apenas o campo 2 no caso de apenas ser desenvolvida uma actividade isenta que não confere direito à dedução; devem ser assinalados simultaneamente os campos 1 e 2, no caso de ser desenvolvida uma ou mais actividades secundárias e estas consistirem em transmissões de bens e/ou prestações de serviços que conferem o direito a dedução, devendo ainda ser assinalado alternativamente o campo 3 ou 4 e devendo, neste último caso, e ainda nas situações em que tenha sido assinalado o campo 6, ser assinalado igualmente o campo 7.

Modelo 22:

As Associações e fundações, sendo entidades que não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que, por isso, são tributadas com base no rendimento global, deverá ter-se presente algumas particularidades aquando do preenchimento da declaração de rendimentos Modelo 22:

Quadro 03 — Identificação e Caracterização do Sujeito Passivo:

Quadro 3.3 - Neste quadro deve-se assinalar o campo 2, pois será uma entidade residente que não exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola.

03 IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO	
1 DESIGNAÇÃO	2 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)
3 TIPO DE SUJEITO PASSIVO	
Residente que exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola	Residente que não exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola
1 ☐	2 ☐
não residente com estabelecimento estável	não residente sem estabelecimento estável
3 ☐	4 ☐

Quadro 3.4 - Neste quadro deve-se assinalar o campo 1 – Geral, embora a taxa seja de 20%, conforme nº 5 do artigo 87º do CIRC.

3 TIPO DE SUJEITO PASSIVO	
Residente que exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola	Residente que não exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola
1 ☐	2 ☒
Não res estabelecido	3 ☐
4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDI	
Geral	Isenção definitiva
1 ☒	3 ☐
Isenção temporária	Redução de taxa
4 ☐	5 ☐

Quadro 07 — Apuramento do Lucro Tributável:

Não se preenche este quadro; a demonstração de resultados e apuramento do lucro tributável será feito no Anexo D da IES.

Quadro 09 – Apuramento da Matéria Tributável:

Indicar lucro tributável na coluna do regime geral – campo 302;

Indicar Matéria colectável – Campo 311 e 346

Quadro 10 – Cálculo do imposto:

Imposto a outras taxas – Campo 348: 20%; Campo 349 – o valor da colecta.

No Quadro 10 deverá ainda ser preenchido o campo relativo a tributações autónomas, que se apliquem às entidades que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Cálculo do imposto (Quadros 09 e 10) - exemplo (se não for exercida a opção pela taxa do regime geral):

The diagram shows two tables. The first table, labeled '09' and 'APURAMENTO', has columns for '(transporte do Q. 07)', 'Cod.', and 'Regime geral'. It contains two rows: '1. PREJUÍZO FISCAL' with code 301 and '2. LUCRO TRIBUTÁVEL' with code 302 and the value '1.000,00'. The second table, labeled '10' and 'CÁLCULO DO IMPOSTO', has columns for 'Imposto à taxa normal (311 x 25%)', 'Imposto a outras taxas (322 ou 409 x taxa)', and '349 - D'. It contains three rows: 'Imposto à taxa normal' with code 311 and value '250,00'; 'Imposto a outras taxas' with code 348 and value '20,0 %'; and '349 - D' with code 349 and value '200,00'. Red arrows point from the '1.000,00' in Quad. 09 to the '20,0 %' in Quad. 10, and from the '20,0 %' to the '200,00' in Quad. 10. Red circles highlight the '1.000,00', '20,0 %', and '200,00' values.

09	APURAMENTO	
(transporte do Q. 07)	Cod.	Regime geral
1. PREJUÍZO FISCAL	301	
2. LUCRO TRIBUTÁVEL	302	1.000,00

10	CÁLCULO DO IMPOSTO	
Imposto à taxa normal (311 x 25%)	Imposto a outras taxas (322 ou 409 x taxa)	349 - D
	348 20,0 %	349
		350

Dispensa de entrega de Modelo 22:

Esta obrigação declarativa de entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22, de acordo com o n.º 6 do artigo 117.º do CIRC, **não** se aplica para as Associações e fundações, desde que não obtenham rendimentos no período de tributação, ou obtendo rendimentos, beneficiem de isenção definitiva, nomeadamente dos rendimentos previstos nos artigos 10º e 11º do CIRC, ainda que a mesma não inclua os rendimentos de capitais e desde que estes tenham sido tributados por retenção na fonte a título definitivo, ou apenas auferiram rendimentos de capitais cuja taxa de retenção na fonte, com natureza de pagamento por conta, seja igual à prevista no n.º 5 do artigo 87.º do CIRC.

Em qualquer destas situações, desde que exista lugar a tributação autónoma relativamente a despesas suportadas, previstas no artigo 88º do CIRC, essas entidades terão de entregar a Declaração de Rendimentos Modelo 22, para efectuar essa autoliquidação de imposto.

Tributações autónomas:

Relativamente às tributações autónomas, existe algumas especificidades para as Associações e fundações: será aplicada uma taxa de 70% às despesas não documentadas, conforme nº 1 e 2 do artigo 87º do CIRC.

As despesas de representação e as relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas não serão tributadas autonomamente (nº 3 do mesmo artigo).

As despesas de ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria de trabalhador apenas serão tributadas autonomamente a 5%, apenas relativamente aos encargos suportados pelas actividades não isentas de IRC, se existirem.

As restantes despesas serão tributadas autonomamente de acordo com o previsto para os restantes sujeitos passivos.

Derrama:

As associações e fundações não terão que liquidar derrama, por não exercerem, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, conforme nº 1 do artigo 14º da Lei das Finanças Locais (Lei nº 2/2007 de 15 de Janeiro).

Pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta (PEC):

As Associações e fundações, sendo entidades que não exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, de acordo com o nº 1 do artigo 104.º do CIRC, não terão de efectuar os pagamentos por conta de IRC, nas datas estabelecidas nas alíneas desse artigo.

Estas entidades também estarão dispensadas de efectuar o pagamento especial por conta, conforme a alínea a) do nº 11 do artigo 106º do CIRC.

Informação Empresarial Simplificada (IES):

Conforme dispõe a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º, conjugado com o artigo 121.º, ambos do CIRC, todos os sujeitos passivos de IRC (mesmos os isentos deste imposto) devem entregar, até ao dia 15 do mês de Julho, a Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal, actualmente integrada na declaração IES.

Todas as entidades que não exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola (entidades sem fins lucrativos) têm pelo menos que entregar o anexo F da IES, podendo, ou não, terem que entregar outros anexos da IES, caso tenham rendimentos acessórios (anexo D) ou outro tipo de operações (por exemplo os anexos L, O, P, Q, etc.).

No caso de auferir rendimentos abrangidos por isenção ou encontrando-se na situação de usufruir qualquer benefício fiscal, deverá preencher o Anexo F (Benefícios Fiscais), assinalando o campo F107 ou F108 do Quadro 032, dependendo do tipo de isenção que abrange os rendimentos da Associação ou fundação, pelo artigo 10º e ou 11º do CIRC, conforme já explicado.

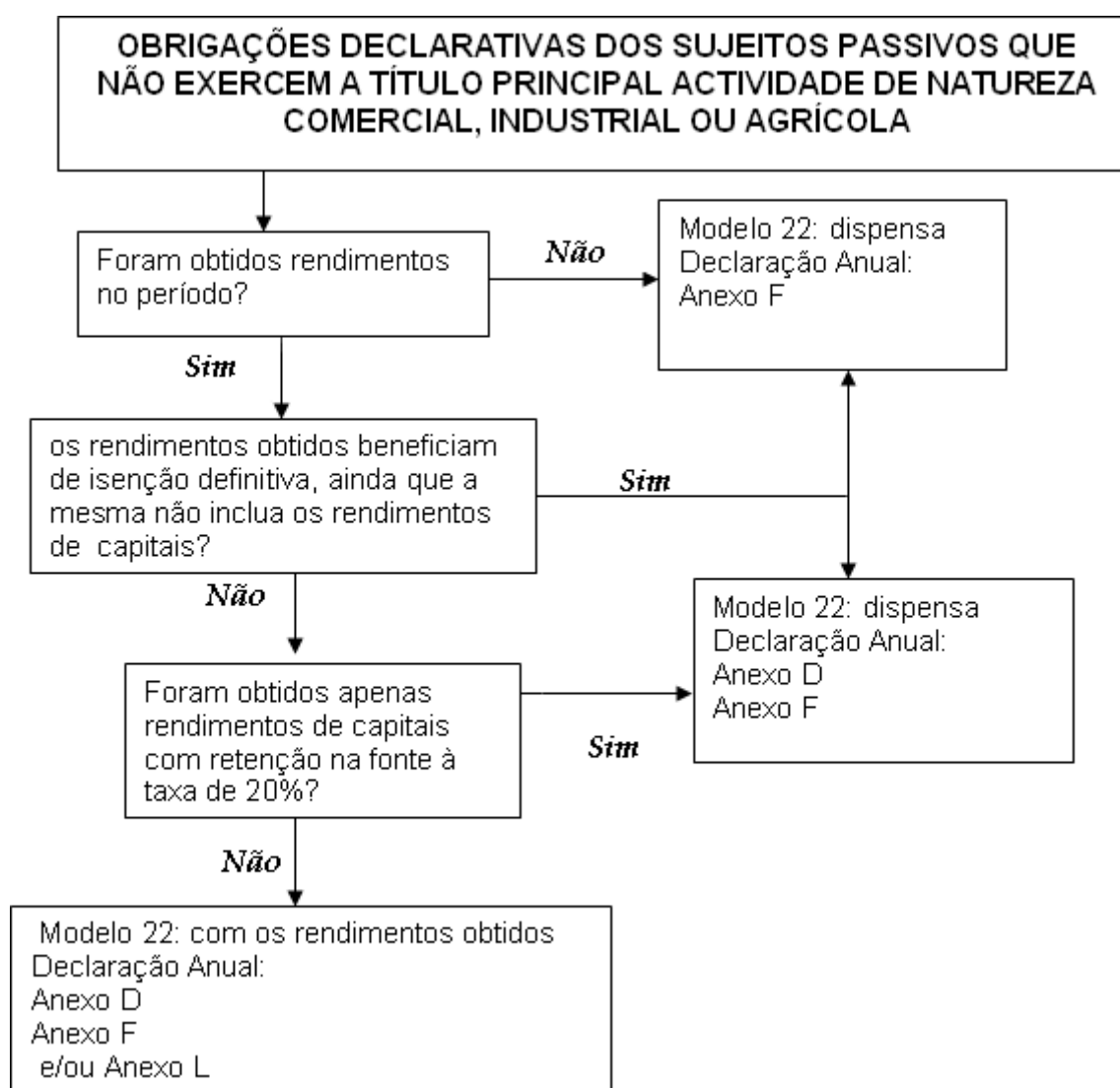
Deverá também indicar-se no campo F115 o valor das quotizações e dos restantes rendimentos isentos.

A isenção do artigo 54.º do EBF, no caso de existir, não necessita de apresentação de qualquer requerimento, devendo apenas ser assinalado no campo F111.

O Anexo D da IES deve ser apresentado pelas Associações e fundações, que não exercendo, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola, obtenham rendimentos sujeitos a tributação e não isentos (rendimentos acessórios de natureza comercial), preenchendo os quadros 03 a 06 desse anexo dependendo da categoria de rendimento obtido, e o quadro 07 para o apuramento da matéria colectável.

Apenas se deverão inscrever neste anexo os rendimentos sujeitas a tributação (não isentos), isto é aqueles que tem um carácter acessório, e que posteriormente serão transpostos para o quadro 09 da Modelo 22 (campo 302), sendo objecto de tributação (à taxa geral para as entidades sem fins lucrativos que é de 20%).

Entidades que não exercem a título principal actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola



Fonte: Manual de preenchimento da Modelo 22 e IES elaborado por Abílio de Sousa e Marília Fernandes

Incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (doações):

Outro aspecto importante a salientar é a inclusão na base tributável dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito. Esta alteração, em vigor desde 1 de Janeiro de 2004, foi introduzida no Código do IRC pelo Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de Novembro, diploma que procedeu à reforma da tributação do património.

Tal como referido em cima, as alterações introduzidas no IRC por este diploma, têm subjacentes dois tipos de medidas das mais emblemáticas desta reforma.

Por um lado, eliminou-se o Imposto Sobre as Sucessões e Doações, tributando-se em IRC os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito pelos sujeitos passivos deste imposto.

Por outro lado, os valores patrimoniais tributários que serviram de base à liquidação do IMT passam a constituir o valor mínimo para a determinação do lucro tributável. Conjugando isto com o disposto no nº 3 do artigo 54º do CIRC, compreende-se a relevância da documentação de prova quanto à afectação dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, à directa e imediata realização dos seus fins estatutários.

Estes rendimentos quando tributados incluem-se no campo D239 - OUTROS RENDIMENTOS do quadro 07 do Anexo D da IES.

São incluídos neste campo, os rendimentos ilíquidos, relativamente aos incrementos patrimoniais previstos no artigo 9.º do CIRS, que não tenham sido incluídos nos campos anteriores, bem como os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Tributação dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito por entidades sem fins lucrativos (artigo 54.º do CIRC):

Consideram-se rendimentos não sujeitos a IRC, designadamente, as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, uns e outros destinados à directa e imediata realização dos seus fins estatutários.



Vejamos um exemplo:

O senhor Milionário da Silva, efectuou em Setembro de 2010, uma doação de dois imóveis à Fundação Cultural. Esta entidade, isenta de IRC nos termos do artigo 10º do CIRC, destinou um dos imóveis para os fins estatutários, ou seja, para a realização de conferências e exposições. O outro imóvel destina-se a arrendamento, com vista à obtenção de receitas para a Fundação.

Enquadramento tributário:

1. O imóvel destinado à realização dos fins estatutários não está sujeito a tributação (n.º 3 do artigo 54.º do CIRC);
2. O imóvel destinado a arrendamento está sujeito a tributação como incremento patrimonial obtido a título gratuito (artigo 3.º do CIRC) - a taxa do IRC a aplicar é 20%.

Mensuração das aquisições a título gratuito:

Para efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.

- O valor tributável dos bens imóveis é determinado nos termos do artigo 13.º do CIS
- regra geral será o valor patrimonial tributário constante da matriz à data da transmissão;
- O valor tributável dos bens móveis é determinado nos termos do artigo 14.º do CIS;

Outras obrigações acessórias declarativas:

Uma das situações recorrentes das entidades sem fins lucrativos é receberem donativos. Esta matéria encontra-se tratada no Estatuto dos Benefícios Fiscais e no Estatuto do Mecenato Científico.

No âmbito das obrigações acessórias das entidades beneficiárias dos donativos, o **Modelo 25** serve para cumprir as disposições legais contidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 66.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais e na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º-A do Estatuto do Mecenato Científico.

As entidades beneficiárias dos donativos, nomeadamente as associações, fundações, IPSS e outras, susceptíveis de relevância fiscal, estão obrigadas à entrega do Modelo 25.

Entende-se por entidades beneficiárias (sujeitas a esta obrigação) aquelas que recebem os bens de um doador, podendo ser entidades públicas ou privadas, cujas actividades consistam predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva, educacional ou científica.

Os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades referidas no parágrafo anterior.

O cumprimento desta obrigação fiscal deve efectivar-se através do preenchimento e envio do modelo 25 por transmissão electrónica, até ao fim do mês de Fevereiro de cada ano, referente aos donativos recebidos no ano anterior.

Neste modelo deve proceder-se à identificação da entidade beneficiária dos donativos recebidos, a qual se realiza através da menção do respectivo número de identificação fiscal (NIF) no campo 01.

Por se tratar também de um assunto que suscita muitas dúvidas, junta-se extracto da circular nº 2/2004, de 20 de Janeiro, a qual procura esclarecer a difícil fronteira entre mecenato e patrocínio.

“Circular nº 2/2004, de 20 de Janeiro:

A Circular n.º 12/2002, de 19 de Abril, veio esclarecer dúvidas relativas ao enquadramento jurídico-tributário de donativos, em sede de IRS, IRC e IVA, nomeadamente nos casos em que aos mesmos esteja associada a atribuição aos doadores, por parte dos beneficiários dos donativos, de determinadas regalias em espécie, como sejam, por exemplo, a atribuição de bilhetes de ingresso ou convites para eventos, a disponibilização de salas e de outras instalações ou a associação do nome do doador a certa obra ou iniciativa promovida pelo donatário.

Subsistindo, ainda, algumas dúvidas e alguma margem de indefinição no que concerne ao enquadramento de certas realidades no âmbito do Estatuto do Mecenato, que importa aclarar, considerou-se oportuno, na sequência do Despacho n.º 1287/2003-XV, de 26 de Maio, de S. Exa. O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, rever o conteúdo da Circular n.º 12/2002, em ordem a concretizar, através da definição de critérios mais objectivos e, em

alguns casos, da fixação de limites para o valor das contrapartidas concedidas, as linhas de orientação aí consagradas.

I – IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

1. O regime tributário aplicável aos donativos atribuídos no âmbito do Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, consiste, em sede de IRC, na sua consideração como custo ou perda do respectivo exercício para efeitos da determinação do lucro tributável, acrescido da majoração respectiva, e, em sede de IRS, numa dedução à colecta do imposto.

Não sendo a situação subsumível no âmbito deste regime, aplicar-se-ão as regras gerais previstas no Código do IRC, sendo aceites como custo, embora sem qualquer majoração, apenas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Assim, as importâncias que revistam a natureza de donativos, fora do âmbito do Estatuto do Mecenato, não logram passar o teste da respectiva indispensabilidade, pelo que não são aceites como custo para efeitos fiscais.

Ao invés, nas situações em que as importâncias atribuídas não revistam a natureza de donativo, constituindo a contrapartida da aquisição de um bem ou serviço, as mesmas são, em princípio, aceites como custo para efeitos fiscais à luz do disposto no art.º 23.º do Código do IRC.

2. Nos termos do n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, apenas têm relevância fiscal "os donativos em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas nele previstas, cuja actividade consista, predominantemente, na realização de iniciativas nas áreas cultural, ambiental, científica ou tecnológica, desportiva e educacional".

De acordo com esta regra, estão abrangidos pelo Estatuto do Mecenato os donativos, ou seja, as prestações de carácter gratuito em que impera o espírito de liberalidade do doador. À realização de donativos aparece, todavia, frequentemente associada a atribuição ao doador de determinadas regalias em espécie, como sejam a atribuição de convites ou bilhetes de ingresso para eventos, a disponibilização das instalações do beneficiário ao

doador ou a associação do nome do doador a certa obra ou iniciativa promovida pelo donatário.

A questão que se coloca é a de saber em que medida as mesmas constituem contrapartidas de carácter comercial, inviabilizadoras do enquadramento do custo no âmbito do Estatuto do Mecenato.

Ora, nestas situações, poderemos ainda estar no domínio dos negócios gratuitos à luz das regras do direito privado comum. De facto, para o efeito de recusar à prestação a natureza de gratuitidade não basta que a regalia que lhe esteja associada seja desejada pelo doador, é necessário averiguar se aquela regalia foi desejada como correspondente patrimonial do donativo de tal modo que se possa dizer ferido o espírito de liberalidade do doador.

É neste quadro que importa interpretar o disposto no n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 74/99, buscando a ratio do preceito. Assim, não deverão ser excluídas do âmbito do Estatuto do Mecenato situações que nele devam manifestamente ser incluídas, por serem insignificantes as contrapartidas recebidas pelo doador e, quando esteja em causa a associação do respectivo nome a um evento promovido pelo beneficiário, por subsistir o espírito de liberalidade do doador.

2.1. Atente-se, por exemplo, que regalias como a disponibilização ao doador de instalações do beneficiário, a atribuição de convites ou bilhetes de ingresso para iniciativas promovidas pelo beneficiário podem não desvirtuar, necessariamente, o espírito de liberalidade do doador se revestirem um valor manifestamente insignificante face ao donativo efectuado .

Assim, considera-se que as mencionadas regalias não constituem, para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, contrapartidas de carácter pecuniário ou comercial quando o valor de mercado das mesmas não ultrapassar, anualmente, o limite de 5% dos donativos atribuídos.

2.2. Nos casos em que a regalia se traduza numa associação pública do nome do doador a determinada iniciativa, deve atender-se também ao modo como essa associação se produz, admitindo-se que aos donativos concedidos no âmbito da legislação do mecenato esteja associada a regalia da divulgação do nome do mecenas, desde que a mesma não apresente "natureza comercial" mas meramente institucional.

Assim, poder-se-ão estabelecer as seguintes linhas de orientação:

*a) Se a regalia consistir na associação do nome do doador a certa iniciativa, tendo como fito a busca de uma imagem pessoal ou institucional de responsabilidade cívica, que o identifique junto do público em geral, porque o espírito de liberalidade do doador é preponderante, estar-se-á perante donativos enquadráveis no Estatuto do Mecenato;
Para efeitos da concretização da orientação estabelecida nesta alínea deverão ter-se em atenção os seguintes critérios:*

i) Na associação do nome do doador a determinadas iniciativas ou eventos promovidos pelo beneficiário não deverá ser feita qualquer referência a marcas, produtos ou serviços do mecenas, permitindo-se, apenas, a referência ao respectivo nome ou designação social e logótipo;

ii) A divulgação do nome ou designação social do mecenas deve fazer-se de modo idêntico e uniforme em relação a todos os mecenas, não podendo a mesma variar em função do valor do donativo concedido;

iii) A identificação pública do mecenas não deve revestir a natureza de mensagem publicitária, devendo, pois, efectuar-se de forma discreta, num plano secundário relativamente ao evento ou obra aos quais aparece associada, em suportes destinados a divulgar ou enquadrar a própria iniciativa – se existentes – de acordo com os usos aceites neste domínio e sempre com alusão à qualidade de mecenas.

b) Se, em vez disso, a regalia consistir na associação a certa iniciativa dos produtos comercializados pelo doador, ou mesmo do seu nome mas tendo como fito a sua promoção junto dos respectivos consumidores, o que se considera verificado quando não seja observado algum dos critérios estabelecidos para efeitos da alínea a), porque o espírito de liberalidade do doador é secundarizado, estar-se-á perante um patrocínio, não contemplado no Estatuto do Mecenato.

II – IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

1. Contrariamente ao que sucede no IRS e no IRC, a problemática da qualificação dos donativos para efeitos do n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, não assume a mesma relevância no domínio do IVA.

Devido à natureza do próprio imposto e ao tipo de realidades económicas que o mesmo tributa, no IVA não ocorre, em princípio, qualquer desconsideração do donativo, designadamente quando existam contrapartidas de carácter pecuniário ou comercial por parte dos beneficiários.

Com efeito, a eventual ocorrência de contrapartidas realizadas pelo beneficiário não retira à prestação do mecenas o seu carácter de doação, tal como esta é definida pelo direito privado comum, pelo que o respectivo tratamento em sede de IVA será sempre o decorrente de um contrato gratuito, salvo nos casos – já não de todo mecénaticos por ausência de animus donandi – em que as prestações de ambas as partes se equivalem.

Nesta última situação, em que as contrapartidas associadas a um donativo reflectem, pelo seu valor, uma ausência de espírito de liberalidade e, portanto, uma intenção de enriquecimento de parte a parte, estar-se-á perante um contrato oneroso, sendo as correspondentes transmissões de bens ou prestações de serviços, efectuadas por qualquer dos intervenientes ou por ambos, submetidas às regras gerais de tributação em IVA das operações realizadas a título oneroso.

2. Nas relações de índole mecénática, nas quais, ainda que ocorra a realização de contrapartidas pelo beneficiário, estas são de valor inferior ao do donativo, a sujeição ao imposto depende da eventual subsunção das operações decorrentes dessas relações nas regras do Código do IVA (CIVA) que assimilam, para efeitos de tributação, determinadas operações gratuitas a operações onerosas.

Nesse domínio, quando no âmbito de uma relação mecénática o beneficiário do donativo oferece determinados bens corpóreos ao mecenas, a respectiva transmissão gratuita será, em princípio, sujeita a imposto nos termos da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA se, relativamente a esses bens, a entidade que os oferece tiver beneficiado do direito à dedução, total ou parcial, do IVA que os onerou aquando da respectiva aquisição ou produção.

A verificarem-se os pressupostos de tributação dessas transmissões gratuitas, o respectivo valor tributável, determinado nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, corresponde ao preço de aquisição dos bens ou, na sua falta, ao respectivo preço de custo, reportados ao momento de realização das operações.

Não se verificará no entanto a sujeição a imposto, ainda que tenha havido lugar à dedução total ou parcial do IVA contido nos bens objecto de transmissão gratuita, nos casos em que – em conformidade com o disposto no segundo parágrafo da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA – se esteja perante uma oferta de reduzido valor.

Exclusivamente para efeitos do enquadramento decorrente das relações mecenáticas abrangidas pelo Decreto-Lei n.º 74/99, e tendo em consideração o disposto no artigo 6.º do Estatuto do Mecenato, aditado pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, consideram-se de pequeno valor, sendo excluídas portanto do âmbito de incidência do IVA, as ofertas de bens efectuadas pelos beneficiários do mecenato aos mecenas cujo valor não exceda 5% do montante do donativo atribuído.

Exemplo:

A título exemplificativo, considere-se uma situação em que, no âmbito mecenático, o sujeito passivo A concede a B um donativo no montante de 10.000 €. Em troca, B oferece a A livros no valor de 600 €. O procedimento a adoptar por B, em matéria de IVA, deve ser o seguinte:

- a) Se B não tiver deduzido, total ou parcialmente, o IVA suportado na aquisição ou produção dos livros, a respectiva transmissão gratuita para A não se encontra sujeita a imposto;*
- b) Se B tiver deduzido, total ou parcialmente, o IVA suportado na aquisição ou produção dos livros, dado que o valor destes é superior a 5% do montante do donativo recebido, há lugar a liquidação do imposto pela respectiva transmissão gratuita, o qual incidirá sobre o valor de 600 €.*

Por sua vez, quando as contrapartidas disponibilizadas pelos beneficiários do mecenato consistirem em prestações de serviços, a correspondente sujeição a IVA decorre do disposto nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, sendo o respectivo valor tributável, de harmonia com o estabelecido na alínea c) do n.º 2 do artigo 16.º do Código, o valor normal dos serviços.

À semelhança do que se referiu para o caso das ofertas de bens de pequeno valor, tais prestações de serviços – exclusivamente para efeitos do enquadramento das relações mecenáticas abrangidas pelo Decreto-Lei n.º 74/99 – consideram-se não sujeitas a IVA

desde que o seu valor, acrescido do valor daquelas ofertas de bens, quando existentes, não seja superior a 5% do montante do donativo atribuído.

Exemplo:

Como exemplo, admita-se uma situação em que o sujeito passivo A concede a B um donativo no valor de 10.000 €. Em contrapartida, B oferece a A um conjunto de bilhetes de ingresso num espectáculo que realiza, no valor global de 300 €. Neste caso, não há lugar à tributação em IVA das prestações de serviços gratuitas efectuadas por B, uma vez que o respectivo valor não ultrapassa 5% do donativo que auferiu.

Todavia, na hipótese de B, além dos bilhetes, ter oferecido também a A livros no valor de 400 €, então, dado que no seu conjunto as transmissões de bens e as prestações de serviços gratuitas, efectuadas por B a A, ultrapassam 5% do donativo recebido, B deverá proceder à liquidação do correspondente imposto, o qual incidirá sobre 700 €.

3. *No que respeita às consequências, em sede de IVA, da divulgação pública do nome do mecenas, devem ser utilizados os critérios anteriormente definidos para efeitos do IRS e do IRC.*

Assim, se face àqueles critérios se estiver perante a mera referência à identidade do mecenas, tal divulgação não assume a natureza de uma prestação de serviços para efeitos do IVA. Se, pelo contrário, o modo de divulgação da identidade do mecenas denotar uma intenção comercial ou promocional, estar-se-á perante uma prestação de serviços sujeita a imposto, devendo este ser liquidado tendo por base o valor normal de tais serviços.

4. *Do ponto de vista da situação tributária dos sujeitos passivos que concedam donativos no âmbito do mecenato, haverá que distinguir consoante se tratem de donativos em dinheiro ou em espécie.*

Tratando-se de donativos em dinheiro, a respectiva atribuição encontra-se fora do âmbito de incidência do IVA.

No caso de os donativos serem concedidos em espécie, haverá lugar a sujeição a imposto das transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas a título gratuito pelos mecenas, nos termos, respectivamente, da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º e das alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º, ambos do CIVA.

5. *Sempre que haja lugar a liquidação do IVA pelas operações realizadas a título gratuito, o n.º 3 do artigo 36.º do CIVA estabelece que a repercussão do imposto não é obrigatória, podendo os sujeitos passivos que realizem essas operações suportar, eles próprios, o montante do imposto devido e proceder à sua entrega nos cofres do Estado, sem obrigatoriedade de efectuar o respectivo débito aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços*

D Direcção-Geral dos Impostos, 20 de Janeiro de 2004

O Director-Geral

(Armindo de Sousa Ribeiro)

Exemplo Geral

O “Clube dos Amigos do Livro” é uma associação cultural que tem por objectivo a promoção de actividades culturais de divulgação literária, nomeadamente colóquios. Nas suas instalações, possui um pequeno bar que é explorado directamente pela associação.

No ano de 2010, os seus registos contabilísticos evidenciam os seguintes rendimentos brutos:

- quotizações de associados: € 3.000,00;
- rendimentos das actividades culturais: € 2.000,00;
- receitas do bar: € 10.000,00;

Estão também registados os seguintes custos:

- custos específicos do bar: € 8.000,00;
- custos comuns: € 1.200,00;

A entidade é sujeito passivo de IRC, por força do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 2º do CIRC.

Como se trata de um sujeito passivo que não exerce a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o IRC incide sobre o rendimento global, conforme alínea b) do nº 1 do artigo 3º do CIRC, o qual corresponde à soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias, determinados nos termos do IRS (nº 1 do artigo 53º do CIRC).

Os rendimentos das actividades culturais estão isentos nos termos do nº 1 do artigo 11º do CIRC, o mesmo não acontecendo aos rendimentos do bar, que se encontram excluídos da isenção por força do nº 3. Por outro lado, as quotizações dos associados não estão sujeitas a imposto, conforme prevê o nº 3 do artigo 54.º do CIRC.

Determinação do rendimento global:

receitas brutas do bar..... €10.000,00
 custos do bar..... € 8.000,00
 rendimento líquido..... € 2.000,00
 custos comuns..... € 800,00
 matéria colectável de IRC..... € 1.200,00

imposto a pagar: € 1.200,00 X 20% = € 240,00.

Notas:

- a) a taxa do IRC é 20%, conforme nº 5 do artigo 87º do CIRC;
- b) demonstração dos cálculos dos custos comuns, determinados de acordo com a alínea b) do nº1 e nº 2 do artigo 54º do CIRC:
 (€ 1.200,00 X € 10.000,00 : € 15.000,00 = € 800,00)

Preenchimento da Declaração Modelo 22:

Quadro 09:

09 APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL								
	Cód.	Regime geral	Cód.	Com redução de taxa	Cód.	Com isenção	Cód.	Regime simplificado
(transporte do Q. 07)								
1 PREJUÍZO FISCAL	301	*	312	*	323	*		
2 LUCRO TRIBUTÁVEL	302	1.200,00	313		324	*	400	*
Regime Especial dos Grupos de Sociedades	380		Lucros distribuídos (n.º 2 do art. 64.º)	381		Valor Líquido	382	*
PREJUÍZOS FISCAIS DEDUTÍVEIS (artigo 47.º do CIRC)	303	*	314	*	325	*	401	*
EXERCÍCIO N-6	304	*	315	*	326	*	402	*
EXERCÍCIO N-5	305	*	316	*	327	*	403	*
EXERCÍCIO N-4	306	*	317	*	328	*	404	*
EXERCÍCIO N-3	307	*	318	*	329	*	405	*
EXERCÍCIO N-2	308	*	319	*	330	*	406	*
EXERCÍCIO N-1	309	*	320	*	331	*	407	*
3 DEDUÇÕES:								
Prejuízos fiscais deduzidos	310	*	321	*	332	*	408	*
Benefícios fiscais	311	*	322	*	333	*	409	*
4 MATÉRIA COLECTÁVEL: (2 - 3)		1.200,00						
Acréscimo à matéria colectável (lucro corporativo)			345	*				
Só aplicável para exercícios anteriores a 2001								
MATÉRIA COLECTÁVEL TOTAL (311 + 322 + 345 ou 409)						1.200,00		

Quadro 10:

10	CÁLCULO DO IMPOSTO			
Imposto à taxa normal [(311 + 345) x taxa]	347			
Imposto à taxa reduzida (322 ou 409 x taxa 348 20 %)	349			240 00
Imposto à taxa da Região Autónoma dos Açores (Campo 11 do Quadro 07 do Anexo A)	350			
Imposto à taxa da Região Autónoma da Madeira (Campo 13 do Quadro 07 do Anexo A)	370			
COLECTA (347 + 349 + 350 + 370)		351		240 00
DEDUÇÕES:	352			
Dupla tributação económica (art.º 84.º) só aplicável para exercícios anteriores a 2002	353			
Dupla tributação internacional (art.º 85.º)	354			
Contribuição Autárquica (art.º 86.º) só aplicável para exercícios anteriores a 2002	355			
Benefícios Fiscais	356			
Pagamento especial por conta (art.º 87.º)	358			
TOTAL DAS DEDUÇÕES (352 + 353 + 354 + 355 + 356)		357		
IRC LIQUIDADO (351 - 357) ≥ 0		358		240 00
Retenções na fonte	359			
Pagamentos por conta (art.º 97.º)	360			
IRC A PAGAR (358 - 359 - 360) ≥ 0		361		1 200 00
IRC A RECUPERAR (358 - 359 - 360) < 0		362		240 00
IRC de exercícios anteriores	363			
Derrama	364			
Tributações Autónomas	365			
Juros compensatórios	366			
Juros de mora	368			
TOTAL A PAGAR [361 ou (- 362) + 363 + 364 + 365 + 366 + 368] ≥ 0		367		240 00
TOTAL A RECUPERAR [(- 362) + 363 + 364 + 365 + 366 + 368] < 0		368		

Anexo F:

- assinalar o campo F108 do Quadro 032 – actividades culturais, recreativas e desportivas;
- indicar no campo F115 o valor de € 5.000,00 (quotizações e rendimentos isentos);

Anexo D:

- deverá ser preenchido todo o Quadro 03, com os rendimentos do bar;
- tem de ser também preenchido o Quadro 07 – apuramento da matéria colectável: campos D235 e D240 = € 2.000,00, campo D241 = € 800,00 e campo D243 = € 1.200,00.

Modelo 10:

Caso tenham efectuado pagamentos de rendimentos objecto de retenção na fonte estão também obrigados à entrega da declaração modelo 10, nomeadamente rendimentos de trabalho dependente, independente, etc.

2.2 IVA

Incidência:

Relativamente ao enquadramento em sede de IVA, sendo este um imposto geral sobre o consumo, de acordo com o artigo 1.º do Código do IVA (CIVA), incidirá, sobre as transmissões e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

As associações fundações, como sujeitos passivos de IVA, estão obrigadas à entrega da declaração de início de actividade, nos termos do n.º 1 do artigo 30.º do CIVA, uma vez que serão sempre consideradas como pessoas colectivas que exercem uma actividade sujeita a IVA (ainda que possam beneficiar de isenção), devendo essa entrega ser efectuada antes de iniciada a actividade.

Atendendo, no entanto à natureza cultural ou social de certas actividades que possam exercer as Associações e fundações, estabelece o Código no artigo 9.º um conjunto de isenções denominadas incompletas e que se traduzem no facto dos sujeitos passivos que as pratiquem não deverem liquidar imposto sobre essas operações, não podendo em contrapartida deduzir o IVA que onerou os inputs.

Assim, para efeitos de IVA não será apenas relevante o facto de ser uma entidade sem fins lucrativos, mas sim as operações praticadas pelas Associações ou fundações.

O IVA é imposto que incide sempre sobre as operações, não sendo relevante a natureza dos sujeitos passivos para determinar a respectiva incidência, isenções ou outros factos.

Isenções:

Estão, assim, previstas algumas isenções em operações realizadas por entidades sem fins lucrativos.

Para efeitos de aplicação dessa isenção, apenas são considerados organismos sem finalidade lucrativa, os que preencham as condições do artigo 10.º do Código do IVA (CIVA), isto é, aqueles que, simultaneamente:

- Não distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;
- Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na disposição anterior;
- Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;
- E, não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.

As isenções consagradas no artigo 9.º do Código do IVA, para essas entidades sem fins lucrativos, serão as seguintes:

- As prestações de serviços efectuadas por essas entidades que explorem instalações destinadas à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física, a pessoas que pratiquem essas actividades (n.º 8 do artigo 9.º);
- As locações ou outras prestações de serviços relacionadas com livros e outras publicações e outros suportes de cultura, efectuadas por essas entidades (n.º 12 do artigo 9º);
- As prestações de serviços e as transmissões de bens efectuadas, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica, efectuadas por essas entidades (n.º 14 do artigo 9º);
- As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados, quando a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos (n.º 19 do artigo 9.º);
 - As quotizações estão obviamente isentas de IVA, por não se traduzirem em nenhuma prestação directa de serviços ou de fornecimento de bens.
- As transmissões de bens e as prestações de serviços relativas a manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos destinadas à actividade (n.º 20 do artigo 9.º).

- No que concerne às entradas para os bailes, festas, eventos desportivos ou outro tipo de evento, beneficiarão de isenção de IVA se estes forem considerados como manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos. De acordo com o Despacho Normativo n.º 118/85, de 31 de Dezembro é fixado em 8 o número anual das manifestações ocasionais. Neste caso a isenção incide não só sobre o direito de acesso ao evento, mas engloba também o conjunto de receitas obtidas pelas entidades beneficiárias relativamente às diversas operações efectuadas nessa ocasião, como por exemplo: bufete, bar, aluguer de stands, lembranças, receitas publicitárias e outras.

As Associações ou fundações, sendo entidades sem fins lucrativos, poderão beneficiar de isenções de IVA, sempre que pratique alguma das operações acima referidas. Contudo, essa isenção não abrange outras operações que pratiquem, desde que não previstas no artigo 9.º do CIVA.

Se a associação ou a fundação desenvolver simultaneamente uma actividade acessória tributável, como será o caso da exploração de uma papelaria, livraria, reprografia, restaurante ou bar ou alguma outra actividade comercial, poderá ainda ser enquadrada no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, desde que não ultrapasse um volume de negócios superior a 10.000 euros, considerando para efeito do cálculo do volume de negócios apenas os resultados relativos à actividade acessória, nos termos do artigo 81.º do CIVA.

Neste caso, a Associação ou fundação não terá de enviar a declaração periódica de IVA, nem o anexo L da IES, conforme nº 3 do artigo 29º do CIVA.

Se a entidade dispuser de contabilidade organizada, ou não dispendo, se ultrapassar o valor limite do artigo 53.º do CIVA passa a ter de liquidar IVA nas actividades não abrangidas pelas isenções do artigo 9.º do CIVA, passando a ser um sujeito passivo misto, e ter de cumprir a obrigação de entrega das declarações periódicas de IVA e do anexo L da IES.

No caso da Associação ou fundação praticar operações isentas sem direito à dedução (previstas no artigo 9º do CIVA) e simultaneamente operações tributadas com direito à dedução (por exemplo da exploração de bar ou restaurante), ficará sujeito à disciplina do artigo 23º do CIVA, relativamente ao direito à dedução do IVA suportado nas respectivas aquisições de bens e/ou serviços.

Restituição de IVA:

Como foi acima referido, as entidades sem fins lucrativos, ao beneficiarem de isenção de IVA em algumas operações que pratiquem, ficarão impossibilitadas de exercerem o direito à dedução nas respectivas aquisições de bens e/ou serviços relacionadas com essas operações isentas.

Sendo esta limitação do direito à dedução por vezes prejudicial a esse tipo de entidades, nomeadamente quando estão a efectuar grandes investimentos (em imóveis, grandes reparações, bens móveis, etc.), foram criados alguns diplomas avulso que permitem a recuperação do IVA suportado nesses investimentos, através de regimes de restituição do IVA.

Os diplomas existentes apenas se aplicam às IPSS e igreja católica (Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro) (assunto a ser tratado nos Blocos II e III), e às associações bombeiros e corporações de bombeiros (do D.L. n.º 113/90, de 5 de Abril).

Assim, no que respeita à matéria em causa, apenas interessará focar a legislação referente a associações de bombeiros e corporações de bombeiros.

As Associações de bombeiros e Corporações de bombeiros beneficiam assim do regime constante do D.L. n.º 113/90, de 5 de Abril, diploma que, a título excepcional, vem conceder alguns benefícios fiscais de IVA, através da restituição do imposto suportado em algumas aquisições de bens e serviços.

A restituição do imposto apenas se aplica às aquisições no mercado interno de todos os bens móveis de equipamento directamente destinadas à prossecução dos fins das associações e corporações de bombeiros e dos serviços necessários à conservação, reparação e manutenção desse equipamento (n.º 2 do artigo 2º do citado Diploma).

Esta restituição de IVA apenas será aplicada no caso de aquisições desses bens ou serviços constarem de factura de valor superior a 1.247 euros, com exclusão do imposto.

Os pedidos de restituição serão apresentados, no que respeita às associações e corporações de bombeiros, pela Direcção de Serviços Administrativos e Financeiros do Serviço Nacional de Bombeiros (SNB).

O pedido de restituição será efectuado dentro do prazo de um ano a contar da data da factura ou documento equivalente que comprovem a aquisição dos bens ou serviços.

2.3 Outros impostos

Imposto de Selo:

As associações e fundações que sejam pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, ou tenham obtido o reconhecimento de mera utilidade pública estão isentas de imposto do selo, quando este constitua seu encargo, nos termos do que se encontra previsto na alínea c) do artigo 5.º do Código do Imposto do Selo (CIS).

IMT:

As associações e fundações que sejam pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, ou tenham obtido o reconhecimento de mera utilidade pública estão isentas de imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis, quanto aos bens destinados, directa e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários, nos termos do que se encontra previsto na alínea d) do artigo 6.º do Código do IMT (CIS).

Estão também isentas de IMT, as aquisições de bens imóveis por associações de ensino ou educação, de cultura científica, literária ou artística e de caridade, assistência ou beneficência, quanto aos bens destinados, directa ou indirectamente, à realização dos seus fins estatutários, conforme alínea l) do artigo 6º do CIMT.

IMI:

As associações e fundações que sejam pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, ou tenham obtido o reconhecimento de mera utilidade pública estão isentas de imposto municipal sobre imóveis, quanto aos prédios, ou parte de prédios destinados, directamente à realização dos seus fins, nos termos do que se encontra previsto na alínea e) do artigo 44.º do Estatuto dos benefícios fiscais (EBF).

Estão também isentas de IMI, os prédios, ou parte de prédios, pertencentes a associações desportivas e a associações juvenis legalmente constituídas, quando destinados directamente à realização dos seus fins, conforme a alínea i) do artigo 44º do EBF.

3 Enquadramento Contabilístico

3.1 Aspectos gerais

O normativo contabilístico actualmente aplicável à generalidade das entidades em Portugal é o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho.

Refere este diploma no nº 2 do artigo 3º, que até que sejam publicadas normas para as entidades sem fins lucrativos, estas ficam abrangidas pelo SNC.

Não obstante esse facto, o enquadramento contabilístico das entidades sem fins lucrativos encontra-se dependente das regras fiscais definidas no CIRC.

Conforme o disposto no n.º 1 do artigo 124.º do CIRC, as Associações e fundações, por não exercerem a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola, poderão dispor apenas de um regime de escrituração simplificado, devendo para o efeito possuir apenas os seguintes livros:

- Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS;
- Registos de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;
- Registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.

Contudo de acordo com o n.º 2 do artigo 124.º do CIRC, se a Associação ou a fundação auferir rendimentos de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, mesmo que exercidas a título acessório, deverá dispor de contabilidade organizada para essas actividades, de modo a controlar o lucro apurado segundo as normas contabilísticas.

No entanto, de acordo com o n.º 3 do artigo 124.º do CIRC, tal obrigação não se aplica quando os rendimentos brutos resultantes das actividades aí referidas (acessórias), obtidos no exercício imediatamente anterior, não excedam o montante de € 75.000.

Quando as Associações possuam, ou que devam possuir, contabilidade regularmente organizada, estas deverão dispor de Técnico Oficial de Contas conforme dispõe o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro que aprovou o Estatuto da OTOC.

3.2 Casos particulares

Jóias e quotas:

Considera-se jóia “uma quotização especial que se paga para ser admitido em certas associações”, e na sua justificação económica encontramos a necessidade de fazer face a custos inerentes à consideração de mais um elemento na organização, nomeadamente emissão de documentação, envio de informação histórica da entidade, etc.

Por quotizações entende-se uma contribuição parcelar para um todo, e neste contexto, poderemos então estender o seu significado à participação de cada elemento no total da organização, sendo a medida da sua contribuição para os recursos necessários à manutenção da entidade.

Do ponto de vista da informação contabilística deveremos ter em conta o significado económico de cada uma destas realidades e registá-las de forma autónoma no sistema, assim a conta de rendimentos deverá evidenciar os valores recebidos por jóias e por quotizações em contas diferenciadas de forma a se poder dar resposta a uma melhor informação financeira sobre a entidade.

Associado a esta problemática está ainda o vínculo que cada uma das realidades tem para a entidade, é que, em presença de uma jóia, esta só é exigível no momento em que se conhece a vontade do aderente, para fazer parte do todo que é aquela organização, enquanto em presença de uma quotização, o direito a quotizar e posteriormente receber os valores, surge à medida que o tempo decorre, em consequência da vontade expressa anteriormente, e terminará quando for devidamente conhecida essa vontade, se em presença de renovação automática, ou finalizado um prazo estabelecido, se a renovação for periódica.

Assim, a relevação contabilística deverá ser distinta, sendo registada como um facto resultante de um recebimento ocorrido, no caso da jóia e de um direito adquirido ao longo do decurso temporal no caso da quota, para que a informação presente revele de forma adequada a natureza jurídica de cada facto objecto de registo contabilístico.

Considerados como rédito das entidades sem fins lucrativos, estes deverão ser evidenciados em subcontas distintas da conta 72 – “Prestações de serviços”, uma para jóias outra para quotas.

Pelo recebimento da jóia:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
12	72x2	X	Pelo valor da jóia

Pelo reconhecimento da quota (mensalmente, anualmente ou outra periodicidade):

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
26x1	72x1	X	Pelo valor da quota

Pelo recebimento da quota :

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
12	26x1	X	Pelo valor da quota

Cauções:

Existem entidades que, pela sua natureza, permitem o acesso a certos serviços, através da entrega de uma caução, normalmente monetária, caso de serviços de empréstimos, ou outros de natureza análoga, caução esta que, verificadas determinadas circunstâncias,

poderá ser restituída, sendo a entidade depositária temporariamente daqueles valores monetários.

O tratamento contabilístico destes recebimentos, deve ter em conta que, revertida a situação os valores entregues terão que ser devolvidos, e como tal devem estar evidenciados nas demonstrações financeiras como passivo, pois tal não é um rendimento, mas tão somente uma entrega temporária e revertível, constituindo uma obrigação presente da entidade.

Assim, o recebimento destes valores deverá ser registado da seguinte forma:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
12	26x2	X	Pelo valor da caução

A evidência destes valores na face do balanço, deverá atender à periodicidade da caução, se esta é de longo ou de curto prazo, no passivo não corrente ou no passivo corrente, respectivamente, estando tal periodicidade dependente do espaço temporal em que o serviço potencialmente seja prestado a cada um dos utentes.

Donativos:

Empresa beneficiária da doação:

No caso de entrega de bens a título gratuito, que tenham um carácter extraordinário, ou seja, que não estejam relacionadas com as relações normais da actividade da entidade, nomeadamente com os seus fornecedores e/ou clientes, não existindo portanto qualquer interesse subjacente a esse acto, tais operações deterão um carácter de liberalidade sendo portanto consideradas como doações.

Em termos contabilísticos, a entidade beneficiária de tais doações poderá não reconhecer o ganho, decorrente dessas entregas gratuitas, no resultado do período, reflectindo-a directamente como um aumento do fundo social da entidade.

Efectivamente, o reconhecimento como activo dos bens doados está previsto no parágrafo 57 da Estrutura Conceptual do SNC.

Estes activos doados (doações) deverão ser registados a crédito a conta 594 - “Doações”, que regista as doações que a empresa seja beneficiária. A contrapartida desta conta depende do tipo de activos que serão objecto de doação, devendo o seu registo variar consoante a natureza desse activo.

Registo contabilístico:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
1x/3x/4x	594	X	Pelo valor do activo doado

Todavia, em alternativa, tratando-se de bens doados que a entidade possa utilizar na sua actividade corrente, como por exemplo inventários, a respectiva contabilização das ofertas de inventários, poderá ser efectuada da seguinte forma:

Deverá ser registada a débito na conta 38 - “Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos” por contrapartida a crédito da conta 784x - Ganhos em inventários”, pelo registo do ganho referente aos inventários doados; seguindo pelo registo a débito da conta de inventários respectiva por contrapartida da conta 38 - “Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos”, pela entrada desses bens em armazém, no caso da adopção do sistema de inventário permanente.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
38x	784x	X	Pelo valor do activo doado
3x	38x	X	Pela entrada em armazém

Por outro lado, se os bens doados à entidade forem para serem utilizados na sua actividade, não sendo destinados a venda ou a consumo, e que tenham carácter de permanência superior a um ano, deverão ser contabilizados como activo fixo tangível, em contas da classe 4 - Investimentos.

Mensuração:

Várias são as hipóteses para a definição do justo valor dos activos doados entre as quais podemos citar:

- Atribuição de valor que consta na contabilidade da entidade que concede o donativo ou incentivo,
- Definição do valor por recurso a peritos avaliadores
- Determinação do valor económico
- Enunciação do valor pelo qual o bem está seguro
- Determinação do valor de reposição para funções idênticas.

Subsídios:

É habitual, as entidades sem fins lucrativos financiarem-se com subsídios.

Nos registos contabilísticos, deverá ter-se em atenção a correcta distribuição destes subsídios pelas diferentes valências que estão a ser subsidiadas, assim como devemos criar contas para as diferentes origens desses subsídios, pois podem ser do Sector Público Administrativo, nomeadamente dos CDSS, das entidades autárquicas ou de outros beneméritos como fundações, organizações não governamentais, etc.

Os subsídios podem destinar-se a subsidiar a aquisição de activos (subsídios relacionados com activos) ou a compensar custos de exploração correntes (subsídios relacionados com rendimentos).

Subsídios à exploração (relacionados com rendimentos):

Neste tipo de subsídios, enquadram-se os que são concedidos para assegurar uma rentabilidade mínima ou compensar deficits de exploração de um dado exercício, tais como compensação de preços, contratação de pessoal, formação etc..

Este tipo de subsídios imputam-se como rendimentos desse exercício, salvo se se destinarem a financiar deficits de exploração de exercícios futuros, caso em que se imputam aos referidos exercícios.

Registos contabilísticos:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
278x	282	X	Pela aprovação da candidatura, partindo do princípio que se encontram cumpridas as condições para reconhecimento
12x	278x	Y	Pelo recebimento de uma tranche do subsídio
6x	22 ou 12 ou 11	Z	Gastos relacionados com o subsídio atribuído durante o ano N
282	751x	W	Pela reconhecimento da parte do subsídio imputada ao ano N

Subsídios ao investimento (relacionados com activos):

Este tipo de subsídios deve ser apresentados no balanço como componente do capital próprio (fundo social), e imputados como rendimentos do exercício numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo. Isto é, os subsídios devem ser inicialmente reconhecidos nos capitais próprios, e subsequentemente reconhecidos como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática. (se se tratarem de subsídios para activos tangíveis depreciables, ou intangíveis com vida útil finita).

Registo contabilístico:

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (u.m.)	Valor
433x	12/271	X	Pela aquisição dos equipamentos
12x	593	Y	Pelo reconhecimento do subsídio recebido
642x	438	Z	Pelo depreciação do período
593	7883	W	Pela imputação do subsídio para investimento

4 Bibliografia

- Pareceres emitidos pelo consultório técnico da OTOC;
- Manual de preenchimento da Modelo 22 e IES da autoria de Abílio Sousa e Marília Fernandes;
- Manual de formação da OTOC sobre entidades sem fins lucrativos – O enquadramento Contabilístico e Fiscal destas entidades – elaborado por Guilhermina Freitas e Alberto Brás;
- A Contabilidade e Fiscalidade nas IPSS, Associações, Cooperativas e outros Organismos sem fins Lucrativos – Elaborado por Abílio de Sousa e Guilhermina Freitas.