



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

FORMAÇÃO DISTÂNCIA CURSO DIS2410

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

MANUAL DO CURSO

II Bloco – Entidades Religiosas

Maio de 2010

Indice

1	Enquadramento Juridico e Legal.....	3
2	Enquadramento fiscal.....	9
2.1	- IRC	9
2.2	IVA.....	22
2.3	Outros impostos	26
3	Enquadramento Contabilístico	29
3.1	Aspectos gerais	29
3.2	Casos particulares.....	30
4	Bibliografia.....	34

1 Enquadramento Jurídico e Legal

Com a publicação da Lei nº. 16/2001, de 22 de Junho, denominada por “Lei da Liberdade Religiosa”, criou-se um regime de tratamento de igualdade para todas as confissões religiosas sejam elas de índole católico ou não. Estabeleceram-se regras, não só quanto às questões relacionadas com o exercício do culto de cada uma dessas confissões, mas também:

- a) Quanto ao reconhecimento da personalidade jurídica das pessoas colectivas religiosas;
- b) Quanto à obrigatoriedade de inscrição no registo das pessoas colectivas religiosas;
- c) Quanto ao regime fiscal aplicado, quer no âmbito das pessoas colectivas, quer quanto aos seus mais directos servidores, tais como ministros do culto.

Não obstante esta generalização de estatuto quanto à aplicação de normativos iguais às confissões religiosas em geral, por razões de ordem cultural e histórica, a igreja católica possui por força da Concordata celebrada com a República Portuguesa e a Santa Sé, um tratamento diferenciado, que no geral estando em tudo em pé de igualdade com as restantes confissões religiosas tem alguma particularidades.

Com efeito, foi celebrada em 18 de Maio de 2004, uma nova Concordata, que substitui a anterior datada de 7 de Maio de 1940 e o Protocolo de 15 de Fevereiro de 1975, verificando-se ainda a necessidade de legislação regulamentar, ficando pelas razões atrás expostas, consagrada no art.º 58.º, da Lei da Liberdade Religiosa tal particularização.

Deste modo justifica-se que se trate num ponto específico esta realidade, e noutro as restantes situações, sem que daí resulte uma menor consideração por cada um do tipo de instituições em questão.

Igreja Católica:

Personalidade jurídica:

A aquisição de personalidade jurídica é absolutamente relevante, dado que à Igreja Católica é, nos termos do art.º 9.º da Concordata de 2004, permitido livremente criar, modificar ou extinguir “dioceses, paróquias e outras jurisdições eclesiásticas”, porquanto a legislação fiscal só valida relações jurídicas praticadas entre entidades que possuam personalidade jurídica.

Regista-se neste âmbito duas formas de reconhecimento:

- a) Quanto às pessoas colectivas instituídas canonicamente antes da entrada em vigor da Concordata, deve o acto constitutivo ser comunicado ao órgão do Estado competente;
- b) Quanto às situações ocorridas após a entrada em vigor da Concordata, o reconhecimento é feito através da inscrição no registo a que se refere ao art.º 33.º, da Lei nº. 16/2001, de 22 de Junho.

Este aspecto é relevante, pois só com a realização deste registo, o qual é materializado a partir de um documento autêntico emitido pela autoridade eclesiástica competente de onde conste a sua constituição, fins de identificação, órgãos representativos e respectivas competências, se pode obter NIPC (número de identificação de pessoa colectiva).

O NIPC, logo que atribuído, passa a constar no designado “cartão de contribuinte”, sendo essencial para que se possa apresentar a declaração de início de actividade, que é o elemento primordial no âmbito das relações com a Administração Fiscal.

As pessoas jurídicas canónicas são muito diversificadas razão pela qual aqui deixamos alguns exemplos, que não são mais do que isso, como segue:

Diocese de..., paróquia de, fábrica da igreja paroquial de.... (vulgo comissão fabriqueira), benefício paroquial de...., seminário, escola diocesana, Instituto missionário de, obra diocesana de, casa diocesana de, fundação,cáritas diocesana de ..., centro social paroquial de...., associação, congregação ..., conselho económico e social.... etc. etc..

Podendo exercer ou dedicarem-se aos mais variados âmbitos de actividades, nomeadamente; culto religioso, acção caritativa, acção social, ensino, etc..

Diga-se ainda que as entidades instituídas para desenvolver acções de âmbito social, se enquadram dentro do regime jurídico das Instituições Particulares de Solidariedade Social (a desenvolver no Bloco III), aprovado pelo DL nº. 119/83, de 25 de Fevereiro, com as necessárias adaptações face à particularíssima forma de criação destas, razão pela qual a sua forma de regulação se acha prevista em secção própria a partir do artº. 44.º.

Assim, como iremos ver mais adiante para além dos benefícios inerentes ao próprio estatuto de IPSS, existem outros similares ou complementares previstos no âmbito da Concordata.

Outras confissões e associações religiosas não católicas:

Personalidade jurídica

Tal como se referiu para o caso da Igreja Católica, a questão da aquisição da personalidade jurídica, é absolutamente relevante, dado que só a partir do cumprimento desse requisito as pessoas colectivas religiosas, assumam elas a figura de congregações, associações ou outras estão em condições legais para poderem realizar os seus objectivos, *para além de que*, a legislação fiscal só valida relações jurídicas praticadas entre entidades que possuam personalidade jurídica.

Neste âmbito concreto a forma de reconhecimento legalmente prevista está plasmada nos artigos 33.º e seguintes da Lei nº.16/2001, de 22 de Junho, os quais para melhor entendimento se transcrevem:

“Artigo 33.º

Personalidade jurídica das pessoas colectivas religiosas

Podem adquirir personalidade jurídica pela inscrição no registo das pessoas colectivas religiosas, que é criado no departamento governamental competente:

a) As igrejas e demais comunidades religiosas de âmbito nacional ou, em sua vez, as organizações representativas dos crentes residentes em território nacional;

b) As igrejas e demais comunidades religiosas de âmbito regional ou local;

c) Os institutos de vida consagrada e outros institutos, com a natureza de associações ou de fundações, fundados ou reconhecidos pelas pessoas colectivas referidas nas alíneas a) e b) para a prossecução dos seus fins religiosos;

d) As federações ou as associações de pessoas colectivas referidas nas alíneas anteriores.

Artigo 34.º

Requisitos da inscrição no registo

O pedido de inscrição é dirigido ao departamento governamental competente e instruído com os estatutos e outros documentos que permitam inscrever:

a) O nome, que deverá permitir distingui-lo de qualquer outra pessoa colectiva religiosa existente em Portugal;

b) A constituição, instituição ou estabelecimento em Portugal da organização correspondente à igreja ou comunidade religiosa ou o acto de constituição ou fundação e, eventualmente, também o de reconhecimento da pessoa colectiva religiosa;

c) A sede em Portugal;

d) Os fins religiosos;

e) Os bens ou serviços que integram ou deverão integrar o património;

f) As disposições sobre formação, composição, competência e funcionamento dos seus órgãos;

g) As disposições sobre a extinção da pessoa colectiva;

h) O modo de designação e os poderes dos seus representantes;

i) A identificação dos titulares dos órgãos em efectividade de funções e dos representantes e especificação da competência destes últimos.

Artigo 35.º

Inscrição de igrejas ou comunidades religiosas

A inscrição das igrejas ou comunidades religiosas de âmbito nacional, ou de âmbito regional ou local, quando não sejam criadas ou reconhecidas pelas anteriores, é ainda instruída com prova documental:

a) Dos princípios gerais da doutrina e da descrição geral de prática religiosa e dos actos do culto e, em especial, dos direitos e deveres dos crentes relativamente à igreja ou comunidade religiosa, devendo ser ainda apresentado um sumário de todos estes elementos;

b) Da sua existência em Portugal, com especial incidência sobre os factos que atestam a presença social organizada, a prática religiosa e a duração em Portugal.

Artigo 36.º

Inscrição de organização representativa dos crentes residentes em território nacional

1 — As igrejas e comunidades religiosas que tenham âmbito supranacional podem instituir uma organização representativa dos crentes residentes no território nacional, que requererá a sua própria inscrição no registo, em vez da inscrição da parte da igreja ou comunidade religiosa existente no território nacional.

2 — A inscrição está sujeita às mesmas condições da inscrição de igrejas ou comunidades religiosas de âmbito nacional.

Artigo 37.º

Igrejas e comunidades religiosas radicadas no País

1 — Consideram-se radicadas no País as igrejas e comunidades religiosas inscritas com garantia de duração, sendo a qualificação atestada pelo membro do Governo competente em razão da matéria, em vista do número de crentes e da história da sua existência em Portugal, depois de ouvir a Comissão da Liberdade Religiosa.

2 — O atestado não poderá ser requerido antes de 30 anos de presença social organizada no País, salvo se se tratar de igreja ou comunidade religiosa fundada no estrangeiro há mais de 60 anos. O atestado é averbado no registo.

3 — O requerimento do atestado será instruído com a prova dos factos que o fundamentam, aplicando-se o disposto no artigo 38.º

Artigo 38.º

Diligências instrutórias complementares

1 — Se o requerimento de inscrição ou atestado estiver insuficientemente instruído, será o requerente convidado a suprir as faltas no prazo de 60 dias.

2 — Com vista à prestação de esclarecimentos ou de provas adicionais, o requerente poderá igualmente ser convidado para uma audiência da Comissão da Liberdade Religiosa, especificando-se a matéria e a ordem de trabalhos.

3 — Qualquer dos convites deverá ser feito no prazo de 90 dias da entrada do requerimento de inscrição.”

Tal como já se referiu, este aspecto é relevante, pois só com a realização deste registo, o qual é materializado a partir de um documento autêntico emitido pela autoridade eclesiástica competente de onde conste a sua constituição, fins de identificação, órgãos representativos e respectivas competências se pode obter NIPC (número de identificação de pessoa colectiva).

O NIPC, o qual passa a constar no designado “cartão de contribuinte” é essencial para que se possa apresentar a declaração de início de actividade, que é o elemento primordial no âmbito das relações com a Administração Fiscal.

2 Enquadramento fiscal

2.1 - IRC

Incidência:

As entidades religiosas são 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 entidades religiosas 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 das entidades religiosas, 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 entidades religiosas, pela própria natureza jurídica, os rendimentos auferidos desta natureza terão que ser necessariamente acessórios.

O rendimento global das entidades religiosas 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.

Isenções:

Igreja católica

Em 18 de Maio de 2004 o Estado Português e a Santa Sé assinaram a nova Concordata, aprovada, para ratificação, pela Assembleia da República em 30 de Setembro, através da Resolução n.º 74/2004, e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 80/2004, de 16 de Novembro.

Posteriormente, pelo Aviso n.º 23/2005, do Ministério dos Negócios Estrangeiros, publicado no Diário da República, 1.ª série-A, de 26 de Janeiro de 2005, tornou-se público terem sido trocados, no dia 18 de Dezembro de 2004, os instrumentos de ratificação da Concordata entre a República Portuguesa e a Santa Sé nos termos do artigo 33.º daquele texto, o qual preceitua que "a presente Concordata entrará em vigor com a troca dos instrumentos de ratificação, substituindo a Concordata de 7 de Maio de 1940";

A nova Concordata abandona o conceito de isenção total e abrangente prevista na anterior concordata, para antes definir a amplitude dessa isenção ao nível dos vários impostos para as diversas entidades ligadas à Igreja.

Assim, nos termos do artigo 26.º da nova Concordata, a Santa Sé, a Conferência Episcopal Portuguesa, as dioceses e demais jurisdições eclesíásticas, bem como outras pessoas jurídicas canónicas constituídas pelas competentes autoridades eclesíásticas para a prossecução de fins religiosos, desde que lhes tenha sido reconhecida personalidade civil nos termos dos artigos 9.º e 10.º da mesma, não estão sujeitas a qualquer imposto sobre:

- a) As prestações dos crentes para o exercício do culto e ritos;
- b) Os donativos para a realização dos seus fins religiosos;
- c) O resultado das colectas públicas com fins religiosos;
- d) A distribuição gratuita de publicações com declarações, avisos ou instruções religiosas e sua afixação nos lugares de culto.

Outras entidades religiosas

A concessão de benefícios fiscais, nomeadamente de isenções, às outras pessoas colectivas religiosas, encontra-se prevista na Lei da Liberdade Religiosa, Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho.

Esta legislação aplica-se a qualquer Entidade Religiosa seja qual for a religião que pratique, desde que cumpridas as normas estabelecidas naquela legislação, nomeadamente sobre o registo das pessoas colectivas religiosas (artigo 69.º da referida Lei).

Assim, no que respeita às obrigações fiscais refira-se em primeiro lugar que de acordo com o artigo 31.º não são tributados em IRC os seguintes rendimentos das igrejas e demais comunidades religiosas:

- As prestações dos crentes para o exercício do culto e ritos, bem como donativos para a realização dos seus fins religiosos, com carácter regular ou eventual;
- As colectas públicas, designadamente dentro ou à porta dos lugares de culto, assim como dos edifícios ou lugares que lhes pertençam;

Rendimentos acessórios comuns a entidades religiosas e sujeitos a tributação:

Igreja católica

No que respeita a outros fins para além dos religiosos como sejam fins de assistência e beneficência em cumprimento de deveres estatutários ficam, na parte respectiva, sujeitas ao regime instituído pelo direito português.

Nos termos acima referidos resulta que aos rendimentos que não sejam canalizados para os fins prosseguidos por este tipo de entidades ficarão os mesmos sujeitos a IRC.

Outras entidades religiosas

De acordo com o n.º 2 do artigo 31.º da Lei de Liberdade Religiosa, não se encontram abrangidas pela isenção de IRC, o preço de prestações de formação, terapia ou aconselhamento espiritual, oferecidas empresarialmente.

Deste modo, estas entidades estarão isentas de IRC apenas em relação às prestações referenciadas nas isenções, sendo tributadas por outros rendimentos obtidos a título acessório e que não se enquadrem na Lei de Liberdade Religiosa.

Igreja Católica e outras Entidades Religiosas

Os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, nomeadamente através de doações, ou outra forma de liberalidade são tributados em IRC, excepto os que se encontrarem expressos nas respectivas Leis (Concordata ou Lei da Liberdade Religiosa).

Outro tipo de rendimentos, como patrocínios em que exista uma contraprestação de publicidade, rendimentos de bens, 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 às entidades religiosas, não beneficiarão de qualquer isenção de IRC, qualquer que seja o seu enquadramento.

Prejuízos:

Por sua vez, o n.º 2 do artigo 53.º 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.

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 entidades religiosas, não exercendo a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola, se tiverem 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 entidades religiosas, 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 08 – Outros /mod 22
- 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:

No que concerne às obrigações declarativas, as entidades religiosas, 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 1 ☐	Residente que não exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola 2 ☐
Não residente com estabelecimento estável 3 ☐	Não residente sem estabelecimento estável 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 1 ☐	Residente que não exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola 2 ☒
Não residente com estabelecimento estável 3 ☐	Não residente sem estabelecimento estável 4 ☐

4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS			
Geral 1 ☒	Isenção definitiva 3 ☐	Isenção temporária 4 ☐	Redução de taxa 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):

09	APURAMENTO	
(transporte do Q. 07)	Cód.	Regime geral
1. PREJUÍZO FISCAL	301	
2. LUCRO TRIBUTÁVEL	302	1.000,00
Imposto à taxa normal (311 x 25%)		
Imposto a outras taxas (322 ou 409 x taxa)	348	20,0 %
	349	200,00
	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 entidades religiosas, desde que não obtenham rendimentos no período de tributação, ou obtendo rendimentos, beneficiem de isenção definitiva, nomeadamente do 14º 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 este tipo de entidades:

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 entidades religiosas 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 entidades religiosas, 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.).

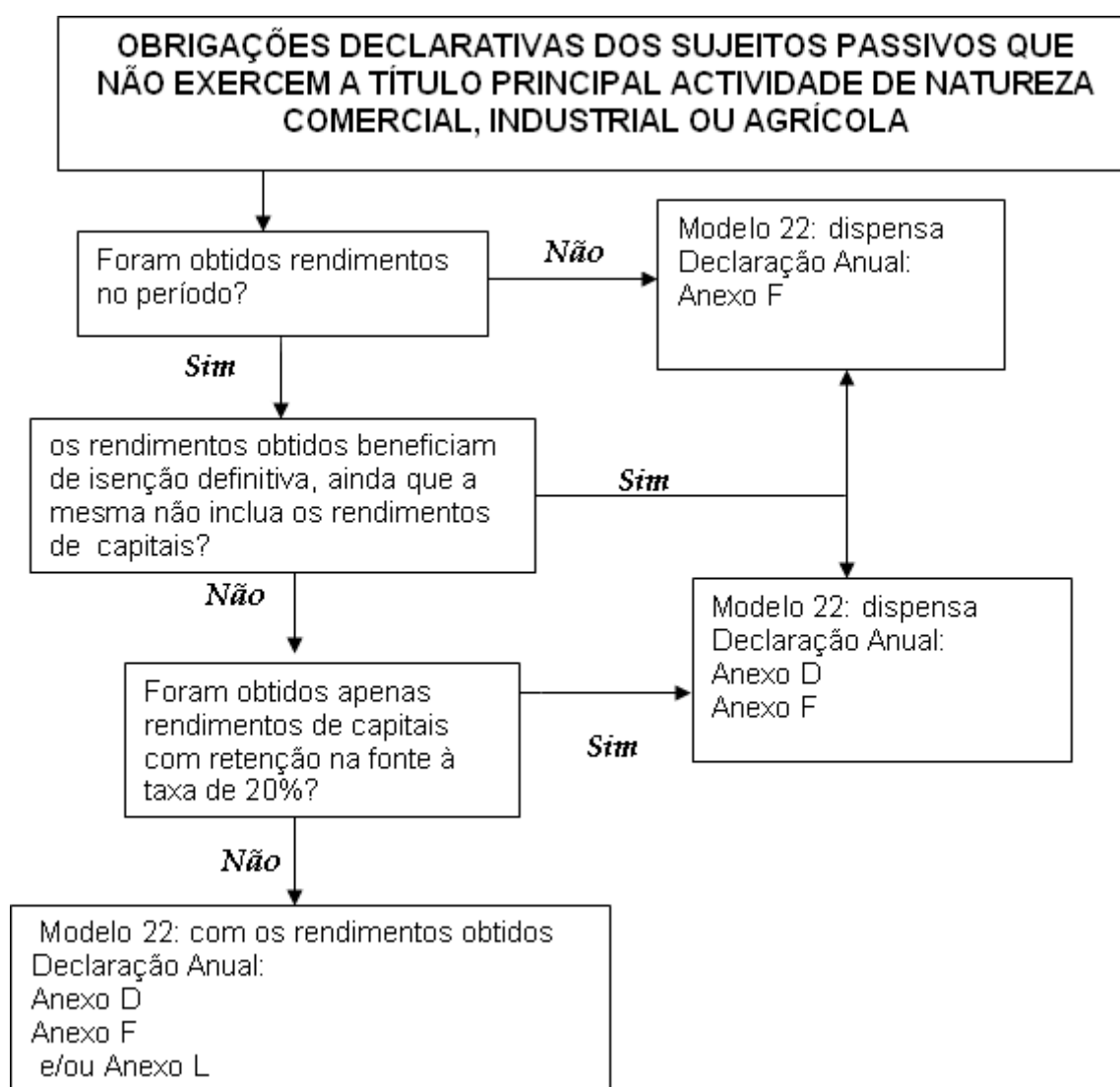
No caso de auferir rendimentos abrangidos por isenção ou encontrando-se na situação de usufruir qualquer benefício fiscal, deverá preencher o Anexo F (Benefícios Fiscais), assinalando o campo F110 do Quadro 032 (linha em branco onde deverá referenciar a legislação que lhe é aplicável).

Deverá também indicar-se no campo F115 o valor dos rendimentos isentos na globalidade.

O Anexo D da IES deve ser apresentado pelas entidades religiosas, 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.

Os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito por entidades sem fins lucrativos só ficam sujeitos a tributação se não se encontrarem referidos nas isenções dos artigos 31.º e 32.º da Lei de Liberdade Religiosa e 26.º da Concordata.

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:

Modelo 25:

Uma das situações recorrentes das entidades sem fins lucrativos é receberem donativos. Esta matéria encontra-se tratada no Estatuto dos Benefícios Fiscais (art. 61.º a 66.º), Estatuto do Mecenato Científico, na Lei da Liberdade Religiosa (art. 32.º) e na concordata (art. 26.º).

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 entidades religiosas, 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.

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 entidades religiosas, 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 específica de certas actividades que possam exercer as entidades religiosas, 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 entidades religiosas.

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;
- 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 9.º);
 - 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 9.º);
 - 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.

Poderão ainda existir outras isenções no art.º 9.º relativamente a alguns tipos de actividades que as entidades religiosas poderão prestar, nomeadamente:

- As transmissões de bens e as prestações de serviços ligadas à segurança e assistência sociais e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas pessoas jurídicas que efectuem prestações de segurança ou assistência social por conta do respectivo sistema nacional, desde que não recebam em troca das mesmas qualquer contraprestação dos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços (n.º 6 do art. 9.º);
- As prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efectuadas no exercício da sua actividade habitual por creches, jardins-de-infância, centros de actividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas colectivas cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes (n.º 7 do art. 9.º)
- As prestações de serviços que tenham por objecto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação, efectuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes (n.º 9 do art. 9.º)
- A cedência de pessoal por instituições religiosas ou filosóficas para a realização de actividades isentas nos termos deste diploma ou para fins de assistência espiritual (n.º 18 do art. 9.º)

Por outro lado, a legislação específica das entidades religiosas também prevê a dispensa de tributação para:

- As prestações dos crentes para o exercício do culto e ritos, bem como donativos para a realização dos seus fins religiosos, com carácter regular ou eventual;
- As colectas públicas, designadamente dentro ou à porta dos lugares de culto, assim como dos edifícios ou lugares que lhes pertençam;

- A distribuição gratuita de publicações com declarações, avisos ou instruções em matéria religiosa e afixá-las nos lugares de culto.

As entidades religiosas, 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 pratique, desde que não previstas no artigo 9.º do CIVA ou em legislação específica.

Se as entidades religiosas desenvolverem 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 entidade 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 entidade religiosa 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.

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, igreja católica (Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro), entidades religiosas (extensível às restantes entidades religiosas com a alteração introduzida ao art. 65.º da Lei de liberdade religiosa) 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 às entidades religiosas.

As restituições previstas dizem respeito, por um lado, aos objectos destinados única e exclusivamente ao culto religioso e, por outro, aos bens e serviços relativos à construção, manutenção e conservação de imóveis destinados exclusivamente ao culto, habitação e formação dos sacerdotes e religiosos, ao apostolado e ao exercício da caridade.

No sentido de simplificar o trabalho administrativo das restituições, exige-se que os documentos comprovativos das importações e aquisições tenham, no primeiro caso, o valor mínimo de 250,00 € e de 1.000,00 €, no segundo, com exclusão do imposto.

Os pedidos de restituição, acompanhados de relação de modelo oficial da qual constem os elementos identificativos dos bilhetes de importação, facturas ou documentos equivalentes, são remetidos à Direcção-Geral dos Impostos por transmissão electrónica de dados através do Portal das Finanças.

O pedido de restituição tem que ser efectuado dentro do prazo de um ano a contar da data do bilhete de importação, factura ou documento equivalente que comprovem a importação ou aquisição dos bens ou serviços

2.3 Outros impostos

Imposto de Selo:

De acordo com o nº 3 do artigo 26º da Concordata, estão isentas do imposto do selo e de todos os impostos sobre a transmissão de bens que incidam sobre:

- Aquisições onerosas de bens imóveis para fins religiosos;
- Quaisquer aquisições a título gratuito de bens para fins religiosos;
- Actos de instituição de fundações, uma vez inscritas no competente registo do Estado.

As entidades religiosas 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:

Estão isentas de IMT, as aquisições de bens para fins religiosos, efectuadas por pessoas colectivas religiosas, como tal inscritas, nos termos da lei que regula a liberdade religiosa.

As entidades religiosas 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 (CIMT).

Por outro lado, nos termos do artigo 32º da Lei de liberdade religiosa e artigo 26º da concordata, também não ficarão sujeitos a tributação de IMT, as seguintes operações:

- aquisições de bens imóveis para fins religiosos;
- actos de instituição de fundações, uma vez inscritas como pessoas colectivas religiosas.

IMI:

Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis as organizações de qualquer religião ou culto às quais seja reconhecida personalidade jurídica, quanto aos templos ou edifícios exclusivamente destinados ao culto ou à realização de fins não económicos com este directamente relacionados; nos termos da alínea c) do artigo 44.º do Estatuto dos benefícios fiscais (EBF).

Estão também isentas de IMI as entidades religiosas que sejam instituições particulares de solidariedade social ou pessoas colectivas a elas legalmente equiparadas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins, salvo no que respeita às misericórdias, caso em que o benefício abrange quaisquer imóveis de que sejam proprietárias, conforme a alínea f) do nº 1 do artigo 44º do EBF.

As entidades religiosas 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).

Por outro lado, nos termos do artigo 32º da Lei de liberdade religiosa e do artigo 26º da concordata, também não ficarão sujeitos a tributação de IMI, os seguintes prédios:

- lugares de culto ou outros prédios ou partes deles directamente destinados à realização de fins religiosos;
- as instalações de apoio directo e exclusivo às actividades com fins religiosos;
- os seminários ou quaisquer estabelecimentos efectivamente destinados à formação dos ministros do culto ou ao ensino da religião;
- as dependências ou anexos dos prédios descritos nas alíneas a) a c) a uso de instituições particulares de solidariedade social;
- os jardins e logradouros dos prédios descritos nas alíneas a) a d) desde que não estejam destinados a fins lucrativos.

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 entidades religiosas, 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 entidade religiosa 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, obtidos no exercício imediatamente anterior, não excedam o montante de € 75.000.

Quando as entidades religiosas 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

Donativos:

Entidade 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 empresa, 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 entidade 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 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	Pelo 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.