

Obrigações declarativas e contabilísticas das entidades do sector não lucrativo

Introdução

Com a recente publicação dos novos impressos da declaração modelo 22 e a criação do também novo Anexo D desta, a par da alteração legislativa ao artigo 117.º do Código do IRC, foram modificadas algumas obrigações declarativas dos sujeitos passivos de IRC que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

O objectivo do presente trabalho consiste em analisar essas alterações e clarificar o novo quadro das obrigações declarativas destas entidades.

1. Enquadramento fiscal

Enquanto que as normas de incidência estabelecem quais os factos tributários constitutivos da obrigação do imposto e quais os sujeitos passivos da obrigação tributária, nas normas de isenção estão previstas algumas situações cuja verificação impede a produção dos efeitos desses factos, constituindo assim uma excepção às regras de incidência.

A isenção não se pode confundir com a exclusão tributária. De facto, as situações de exclusão tributária, ao contrário da isenção, não são uma excepção às regras de incidência na medida em que os factos abrangidos se situam fora do âmbito genérico da sujeição, ou seja, fora do campo do imposto.

É este o caso dos rendimentos referidos no n.º 3 do artigo 54.º do Código do IRC, que considera rendimentos não sujeitos a IRC as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários das entidades que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Nos termos do artigo 9.º do Código do IRC, estão isentos deste imposto:

- a) O Estado, as Regiões Autónomas e as autarquias locais, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, com excepção das entidades públicas com natureza empresarial;
- b) As associações e federações de municípios e as associações de freguesia que não exerçam actividades comerciais, industriais ou agrícolas;
- c) As instituições de segurança social e previdência a que se referem os artigos 115.º e 126.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro;
- d) Os fundos de capitalização e os rendimentos de capitais administrados pelas instituições de segurança social.

Note-se que a isenção prevista nas alíneas a) a c) não compreende os rendimentos de capitais tal como são definidos para efeitos de IRS.

Por seu lado, nos termos do artigo 10.º do Código do IRC, estão isentas:

- a) As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa;
- b) As instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas;
- c) 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.

Ao contrário das isenções referidas nas alíneas a) e b), as quais têm carácter automático, a isenção prevista na alínea c) carece de reconhecimento pelo Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados.

Esta isenção não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das actividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, e é condicionada à observância continuada dos seguintes requisitos:

- a) Exercício efectivo, a título exclusivo ou predominante, de actividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respectivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção consoante se trate, respectivamente, de entidades previstas nas alíneas a) e b) ou na alínea c) do n.º 1;
- b) Afectação aos fins referidos na alínea anterior de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afectação, notificado ao director -geral dos impostos, acompanhado da respectiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do 1.º mês subsequente ao termo do referido prazo;
- c) Inexistência de qualquer interesse directo ou indirecto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das actividades económicas por elas prosseguidas.

As Associações legalmente constituídas e que desenvolvam actividades culturais, recreativas e desportivas beneficiam de uma isenção objectiva prevista no artigo 11.º do Código do IRC.

Esta isenção abrange os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas, não considerando como tais os provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com essas actividades e, nomeadamente, os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo.

Por exemplo, se uma dada colectividade possui uma equipa de andebol a competir num campeonato nacional ou distrital, as receitas de bilheteira relativa aos jogos que a equipa disputa, estão isentas de IRC ao abrigo do artigo 11.º do Código do IRC. Já as receitas provenientes de painéis publicitários, porventura existentes no pavilhão onde a equipa realiza os jogos ou mesmo as receitas de exploração de um bar, estão sujeitas a IRC.

Contudo, estes rendimentos beneficiam de isenção de IRC desde que a totalidade dos rendimentos brutos obtidos pelo sujeito passivo, sujeitos a tributação e não isentos nos termos do Código do IRC, não exceda o montante de € 7.500,00, conforme disposto no n.º 1 do artigo 54.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Para que as Associações possam beneficiar da isenção prevista no artigo 11.º do Código do IRC, é também necessário que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- a) Em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas;
- b) Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior.

2. Determinação do rendimento global

O rendimento global sujeito a imposto destas pessoas colectivas é formado pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias determinados nos termos do IRS, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, aplicando-se à determinação do lucro tributável as disposições do Código do IRC.

Como já referimos, consideram-se rendimentos não sujeitos a IRC as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários.

Consideram-se rendimentos isentos os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários.

Verifica-se portanto que as quotizações dos associados estão sempre fora do campo do imposto, não sendo por isso tributadas, conforme já tínhamos referido anteriormente. O mesmo já não acontece com os rendimentos provenientes de subsídios e donativos, os quais beneficiam de exclusão de

tributação e de isenção, respectivamente, desde que sejam utilizados nos fins estatutários, competindo ao sujeito passivo provar essa utilização, através dos respectivos registos contabilísticos.

Assim, quando uma determinada entidade obtém um donativo terá de provar que esse incremento patrimonial se destinou à directa e imediata realização dos seus fins estatutários, caso contrário, o mesmo estará sujeito a tributação nos termos gerais.

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.

Os gastos comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global e que não estejam especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC são deduzidos, no todo ou em parte, a esse rendimento global, para efeitos de determinação da matéria colectável, de acordo com as seguintes regras:

- a) Se estiverem apenas ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, são deduzidos na totalidade ao rendimento global;
- b) Se estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, bem como à de rendimentos não sujeitos ou isentos, deduz-se ao rendimento global a parte dos gastos comuns que for imputável aos rendimentos sujeitos e não isentos.

3. Obrigações declarativas

No ano de 2000, as obrigações declarativas dos sujeitos passivos de IRC foram divididas em duas declarações:

- a) A declaração modelo 22 de IRC destinada a servir de base à liquidação do imposto;

- b) A declaração anual - IES (comum ao IRS, IRC, IVA e Imposto do Selo) com objectivos de natureza estatística e de controlo inspectivo;

Com a aprovação do Orçamento rectificativo para 2012, foi alterada a redacção do n.º 6 do artigo 117.º do Código do IRC. Assim, a dispensa do envio da declaração modelo 22 passa a aplicar-se apenas às entidades isentas ao abrigo do artigo 9.º do Código do IRC, excepto quando estejam sujeitas a uma qualquer tributação autónoma.

A possibilidade de dispensa do envio de declarações não se aplica à IES, cuja entrega, a efectuar até ao dia 15 do mês de Julho, é obrigatória mesmo para os sujeitos passivos isentos.

Esta declaração deverá ser composta, quanto ao IRC, pelos anexos D, quando existam rendimentos tributáveis de uma dada actividade exercida a título acessório e pelo anexo F, caso usufruam de benefícios fiscais ou rendimentos isentos. No entanto, este último Anexo encontra-se revogado e só se aplica a declarações de períodos de tributação até 2010 inclusive.

Com efeito, após a alteração legislativa referida, as entidades que obtenham rendimentos isentos estão obrigadas a entregar o Anexo D da declaração modelo 22. Esta obrigação aplica-se já aos rendimentos de 2011.

Este Anexo é obrigatoriamente apresentado pelas entidades:

- que exercendo, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, usufruam de regimes de isenção ou de qualquer outro benefício fiscal no período a que respeita a declaração;
- residentes que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, sempre que auferam rendimentos abrangidos por isenção, bem como pelas que tenham benefícios fiscais que se traduzam em deduções ao rendimento ou à colecta;
- Sociedades Gestoras de Participações Sociais, Sociedades de Capital de Risco e Investidores de Capital de Risco, com mais-valias e ou

menos-valias enquadradas no artigo 32.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) no período a que respeita a declaração.

O preenchimento da declaração modelo 22 relativamente às entidades que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, no que respeita à determinação do imposto, inicia-se no Quadro 09.

As entidades que apenas tenham obtido rendimentos isentos no período, devem indicá-los nos campos 323 ou 324 e, caso apresentem resultado positivo, estão obrigadas ao preenchimento do Quadro 03 do Anexo D.

As entidades que para além destes rendimentos, tenham obtido também rendimentos sujeitos a tributação devem indicar estes últimos nos campos 301 ou 302, ou seja, nas colunas do Quadro 09 da declaração modelo 22 relativas ao regime geral. Nesta situação, aconselha-se o preenchimento prévio do Anexo D da IES, onde é feito o apuramento do rendimento global.

Porque estas entidades têm uma taxa específica de IRC, de 21,5%, o cálculo do imposto é efectuado nos campos 348 e 349 do Quadro 10.

Relativamente aos Anexos da IES, as entidades do sector não lucrativo devem ainda, entregar, quanto ao IVA, os anexos L, sempre no caso da existência de uma dada actividade acessória, e eventualmente os anexos O e P (mapas recapitulativos).

Caso tenham efectuado pagamentos de rendimentos sujeitos a retenção na fonte, ainda que dispensados da mesma, estão também obrigados à entrega da declaração modelo 10.

4. Obrigações contabilísticas

Do ponto de vista contabilístico, estas entidades podem praticar um regime simplificado de escrituração a que se refere o artigo 124.º do Código do IRC.

As entidades com sede ou direcção efectiva em território português que não exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola

e que não disponham de contabilidade organizada devem possuir obrigatoriamente os seguintes registos:

- a) Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS;
- b) Registo 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;
- c) Registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.

O quadro legal não apresenta nenhum modelo oficial para estes registos, competindo, portanto, ao sujeito passivo a definição da sua estrutura e organização.

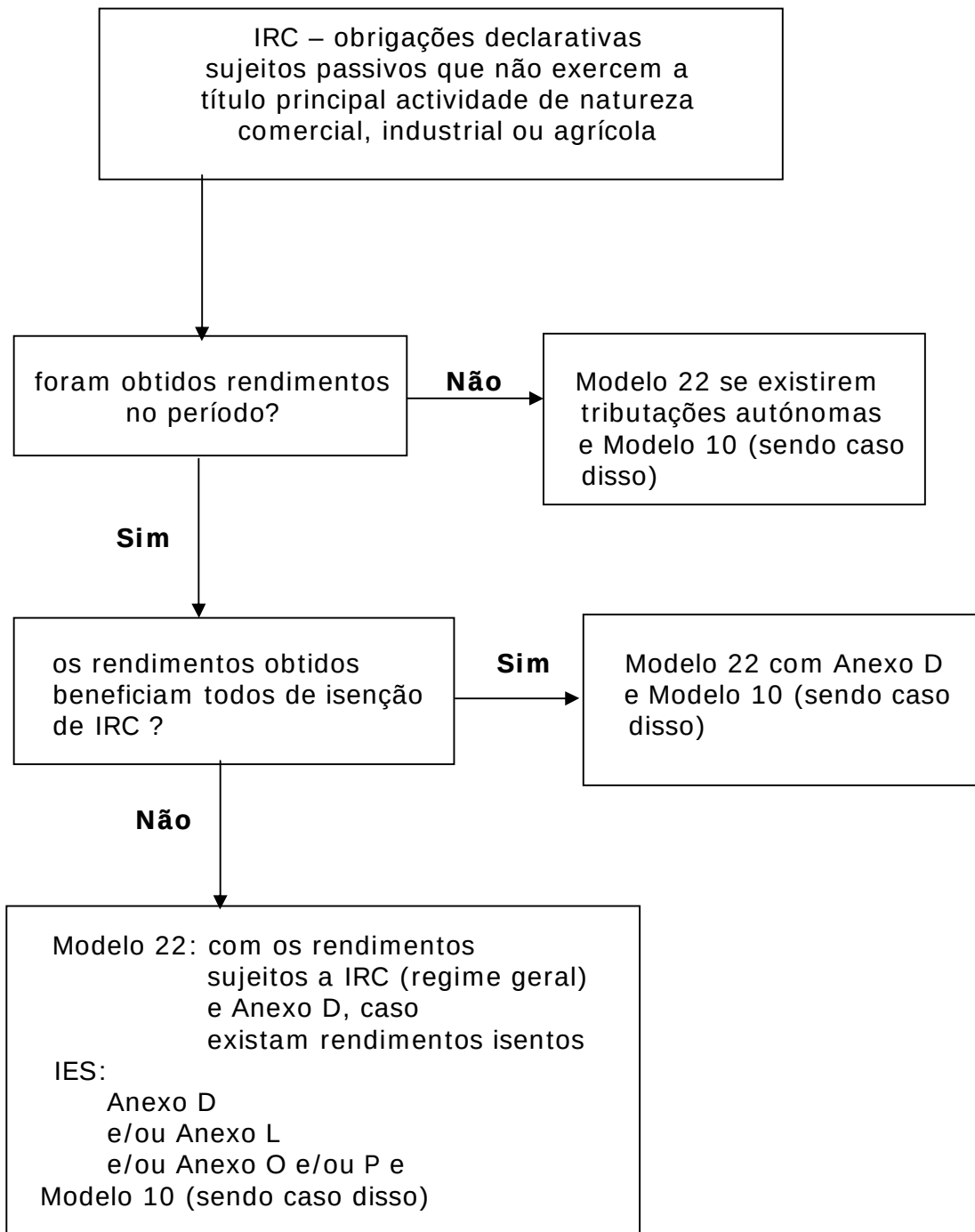
Estes registos não abrangem os rendimentos das actividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas, a título acessório, devendo, caso existam esses rendimentos, ser também organizada uma contabilidade que permita o controlo do lucro apurado.

Contudo, esta obrigação só se aplica quando os rendimentos brutos resultantes das actividades referidas, obtidos no período imediatamente anterior, excedam o montante de € 150.000,00.

Se, em dois períodos consecutivos, for ultrapassado o montante referido, a entidade é obrigada, a partir do período seguinte, inclusive, a dispor de contabilidade organizada, ou seja, deve aplicar a NCRF-ESNL.

Estes sujeitos passivos são igualmente obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal (*dossier fiscal*) relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da IES, com os elementos contabilísticos e fiscais previstos na lei.

5. Esquemáticamente



A APECA agradece ao autor,
Dr. Abílio Sousa, Economista, Chefe da Divisão de Liquidação do IRC
e à APOTEC – Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade,
a permissão para a divulgação do presente trabalho.

Elaborado em Abril de 2012
O autor opta por não aplicar o novo acordo ortográfico