

## **O REGIME FISCAL DAS INSTITUIÇÕES PARTICULARES DE SOLIDARIEDADE SOCIAL**

Por **Martins Alfaro** em 2003. É advogado, pós-graduado em Gestão e Fiscalidade e doutorando em Direito Público, na Faculdade de Direito da Universidade da Extremadura - Espanha. É autor de várias obras na área da fiscalidade.

Ver também Fiscalidade das confissões religiosas em Portugal: Um país: Dois sistemas. ([I parte](#) e [II parte](#)), in [www.doutrina.net](http://www.doutrina.net) ou [www.eclesiastico.net](http://www.eclesiastico.net)

### **I - Regime jurídico das IPSS**

#### **1 - Fontes**

A Constituição da República – artigo 63º, nº 5 – prescreve que «o Estado apoia e fiscaliza, nos termos da lei, a actividade e o funcionamento das instituições particulares de solidariedade social e de outras de reconhecido interesse público sem carácter lucrativo, com vista à prossecução de objectivos de solidariedade social» nos seguintes domínios:

- a) Segurança social;
- b) Solidariedade na doença, velhice, invalidez, viuvez, orfandade, desemprego e todas as outras situações de falta ou diminuição de subsistência ou de capacidade para o trabalho;
- c) Ensino pré-escolar;
- d) Equipamentos sociais de apoio à família;
- e) Política de terceira idade;
- f) Protecção às crianças;
- g) Aproveitamento dos tempos livres da juventude,
- h) Prevenção, tratamento, reabilitação e integração dos cidadãos portadores de deficiência e apoio às suas famílias.

As IPSS encontram-se reguladas pelo Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social, aprovado pelo Decreto-Lei nº 11/83, de 25 de Fevereiro de 1983.

#### **2 - O que são IPSS**

O que caracteriza as IPSS:

- São constituídas por iniciativa de particulares; [1]
- A administração não é exercida nem pelo Estado nem por uma autarquia local;1 [2]
- Ausência de fins lucrativos (não é admitida a existência de finalidade lucrativa, nem mesmo a título acessório ou secundário e é proibida a distribuição de lucros);
- Propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos;
- Prossecução do objecto mediante a concessão de bens e a prestação de serviços;
- Objecto da actividade (meramente exemplificativa – “entre outros”):
  - o Apoio a crianças e jovens;
  - o Apoio à família;
  - o Apoio à integração social e comunitária;
  - o Protecção dos cidadãos na velhice e invalidez;
  - o Protecção dos cidadãos em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho;
  - o Promoção e protecção da saúde;
  - o Educação e formação profissional dos cidadãos;
  - o Resolução dos problemas habitacionais das populações.

As IPSS podem ainda desenvolver outros fins, desde que estes sejam, cumulativamente:

- Não-lucrativos e
- Compatíveis com os fins anteriormente enunciados.

### 3 - Formas jurídicas

As IPSS podem revestir as seguintes formas jurídicas:

- a) Associações
-

b) Fundações

c) Irmandades das misericórdias

Além destas formas organizacionais típicas, ficam ainda sujeitas ao regime jurídico das IPSS:

- Organizações e instituições religiosas – apenas quanto ao exercício das actividades enquadráveis no que atrás se disse. A sujeição ao regime das IPSS é meramente objectivo, não passando estas organizações a ser IPSS por tal facto;
- Institutos que se proponham fins de solidariedade social fundados, dirigidos ou sustentados por organizações ou instituições religiosas, os quais ficam sujeitos ao regime das fundações de solidariedade social, sem prejuízo do espírito e disciplina religiosos.
- Cooperativas de solidariedade social que prossigam os objectivos atrás enunciados e desde que tal qualidade seja reconhecida pela Direcção-Geral da Acção Social – Lei nº 101/97, de 13 de Setembro.

### **3.1 - Associações**

As IPSS que adoptem a forma jurídica de associação, poderão fazê-lo como:

- a) Associação de solidariedade social;
- b) Associação de voluntários de acção social;
- c) Associação de socorros mútuos.

As associações são aquelas que «*não tenham por fim o lucro económico dos associados*» - artigo 157º, do Código Civil. Esta distinção permite excluir do conceito de associação as sociedades.

Compreendem-se aqui, portanto, as associações que tenham:

- a) Fim desinteressado ou altruístico (por exemplo, as associações científicas);
- b) Fim ideal (apesar de interessado ou egoístico, por exemplo, associações desportivas ou de recreio);
- c) Fim económico mas não lucrativo (por exemplo, instituições particulares de previdência).

### **3.2 - Fundações**

As IPSS que adoptem a forma jurídica de fundação, apenas poderão fazê-lo como fundação de solidariedade social.

A figura da fundação define-se a partir de um substrato patrimonial, constituindo a personalização de um património, afecto a uma determinada finalidade.

Sublinhe-se que, no direito português, apenas se admitem as fundações de interesse social, isto é, afectas a uma finalidade de utilidade social – Código Civil – artigo 157º.

As denominadas fundações de utilidade privada não gozam de personalidade jurídica.

### **3.3 - Irmandades da Misericórdia**

As irmandades da Misericórdia ou santas casas da Misericórdia são **associações** constituídas na ordem jurídica canónica, com o objectivo de satisfazer carências sociais e de praticar actos de culto católico, de harmonia com o seu espírito tradicional, informado pelos princípios de doutrina e moral cristãs.

Os estatutos das Misericórdias denominam-se "compromissos".

As irmandades da Misericórdia possuem um regime jurídico específico, previsto no Estatuto das IPSS, mas sem prejuízo das sujeições canónicas que lhes são próprias.

Fora deste regime jurídico específico, as irmandades da Misericórdia regulam-se pelas disposições aplicáveis às associações de solidariedade social.

As disposições do Estatuto das IPSS não são aplicáveis a tudo o que especificamente respeite às actividades estranhas aos fins de solidariedade social.

### **3.4 - Organizações religiosas (excepto a igreja católica)**

As organizações e instituições religiosas que, além dos fins religiosos, se proponham actividades enquadráveis no âmbito das IPSS ficam sujeitas, **quanto ao exercício daquelas actividades**, ao regime estabelecido no respectivo Estatuto.

Os institutos fundados, dirigidos ou sustentados por organizações ou instituições religiosas e que se proponham fins de solidariedade social ficam sujeitos ao regime das fundações de solidariedade social, sem prejuízo do espírito e disciplina religiosos que os informam.

### **3.5 - O caso especial das instituições da igreja católica**

As instituições da igreja católica poderão revestir qualquer das formas enunciadas anteriormente enunciadas – associações, fundações ou irmandades de misericórdias.

## **4 - Aquisição de personalidade jurídica**

Os diversos tipos jurídicos específicos de associações que as IPSS podem adoptar, adquirem personalidade jurídica no acto de constituição.

As fundações de solidariedade social adquirem personalidade jurídica pelo reconhecimento, o qual é da competência do ministro da tutela.

No caso da igreja católica, a aquisição da personalidade jurídica pelas instituições canonicamente erectas, resulta da simples participação escrita da erecção canónica feita pelo bispo da diocese onde tiverem a sua sede, ou por seu legítimo representante, aos serviços competentes para a tutela das mesmas instituições.

## 5 - Natureza jurídica

As IPSS são uma das espécies de instituições particulares de interesse público. Estas são pessoas colectivas privadas que prosseguem objectivos de interesse público e que, por tal facto, ficam sujeitas a um regime de tutela estatal.

Assim, as IPSS têm uma **dupla natureza**: o seu regime específico reparte-se entre o Estatuto das IPSS e, no caso das associações e das fundações, o Código Civil.

As IPSS são associações/fundações, sujeitas a regime próprio, em atenção aos seus fins, que poderão gozar de favor fiscal, quer enquanto IPSS, quer enquanto associação ou fundação, quando seja o caso.

E isto porque, apesar de constituírem associações ou fundações com regime jurídico próprio, não deixam, por tal, de ser associações ou fundações.

Além disto, algumas normas fiscais concedem determinados benefícios apenas em atenção, por exemplo, à ausência de finalidade lucrativa, a qual não é característica apenas das IPSS.

## 6 - Registo

As IPSS estão sujeitas a registo por parte do ministério da tutela, determinado em função dos fins que cada IPSS, em concreto, prosseguir.

Este registo, não sendo obrigatório, é, contudo, condição para que as IPSS adquiram automaticamente<sup>2</sup> [3] a qualidade de pessoas colectivas de utilidade pública.

A importância da aquisição, *ipso jure*, da qualidade de pessoa colectiva de utilidade pública é importante, uma vez que os benefícios previstos na lei para este tipo de pessoas colectivas são mais amplos do que os benefícios previstos especificamente para as IPSS.

---

Deste modo, pode afirmar-se que as IPSS poderão ser abrangidas por normas fiscais enquanto:

- a) Organismos sem finalidade lucrativa ou
- b) Pessoas colectivas de utilidade pública ou
- c) IPSS propriamente ditas.

Para o presente trabalho apenas interessarão aquelas situações em que as IPSS sejam **objecto específico** da previsão da norma fiscal.<sup>3</sup> [4]

## **II - A fiscalidade das IPSS**

### **1 - IRC**

#### **1.1 - Sujeição tributária**

As IPSS são entidades que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Assim sendo, os proveitos gerados pelas IPSS são, à partida, tributados pelo rendimento global, a qual corresponde à soma algébrica dos rendimentos das várias categorias consideradas para efeito de IRS – artigo 48º do Código.

No caso de IPSS que adoptem a forma associativa, haverá que atender a que não constituem rendimentos sujeitos a IRC as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos.

Também não constituem rendimentos sujeitos a tributação os subsídios recebidos e destinados a financiar a realização dos fins estatutários.

#### **1.2 - Isenções**

As IPSS podem beneficiar de isenção de IRC, nos termos do artigo 10º do respectivo Código.

A isenção de IRC deve ser requerida pela IPSS interessada, estando a sua eficácia dependente de reconhecimento do ministro das Finanças. Este reconhecimento possui natureza meramente declarativa.

O despacho de reconhecimento da isenção define os termos da isenção, tendo em conta os fins prosseguidos e as actividades desenvolvidas para a sua realização, pela IPSS.

A isenção é, em regra, reconhecida relativamente a:

- Rendimentos de natureza comercial ou industrial directamente derivados do exercício das actividades desenvolvidas pela IPSS, no âmbito dos seus fins estatutários;
- Rendimentos de capitais (aqui se excluindo os rendimentos gerados por títulos ao portador, não registados ou depositados);
- Rendimentos prediais;
- Ganhos de mais-valias;

Uma vez reconhecida a isenção de IRC, a manutenção desta depende da continuada verificação cumulativa dos seguintes requisitos:

- A IPSS deve exercer efectivamente e a título exclusivo ou predominante, actividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram a isenção;<sup>4</sup> [5]
- Não deverá existir qualquer interesse directo ou indirecto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das actividades económicas prosseguidas pela IPSS.<sup>5</sup> [6]

Caso algum destes requisitos deixe de ser preenchido, sobrevirá a caducidade da isenção.

A isenção considera-se perdida a partir do correspondente exercício, inclusivé.

Por outro lado, a IPSS isenta de IRC encontra-se obrigada a afectar, aos fins que justificaram a isenção, o mínimo de 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao final do 4º exercício posterior àquele em que tenha sido obtido.

Caso não o faça, a parte desse rendimento que não foi afecto, será tributada, nos termos gerais, no 4º exercício posterior àquele em que tenha sido obtido.

Note-se que esta perda limitada da isenção poderá não se verificar, no caso de ocorrer justo impedimento no cumprimento do prazo de afectação e este facto ser notificado e aceite pela Direcção-Geral dos Impostos.

### **1.3 - Taxa**

Quando a IPSS se encontre sujeita, no todo ou em parte, a tributação em IRC, a taxa de imposto é de 20% (a taxa normal de IRC é de 30%) – cft. artigo 80º, do Código do IRC.

### **1.4 - Retenção na fonte**

---

No que se refere a retenções na fonte, relativamente a rendimentos a ela sujeitos (rendimentos prediais ou rendimentos de capitais), entendeu a Administração tributária que as entidades pagadoras de rendimentos das IPSS não deverão proceder a retenção na fonte, desde que seja prestada prova de isenção em IRC – cft. circular nº 1/89.

### **1.5 - Obrigações acessórias – obrigações declarativas**

No que respeita a obrigações declarativas, refira-se que, mesmo quando a isenção de IRC seja reconhecida, as IPSS encontram-se obrigadas à apresentação de declarações de início, de alterações e de cessação da actividade.

As IPSS estão igualmente obrigadas, ainda que isentas de tributação em IRC, à apresentação da declaração anual de informação contabilística e fiscal e à organização de um processo de documentação fiscal – artigos 113º e 121º, ambos do Código do IRC.

As IPSS isentas de IRC não se encontram obrigadas à apresentação da declaração periódica de rendimentos, mesmo que a isenção não inclua os rendimentos de capitais

Porém, a apresentação da declaração periódica de rendimentos já será obrigatória se a IPSS, embora isenta de IRC, estiver sujeita a tributação autónoma.<sup>6</sup> [7]

### **1.6 - Obrigações acessórias – obrigações contabilísticas**

Refira-se que as IPSS estão obrigadas a contabilidade organizada segundo um plano de contas específico, com a designação de Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS), o qual foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 78/79, de 3 de Março de 1989.

O PCIPSS encontra-se ajustado às necessidades das IPSS e reflecte os princípios, a estrutura e os conceitos do Plano Oficial de Contabilidade.

Constituíram objectivos fundamentais do PCIPSS:

- a) Uniformizar critérios;
- b) Normalizar procedimentos contabilísticos;
- c) Dotar as IPSS de informação contabilística que tenha em conta as necessidades de gestão do sistema, possibilitando análises de custos relativas às várias actividades desenvolvidas;
- d) Contribuir para que as contas das IPSS se apresentem de mais fácil leitura.

### **1.7 - Obrigações acessórias – obrigações de cooperação**

As IPSS devem, por força do dever público de cooperação com a administração fiscal, apresentar anualmente o mapa recapitulativo previsto na alínea f) do n.º 1 do artigo 28.º do Código do IVA.

As IPSS devidamente registadas encontram-se ainda obrigadas, enquanto pessoas colectivas de utilidade pública, a um dever geral de fiscalização do cumprimento das obrigações impostas pelo Código do IRC.

## **2 - IVA**

### **2.1 - Sujeitos passivos**

As IPSS são sujeitos passivos de IVA, nos termos do artigo 2º do Código, desde que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos da incidência real de IRS e de IRC.

### **2.2 - Isenções nas transmissões de bens e nas prestações de serviços**

Em sede de IVA e nos termos do artigo 9º do Código do IVA, estão isentos os serviços prestados pelas IPSS e as transmissões de bens com elas conexas, relativos a:

- a) Serviços de segurança social, desde que a entidade prestadora não cobre qualquer contraprestação;
- b) Serviços de assistência social, desde que a entidade prestadora não cobre qualquer contraprestação;

Estão ainda isentas 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 (no que agora interessa) a instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes

Encontram-se igualmente isentas as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas aquando de manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos em proveito exclusivo das IPSS, desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência

Trata-se, em todos estes casos, de uma isenção incompleta: a IPSS não cobra imposto às pessoas a quem presta o serviço, mas não pode exercer o direito à dedução do imposto contido nas aquisições de bens ou de serviços que realize, no âmbito da actividade.

Além destas isenções, cujo fundamento é especificamente a natureza de IPSS, o Código do IVA prevê outras isenções, umas objectivas, outras subjectivas, estas preenchendo um critério mais geral, a saber: o de “organismo sem finalidade lucrativa”.

O artigo 10º, do Código do IVA, apenas considera como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:

- a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou por interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;
- b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;
- c) 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 ao imposto;
- d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.

Do lado dos transmitentes, deve referir-se que estão isentas as transmissões, a título gratuito, de bens alimentares, para posterior distribuição a pessoas carenciadas, efectuadas a IPSS e a organizações não governamentais sem fins lucrativos – artigo 15º, nº 10, do Código.

Trata-se aqui de uma isenção completa: os sujeitos passivos doadores têm direito a deduzir o imposto suportado na aquisição ou na importação dos bens doados às IPSS, bem como dos serviços adquiridos ou utilizados para efectuar aquelas doações.

**[1]** Com isto se afastando a natureza pública das IPSS

**[2]** Note-se que a lei não refere a Administração regional (presentemente, as administrações das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e, futuramente, das regiões de Portugal continental)

**[3]** Isto é, sem necessidade do procedimento administrativo de reconhecimento prévio

**[4]** Vd. A alínea c) anterior

**[5]** A lei não esclarece qual deva ser o critério para apurar o que constitui o exercício “predominante” da actividade; não existem tampouco decisões administrativas ou jurisprudência sobre a matéria

**[6]** É discutível que isto suceda nas situações em que, um membro dos órgãos sociais forneça bens ou preste serviços à IPSS claramente abaixo do valor normal de mercado, com fundamento na sua relação com a instituição

**[7]** A tributação autónoma incide sobre determinados factos, por exemplo, sobre as despesas confidenciais ou sobre as despesas indocumentadas

### 2.3 - Reembolso do imposto

Existe um regime próprio para as IPSS, no que respeita ao reembolso de imposto suportado na aquisição de bens ou serviços.

As IPSS poderão solicitar e obter o reembolso do imposto que hajam suportado nas seguintes situações:

- a) Aquisição de bens e serviços relativos à construção, manutenção e conservação dos imóveis que sejam total ou principalmente utilizados na prossecução dos fins estatutários, desde que conste em facturas de valor não inferior a Euros 997,60, com exclusão do IVA.

A DGCI entende que deverá considerar-se manutenção do imóvel apenas aquilo que contribua para a conservação da parte imobiliária.

Assim, no que toca às aquisições de bens, poderá ser obtida a restituição de imposto relativo à aquisição de bens móveis que sejam comprovadamente parte integrante do imóvel (isto é, coisas móveis unidas com carácter de permanência ao prédio), visto considerar-se terem uma relação directa com a manutenção e a conservação dos imóveis. Constituem exemplos, os seguintes:

- a) Instalação de cozinhas;
- b) Instalação de antenas de televisão;
- c) Instalações de telecomunicações;
- d) Instalações eléctricas.

Poderá ser obtida a restituição de imposto relativo aos seguintes serviços, por se relacionarem com a manutenção e a conservação dos imóveis:

- a) Trabalhos de pintura;
- b) Trabalhos de canalização;
- c) Trabalhos de manutenção de ar condicionado;
- d) Trabalhos de manutenção de elevadores.

Não será deferida a restituição do imposto suportado nos seguintes serviços.

- a) Fornecimento de electricidade;
- b) Fornecimento de gás;
- c) Fornecimento de serviços de telecomunicações;

d) Fornecimento de serviços de limpeza.

- b) Aquisição de bens e serviços relativos a elementos do activo imobilizado, desde que constantes de facturas de valor unitário não inferior a Euros 99,76, com exclusão do IVA.

O direito a reembolso encontra-se limitado, por cada exercício, ao valor de Euros 9.975,96, com exclusão do IVA. Caso, num dado exercício, este valor seja excedido, a IPSS não poderá obter a restituição do imposto suportado na parte excedente.

Do direito à restituição do imposto, nos termos desta alínea *b)*, encontra-se excluído o imposto suportado na aquisição de veículos automóveis e nas reparações nestes, os quais são regulados autonomamente, como se verá de seguida.

- c) Aquisição de veículos automóveis novos, ligeiros de passageiros ou de mercadorias ou veículos pesados, desde que:

- Se achem registados em nome da IPSS;

- Sejam utilizados pela IPSS exclusivamente para a prossecução dos seus fins estatutários.

No caso de veículos automóveis novos, ligeiros de passageiros ou de mercadorias, o reembolso encontra-se limitado à importância de Euros 2.439,99.

No caso de veículos automóveis novos, pesados, o reembolso encontra-se limitado à importância de Euros 7.481,97.

O reembolso apenas é possível relativamente à aquisição de um veículo em cada categoria em cada quatro anos.

Esta restrição poderá ser afastada em caso de ocorrência de furto ou de sinistro grave.

- d) Reparções em veículos automóveis: há lugar à restituição do imposto suportado, desde que:

- A reparação seja relativa a veículo registado em nome da IPSS;

- A reparação seja relativa a veículo utilizado exclusivamente para a prossecução dos fins estatutários da IPSS.

O reembolso pode ser solicitado relativamente a facturas ou documento equivalente, cujo valor somado não exceda, em cada exercício, a importância de Euros 498,80, com exclusão do IVA.

Em todos os casos, o pedido de restituição do imposto é efectuado em requerimento constante de impresso de modelo oficial, dirigido ao Director-Geral dos Impostos.

O requerimento é acompanhado dos originais das facturas ou documento equivalente (ou, caso aplicável, do bilhete de importação), os quais serão restituídos à IPSS requerente no prazo máximo de 60 dias.

O pedido de restituição é obrigatoriamente visado pela entidade que exerça a tutela sobre a IPSS, confirmando a sua natureza.

Os pedidos de reembolso são apresentados no seguintes prazos:

- a) Aquisição de bens e serviços relativos a imóveis – Um ano a contar da data da factura ou documento equivalente (ou, caso aplicável, do bilhete de importação);
- b) Aquisição de veículos novos, ligeiros ou pesados – Um ano a contar da data da factura ou documento equivalente (ou, caso aplicável, do bilhete de importação);
- c) Aquisições de bens e serviços, relativos a elementos do activo imobilizado – Um único pedido de reembolso, a apresentar durante os meses de Janeiro e de Fevereiro, ali se englobando as operações realizadas no ano anterior;
- d) Aquisição de serviços relativos a reparações em veículos – Um único pedido de reembolso, a apresentar durante os meses de Janeiro e de Fevereiro, ali se englobando as operações realizadas no ano anterior.<sup>7</sup> [1]

#### **2.4 - Obrigações acessórias – obrigações declarativas**

As IPSS que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto, excepto quando essas operações dêem direito à dedução estão dispensadas do cumprimento das seguintes obrigações declarativas:

- a) Da apresentação da declaração periódica;
- b) Da entrega da declaração de informação contabilística e fiscal e anexos;
- c) Da obrigação de dispor de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto<sup>8</sup> [2]

#### **2.5 - Obrigações acessórias – obrigação de emitir factura ou documento equivalente**

As IPSS encontram-se legalmente obrigadas a dar quitação de todas as importâncias recebidas, mediante recibo, de numeração sequencial, onde conste a identificação da operação e dos intervenientes.

As IPSS que pratiquem exclusivamente operações isentas sem direito a dedução, encontram-se dispensadas da obrigação de emitir factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços.

Da dispensa da obrigação de emissão de factura ou documento equivalente resulta que, neste caso, não se torna necessário que os documentos de quitação sejam tipográfica ou informaticamente numerados.

---

### **3- IRS**

#### **3.1 - Consignação fiscal**

A Lei de Liberdade Religiosa prevê que os sujeitos passivos de IRS possam proceder, na sua declaração anual de rendimentos, a uma consignação fiscal, no montante correspondente a 0,5% do imposto devido, a favor, entre outras entidades, de IPSS.

Porém, as IPSS que tenham solicitado a restituição do IVA em determinado exercício, de acordo com os procedimentos anteriormente descritos, não poderão beneficiar daquela consignação fiscal no ano a que respeita esse exercício.

Não se compreende a relação estabelecida pelo legislador entre o direito à restituição de IVA nos termos apontados e a consignação fiscal, em sede de IRS, já que, em termos de lógica jurídica, tal relação é pura e simplesmente inexistente.<sup>9</sup> [3]

O que é um facto, é que são as organizações religiosas que saem claramente privilegiadas desta exclusão da consignação fiscal, uma vez que a exclusão apenas se aplica às IPSS (e não às igrejas ou às comunidades religiosas radicadas no país).

#### **3.2 - Retenção na fonte**

Nos termos do artigo 101º, do Código do IRS, as entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, são obrigadas a efectuar retenção na fonte.

Uma vez que as IPSS dispõem de contabilidade organizada, encontram-se obrigadas a proceder a retenção na fonte, nos termos gerais.

#### **3.3 - Deduções em IRS por virtude do mecenato**

Os donativos, atribuídos às IPSS pelas pessoas singulares residentes, são dedutíveis à colecta do ano a que dizem respeito, com as seguintes especificidades:

- a) Em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, nos casos em que não estejam sujeitos a qualquer limitação;
- b) Em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da colecta, nos restantes casos;
- c) São dispensados de reconhecimento prévio desde que o seu valor não seja superior a €498,80 (100.000\$00);
- d) As deduções só são efectuadas no caso de não terem sido contabilizadas como custos.

São ainda dedutíveis à colecta os donativos concedidos a igrejas, instituições religiosas, pessoas colectivas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por eles instituídas, sendo a sua importância considerada em 130% do seu quantitativo.

#### **4 - Imposto sobre as Sucessões e Doações**

As IPSS, uma vez registadas, encontram-se isentas de imposto sobre as sucessões e doações, relativamente às heranças, legados e donativos a seu favor.

#### **5 - Imposto do Selo**

As IPSS, encontram-se isentas de imposto do selo, quando este constitua seu encargo.

As IPSS encontram-se obrigadas a apresentar anualmente declaração discriminativa do imposto do selo liquidado.

A declaração é de modelo oficial e constitui um anexo à declaração anual de informação contabilística e fiscal.<sup>10</sup> [4]

#### **6- Imposto Automóvel**

As IPSS encontram-se isentas de imposto automóvel, quanto aos veículos automóveis:

- a) Que sejam adequados à natureza e à prossecução dos seus fins estatutários;
- b) Que sejam utilizados pelas IPSS em actividades de evidente interesse público.

No caso de aquisições de veículos automóveis, a título oneroso, a isenção apenas é concedida quanto a:

- a) Ambulâncias;
- b) Veículos para transporte colectivo de utentes (assim se considerando os veículos que possuem, pelo menos, nove lugares, incluindo o do condutor).

A isenção depende de reconhecimento do competente director da alfândega.

A isenção pode verificar-se em duas modalidades:

- a) Pelo não-pagamento do imposto, caso a isenção seja reconhecida anteriormente à introdução do veículo;

---

- b) Pelo reembolso do imposto suportado, aquando da sua aquisição e introdução no consumo.

A isenção é requerida mediante pedido apresentado pela IPSS na sede da alfândega da área da sua sede social. Com o pedido de isenção, a IPSS deverá:

- a) Fazer prova da qualidade de IPSS;
- b) Apresentar os documentos relativos ao veículo adquirido ou a adquirir.

## **7 - Impostos municipais - Contribuição Autárquica**

As IPSS estão isentas de Contribuição Autárquica em relação aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins.

No caso das misericórdias, o benefício abrange quaisquer imóveis de que estas sejam proprietárias.

A isenção inicia-se a partir do ano, inclusivé, em que se constitua o direito de propriedade.

A isenção é reconhecida pelo Director-Geral dos Impostos, a requerimento devidamente documentado, o qual deve ser apresentado pelos sujeitos passivos no serviço de finanças da área da situação do prédio, no prazo de 90 dias contados da verificação do facto determinante da isenção.

Caso o pedido seja apresentado além daquele prazo, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusivé, ao da sua apresentação.

A isenção caducará logo que deixem de verificar-se os pressupostos que a determinaram.

## **8 - Impostos municipais - Imposto Municipal de Sisa**

As IPSS, uma vez registadas, encontram-se isentas de imposto municipal de sisa pela aquisição de bens destinados à directa e imediata realização dos seus fins.

## **9 - Impostos municipais - Imposto Municipal de Veículos**

As IPSS encontram-se isentas de Imposto Municipal de Veículos.

## **10 - Outros benefícios fiscais das IPSS**

## **10.1 – Custas**

As IPSS estão isentas de custas judiciais e de custas em processos tributários.

## **10.2 – Mecenato social**

O Estatuto do Mecenato prevê o “mecenato social”.

As IPSS encontram-se entre as instituições enumeradas como destinatárias desta área do mecenato.

Assim, os donativos atribuídos às IPSS são considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados, da entidade doadora.

O limite de 8/1000 não é aplicável aos donativos atribuídos para a realização de actividades ou programas que sejam considerados de superior interesse social, ou seja, nestes casos, os donativos serão considerados custos ou perdas do exercício do doador, na íntegra e sem qualquer limite.

Os donativos referidos anteriormente são levados a custos em valor correspondente (ou seja, majorados) a 130% do respectivo total.

Serão, contudo, levados a custos em valor correspondente a 140% do respectivo total no caso de se destinarem a custear as seguintes medidas:

- a) Apoio à infância ou à terceira idade;
- b) Apoio e tratamento de tóxico-dependentes ou de doentes com sida, com cancro ou diabéticos;
- c) Promoção de iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social, designadamente no âmbito do rendimento mínimo garantido, de programas de luta contra a pobreza ou de programas e medidas adoptadas no contexto do mercado social de emprego.

São também considerados custos ou perdas do exercício, na sua totalidade, os donativos concedidos, entre outros, a fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural, relativamente à sua dotação inicial.

Estes últimos donativos são considerados custos em valor correspondente a 140% do respectivo total quando se destinarem exclusivamente à prossecução de fins de carácter social.

## **11 - Deveres de cooperação das IPSS**

As IPSS encontram-se adstritas a um dever específico de cooperação com a Administração tributária.

Tal dever encontra-se expresso em todos os códigos fiscais.

## **12 - Responsabilidade dos corpos gerentes das IPSS**

### **12.1 - Responsabilidade dos corpos gerentes das IPSS por dívidas fiscais destas**

A responsabilidade, por dívidas fiscais das IPSS, dos membros que exerçam a respectiva administração e dos membros dos órgãos de fiscalização das IPSS segue o regime geral da responsabilidade subsidiária, plasmado na Lei Geral Tributária - artigo 24º.

Nos termos daquela norma, os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são pessoal e subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

- a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;
- b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

### **12.2 - Responsabilidade penal fiscal dos membros dos corpos gerentes das IPSS**

A responsabilidade penal fiscal dos membros dos órgãos de administração das IPSS segue o regime geral da responsabilidade penal fiscal dos membros dos corpos sociais das pessoas colectivas.

Assim, quem agir voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma IPSS, será criminalmente responsável mesmo quando o tipo legal de crime exija:

- a) Determinados elementos pessoais e estes só se verifiquem na pessoa do representado;
- b) Que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante actue no interesse do representado.

### **12.3 - Responsabilidade civil dos membros dos corpos gerentes das IPSS pelas multas e coimas aplicadas às IPSS**

No que respeita à respectiva responsabilidade civil por multas e coimas aplicadas às IPSS, os membros dos corpos gerentes destas entidades, são pessoal e subsidiariamente responsáveis:

- a) Pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da IPSS se tornou insuficiente para o seu pagamento;
- b) Pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores período ao período do exercício do seu cargo, quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes for imputável a falta de pagamento.

A responsabilidade subsidiária aqui prevista é solidária se forem várias as pessoas a praticar os actos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património da IPSS em causa.

Note-se que as pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infracções fiscais são solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas ou coimas àqueles aplicadas, salvo se tiverem tomado as providências necessárias para os fazer observar a lei, aplicando-se tal previsão mesmo aos pais e representantes legais dos menores ou incapazes, quanto às infracções por estes cometidas.

Por outro lado, quem colaborar dolosamente na prática de infracção tributária é solidariamente responsável pelas multas e coimas aplicadas pela prática da infracção, independentemente da sua responsabilidade pela infracção, quando for o caso e, sendo várias as pessoas responsáveis, é solidária a sua responsabilidade.

De referir, por fim, que, de entre as penas acessórias, aplicáveis aos agentes dos crimes tributários, se encontra a privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessão, promovidos, entre outras, por instituições particulares de solidariedade social, desde que comparticipadas pelo orçamento da segurança social. – cft. artigo 16º, alínea d), do Regime Geral das Infracções Tributárias.

### **III - Conclusões**

As IPSS são um dos principais instrumentos para a realização da democracia social, enquanto vertente fundamental do Estado de Direito

As IPSS são concomitantemente abrangidas por regulamentação fiscal enquanto:

- a) Organismos sem finalidade lucrativa;
- b) Pessoas colectivas de utilidade pública;
- c) IPSS propriamente ditas.

Como IPSS propriamente ditas, no plano fiscal – como, de resto, em outros planos –, estas entidades merecem, por parte da lei, uma protecção relevante, através do estabelecimento de um regime fiscal privilegiado específico.

Os instrumentos jurídicos utilizados para conformar este regime fiscal privilegiado traduzem-se basicamente em:

- a) Previsão de regimes específicos de não-tributação;
- b) Previsão de isenções de impostos, objectivas e subjectivas;
- c) Concessão de benefícios fiscais específicos;
- d) Estabelecimento de um regime de obrigações acessórias – declarativas, de contabilidade e outras – menos exigente.

A protecção das IPSS justifica-se plenamente, já que, através da protecção das IPSS, o que se protege são os seus beneficiários – idosos, crianças, jovens, doentes, deficientes.

**Notas:**

**1** Tem sido questionado se esta regulamentação (e sobretudo as limitações) do direito ao reembolso do imposto suportado são compatíveis com o Direito comunitário

**2** Refira-se, porém, que, como vimos já, as IPSS estão obrigadas a contabilidade organizada, nos termos do Plano de Contas das IPSS

**3** A única resposta poderia consistir em que o legislador tivesse considerado tratar-se, em ambos os casos, de benefícios fiscais e ter pretendido evitar a cumulação de ambos. Ora, a verdade é que a restituição de IVA às IPSS não é, de modo nenhum, um benefício fiscal, nem doutrinariamente, nem muito menos face à lei fiscal portuguesa, nomeadamente, face ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

**4** Esta obrigação implica. Nestes casos, a derrogação parcial da isenção de apresentação da declaração anual de informação contabilística e fiscal, referida *supra*, a pág. 13, ponto 1.5

**Bibliografia utilizada:**

|                                               |                                                                                                                                                                                                           |
|-----------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| CARLOS AMADO GOMES                            | Nótula Sobre o Regime de Constituição das Fundações Particulares de Solidariedade Social em Portugal, <i>in</i> , “Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa”, Coimbra, 1999              |
| CARLOS PESTANA BARROS e JOSÉ GOMES DOS SANTOS | As Instituições Não-Lucrativas e a Acção Social em Portugal, Lisboa, 1997                                                                                                                                 |
| CARLOS PESTANA BARROS e JOSÉ GOMES DOS SANTOS | O Mutualismo Português: Solidariedade e Progresso Social, Lisboa, 1998                                                                                                                                    |
| CARLOS PESTANA BARROS e JOSÉ GOMES DOS SANTOS | As Fundações Portuguesas, Lisboa, 2000                                                                                                                                                                    |
| FELIX DE LUIS DIAS DE MONASTERIO-GUREN        | Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos, Madrid, 1998                                                                                                                                        |
| GLÓRIA TEIXEIRA                               | As Organizações Não-Governamentais: Algumas Considerações Jurídico-Fiscais, <i>in</i> “Estudos em Comemoração dos Cinco anos (1995-2000) da Faculdade de Direito da Universidade do Porto”, Coimbra, 2001 |
| IMPOSTOS.NET                                  | <a href="http://www.impostos.net/">http://www.impostos.net/</a>                                                                                                                                           |
| JOSÉ CAMARASA CARRILLO                        | Régimen Tributário de Entidades Religiosas y de Entidades Sin Fines Lucrativos, Madrid, 1998                                                                                                              |
| MARCELO REBELO DE SOUSA                       | Constituição da República Portuguesa, Comentada, Lisboa, 2000                                                                                                                                             |
| PAULO EURICO VARIZ                            | Fundamentos Económicos e Sociológicos das Instituições Particulares de Solidariedade Social, Lisboa, 1998                                                                                                 |
| TRIBUNAL CONSTITUCIONAL                       | <a href="http://www.tribunalconstitucional.pt/Acordaos01/301-400/30901.htm">http://www.tribunalconstitucional.pt/Acordaos01/301-400/30901.htm</a>                                                         |
| VÍTOR FAVEIRO                                 | O Estatuto do Contribuinte, a Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito, Coimbra, 2002                                                                                                           |