

# IPSS: uma abordagem fiscal

Este artigo apresenta-lhe o regime tributário aplicável às instituições particulares de solidariedade social. São analisadas as implicações em termos de IRC, IRS, IVA, IS, IMT, IMI, ISV e IUC.

Por **Miguel L. Cortês Pinto de Melo Marques\***

O enquadramento tributário das instituições particulares de solidariedade social (IPSS) não sendo complexo, é difuso, considerando as diversas fontes fiscais que incidem sobre estas entidades. Deste modo, este artigo pretende aclarar e compilar o regime tributário aplicável a estas entidades sem fins lucrativos no âmbito da sua actividade de solidariedade e de justiça entre os indivíduos. Como nota prévia, fica uma breve caracterização das IPSS. O Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro, determina as IPSS como instituições particulares de solidariedade social as constituídas, sem finalidade lucrativa, por iniciativa de particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos e desde que não sejam administradas pelo Estado ou por um corpo autárquico, para prosseguir, entre outros, objectivos de índole social, mediante a concessão de bens e a prestação de serviços.

Estas instituições revestem diversas formas, designadamente associações de solidariedade social, associações de voluntários de acção social, associações de socorros mútuos, fundações de solidariedade social e Irmandades da misericórdia.

Deste modo estas entidades, reconhecidas na Constituição Portuguesa, são instituições não lucrativas, privadas, constituídas com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos, nomeadamente o apoio a crianças e jovens, à família, à integração social e comunitária, à protecção na velhice e invalidez e na diminuição de meios de subsistência e capacidade para o trabalho, à promoção e protecção da saúde, à educação e formação profissional e à resolução de problemas habitacionais

Nesta conformidade, por força da Lei de Bases da Segurança Social, o Estado veio dar relevância inequívoca às IPSS ao consignar em Lei que apoia e valoriza as instituições particulares de solidariedade social e outras de reconhecido interesse público, sem carácter lucra-

tivo, que prossigam objectivos de solidariedade social. Assim, dando substrato ao ínsito na Constituição, o art. 8.º do Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro, vem conferir de forma automática o estatuto de utilidade pública às IPSS legalmente registadas e assim poderem beneficiar do regime de regalias e benefícios fiscais das pessoas colectivas de utilidade pública, designadamente para os efeitos do estatuto no artigo 1.º da Lei 151/99, de 14 de Setembro que, sem prejuízo de outros benefícios na restante legislação aplicável, indica que podem ser concedidos às pessoas colectivas de utilidade pública isenções em sede de IRC, IVA, IMT, ISV, IUUV e IS.

Vejam, imposto a imposto, o enquadramento tributário das IPSS.

## Impostos sobre o rendimento (IRC/IRS)

O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos deste Código.

Todavia, e para efeitos da definição do rendimento tributável das IPSS em sede de imposto, existe uma isenção automática mas condicionada que radica no artigo 10.º do IRC, relativa a estas entidades quando dispõe que estão isentas de IRC as instituições particulares de solidariedade social e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas. A isenção acima prevista 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;

b) Afectação aos fins referidos na alínea anterior de, pelo menos, 50 por cento 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 primeiro 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.

O não cumprimento dos requisitos referidos nas alíneas a) e c) acima descritas determina a perda da isenção, a partir do correspondente período de tributação, inclusive. Em caso de incumprimento do requisito referidos na alínea b), fica sujeita a tributação, no 4.º período de tributação posterior ao da obtenção do rendimento global líquido, a parte desse rendimento que deveria ter sido afecta aos respectivos fins. Igualmente relevante é o disposto no n.º 4 do artigo 54.º do IRC ao consignar que consideram-se rendimentos isentos os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários.

Ainda em sede de IRC, o n.º 6 e n.º 7 do artigo 117.º - Obrigações declarativas, desobrigam as IPSS da entrega da declaração fiscal modelo 22.

Por seu turno, agora em sede de IRC/IRS, é importante exaltar a Circular 2/2004, de 20 de Janeiro, da DSIRC, sobre a problemática do tratamento fiscal dos donativos ao esclarecer dúvidas existentes relativas ao enquadramento jurídico-tributário dos donativos no âmbito do estatuto do mecenato. Este estatui a possibilidade de elegibilidade fiscal em sede de IRC, em alguns casos com majoração, dos donativos atribuídos às IPSS. Igualmente, agora em sede de IRS, determina o direito a deduzir à colecta uma percentagem das importâncias doadas.

Quanto às obrigações acessórias das entidades beneficiárias, o artigo 66.º do EBF determina que as entidades beneficiárias dos donativos são obrigadas a cumprir com uma série de obrigações, nomeadamente, ao nível dos quesitos do documento a emitir comprovativo dos montantes recebidos e também no plano do registo destas operações onde deve constar

nomeadamente, o nome, o número de identificação fiscal, bem como a data e o valor de cada donativo que lhes tenha sido atribuído e entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial referente aos donativos recebidos no ano anterior.

### Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)

O IVA visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços, abrangendo na sua incidência todas as fases do circuito económico, desde a produção ao retalho, sendo, porém, a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase.

Em sede deste imposto, de acordo com o art.º 10.º e nos termos do n.º 6 do art.º 9.º do CIVA, o regime regra das IPSS é a isenção de imposto. A excepção à regra a este regime é inerente à diversidade de operações que estas entidades realizam, por vezes fora do seu âmbito de isenção, aplicando-se nesta conformidade o estatuído no art.º 23 do IVA - Métodos de dedução relativa a bens de utilização mista de imposto, ou seja, o imposto suportado referente às actividades exercidas fora do âmbito de isenção de IVA será, em função do método definido, apurado por via do *pro rata* ou da afectação real.

Também com relevância em sede do IVA, e por força do disposto no n.º 10 do artigo 15.º do CIVA, é de realçar que estão também totalmente isentas de imposto as transmissões, a título gratuito de bens alimentares, para posterior distribuição a pessoas carenciadas, efectuadas a instituições particulares de solidariedade social e a organizações sem fins lucrativos.

Por último, há que salientar o Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro, que regimenta a restituição do IVA nas IPSS quando no exercício das suas actividades efectuarem transmissões de bens e prestações de serviços. Este diploma concede algumas isenções de IVA às instituições particulares de solidariedade social, através da restituição pelo serviço de administração do IVA do imposto suportado em algumas importações e aquisições de bens e serviços.

### Imposto do selo (IS)

O imposto do selo, sendo o mais antigo do sistema fiscal português, (foi criado por alvará de 24 de Dezembro de 1660) e mesmo sendo considerado, até à sua reforma, operada em 2000, um imposto anacrónico, não ignorou as IPSS.

Assim, no capítulo II deste Código referente às isenções o artigo 6.º - Isenções subjectivas, prevê expressamente que são isentos de imposto do selo,

quando este constitua seu encargo, as instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas.

### Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)

O imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), que substituiu o imposto municipal de sisa, continua a incidir sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre imóveis e das figuras parcelares desse direito, podendo estes direitos transmitir-se sob diversas formas ou ocorrer na constituição ou extinção de diversos tipos de contratos.

Em matéria de isenções, do mesmo modo que os anteriores códigos analisados, também este imposto contempla expressamente as IPSS ao mencionar na alínea e) do art. 6.º do CIMT que ficam isentos de IMT as instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas, quanto aos bens destinados, directa e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários.

Não se trata de uma isenção automática, pois está dependente de reconhecimento prévio, conforme dispõe o artigo 10.º do CIMT ao estatuir, designadamente, que as isenções são reconhecidas a requerimento dos interessados, a apresentar antes do acto ou contrato que originou a transmissão junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efectuar.

### Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)

O IMI segue a concepção que presidia à contribuição autárquica quanto às isenções. Todavia, com este Código opera-se uma reforma do sistema de avaliação da propriedade, em especial da propriedade urbana. Pela primeira vez em Portugal, o sistema fiscal passa a ser dotado de um quadro legal de avaliações totalmente assente em factores objectivos, de grande simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador.

No que concerne às IPSS o legislador seguiu, em linha com os outros códigos tributários atrás analisados, isenção de IMI às IPSS.

Todavia, o legislador achou desnecessário que esse preceito referente à isenção constasse no próprio código do IMT, optando por o considerar no EBF, artigo 44.º nos seguintes termos: estão isentos de imposto municipal sobre imóveis as IPSS e as pessoas colectivas a elas legalmente equiparadas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados directamen-

te à realização dos seus fins, salvo no que respeita às misericórdias, caso em que o benefício abrange quaisquer imóveis de que sejam proprietárias.

### O imposto sobre veículos (ISV)

São sujeitos passivos deste imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos ou a declaração complementar de veículos.

São ainda sujeitos passivos do imposto as pessoas que, de modo irregular, introduzam no consumo os veículos tributáveis. Também aqui encontramos isenção de imposto. Nos termos do disposto no artigo 52.º do CISV as pessoas colectivas de utilidade pública e instituições particulares de solidariedade social estão isentas do imposto o veículos para transporte colectivo dos utentes com lotação de nove lugares, incluindo o do condutor, adquiridos a título oneroso, em estado novo, por pessoas colectivas de utilidade pública e instituições particulares de solidariedade social que se destinem ao transporte em actividades de interesse público e que se mostrem adequados à sua natureza e finalidades.

O reconhecimento da isenção prevista no presente artigo depende de pedido dirigido à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, anterior ou concomitante à apresentação do pedido de introdução no consumo, instruído com documento comprovativo actualizado do estatuto jurídico da instituição e documento comprovativo da aquisição.

Os veículos devem ostentar dizeres identificadores da entidade beneficiária, inscritos de forma permanente nas partes laterais e posterior, em dimensão não inferior à da matrícula, considerando-se, de outro modo, haver introdução ilegal no consumo.

### O imposto único de circulação (IUC)

Encontram-se isentos de IUC os sujeitos passivos que sejam pessoas colectivas de utilidade pública e instituições particulares de solidariedade social nos termos do artigo 5.º do IUC. Esta isenção é reconhecida mediante despacho do director-geral dos Impostos sobre requerimento das entidades interessadas devidamente documentado.

\*ROC 1 070 e TOC n.º 10 254

(ARTIGO RECEBIDO EM FEVEREIRO DE 2010)