

***A FISCALIDADE NAS ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO:
ESPECIFICIDADES DAS INSTITUIÇÕES PARTICULARES DE
SOLIDARIEDADE SOCIAL EM PORTUGAL***

Lúcia Marques

Professora Adjunta

Fátima David

Professora Adjunta

Paulo Martins

Santa Casa da Misericórdia de Manteigas

Unidade de Investigação para o Desenvolvimento do Interior
Instituto Politécnico da Guarda
Av. Dr. Francisco Sá Carneiro, 50
6300-559 Guarda, Portugal

Área Temática: J) Entidades sin Fines de Lucro.

Palabras clave: Fiscalidade, ESNL, IPSS, Portugal.

**A FISCALIDADE NAS ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO:
ESPECIFICIDADES DAS INSTITUIÇÕES PARTICULARES DE
SOLIDARIEDADE SOCIAL EM PORTUGAL**

RESUMEN

Aunque las Entidades sin Fines de Lucro (ESAL), en general, y las Instituciones Particulares de Solidaridad Social (IPSS), en particular, tengan un tratamiento fiscal específico, su capacidad contributiva depende de los fines sociales a que se dedican y del interés público de las mismas. Así, el objetivo de la investigación es analizar las materias fiscales relacionadas con las ESAL / IPSS, ya que estas se fragmentan, por una parte, en los diversos códigos fiscales nacionales y, por otra, en diversa legislación avulsa, no existiendo un régimen fiscal que concentre los distintos regimientos, beneficios y exenciones fiscales. Metodológicamente se desarrolla una revisión de la legislación que regula la tributación de ESAL / IPSS en Portugal, ya que presentan varias posiciones en sus relaciones tributarias periódicas mientras sean: contribuyentes de impuestos sobre la renta, el patrimonio y el consumo; deudoras de impuestos; y acreedores de impuestos y tasas.

RESUMO

Apesar das Entidade do Setor Não Lucrativo (ESNL), em geral, e das Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS), em particular, terem um tratamento fiscal específico, a sua capacidade contributiva depende dos fins sociais a que se dedicam e do interesse público das mesmas. Assim, o objetivo desta investigação é analisar as matérias fiscais relacionadas com as ESNL/IPSS, uma vez que que estas se encontram fragmentadas, por um lado, nos diversos códigos fiscais nacionais e, por outro lado, em diversa legislação avulsa, não existindo um regime fiscal que concentre os diversos regimentos, benefícios e isenções fiscais. Metodologicamente desenvolve-se a revisão dos diplomas legais que regulam o regime fiscal das ESNL/IPSS em Portugal, já que assumem várias posições nas relações periódicas tributárias, enquanto: contribuintes de impostos sobre o rendimento, o património e o consumo; devedoras de impostos; e credoras de impostos e taxas.

INTRODUÇÃO

Apesar das Entidade do Setor Não Lucrativo (ESNL), em geral, e das Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS), em particular, se regerem por legislação e normas específicas, não deixam as mesmas de ter na sua génese as normas e regulamentos que regulam fiscalmente a generalidade das organizações empresariais em Portugal.

Por força da Lei de Bases da Economia Social (LBES), o Estado veio dar relevância inequívoca às ESNL, ao consignar em Lei o apoio e a valorização das IPSS e outras entidades de reconhecido interesse público, sem carácter lucrativo, que prossigam objetivos de solidariedade social. Isto porque, o contributo económico, social e cultural das ESNL/IPSS é amplamente reconhecido, ao promoverem o emprego, minorarem a exclusão social e aumentarem as valências de apoio à sociedade civil onde as mesmas se encontram inseridas.

Com base nestes pressupostos, a presente investigação tem como principal objetivo analisar as matérias fiscais relacionadas com as ESNL/IPSS, uma vez que estas se encontram fragmentadas, por um lado, nos diversos códigos fiscais nacionais e, por outro lado, em diversa legislação avulsa, não existindo um regime fiscal que concentre os diversos regimentos, benefícios e isenções fiscais.

A metodologia de investigação estabelecida para cumprir o objetivo definido foi qualitativa e descritiva, desenvolvendo-se a revisão dos diplomas legais que regulam o regime fiscal das ESNL/IPSS em Portugal, já que assumem várias posições nas relações periódicas tributárias, enquanto: contribuintes de impostos sobre o rendimento, o património e o consumo; devedoras de impostos; e credoras de impostos e taxas.

Por conseguinte, a estrutura da investigação apresenta: no ponto 1, o enquadramento das ESNL na sociedade civil, especificando as entidades que integram a economia social; no ponto 2, considerando o caso específico das IPSS, enquanto ESNL, o seu contexto histórico; no ponto 3 o contexto fiscal em sede dos diversos impostos nacionais; e no ponto 4 tecem-se algumas considerações finais, tomando como referência as reflexões realizadas.

1. A SOCIEDADE CIVIL E AS ESNL

Com a evolução da sociedade civil, face às necessidades de realização pessoal e/ou coletiva e à imprevisibilidade e/ou contingência do dia-a-dia dos cidadãos, surge um conjunto complexo de situações que nem sempre os gestores dos interesses públicos têm sensibilidade ou até mesmo condições para os resolver com a eficiência e a humanidade exigidas. Neste contexto, surge o Setor Não Lucrativo (SNL), ou setor da economia social, com uma crescente importância, pela sua base de voluntariado ou união de esforços para a obtenção dos fins definidos (Antão *et al.*, 2012), pese embora as respetivas entidades não se encontrem impedidas da obtenção de lucro, desde que os fundos libertados pelas atividades lucrativas sejam usados para financiar os objetivos principais das mesmas (Pereira *et al.*, 2015).

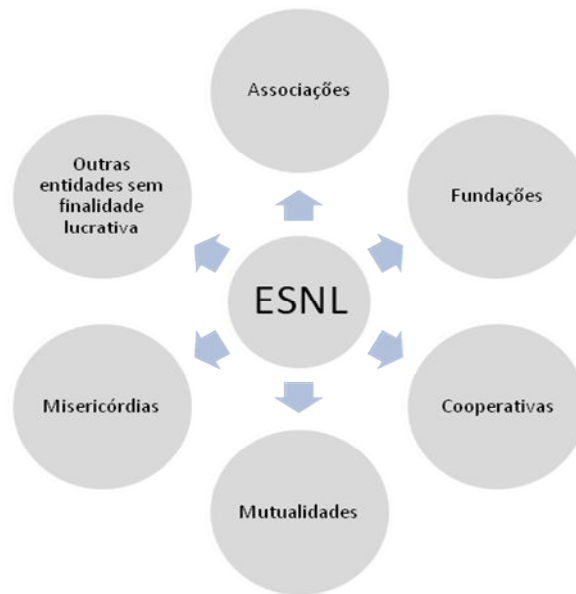
Segundo Pereira *et al.* (2015: 3), o SNL é composto:

“(...) por um vasto conjunto de entidades, diversificadas entre si e organizadas sob diferentes formas jurídicas, sendo uma das características comuns a este tipo de entidades o desenvolvimento de atividades que prosseguem o bem-estar social. Para além de se situar entre o setor público e privado, o mesmo encontra-se numa posição de complementaridade, através do estabelecimento de parcerias, e, até, de substituição do papel dos poderes públicos.”

Neste âmbito, o artigo 4º da Lei nº 30/2013, de 8 de maio (AR, 2013: 2727), que aprovou a Lei de Bases da Economia Social (LBES), considera que integram a economia social as seguintes entidades (**Figura 1**), desde que abrangidas pelo ordenamento jurídico português:

- “a) as cooperativas;*
- b) as associações mutualistas;*
- c) as misericórdias;*
- d) as fundações;*
- e) as instituições particulares de solidariedade social não abrangidas pelas alíneas anteriores;*
- f) as associações com fins altruísticos que atuem no âmbito cultural, recreativo, do desporto e do desenvolvimento local; (...).”*

Figura 1. Tipologia das ESNL



Fonte: Adaptado de AR (2013).

Nos termos do nº 1 do artigo 2º do Código Cooperativo, aprovado pela Lei nº 51/96, de 7 de setembro (AR, 1996: 3018), **as cooperativas**:

“(...) são pessoas colectivas autónomas de livre constituição, de capital e composição variáveis, que, através da cooperação e entreaajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daqueles.”

Adicionalmente, em conformidade com o nº 2 do artigo 61º da Constituição da República Portuguesa (CRP - AR, 2005: 4652):

“a todos é reconhecido o direito à livre constituição de cooperativas, desde que observados os princípios cooperativos”.

Para Meira (2009), o conceito de cooperativa assenta em quatro características distintas, nomeadamente:

- a variabilidade do capital social;
- a variabilidade da composição societária;
- a especificidade do objeto social: a satisfação, sem fins lucrativos, das necessidades económicas, sociais ou culturais dos membros;
- a especificidade do ‘modo de gestão’, que se traduz na obediência aos princípios cooperativos e na cooperação e entreaajuda dos membros.

Segundo Leite (2012), os princípios cooperativos são linhas orientadoras através das quais as cooperativas levam à prática os seus valores, os quais, em conformidade com o artigo 3º do Código Cooperativo (AR, 1996), integram a declaração sobre a identidade cooperativa adoptada pela Aliança Cooperativa Internacional: adesão voluntária e livre; gestão democrática pelos membros; participação económica dos membros; autonomia e dependência; educação, formação e informação; intercooperação; e interesse pela comunidade.

O setor cooperativo compreende, conforme o artigo 4º do respetivo Código (AR, 1996), os seguintes doze ramos: consumo, comercialização, agrícola, crédito, habitação e construção, produção operária, artesanato, pescas, cultura, serviços, ensino e solidariedade social, para os quais existe legislação setorial complementar. De acordo com o nº 2 do artigo 2º do Código Cooperativo (AR, 1996), na prossecução dos seus objetivos, as cooperativas podem realizar operações com terceiros, sem prejuízo de eventuais limites fixados legalmente para cada ramo. Também poderão, segundo o artigo 73º do mesmo Código (AR, 1996), retornar aos cooperadores os excedentes anuais líquidos, com exceção dos provenientes de operações realizadas com terceiros, que restarem depois do eventual pagamento de juros pelos títulos de capital e das reversões para as diversas reservas.

As **associações mutualistas** são definidas nos artigos 1º e 2º do Decreto-Lei nº 72/90, de 3 de março (MESS, 1990), que aprovou o Código das Associações Mutualistas (CAM), como IPSS com um número ilimitado de associados, capital indeterminado e duração indefinida que, essencialmente através da quotização dos seus associados, praticam, no interesse destes e de suas famílias, fins de auxílio recíproco, designadamente:

- Concessão de benefícios de segurança social e de saúde, destinados a reparar as consequências da verificação de factos contingentes relativos à vida e à saúde dos associados e seus familiares e a prevenir, sempre que possível, a verificação desses factos;
- Outros fins de proteção social e de promoção da qualidade de vida, através da organização e gestão de equipamentos e serviços de apoio social, de outras obras sociais e de atividades que visem especialmente o desenvolvimento moral, intelectual, cultural e físico dos associados e suas famílias.

Mais tarde, o Regulamento de Registo das Associações Mutualistas e das Fundações de Segurança Social Complementar, aprovado pela Portaria nº 135/2007, de 26 de janeiro

(MTSS, 2007), veio definir as regras a que deve obedecer o registo das associações mutualistas, suas uniões, federações e confederações. De acordo com o artigo 16º do CAM (MESS, 1990), estas associações, registadas nos termos da lei, adquirem automaticamente a natureza de pessoas coletivas de utilidade pública, com dispensa do registo e demais obrigações previstos no Estatuto das Pessoas Coletivas de Utilidade Pública, aprovado pelo Decreto-Lei nº 460/77, de 7 de novembro (PCM, 1977). Este, define, no nº 1 do artigo 1º (PCM, 1977: 2656), que:

“são pessoas colectivas de utilidade pública as associações ou fundações que prossigam fins de interesse geral, ou da comunidade nacional ou de qualquer região ou circunscrição, cooperando com a Administração Central ou a administração local, em termos de merecerem da parte desta administração a declaração de «utilidade pública»”.

As **misericórdias**, registadas nos termos da lei como IPSS, têm em vista a prossecução de objetivos de solidariedade social consignados na própria Constituição. Nestes termos,

“As Irmandades da Misericórdia ou Santas Casas da Misericórdia são associações constituídas na ordem jurídica canónica com o objetivo de satisfazer carências sociais e de praticar atos de culto católico, de harmonia com o seu espírito tradicional, informado pelos princípios de doutrina e moral cristãs” (MSESS, 2014: 5882(8)).

As **fundações** foram instituídas pelo Código Civil, nos termos dos artigos 185º a 194º (PGDL, 2019), e encontram-se previstas na CRP nos artigos 70º, 73º e 165º (AR, 2005), sendo que, em conformidade com nº 1 do artigo 185º do Código Civil:

“(…) visam a prossecução de fins de interesse social, podendo ser instituídas por ato entre vivos ou por testamento” (PGDL, 2019).

Neste sentido, as fundações são:

“(…) organizações sem fins lucrativos criadas por iniciativa de uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas (fundadores) para a gestão de uma massa patrimonial que lhe é cedida definitivamente pelos fundadores e que deve ser substancialmente preservada, para a satisfação de certas finalidades de interesse social” (CPF, 2012).

O conceito de fundação foi clarificado na Lei nº 24/2012, de 9 de julho (AR, 2012), que aprovou a Lei-Quadro das Fundações, estipulando o artigo 4º do mesmo normativo que estas podem ser de quatro tipos:

- Públicas, quando criadas exclusivamente por pessoas coletivas públicas;
- Públicas de direito privado, se criadas por pessoas coletivas públicas ou com pessoas de direito privado, desde que as primeiras detenham influência dominante;
- Público-privadas, quando criadas por pessoas coletivas públicas e por pessoas de direito privado, desde que as primeiras não detenham influência dominante; ou
- Privadas, se criadas por uma ou mais pessoas de direito privado.

O artigo 1º do Estatuto das IPSS, aprovado pelo Decreto-Lei nº 119/83, de 25 de fevereiro (MAS, 1983: 644), define as **Instituições Particulares de Solidariedade Social** como instituições,

“(...) 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, que não sejam administradas pelo Estado ou por um corpo autárquico (...).”

De acordo com o mesmo artigo do Estatuto das IPSS, estas entidades prosseguem, entre outros, os seguintes objetivos:

- Apoio a crianças e jovens
- Apoio à família
- Proteção dos cidadãos na velhice e invalidez e em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho
- Promoção e proteção da saúde, nomeadamente através da prestação de cuidados de medicina preventiva, curativa e de reabilitação
- Educação e formação profissional dos cidadãos
- Resolução dos problemas habitacionais das populações.

Para concretizar estes objetivos, o Estado poderá celebrar com as IPSS, ou equiparadas, «acordos de cooperação», através dos quais garante a concessão direta de prestações em equipamentos e serviços à população (conforme nº 2 do artigo 4º e artigo 39º do Estatuto das IPSS - MAS, 1983), ou «acordos de gestão», através dos quais transferem a gestão de serviços e equipamentos pertencentes ao Estado (conforme nº 3 do artigo 4º do Estatuto das IPSS - MAS, 1983). Paralelamente, as IPSS podem revestir a forma associativa e a forma fundacional, conforme define o nº 1 do artigo 2º do Estatuto das IPSS (MAS, 1983), cujas formas o **Quadro 1** sistematiza.

Quadro 1: Formas revestidas pelas IPSS

Associativa	Fundacional
<ul style="list-style-type: none">• Associações de solidariedade social• Associações de voluntários de ação social• Associações de socorros mútuos ou associações mutualistas• Irmandades da Misericórdia	<ul style="list-style-type: none">• Fundações de solidariedade social• Centros sociais paroquiais e outros institutos criados por organizações da Igreja Católica ou por outras organizações religiosas, sujeitos ao regime das fundações de solidariedade social (artigo 40.º e 41.º do EIPSS)

Fonte: Adaptado de MAS (1983).

Uma **associação** é, regra geral, uma pessoa coletiva composta por pessoas singulares e/ou coletivas, sem finalidades lucrativas, agrupadas em torno de objetivos e necessidades comuns, sendo, desde logo, assegurada na CRP (conforme artigo 46º - AR, 2005) a liberdade da sua formação, consagrando o direito aos cidadãos de livremente constituírem associações, exceto se estas se destinarem a promover a violência e os seus fins sejam contrários à lei penal. Em suma, em Portugal existe uma panóplia de instituições inseridas no quadro legal das ESNL que importa apoiar em termos fiscais.

2. AS IPSS: CONTEXTO HISTÓRICO

A LBES, aprovada pela Lei nº 30/2013, de 8 de maio (AR, 2013), veio reforçar a promoção, estímulo, valorização e desenvolvimento da economia social, bem como das organizações que a representam, enumerando no nº 2 do artigo 10º qual o papel do poder público na observância deste desenvolvimento. Com a entrada em vigor desta Lei deu-se início a uma reforma da legislação aplicável às entidades da economia social.

Segundo Meira (2013: 4) a LBES:

"assume-se como uma lei geral, com objetivos muito limitados destacando-se o reconhecimento institucional e jurídico explícito do setor da economia social, o que passa fundamentalmente: pela delimitação do âmbito subjetivo dos seus atores e dos princípios em que os mesmos assentam; pela identificação das formas de organização e representação da economia social; pela definição das linhas gerais das políticas de fomento da economia social; pela identificação das vias de relacionamento das entidades da economia social com os poderes públicos".

Neste âmbito, a evolução histórica do Estatuto e normativos que regeram as IPSS ao longo dos últimos anos está refletida no **Quadro 2**.

Quadro 2: Evolução histórica dos Estatutos/normativos das IPSS

Legislação (Diploma/data)	Designação
Lei nº 1998, de 15/05/1944	Estatuto da Assistência Social
Lei nº 2120, de 19/07/1963	Estatuto Saúde e Assistência
Decreto-Lei nº 519-G2/79, de 29/12	Regime Jurídico das IPSS
Decreto-Lei nº 119/83, de 25/02	Estatuto das IPSS
Decreto-Lei nº 9/85, de 09/01	1ª Alteração – Estatuto das IPSS
Decreto-Lei nº 89/85, de 01/04	2ª Alteração – Estatuto das IPSS
Decreto-Lei nº 402/85, de 11/10	3ª Alteração – Estatuto das IPSS
Decreto-Lei nº 29/86, de 19/02	4ª Alteração – Estatuto das IPSS
Lei nº 30/2013, de 08/05	Lei de Bases da Economia Social
Decreto-Lei nº 172-A/2014, de 14/11	5ª Alteração – Estatuto das IPSS
Lei nº 76/2015, de 28/07	6ª Alteração – Estatuto das IPSS

Fonte: Elaboração própria.

O **Decreto-Lei nº 119/83**, de 25 de fevereiro (MAS, 1983: 643), que aprovou o Estatuto das IPSS, refere no seu § 1º que:

“(…) propôs-se o Governo proceder à revisão da legislação em vigor e à preparação de um novo diploma legal contendo a regulamentação global das instituições particulares sem fins lucrativos que se proponham a resolução de carências sociais.”

Ainda refere, no mesmo § 1º (MAS, 1983: 643), que:

“Esta decisão fundamentou-se na necessidade de obstar aos inconvenientes resultantes da excessiva delimitação do objectivo específico das instituições privadas de solidariedade social, tal como foi definido no artigo 1.º do Estatuto aprovado pelo Decreto-Lei 519-G2/79, de 29 de Dezembro, ou seja, o «objectivo de facultar serviços ou prestações de segurança social».”

Com a «1ª alteração ao Estatuto das IPSS», através do **Decreto-Lei nº 9/85**, de 9 de janeiro (MFPTSS, 1985: 38), mantém-se, em conformidade com o § 2º, que as IPSS:

“(...) gozam das isenções fiscais que a lei estabelecer para as pessoas colectivas de utilidade pública, legislação esta que se consubstancia fundamentalmente no Decreto-Lei n.º 260-D/81, de 2 de setembro.”

Isto porque, o § 1º do mesmo Decreto-Lei (MFPTSS, 1985: 38) refere que:

“(...) estas instituições, uma vez registadas nos termos do artigo 7º, adquirem automaticamente a natureza de pessoas colectivas de utilidade pública.”

No mesmo ano, o **Decreto-Lei nº 89/85**, de 1 de abril (MTSS, 1985a: 876), que procedeu à «2ª alteração ao Estatuto das IPSS», menciona no § 1º que:

“(...) as instituições particulares de solidariedade social carecem de autorização dos serviços competentes, designadamente quanto aos atos de aquisição de bens imóveis a título oneroso e alienação de imóveis a qualquer título.”

Para o § 2º do referido normativo (MTSS, 1985a: 876) continuar a referir que:

“Tendo em conta que, a prática tem demonstrado que a referida disposição não tem tido a eficácia prevista e que, por outro lado, cerceia de algum modo a natureza privada das instituições, que importa, acima de tudo, salvaguardar.”

Mais tarde, o **Decreto-Lei nº 402/85**, de 11 de outubro (MTSS, 1985b: 3359), procedeu à «3ª alteração ao Estatuto das IPSS» e incluiu alguns princípios fundamentais a que deve obedecer o registo das instituições, nomeadamente o descrito no seu artigo 11º, nomeadamente:

“Os estatutos das instituições e respetivas alterações não carecem de revestir a forma de escritura pública desde que o respetivo registo seja efetuado nos termos da portaria referida no n.º 2 do artigo 7º.”

Ou seja, como refere o nº 2 do seu artigo 7º (MTSS, 1985b: 3359):

“Por portaria do ministro da tutela será regulamentada a organização e funcionamento do registo (...)”

No ano seguinte, o **Decreto-Lei nº 29/86**, de 19 de fevereiro (MTSS, 1986), referente à «4ª alteração ao Estatuto das IPSS», alterou o nº 2 do artigo 94º do Decreto-Lei nº 119/83, de 25 de fevereiro (MAS, 1983), relativo ao prazo de reformação dos estatutos das Instituições qualificadas como pessoas coletivas de utilidade pública, passando o referido nº 2, a ter a seguinte redação:

“(...) deverão reformar os estatutos de acordo com o regime estabelecido no presente diploma no prazo que for fixado por portaria do Ministro do Trabalho e Segurança Social.” (MTSS, 1986: 443).

Decorridos quase 30 anos, o **Decreto-Lei nº 172-A/2014**, de 14 de novembro (MSESS, 2014: 5882(2)), procedeu à «5ª alteração ao Estatuto das IPSS», referindo o § 12º da nota introdutória deste diploma que:

“Apesar do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro, alterado pelos Decretos – Leis n.os 9/85, de 9 de janeiro, 89/85, de 1 de abril, 402/85, de 11 de outubro, e 29/86, de 19 de fevereiro, manter no essencial a sua atualidade, importa reconhecer que as novas realidades social e organizacional impõem a reformulação de alguma das suas disposições e a introdução de outras, por forma a dotar as instituições assim qualificadas de um suporte jurídico que permita aprofundar a sua modernização e desenvolvimento.”

Ou seja, o referido diploma, veio capacitar formalmente as entidades da economia social dos instrumentos necessários ao desenvolvimento de um conjunto de iniciativas, associadas às tradicionalmente desenvolvidas por estas instituições, permitindo-lhes inovar, reforçar e potenciar o seu crescimento e, assim, reforçar a coesão social no país.

No seguimento do desenvolvimento dos princípios enunciados na Lei nº 30/2013, de 8 de maio (AR, 2013), chamada de “Lei de Bases da Economia Social”, o Decreto-Lei nº 172-A/2014, de 14 de novembro (MSESS, 2014), reformulou a definição de IPSS, destacando-se o facto que a sua atuação deve ser pautada pelo cumprimento dos princípios orientadores da economia social, nomeadamente o referido nos §§ 13º a 18º:

- na clara separação entre os fins principais e os instrumentos das instituições;
- no controlo mais efetivo dos titulares de órgãos administrativos e fiscalizadores nas instituições;
- na limitação dos mandatos dos seus presidentes (ou cargos equiparados);
- na responsabilização do órgão de administração relativamente a eventual gestão deficiente, com a possibilidade de exoneração;
- na introdução de regras mais claras para a concretização da autonomia financeira e orçamental e consequente equilíbrio técnico e financeiro das entidades.

Para o efeito, o artigo 1º da Portaria nº 196-A/2015, de 1 de julho (MSESS, 2015), refere que:

“A presente portaria define os critérios, regras e formas em que assenta o modelo de específico da cooperação estabelecida entre o Instituto da Segurança Social, I.P. (ISS;I.P.) e as instituições particulares de solidariedade social (...) para o desenvolvimento de respostas sociais em conformidade com o subsistema de ação social.”

Este modelo de atuação, terá em conta as especificidades no domínio da Segurança Social, integrando, também, matéria dispersa em normativos técnicos designadamente no que respeita às participações familiares e aos acordos de cooperação celebrados com o Instituto da Segurança Social.

Por último, a **Lei nº 76/2015**, de 28 de julho (AR, 2015a), aprovou a «6ª alteração ao Estatuto das IPSS», estabelecendo o nº 4 do artigo 5º a obrigatoriedade de, no prazo de 12 meses, todas as IPSS terem de adequar os seus estatutos ao disposto e aprovado pelo Decreto-Lei nº 119/83, de 25 de fevereiro (MAS, 1983), com as alterações que se seguirem. Mais refere que, o não cumprimento desta obrigação, poderá levar as Instituições a perderem a qualidade de IPSS, não podendo assim obter por parte do Estado e seus Organismos, os respetivos apoios financeiros, tão necessários e imprescindíveis ao bom desempenho dos fins sociais para os quais estas entidades estão vocacionadas.

3. AS IPSS: CONTEXTO FISCAL

A ESNL são entidades de iniciativa privada que atuam na prossecução de fins que, muitas vezes, se revestem de natureza ou de utilidade pública. Com modelos de governação própria, prestam contas a Organismos públicos no âmbito das suas atividades, maioritariamente de cariz social e humanitário (Pereira *et al.*, 2015). Por isso, o tratamento fiscal vai ter várias particularidades, sendo a sua capacidade contributiva definida em função dos fins sociais a que se dedicam e do seu interesse público.

Assim, as ESNL durante a sua existência jurídica interagem de diversas formas com diversos impostos, designadamente, como refere Amaral (2013):

- a) quando são constituídas, no que diz respeito, fundamentalmente, à tributação do património com que são instituídas;
- b) ao longo da sua existência e enquanto desenvolvem a sua atividade, quer com a tributação do rendimento que obtêm e do património de que são titulares quer com

- a sua participação na tributação do consumo; e
- c) na qualidade de organizações destinatárias de donativos a título de mecenato.

De referir que muitos dos benefícios e isenções fiscais que este tipo de entidades usufrui, bem como benefícios que podem imputar a outras com quem se relacionam, nomeadamente com os mecenas que atribuem donativos, padecem de reconhecimento por parte do Estado, através da obtenção do “Estatuto de Utilidade Pública”.

As diversas matérias fiscais relacionadas com as ESNL encontram-se repartidas nos diversos códigos tributários e em legislação avulsa, não existindo um regime fiscal ou diploma específico que concentre os diversos regimes, benefícios e isenções fiscais. Assim, as ESNL assumem várias posições nas relações periódicas tributárias:

- enquanto contribuintes de impostos sobre:
 - rendimento: Imposto sobre Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC);
 - património: Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), Imposto Municipal sobre Transmissões onerosas de bens (IMT) e Imposto de Selo (IS);
 - consumo: Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA);
 - veículos: Imposto sobre Veículos (ISV) e Imposto Único de Circulação (IUC);
- enquanto devedoras de IVA; e
- enquanto credoras de: Imposto sobre Rendimentos de pessoas Singulares (IRS) e Taxa Social Única (TSU) a favor da Segurança Social.

➤ **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas**

O IRC incide sobre a generalidade das pessoas coletivas, independentemente das suas finalidades lucrativas, qualificando-se como sujeitos passivos, para além das sociedades comerciais, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português, conforme descrito nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2º do Código do IRC - CIRC (AT, 2019a).

Assim, as ESNL são igualmente sujeitos passivos de IRC e, nessa qualidade, devem apresentar uma «**Declaração de início de atividade**», mesmo nos casos em que estejam isentas deste imposto, conforme mencionado no nº 1 do artigo 118º do CIRC (AT, 2019a).

Em termos de base do Imposto, o CIRC (AT, 2019a) distingue dois tipos essenciais de

peessoas coletivas, em função da sua natureza:

- as que exercem a título principal atividades de carácter comercial, industrial ou agrícola, as quais são tributadas pelo lucro e pelas variações patrimoniais, conforme as alíneas a) e d) do nº 1 do artigo 3º do CIRC;
- as que não exercem essas atividades a título principal, as quais são tributadas pelo seu rendimento global, de acordo com o artigo 53º do CIRC, conforme a alínea b) do nº 1 do artigo 3º do CIRC.

Face ao anterior, as ESNL incluem-se no segundo grupo, estando, à semelhança das restantes entidades residentes em território nacional, sujeitas a uma taxa de 21% de IRC, em conformidade com o nº 1 do artigo 87º do CIRC (AT, 2019a). Contudo, as IPSS, ou outras entidades a elas equiparadas, beneficiam de um regime fiscal privilegiado, que se traduz, na prática, numa isenção de tributação, de acordo com o disposto nas alíneas b) e c) do artigo 10º do CIRC (AT, 2019a). Mas, esta isenção não abrange os rendimentos derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais, desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, como refere o nº 3 de artigo 10 do CIRC (AT, 2019a).

Não obstante, no que concerne às obrigações declarativas, mesmo no caso de serem entidades a quem foi concedida a isenção, nos termos do artigo 10º e 11º do CIRC (AT, 2019a), as entidades terão de cumprir algumas obrigações declarativas, designadamente as indicadas no nº 1 do artigo 117º do CIRC (AT, 2019a):

- “a) Declaração de Inscrição, alterações ou cessação, nos termos dos artigos 118º e 119º;*
- b) Declaração periódica de rendimentos, nos termos do artigo 120º;*
- c) Declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 121º.”*

O nº 6 desse artigo refere ainda que a obrigação a que se refere a alínea b) anterior não abrange as entidades isentas ao abrigo do artigo 9º do CIRC (AT, 2019a), exceto quando estejam sujeitas a uma qualquer tributação autónoma.

As ESNL, e especificamente as IPSS, uma vez que estão isentas ao abrigo dos artigos 10º e 11º do CIRC (AT, 2019a), estão excluídas desta isenção, tendo por isso que apresentar a declaração **Modelo 22 de IRC**. No caso de obterem rendimentos isentos, as mesmas estão obrigadas a entregar o «Anexo D da Modelo 22» da referida declaração, o

qual se destina a mencionar os rendimentos líquidos abrangidos por isenções, não sendo contemplados, os rendimentos considerados como não sujeitos.

Esta obrigação deve-se ao facto de serem residentes que não exerçam, a título principal, atividades 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 coleta.

O prazo (período normal) de entrega da declaração anual de rendimentos - Modelo 22 - decorre até dia 31 de maio do ano seguinte àquele a que diz respeito o rendimento, sendo dia útil ou não, conforme disposto no nº 1 do artigo 120º do CIRC (AT, 2019a). O imposto devido, pelas ESNL que são obrigadas ao envio da Modelo 22, deve ser pago até ao último dia do prazo estabelecido para o efeito, conforme artigo 108º do CIRC (AT, 2019a).

O artigo 117º do CIRC (AT, 2019a), assim como o artigo 29º do CIVA (AT, 2019c), preveem a entrega, pelas entidades que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, da **Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal – Informação Empresarial Simplificada (IES)**, composta por Folha de Rosto e os Anexos D, L, O e P. Esta deve ser submetida por transmissão eletrónica de dados, até ao dia 15 de julho de cada ano, sendo dia útil ou não, conforme indicado no nº 2 do artigo 121º do CIRC (AT, 2019a).

O «Anexo D da IES» deve ser entregue pelas entidades residentes que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, desde que obtenham rendimentos sujeitos a tributação e não isentos, servindo para apurar a matéria coletável a incluir na Modelo 22.

O «Anexo L da IES» deve ser apresentado por todos os sujeitos passivos, a ela sujeitos pelo referido na alínea d) do nº 1 do artigo 29º do CIVA (AT, 2019c), ou seja, sempre que as ESNL tenham uma atividade complementar sujeita a IVA.

Estas entidades também devem apresentar um mapa recapitulativo de Clientes (Anexo O da IES) e um mapa recapitulativo de Fornecedores (Anexo P da IES), se realizaram, no ano anterior, operações tributáveis e operações internas em cada um deles, com um

valor total, igual ou superior a €25.000,00, conforme disposto nas alíneas e) e f), respetivamente, do nº 1 do artigo 29º do CIVA (AT, 2019c).

Por outro lado, é importante referir que o “**Estatuto do Mecenato**”, aprovado pelo Decreto-Lei nº 74/99, de 16 de março (MF, 1999), veio definir o regime dos incentivos fiscais no âmbito do mecenato social, ambiental, cultural, científico ou tecnológico e desportivo. Atualmente inserido no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) (AT, 2019d), este Estatuto possibilita considerar como gasto fiscal, para os sujeitos passivos de IRC/IRS, os donativos atribuídos a diversas entidades.

Em concreto, no nº 1 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 74/99, de 16 de março (MF, 1999: 1431), refere-se que são considerados custos ou perdas do exercício os donativos atribuídos às seguintes entidades:

- “a) Instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas coletivas legalmente equiparadas;*
- b) Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social e cooperativas de solidariedade social; (...).”*

E ainda, no nº 3 do mesmo artigo (MF, 1999: 1431), se diz que:

- “Os donativos referidos nos números anteriores são levados a custos em valor correspondente a 130% do respetivo total ou a 140% no caso de se destinarem a custear as seguintes medidas:*
- a) Apoio à infância ou à terceira idade; (...).”*

Ou seja, as entidades que concedem donativos às ESNL, no caso concreto às IPSS, beneficiam fiscalmente com essas entregas.

Também o artigo 54º do CIRC (AT, 2019a) refere que:

- “3 - 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.*
- 4 - Consideram-se rendimentos isentos os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários.”*

➤ **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares**

Embora as ESNL não estejam sujeitas a IRS, são as regras deste imposto que são utilizadas na determinação do rendimento global nos termos do CIRC. Isto é, estas entidades são tributadas de acordo com o disposto no artigo 53º do CIRC (AR, 2019a), ou seja, pela soma algébrica dos rendimentos das categorias previstas para efeitos de IRS, bem como dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito a título principal. No entanto, subsistem algumas obrigações no que diz respeito à retenção na fonte e às obrigações acessórias que decorrem do pagamento de rendimentos sujeitos a IRS.

O nº 1 do artigo 99º do Código do IRS - CIRS (AT, 2019b) refere que, as *entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependentes*:

“(...) são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares (...)”

Também o nº 1 do artigo 101º do CIRS (AT, 2019b) refere que, as entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada são obrigadas a reter o imposto, mediante a aplicação de uma taxa (referida nas alíneas seguintes do mesmo número) aos rendimentos ilíquidos pagos ou colocados à disposição de outras categorias, de que sejam devedoras.

Segundo o nº 1 do artigo 97º do CIRS (AT, 2019b):

“O IRS deve ser pago no ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos (...)”

Para o nº 3 do mesmo artigo (AT, 2019b) referir que:

“As importâncias efetivamente retidas ou pagas nos termos dos artigos 98.º a 102.º são deduzidas ao valor do imposto respeitante ao ano em que ocorreu a retenção ou pagamento.”

A esses efeitos, o artigo 1º do CIRS (AT, 2019b) menciona que rendimentos sujeitos a retenção na fonte são os seguintes:

- Rendimentos do trabalho dependente - Categoria A;
- Rendimentos empresariais e profissionais - Categoria B;
- Rendimentos de Capitais - Categoria E;
- Rendimentos prediais - Categoria F; e
- Pensões - Categoria H.

No nº 1 do artigo 98º do CIRS (AT, 2019b) é referido que:

“Nos casos previstos nos artigos 99.º a 101.º e noutros estabelecidos na lei, a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte (...), são obrigadas, no ato do pagamento (...), a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto respeitante ao ano em que esses atos ocorrem.”

Ainda, o nº 3 do mesmo artigo (AT, 2019b), alude que:

“As quantias retidas nos termos dos artigos 99.º a 101.º devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas. “

Para se proceder à entrega dos valores retidos, tem de se aceder ao portal eletrónico da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e fazer a entrega da respetiva Declaração de Retenções na Fonte IRS/IRC e Imposto de Selo (caso se aplique). No final da submissão da Declaração é emitida uma Guia de Pagamento com os valores introduzidos, separados por tipos de categorias de rendimentos.

Para além da retenção na fonte, as ESNL terão igualmente de submeter, até 31 de janeiro (ou até ao dia útil seguinte), a declaração **Modelo 10 de IRC/IRS**, respeitante ao ano anterior, de acordo com o estipulado na alínea c) do nº 1 do artigo 119º do CIRS (AT, 2019b). Esta declaração tem como objetivo declarar os rendimentos sujeitos a imposto que não foram declarados na Declaração Mensal de Remunerações (DMR), recebidos por sujeitos passivos de IRS residentes no território nacional, bem como as respetivas retenções na fonte. Também se destina a declarar rendimentos sujeitos a retenção na fonte de IRC, excluindo os que dela estão dispensados, de acordo com os artigos 94º e 97º do CIRC (AT, 2019a).

Com a aprovação da Lei da Liberdade Religiosa, através da Lei nº 16/2001, de 22 de junho (AR, 2001), consagrou-se uma nova fonte de financiamento das IPSS. Assim, foi criado o **processo de consignação** de 0,5% do IRS liquidado, em favor da Igreja ou IPSS. Este processo consiste na consignação de uma quota equivalente a 0,5% do IRS liquidado com base nas declarações anuais de rendimentos, que será destinada pelo contribuinte para fins religiosos ou de beneficência, a uma igreja, comunidade religiosa, pessoa coletiva de utilidade pública de fins de beneficência, de assistência, humanitários ou de uma IPSS, que a indicará na sua declaração de rendimentos.

Contudo, para que este mecanismo funcione é necessário que as IPSS requeiram este benefício fiscal ao abrigo do disposto na Portaria nº 80/2003, de 22 de janeiro (MF, 2003), a qual estabelece os procedimentos que devem ser observados pelas entidades que, ao abrigo do disposto no nº 6 do artigo 32º da Lei nº 16/2001, de 22 de junho (AR, 2001), requeiram a consignação de uma parte do IRS liquidado.

A obtenção deste benefício, numa primeira fase tinha como condição a renúncia à possibilidade de restituição do IVA nos termos do Decreto-Lei nº 20/90, de 13 de janeiro (MF, 1990), ou seja, o reembolso de 50% do IVA suportado em algumas operações. No entanto, desde a alteração da Lei da Liberdade Religiosa, através da Lei nº 91/2009, de 9 de abril (MTSS, 2009), passou-se a poder acumular esses dois benefícios.

➤ **Imposto sobre o Valor Acrescentado**

O IVA é um imposto geral sobre o consumo, que incide sobre todas as fases do circuito económico, em que a base tributária é limitada ao valor acrescentado em cada fase. Este imposto tende a ser neutro, isto é, não onera as transmissões, em virtude do mecanismo de liquidação e de dedução. Apenas o consumidor final é onerado com o imposto, uma vez que não o pode deduzir.

De acordo com o nº 1 do artigo 1º do Código do IVA - CIVA (AT, 2019c), nas **operações normais de IVA**, estão sujeitas ao imposto: as transmissões de bens e prestações de serviços realizadas a título oneroso; a importação de bens; e as aquisições intracomunitárias de bens e serviços. Já o nº 1 do artigo 2º do CIVA (AT, 2019c) refere que, são sujeitos passivos de IVA as pessoas singulares ou coletivas que exerçam uma atividade económica ou que, praticando uma só operação tributável, essa operação preencha os pressupostos de incidência real de IRS ou IRC.

As taxas de IVA previstas no nº 1 do artigo 18º do CIVA (AT, 2019c) são as seguintes:

- Taxa reduzida – 6% (4% nos Açores e 5% na Madeira), para bens e serviços tributados constantes da Lista I anexa ao CIVA;
- Taxa intermédia – 13% (9% nos Açores e 12% na Madeira), para bens e serviços tributados constantes da Lista II anexa ao CIVA; e
- Taxa geral – 23% (18% nos Açores e 22% na Madeira), para os restantes bens e serviços.

Conforme mencionado no nº 1 do artigo 1º do CIVA (AT, 2019c), estão sujeitas a IVA em Portugal as transmissões de bens que se encontrem no território português no momento em que se inicia o transporte para o adquirente ou que se encontrem no território português no momento em que os bens são postos à sua disposição.

As ESNL, enquanto consumidores, não beneficiam de qualquer regime especial quanto ao IVA, sujeitando-se às taxas de tributação previstas na legislação em vigor a cada momento. Enquanto prestadores de serviços, as ESNL podem beneficiar do regime de isenção previsto no artigo 9º do CIVA (AT, 2019c), relativamente aos serviços efetuados no âmbito de **operações isentas de IVA**, nomeadamente as descritas no nº 7 do referido artigo (AT, 2019c), ou seja:

“As prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por (...) lares residenciais, (...), lares de idosos, centros de dia, (...) ou outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações “

Também no nº 6 do artigo 9º do CIVA (AT, 2019c), refere que estão isentas de imposto:

“As transmissões de bens e as prestações de serviços ligadas à segurança e assistência sociais (...) incluindo as instituições particulares de solidariedade social.”

Assim como, o nº 19 do artigo 9º do CIVA (AT, 2019c) estipula que estão isentas de imposto:

“As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas no interesse coletivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos;”

Estas isenções, apesar de objetivas, incorporam uma componente subjetiva, nomeadamente quando exige que estas atividades sejam prestadas por organismos sem fins lucrativos e/ou IPSS, conforme definidos no artigo 10º do CIVA (AT, 2019c), ou seja,

que simultaneamente:

- “a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;*
- b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais (...);*
- c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas (...);*
- d) Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto.”*

Mesmo nos casos em que as entidades estejam enquadradas num regime misto, ou seja, um regime normal e regime de isenção, nos termos do artigo 20º do CIVA (AT, 2019c), a entidade deverá definir o método a utilizar para a dedução do imposto suportado: o “pró-rata” ou a “afetação total”. A forma como é determinada a dedução do imposto está definida no artigo 23º do CIVA (AT, 2019c).

Assim, no método “pró-rata”, definido no nº 1 do artigo 23º do CIVA (AT, 2019c), a dedução do imposto suportado é determinada do seguinte modo:

- “a) tratando-se de um bem ou serviço afeto à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica (...), parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução.”*

No método “afetação total”, definido no nº 2 do artigo 23º do CIVA (AT, 2019c):

- “pode o sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito.”*

No caso das IPSS, de acordo como disposto no Decreto-Lei nº 91/2009, de 9 de abril (MTSS, 2009), e sucessivas alterações, nomeadamente as derivadas da Lei nº 159-C/2015, de 30 de dezembro (AR, 2015b), que prorrogou as receitas previstas no Orçamento do Estado para 2015, podem em algumas situações solicitar o **reembolso de IVA suportado em certas operações**.

Assim, de acordo com o artigo 2º desse diploma (AR, 2015b), pode ser restituído às IPSS 50% do IVA suportado nas seguintes operações:

- a) Aquisições de bens ou serviços relacionados com construção, manutenção e conservação de imóveis utilizados total ou principalmente na prossecução dos respetivos fins estatutários, desde que constantes de faturas de valor não inferior a €997,60, com exclusão do IVA;
- b) Aquisição de bens ou serviços relativos a elementos do Ativo Tangível sujeitos a depreciação utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respetivos fins estatutários, com exceção de veículos e suas reparações, desde que constantes de faturas de valor não inferior a €99,76, com exclusão do IVA e cujo valor global, durante o exercício, não seja superior a €9.975,96, com exclusão do IVA.

Também a mesma Lei, no que diz respeito ao IVA da alimentação e bebidas, prevê no nº 3 do artigo 7º (AR, 2015b: 10006(5)) que:

“Durante o ano 2016 é igualmente restituído um montante equivalente a 50% do IVA suportado pelas instituições particulares de solidariedade social, bem como pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, relativamente às aquisições de bens ou serviços de alimentação e bebidas no âmbito das atividades sociais desenvolvidas, nos termos do n.º 1, com as devidas adaptações.”

Portanto, segundo o referido diploma, as IPSS puderam solicitar perante a Administração Fiscal a restituição de 50% do IVA referente às aquisições de bens ou serviços de alimentação e bebidas, desde que adquiridas no âmbito das suas atividades sociais.

No que diz respeito às obrigações declarativas relacionadas com o IVA, estas estão previstas no artigo 29º do CIVA (AT, 2019b), nomeadamente:

- Declaração de Início, de alterações ou de cessação de atividade de IVA, nos termos dos artigos 31º, 32º e 33º do CIVA;
- Declaração periódica de IVA, nos termos do artigo 41º do CIVA, sempre que exista uma atividade acessória sujeita a IVA;
- Declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos da alínea d) do nº 1 do artigo 29º do CIVA e relacionada com o artigo 121º do CIRC (AT, 2019a).

➤ **Imposto Municipal sobre Imóveis**

O IMI incide sobre o Valor Patrimonial Tributário (VPT) dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, isto é, sobre o valor dos prédios para efeitos fiscais, apurado nos termos do artigo 1º do Código do IMI - CIMI (AT, 2019e).

Este imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeitar, conforme o nº 1 do artigo 8º do CIMI (AT, 2019e), ou nos casos de usufruto ou de direito de superfície, o imposto é devido pelo usufrutuário ou pelo superficiário após o início da construção da obra ou do termo da plantação, como refere o nº 2 do artigo 8º do CIMI (AT, 2019e).

Segundo a alínea f) do nº 2 do artigo 44º do EBF (AT, 2019d), estão isentos de IMI:

“As instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas a elas legalmente equiparadas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins, salvo no que respeita às misericórdias, caso em que o benefício abrange quaisquer imóveis de que sejam proprietárias;”

O reconhecimento das isenções às entidades atrás referidas (IPSS e a elas oficialmente equiparadas) é oficioso, desde que se verifique a inscrição na matriz em nome das entidades beneficiárias, que os prédios se destinem diretamente à realização dos seus fins e que seja feita prova da respetiva natureza jurídica, tal como previsto no nº 4 do artigo 44º do EBF (AT, 2019d).

De acordo com o nº 8 do artigo anterior (AT, 2019d), no caso das ESNL, a isenção é reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado no serviço de finanças da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da isenção.

Por conseguinte, as IPSS, assim como as restantes entidades de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública, estão isentas de IMI em relação a prédios ou partes dos prédios destinados diretamente à realização dos seus fins, sendo que, no que respeita às Misericórdias, o benefício abrange quaisquer imóveis de que estas sejam proprietárias.

➤ **Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis**

O nº 1 do artigo 2º do Código do IMT - CIMT (AT, 2019f) refere que o IMT incide sobre todas as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional. Para o artigo 4º do mesmo Código (AT, 2019f) referir que este imposto é devido pelas pessoas, singulares ou coletiva, para quem se transmitam os bens imóveis.

A base tributável é, em regra, o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior, tal como refere o nº 1 do artigo 12º do CIMT (AT, 2019f).

Não obstante, o CIMT consagra, na alínea e) do nº 2 do artigo 6º (AT, 2019f) que ficam isentas de IMT:

“As instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas, quanto aos bens destinados, direta e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários;”

No entanto (com exceção das cooperativas), este tipo de isenção é de reconhecimento prévio por despacho do Diretor-geral dos Impostos, mediante requerimento a ser apresentado antes do ato ou do contrato que originou a transmissão, conforme o disposto no artigo 10º do CIMT (AT, 2019f).

Estas isenções comportam uma natureza condicional, isto é, vigoram enquanto os bens estiverem afetos à direta e imediata realização dos fins estatutários, sendo que cessam aquando da alienação ou afetação a outros destinos, sem consentimento prévio do Ministro das Finanças, em conformidade com o nº 1 do artigo 11º do CIMT (AT, 2019f).

➤ **Imposto de Selo**

O IS incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstas na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens, tal como diz o nº 1 do artigo 1º do Código do IS - CIS (AT, 2019g).

Contudo, o CIS refere na alínea d) do seu artigo 6º (AT, 2019g) que são isentas de imposto do selo, quando este constitua seu encargo:

“d) As instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas;”

O reconhecimento da isenção é automático, devendo ser apresentada/averbado no documento ou título a disposição legal que prevê a isenção, como refere o artigo 8º do CIS (AT, 2019g).

No entanto, existe a necessidade de cumprir algumas obrigações acessórias para efeitos deste imposto, nomeadamente as referidas no respetivo Código (AT, 2019g):

- **Participação da transmissão de bens** (artigo 26º): são obrigados a participar ao serviço de finanças competente a doação, o falecimento do autor da sucessão, a declaração de morte presumida ou a justificação judicial do óbito, a justificação judicial, notarial ou efetuada nos termos previstos no Código do Registo Predial da aquisição por usucapião ou qualquer outro ato ou contrato que envolva transmissão de bens.
- **Obrigação de prestar declarações e relacionar os bens** (artigo 28º): prestar as declarações e proceder à relação dos bens e direitos, a qual, em caso de isenção, deve abranger os bens e direitos referidos no artigo 10º do CIRS e outros bens sujeitos a registo, matrícula ou inscrição;
- **Declaração anual das entidades públicas** (artigo 56º): as entidades (IPPS) remetem aos serviços regionais da administração fiscal da respetiva área, a declaração a que se refere o artigo 52º, ou seja, a Declaração discriminativa do imposto do selo liquidado (preferencialmente por via eletrónica).

Também devem apresentar o «Anexo Q da IES» até ao dia 15 de julho do ano seguinte.

➤ **Imposto sobre Veículos**

O nº 1 do artigo 3º do Código do ISV - CISV (AT, 2019h) refere que:

“São sujeitos passivos do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares (...), que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis...”

Segundo o nº 1 do artigo 52º do CISV (AT, 2019h), estão isentos do imposto os veículos para transporte coletivo dos utentes com lotação de nove lugares, incluindo o do condutor, adquiridos a título gratuito ou oneroso, por IPSS que se destinem ao transporte

em atividades de interesse público e que se mostrem adequados à sua natureza e finalidades.

Esta isenção é reconhecida mediante solicitação dirigida à AT apresentado até ao pedido de introdução no consumo, sendo acompanhado de documento comprovativo atualizado do estatuto jurídico da instituição e do documento comprovativo da aquisição, como refere o nº 2 do artigo 52º do CISV (AT, 2019h).

Também o nº 3 do mesmo artigo 52º (AT, 2019h) refere que, os veículos têm de identificar, em local visível (partes laterais e posterior) e permanente a identificação da entidade beneficiária. Esta não pode ter tamanho inferior à da matrícula.

Os beneficiários das isenções de imposto não podem alienar, a título oneroso ou gratuito, alugar ou emprestar o automóvel objeto de isenção antes de decorrido o prazo de 12 meses, contado a partir da data da atribuição da matrícula nacional, havendo de outro modo lugar à liquidação integral do imposto e a responsabilidade penal ou contra-ordenacional, em conformidade com o nº 1 do artigo 47º do CISV (AT, 2019h).

No caso previsto no artigo 58º (mudança de residência), o sujeito passivo deve manter a sua residência permanente em território nacional por um período mínimo de 12 meses, segundo o n.º 2 do artigo 47º do CISV (AT, 2017h).

➤ **Imposto Único de Circulação**

O nº 1 do artigo 3º do Código do IUC - IUC (AT, 2019i) refere que:

“São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.”

Segundo o mesmo Código (AT, 2019i):

- Este imposto deve ser pago anualmente (nº 1 do artigo 4º);
- Inicia-se na data da matrícula ou em cada um dos seus aniversários nos veículos das categorias A, B, C, D e E e no ano civil, nos veículos das categorias F e G (nº 2 do artigo 4º);
- O imposto (Categorias A, B, C, D e E) é devido até ao cancelamento da matrícula, feito por abate efetuado nos termos da lei (nº 3 do artigo 4º).

No entanto, e segundo o nº 2 do artigo 5º do CIUC (AT, 2019i), estão ainda isentos de imposto:

“b) Instituições particulares de solidariedade social (...)”

Sendo que, o nº 6 do artigo 5º do CIUC (AT, 2019i) refere que:

“A isenção prevista na alínea b) do n.º 2 é reconhecida mediante despacho do Diretor-Geral dos Impostos sobre requerimento das entidades interessadas devidamente documentado.”

➤ **Taxa Social Única**

O nº 1 do artigo 63º da CRP (AR, 2005: 4652) indica que:

“Todos têm direito à segurança social.”

E logo no nº 2 do mesmo artigo (AR, 2005: 4652) se refere que:

“Incumbe ao Estado organizar, coordenar e subsidiar um sistema de segurança social unificado e descentralizado, com a participação das associações sindicais, de outras organizações representativas dos trabalhadores e de associações representativas dos demais beneficiários.”

Também se refere no nº 4 do mesmo artigo (AR, 2005: 4652) que:

“Todo o tempo de trabalho contribui, nos termos da lei, para o cálculo das pensões de velhice e invalidez, independentemente do setor de atividade em que tiver sido prestado.”

No caso das IPSS, a CRP refere no nº 5 do seu artigo 63º (AR, 2005: 4652) que:

“O Estado apoia e fiscaliza, nos termos da lei, a atividade e o funcionamento das instituições particulares de solidariedade social e de outras de reconhecido interesse público sem caráter lucrativo, com vista à prossecução de objetivos de solidariedade social consignados, (...)”

O Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (CRCSPSS), aprovado pela Lei nº 110/2009, de 16 de setembro (AR, 2009b), com a redação dada pela Lei nº 119/2009, de 30 de dezembro (AR, 2009c) e sucessivas alterações/retificações, vieram regular os vários regimes de segurança social, anteriormente dispersos por vários diplomas legais.

Relativamente aos **trabalhadores por conta de outrem** (dependentes), o artigo 5º do CRCSPSS (DGSS, 2019) refere que, o regime geral dos trabalhadores por conta de outrem se aplica aos trabalhadores vinculados por contrato individual de trabalho, definido no artigo 11º do Código do Trabalho, aprovado pela Lei nº 7/2009, de 12 de fevereiro (AR, 2009a).

Diz ainda o nº 2 do artigo 11º do CRCSPSS (DGSS, 2019: 12) que:

“As contribuições são da responsabilidade das entidades empregadoras, dos trabalhadores independentes, das entidades contratantes e dos beneficiários do seguro social voluntário, consoante os casos, e as quotizações são da responsabilidade dos trabalhadores, nos termos previstos no presente Código.”

Ou seja, as ESNL/IPSS, enquanto entidades empregadoras, são obrigadas a enviar até ao dia 10 do mês seguinte a que diz respeito a Declaração de Remunerações, referida no artigo 40º do CRCSPSS (DGSS, 2019), onde constem, em relação a cada trabalhador, não só o valor da remuneração (total) que constitui a base de incidência contributiva, mas também os tempos de trabalho e a TSU.

Segundo o artigo 53º do CRCSPSS (DGSS, 2019) a taxa contributiva global do regime geral é de 34,75%, cabendo 23,75% à entidade empregadora e 11% ao trabalhador. No entanto, o nº 1 do artigo 56º do CRCSPSS (DGSS, 2019: 23) refere que:

“A fixação de taxas contributivas mais favoráveis do que a estabelecida no artigo 53.º traduz-se na redução da taxa contributiva global na parte imputável à entidade empregadora, ao trabalhador ou a ambos, conforme o interesse que se visa proteger e depende da verificação de uma das seguintes situações:

(...);

b) Prossecução de atividades por entidades sem fins lucrativos;”

Assim, a **Figura 2** apresenta as diferentes taxas aplicadas aos trabalhadores por conta de outrem no ano 2019 em Portugal, consoante os diversos tipos de trabalhadores, isto é, em função da situação para o trabalho e o setor de atividade.

Figura 2: Taxas Contributivas para Segurança Social, ano 2019

TRABALHADORES POR CONTA DE OUTREM	ENTIDADE EMPREGADORA	TRABALHADOR	GLOBAL
<ul style="list-style-type: none"> Trabalhadores em geral Trabalhadores em regime de trabalho intermitente 	23,75%	11%	34,75%
Membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas:			
<ul style="list-style-type: none"> Em geral Que exerçam funções de gerência ou de administração 	20,3%	9,3%	29,6%
Jovens em férias escolares	26,1	-	26,1
Trabalhadores do domicílio	20,3%	9,3%	29,6%
Praticantes desportivos profissionais	22,3%	11%	33,3%
Trabalhadores em regime de contrato de muito curta duração	26,1%	-	26,1%
Trabalhadores em pré-reforma cujo acordo estabelece:			
<ul style="list-style-type: none"> A suspensão da prestação de trabalho A redução da prestação de trabalho 	18,3%	8,6%	26,9%
	Mantém taxa fixada no momento da pré-reforma		
<ul style="list-style-type: none"> Pensionistas de invalidez em atividade Pensionistas de velhice em atividade 	19,3%	8,9%	28,2%
	16,4%	7,5%	23,9%
Trabalhadores agrícolas	22,3%	11%	33,3%
<ul style="list-style-type: none"> Trabalhadores da pesca local e costeira Proprietários de embarcações que integram o rol de tripulação, com rendimentos obtidos, apenas, na atividade da pesca local e costeira Apanhadores de espécies marinhas Pescadores apeados 	21%	8%	29%
Trabalhadores das Instituições Particulares de Solidariedade Social	22,3%	11%	33,3%
Trabalhadores de outras entidades sem fins lucrativos	22,3%	11%	33,3%
Trabalhadores da Administração Pública com relação jurídica de emprego:			
<ul style="list-style-type: none"> Com vínculo de contrato Com vínculo de nomeação 	23,75%	11%	34,75%
	18,6%		29,6%
Trabalhadores ativos com 65 anos de idade e 40 de serviço	17,3%	8%	25,3%
Trabalhadores do serviço doméstico:			
<ul style="list-style-type: none"> Com proteção no desemprego Sem proteção no desemprego 	22,3%	11%	33,3%
	18,9%	9,4%	28,3%

Fonte: DGSS (2019: 10).

Relativamente aos **trabalhadores por conta de própria** (independentes), o artigo 132º do CRCSPSS (DGSS, 2017) refere que:

“São obrigatoriamente abrangidos pelo regime dos trabalhadores independentes as pessoas singulares que exerçam atividade profissional sem sujeição a contrato de trabalho ou a contrato legalmente equiparado, ou se obriguem a prestar a outrem o

resultado da sua atividade, e não se encontrem por essa atividade abrangidos pelo regime geral de segurança social dos trabalhadores por conta de outrem.”

Assim, os prestadores de serviços que tiveram alguma relação contratual com uma ESNL/IPSS estão abrangidos pelo regime dos trabalhadores independentes, ou seja, inseridos no grupo referido na alínea a) do nº 1 do artigo 133º do CRCSPSS (DGSS, 2019: 41):

“As pessoas que exerçam atividade profissional por conta própria geradora de rendimentos a que se reportam os artigos 3.º e 4.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;”

Apesar do referido no nº 1 do artigo 140º do CRCSPSS (DGSS, 2019: 43):

“As pessoas coletivas e as pessoas singulares com atividade empresarial, independentemente da sua natureza e das finalidades que prossigam, que no mesmo ano civil beneficiem de mais de 50% do valor total da atividade de trabalhador independente, são abrangidas pelo presente regime na qualidade de entidades contratantes.”

O nº 2 do artigo 140º do CRCSPSS (DGSS, 2019: 43) refere que, caso se verifique:

- o anteriormente referido, no n.º 1 do artigo 140º do CRCSPSS;
- o trabalhador independente, esteja obrigado, por Lei, ao pagamento de contribuições; e
- o seu rendimento anual, obtido com a prestação de serviços, for igual ou superior a 6 vezes o valor do IAS (Indexante de Apoios Sociais);

a entidade para a qual o trabalhador presta serviços é considerada Entidade contratante, logo, terá de pagar as contribuições relativas a esse trabalhador independente.

De acordo com o nº 7 do artigo 168º do CRCSPSS (DGSS, 2019), a taxa contributiva a cargo das entidades contratantes é fixada nos seguintes termos:

- a) 10% nas situações em que a dependência económica é superior a 80%;
- b) 7% nas restantes situações.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos últimos anos, os decisores políticos têm vindo a reconhecer a crescente importância económica, social e cultural que as ENSL/IPSS desempenham numa sociedade que vive momentos cruciais de transformação, face à insegurança e incerteza do contexto nacional e internacional, atribuindo-lhes um conjunto de apoios que, por via da discriminação positiva da tributação, concedem isenções em sede de vários impostos, de que se deixa aqui a nota ao nível do IRC e do IVA.

Assim, as entidades sem fins lucrativos, e que por isso não exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, são sujeitos passivos de IRC. Contudo, nem todos os rendimentos obtidos por estas entidades ficam sujeitos a tributação em IRC, ficando, desde logo, retirados do âmbito da incidência, atendendo ao nº 3 do artigo 54º do CIRCS (AT, 2019a), as quotas pagas pelos associados, em conformidade com os estatutos, bem com os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários, os quais se consideram rendimentos não sujeitos a IRC. Também, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à direta e imediata realização dos fins estatutários consideram-se rendimentos isentos, de acordo com o nº 4 do mesmo artigo (AT, 2019a).

Também, as ENSL/IPSS, enquanto consumidoras de bens e serviços, não beneficiam de qualquer regime especial em sede de IVA, sujeitando-se às taxas de tributação previstas no respetivo Código. Contudo, enquanto prestadoras de serviços, estas entidades podem beneficiar de um regime de isenção relativamente aos serviços efetuados no âmbito de determinadas atividades. Adicionalmente, e no caso concreto das IPSS, estas podem, em algumas situações, solicitar o reembolso de IVA suportado.

REFERÊNCIAS

- Amaral, N. (2013). *Da Dependência e Vulnerabilidade à Sustentabilidade e Autonomia do Terceiro Setor*. Tese de Dissertação de Mestrado em Serviço Social: Território e Desenvolvimento. Vila Real: Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro.
- Antão, A.A.; Tavares, A.; Marques, J.P. e Alves, S. (2012). *Novo Regime da Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo*. Lisboa: Áreas Editora.
- Assembleia da República (AR, 1996). Lei nº 51/96, revê o Código Cooperativo. *Diário da República*, 208, I-A Série, 7 de setembro: 3018-3032.

Assembleia da República (AR, 2005). Lei Constitucional nº 1/2005, altera a Constituição da República Portuguesa e republica-a (sétima revisão constitucional). *Diário da República*, 155, I-A Série, 12 de agosto: 4642-4686.

Assembleia da República (AR, 2009a). Lei nº 7/2009, aprova a revisão do Código do Trabalho. *Diário da República*, 30, I Série, 12 de fevereiro: 926-1029.

Assembleia da República (AR, 2009b). Lei nº 110/2009, aprova o Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social. *Diário da República*, 180, I Série, 16 de setembro: 6490-6528.

Assembleia da República (AR, 2009c). Lei nº 119/2009, primeira alteração à Lei n.º 110/2009, de 16 de setembro, que estabelece uma nova data para a entrada em vigor do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social. *Diário da República*, 251, I Série, 30 de dezembro: 8776-8776.

Assembleia da República (AR, 2012). Lei nº 24/2012, aprova a Lei-Quadro das Fundações e altera o Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344, de 25 de novembro de 1966. *Diário da República*, 26, I Série, 9 de julho: 580-589.

Assembleia da República (AR, 2013). Lei nº 30/2013, aprova a Lei de Bases da Economia Social. *Diário da República*, 88, I Série, 8 de maio: 2727-2728.

Assembleia da República (AR, 2015a). Lei nº 76/2015, primeira alteração ao Decreto-Lei n.º 172 - A/2014, de 14 de novembro e sexta alteração ao Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social. *Diário da República*, 145, I Série, 28 de julho: 5051-5052.

Assembleia da República (AR, 2015b). Lei nº 159-C/2015, prorrogação de receitas previstas no Orçamento do Estado para 2015. *Diário da República*, 254, 2º Suplemento, I Série, 30 de dezembro: 10006(4)-10006(5).

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2019a) *Código do IRC*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R [Acedido em: janeiro - maio de 2019].

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2019b) *Código do IRS*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/index_irs.htm [Acedido em: janeiro - maio de 2019].

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2019c) *Código do IVA*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/index_iva.htm [Acedido em: janeiro - maio de 2019].

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2019d) *Código do EBF*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/bf_rep/index_ebf.htm [Acedido em: janeiro - maio de 2019].

- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2019e) *Código do IMI*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cimi/index_cimi.htm [Acedido em: janeiro - maio de 2019].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2019f): *Código do IMT*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cimt/index_cmt.htm [Acedido em: janeiro - maio de 2019].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2019g) *Código do IS*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/selo/index_selo.htm [Acedido em: janeiro - maio de 2019].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2019h) *Código do ISV*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/iuc/index_iuc.htm [Acedido em: janeiro - maio de 2019].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2019i) *Código do IUC*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/iuc/index_iuc.htm [Acedido em: janeiro - maio de 2019].
- Centro Português de Fundações (CPF, 2012). *O que é uma fundação*. Disponível em: <http://www.cpf.org.pt/paginas/8/o-que-e-uma-fundacao/8/> [Acedido em: dezembro de 2018].
- Direção Geral da Segurança Social (DGSS, 2019). *Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social - Redação em vigor*. Lisboa: DGSS.
- Leite, J. S. (2012). *Princípios cooperativos*. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda.
- Meira, D.A. (2009). *O Regime Económico das Cooperativas no Direito Português: O Capital Social*. Porto: Vida Económica.
- Meira, D.A. (2013). A Lei de Bases da Economia Social Portuguesa. Do Projeto ao texto Final. *CIRIEC-España-Revista Jurídica*, 24: 1-32.
- Ministério da Solidariedade, Emprego e Segurança Social (MSESS, 2015). Portaria nº 196-A/2015, define os critérios, regras e formas em que assenta o modelo específico da cooperação estabelecida entre o Instituto da Segurança Social, I. P. (ISS, I. P.) e as IPSS ou legalmente equiparadas. *Diário da República*, 126, 1º suplemento, I Série, 1 de julho: 4564(2)-4564(12).
- Ministério da Solidariedade, Emprego e Segurança Social (MSESS, 2014). Decreto-Lei nº 172-A/2014, procede à quinta alteração ao Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro, que aprova o Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social. *Diário da República*, 221, 1º suplemento, I Série, 14 de novembro: 5882(2)-5882(26).
- Ministério do Emprego e da Segurança Social (MESS, 1990). Decreto-Lei nº 72/90, aprova o Código das Associações Mutualistas. *Diário da República*, 52, I Série, 3 de março: 903-914.

- Ministério do Trabalho e da Solidariedade Social (MTSS, 2007). Portaria nº 135/2007, aprova o Regulamento de Registo das Associações Mutualistas e das Fundações de Segurança Social Complementar. *Diário da República*, 19, I Série, 26 de janeiro: 703-707.
- Ministério do Trabalho e Segurança Social (MTSS, 1985a). Decreto-Lei nº 89/85, revoga o artigo 32.º do Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro (aprova o Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social). *Diário da República*, 76, I Série, 1 de abril: 876.
- Ministério do Trabalho e Segurança Social (MTSS, 1985b). Decreto-Lei nº 402/85, altera o n.º 2 do artigo 7.º e o artigo 11.º do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social. *Diário da República*, 234, I Série, 11 de outubro: 3358-3359.
- Ministério das Finanças (MF, 1999). Decreto-Lei nº 74/1999, aprova o Estatuto do Mecenato, onde se define o regime dos incentivos fiscais no âmbito do mecenato social, ambiental, cultural, científico ou tecnológico e desportivo. *Diário da República*, 63, I Série-A, 16 de março: 1430-1432.
- Ministério do Trabalho e Segurança Social (MTSS, 2009). Decreto-Lei nº 91/2009, estabelece o regime jurídico de protecção social na parentalidade no âmbito do sistema previdencial e no subsistema de solidariedade. *Diário da República*, 70, I Série, 9 de abril: 2194-2206.
- Ministério do Trabalho e Segurança Social (MTSS, 1986). Decreto-Lei nº 29/86, altera o n.º 2 do artigo 94.º do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social. *Diário da República*, 41, I Série, 19 de fevereiro: 443.
- Ministério dos Assuntos Sociais (MAS, 1983). Decreto-Lei nº 119/83, aprova o Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social. *Diário da República*, 46, I Série, 25 de fevereiro: 643-656.
- Ministérios das Finanças e do Plano e do Trabalho e Segurança Social (MFPTSS, 1985). Decreto-Lei nº 9/85, estabelece o regime de isenções aplicável às instituições particulares de solidariedade social, uma vez registadas nos termos dos artigos 7.º e 8.º do Estatuto aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro. *Diário da República*, 7, I Série, 9 de janeiro: 38-39.
- Pereira, A.C.; David, F. e Marques, M.L. (2015). Entidades do Setor não Lucrativo: Abordagem Fiscal. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, 5 (19): 309-336.
- Presidência do Conselho de Ministros (PCM, 1977). Decreto-Lei nº 460/77, aprova o estatuto das coletividades de utilidade pública. *Diário da República*, 257, I Série, 7 de novembro: 2655-2657.
- Procuradoria-Geral Distrital de Lisboa (PGDL, 2019). *Código Civil (77ª versão)*. Disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=775&tabela=leis [Acedido em: maio de 2019].