

NOTAS SOBRE O REGIME JURÍDICO E FISCAL DAS FUNDAÇÕES PRIVADAS

Daniel Taborda¹

Nuno de Lemos Jorge²

RESUMO

As fundações privadas fazem parte do chamado terceiro sector e, fruto do seu vínculo ao interesse geral, têm beneficiado de um regime fiscal mais favorável. A recente criação de uma Lei-quadro e a sujeição a um novo normativo contabilístico específico justificam que esse tratamento fiscal especial seja revisitado.

ABSTRACT

Private foundations are part of the non profit sector and, given that they defend the interests of society at large, they have benefited from a more favourable tax regime. The recent creation of a novel legislative framework and the enforcement of new accountancy norms justify the need to revisit this special tax status.

1. INTRODUÇÃO
2. A NOVA LEI-QUADRO DAS FUNDAÇÕES
3. ASPECTOS CONTABILÍSTICOS E FISCAIS
4. NOTAS FINAIS

¹ Revisor oficial de contas, doutor em finanças (FEUC).

² Juiz de direito, mestre em direito processual civil (FDUC).

1. INTRODUÇÃO

A Constituição da República Portuguesa (CRP) prevê a coexistência de três sectores de propriedade dos meios de produção: privado, público e cooperativo e social. Este último, para além das cooperativas, abrange todas as formas de exploração comunitária e de autogestão (subsectores comunitário e autogerido³) e o sector solidário⁴, acrescentado pela revisão constitucional de 1997.

O sector da solidariedade social sem fins lucrativos, muitas vezes denominado terceiro sector, abarca várias entidades⁵. As mutualidades⁶ são as únicas expressamente elencadas na CRP, porém este sector comporta as instituições não lucrativas que se dedicam à assistência e inclusão sociais, promoção da cultura, emprego, empreendedorismo, ambiente, saúde, educação, apoio a idosos, entre outras, cuja actuação se inscreve no amplo conjunto das actividades altruístas e humanitárias. Geralmente assumem a forma de associações e de fundações de natureza privada⁷.

A análise do quadro jurídico e fiscal das fundações privadas constitui o objectivo central deste texto.

³ Os baldios são a componente dominante dos meios de produção comunitários. Actualmente, o subsector autogestionário é pouco expressivo, muito embora tivesse desempenhado um papel importante no período subsequente ao 25 de Abril. Sobre os baldios, para além do acórdão do STJ de 15.12.1992, proferido no processo n.º 081709, na base de dados da DGSI, é de realçar o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 325/89, de 4 de Abril, segundo o qual “os baldios integram os «bens comunitários» a que se refere a Constituição, bens esses que não estão apenas na posse e gestão das comunidades locais; mas também na sua titularidade”, isto é, são bens que *pertencem* às referidas comunidades.

⁴ Relativamente ao subsector da solidariedade social sem fins lucrativos, segundo Canotilho e Moreira (2007:989), “além das mutualidades, explicitamente mencionadas, integram este conjunto também as IPSS e as instituições «non profit» em geral”.

⁵ Numa perspectiva mais ampla, o conceito de terceiro sector confunde-se com o sector cooperativo e social e, em outra mais restrita, significa apenas um dos seus quatro subsectores (sector solidário). Para mais desenvolvimentos, veja-se Ferreira (2005) e Namorado (2006).

⁶ O Código das Associações Mutualistas foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 72/90, de 3 de Março (rectificado pela Declaração de 30.04.1990). Muito genericamente, aquelas correspondem a instituições particulares de solidariedade social que estabelecem um esquema de benefícios em favor dos seus associados e das respectivas famílias, em especial nos campos da segurança social e da saúde.

⁷ As associações assentam sobre um agrupamento de pessoas que têm objectivos comuns, daí que o elemento-chave seja de natureza pessoal, e as fundações sobre um substrato patrimonial, denominado “dotação”, colocado à disposição do interesse geral.

2. A NOVA LEI-QUADRO DAS FUNDAÇÕES

Uma fundação, nos termos do artigo 3.º, n.º 1 da Lei-quadro das fundações (Lei n.º 24/2012, de 9 de Julho), “é uma pessoa colectiva, sem fins lucrativos, dotada de um património suficiente e irrevogavelmente afetado à prossecução de um fim de interesse social”⁸. A prossecução de fins de interesse social como marca necessária das fundações surge legalmente consagrada no n.º 1 do artigo 185.º do Código Civil, na redacção introduzida pela identificada Lei. As fundações podem ser privadas ou públicas. Segundo o artigo 4.º da respectiva Lei-quadro, as primeiras são aquelas em que a “influência dominante”, aferida pela natureza dos instituidores ou pelo direito de nomear ou de destituir os titulares do órgão de administração, não é exercida por pessoas colectivas públicas. A maioria do capital atribuído na instituição e o poder de controlo sobre a gestão são requisitos alternativos na determinação da influência dominante. O preenchimento de apenas um dos requisitos arrasta a qualificação da fundação para a categoria de “fundação pública” (artigo 4.º, n.ºs 1 e 2). O critério para qualificar a fundação de “pública” é, assim, à semelhança do que sucede em outros domínios, mais abrangente do que aquele em que assenta a garantia constitucional do sector público, no qual o artigo 82.º, n.º 2 da CRP inclui apenas os meios de produção cujas propriedade e gestão pertençam ao Estado ou a outras entidades públicas.

As fundações públicas dividem-se em *fundações públicas de direito público* e *fundações públicas de direito privado* (artigo 4.º, n.º 1, alíneas b) e c) da Lei-quadro). Ambas são criadas por iniciativa pública para a prossecução do interesse público, mas as primeiras são instituídas exclusivamente por pessoas colectivas públicas, pela via legislativa, constituindo uma espécie da categoria dos institutos públicos, pertencentes, nessa medida, à administração indirecta do Estado⁹. As fundações públicas de direito

⁸ A CRP contém apenas algumas referências pouco significativas às fundações nos artigos 70.º, n.º 3, 73.º, n.º 3 e 165.º, n.º 1, al. u). Todavia, o Código Civil inclui-as nas pessoas colectivas (secção III do capítulo II, do subtítulo I do título II do livro I). Vilar (2007:536) define as fundações como “organizações autónomas ou independentes, instituídas por pessoas singulares ou colectivas, que são dotadas com um determinado património suficiente para a prossecução de uma finalidade de interesse social, que os diferentes ordenamentos jurídicos sancionam concedendo-lhes personalidade jurídica”. Para Duarte (2008:14), são “pessoas colectivas autónomas, diferentes do seu instituidor, seja ele uma pessoa singular ou colectiva (e neste caso pública ou privada), que têm como elemento constitutivo fundamental um património ou conjunto de bens dedicados, de forma permanente, à realização de uma determinada finalidade não lucrativa e que reveste natureza altruísta”.

⁹ Veja-se, a este propósito, Amaral (2005). A mencionada identificação encontra eco claro na Lei-quadro, cuja alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º remete para a lei-quadro dos institutos públicos (Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro).

privado ilustram a conhecida metáfora da “fuga para o direito privado”. São figuras ecléticas, instituídas por entes públicos, e em que estes exercem uma influência dominante, sem prejuízo de aproveitarem de algumas regras de direito privado.

A personalidade jurídica das fundações advém do reconhecimento por autoridade administrativa (artigo 188.º, n.º 2 do Código Civil), que, segundo o artigo 20.º, n.º 1 da Lei-quadro, é da competência do Primeiro-ministro, com a faculdade de delegação¹⁰. De entre os vários requisitos do reconhecimento, destaca-se o interesse social dos fins da fundação, que constitui, como vimos, um elemento essencial da própria definição. Este conceito, apesar da sua geometria variável, porque depende do contexto temporal, deve ser entendido como interesse geral, significando, em traços gerais, a prossecução do bem-estar alheio¹¹.

Às fundações pode ser reconhecida utilidade pública¹². Esta distinção é concedida mediante o preenchimento dos requisitos estabelecidos no artigo 24.º da Lei-quadro: desenvolvimento de uma actividade relevante em prol da comunidade na área social (sendo que o extenso elenco, não taxativo, é decalcado do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro); constituição formal e elaboração dos estatutos de acordo com a lei; garantia de não exercerem, a título principal, actividades económicas que sejam concorrentes com outras entidades que não possam beneficiar da declaração de utilidade pública e adequação dos meios humanos e materiais ao cumprimento dos objectivos estatutários. Este estatuto, também ele concedido pelo Primeiro-ministro, com a faculdade de delegação (artigo 25.º, n.º 1), só pode ser requerido depois de três anos de efectivo e relevante funcionamento (artigo 24.º, n.º 2,

¹⁰ O processo de reconhecimento administrativo era instruído nos termos da Portaria n.º 69/2008, de 23 de Janeiro, e era da competência do Ministro da Presidência (artigo 2.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 284/2007, de 17 de Agosto). Até à publicação do Decreto-Lei n.º 284/2007, tal competência estava deferida por lei ao Ministro da Administração Interna, com possibilidade de delegação (artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 215/87, de 29 de Maio).

¹¹ Para Vilar (2007:538), “o interesse social deverá ser entendido como uma natureza altruísta e sobretudo não lucrativa, embora não se deva confundir *interesse social* com *interesse público* (...)”. Também Duarte (2008:36) defende que “não se exige à fundação a prossecução de um interesse público, ligado portanto às tarefas do Estado, bastando que a mesma tenha uma finalidade desinteressada e de *interesse social*, conceito juridicamente mais indeterminado mas certamente desprovido de exigência comparável à necessária para o preenchimento do juízo de interesse público”.

¹² O regime jurídico da utilidade pública consta do Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 391/2007, de 13 de Dezembro, cuja última alteração foi introduzida pela Lei n.º 40/2007, de 24 de Agosto.

sem prejuízo do que adiante se verá sobre as fundações de solidariedade social), possibilitando, assim, aferir do mérito da sua actuação. Porém, no caso de os instituidores maioritários já possuírem o estatuto de utilidade pública, este período probatório é dispensado¹³.

O estatuto de utilidade pública tem um prazo de vigência de cinco anos, podendo ser renovado por iguais e sucessivos períodos (artigo 25.º, n.º 5). Para além dos deveres gerais de transparência, previstos no artigo 9.º, que incluem o envio dos relatórios anuais de contas e de actividades aos serviços da Presidência do Conselho de Ministros, 30 dias após a respectiva aprovação, as fundações de utilidade pública (e também as públicas) têm de disponibilizar na sua página da Internet informações adicionais, entre as quais a discriminação dos apoios financeiros recebidos do sector público nos últimos três anos¹⁴. Note-se que esta exigência de divulgação possibilita o escrutínio pelo público em geral. Anteriormente, a vigilância próxima e regular destas entidades confinava-se à Administração pública e concretizava-se de outras formas, entre as quais pelo envio dos documentos de prestação de contas à Secretaria-Geral da Presidência do Conselho de Ministros (artigo 12.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro)¹⁵. A transparência no sector fundacional é, também, conseguida pelo aumento da autorregulação e reforço dos mecanismos de governação (Vilar, 2007). O *Centro Português de Fundações* criado em 1993 sob a forma de associação, por iniciativa das Fundações *Eng.º António de*

¹³ Os requisitos procedimentais que a Lei-quadro impõe às fundações privadas – designadamente o já referido “período probatório” de três anos, a não ser que instituidor ou instituidores maioritários já possuam o estatuto de utilidade pública – afastam-se da regra da possibilidade de reconhecimento automático para algumas fundações (as que prosseguem fins de beneficência, humanitários, de assistência ou educação, nos termos do artigo 416.º e seguintes do Código Administrativo) prevista no artigo 4.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro. Embora a Lei-quadro não resolva expressamente a questão, afigura-se que – por se tratar de lei nova, e por ser lei especial – o reconhecimento da utilidade pública de uma fundação privada passará a reger-se pelas regras deste diploma, seguindo o regime do Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro apenas na medida em que a Lei-quadro não o afastar. A automacidade prevista no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro, justifica-se pela proximidade destas entidades (pessoas de utilidade pública administrativa) com a própria Administração pública, já que, tipicamente, desenvolvem actividades a ela confiadas. Um exemplo de uma pessoa colectiva privada de utilidade pública administrativa é a *Cruz Vermelha Portuguesa* (artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 281/2007, de 7 de Agosto). Seria desejável que a Lei-quadro articulasse mais expressamente ambos os regimes que se mantêm em vigor, até porque, como se verá mais adiante, a distinção entre as pessoas de utilidade pública administrativa e as de mera utilidade pública é valorada no plano fiscal, sobretudo no capítulo das isenções (artigo 10.º do CIRC) e do regime do mecenato.

¹⁴ Outras exigências adicionais traduzem-se na sujeição das suas despesas com pessoal e administração aos limites estabelecidos no artigo 10.º, n.º 1.

¹⁵ Refira-se, no entanto, que o artigo 8.º, n.º 1 daquele diploma consignava a divulgação de uma base de dados das pessoas de utilidade pública.

Almeida, Calouste Gulbenkian e Oriente, prevê nos seus estatutos a promoção da “adopção de um código de conduta das fundações tendo em vista a adopção de boas práticas, a preservação do seu bom nome e confiança pública na sua actividade” (artigo 3.º, n.º 3). Esta missão estatutária foi agora vertida na Lei-quadro, cujo artigo 7.º, n.º 1 determina a autorregulação de boas práticas, mediante a aprovação e publicitação de códigos de conduta pelas fundações.

Refira-se, por fim, um tipo especial de fundações: as fundações de solidariedade social, são uma sub-espécie das instituições particulares de solidariedade social (IPSS)¹⁶. Expressamente consagradas no artigo 63.º, n.º 5 da CRP, as IPSS, a par das sociedades de interesse colectivo (englobam as sociedades participadas), das pessoas colectivas de mera utilidade pública e das pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, estão arrumadas nas instituições particulares de interesse público (Amaral, 2005). Estas entidades privadas partilham com o Estado, de forma estreita e colaborante, a prossecução do interesse público.

O artigo 39.º da Lei-quadro manda aplicar às fundações de solidariedade social o Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro. Segundo o seu artigo 1.º, “são 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 (...)”. Podem revestir a forma de associações de solidariedade social, associações de voluntários de acção social, associações de socorros mútuos, fundações de solidariedade social e irmandades de misericórdia (artigo 2.º, n.º 1)¹⁷. Sem prejuízo da sua liberdade de actuação (artigo 3.º), as IPSS têm o direito ao apoio do Estado e estão

¹⁶ Para Canotilho e Moreira (2007:821), “as instituições particulares de solidariedade social são organizações privadas inseridas no sector cooperativo e social, ainda que submetidas a fiscalização estadual”.

¹⁷ Namorado (2007) salienta a necessidade de clarificação da natureza jurídica das Misericórdias, que são entidades de direito canónicas, reguladas na Concordata, e que, simultaneamente, são uma categoria de IPSS.

sujeitas à sua tutela (artigo 4.º)¹⁸. Daí que a declaração da utilidade pública das IPSS ocorra automaticamente com o seu registo junto da tutela, dispensando-as do período probatório (artigo 8.º)¹⁹.

3. ASPECTOS CONTABILÍSTICOS E FISCAIS

É sabido que as obrigações contabilísticas encontram justificação no dever de prestar contas, reportando os resultados alcançados, o nível de recursos despendidos e todo um conjunto de informações relevantes às partes interessadas. A Lei-quadro estabelece a sujeição das fundações privadas ao sistema de normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo (SNC-ESNL), aprovado pelo Decreto-lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, que, naturalmente, não é exclusivo das fundações²⁰.

Todas as fundações têm de disponibilizar na sua página da Internet os relatórios de gestão e contas e pareceres do órgão de fiscalização dos últimos três anos, acompanhados do relatório de auditoria externa. A auditoria legal apenas tem aplicação às contas das fundações cujos rendimentos anuais sejam superiores ao valor a fixar por portaria (artigo 9.º, n.º 2). Não se compreende esta norma, uma vez que o SNC-ESNL, para o qual, como vimos, a Lei-quadro remete, já regula esta matéria. O seu artigo 12.º determina que as entidades que apresentem contas consolidadas e as que, durante dois anos

¹⁸ As transferências do Estado determinam que estas entidades, ou quaisquer outras que delas beneficiem, fiquem sujeitas ao controlo do Tribunal de Contas (artigo 2.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto).

¹⁹ Como bem nota Macedo (2001:97), à semelhança do que acontece com as pessoas de utilidade pública administrativa, a este regime subjaz a “ideia de uma utilidade pública por natureza, contraposta a uma outra declarada”. No caso das fundações de solidariedade social, este processo de reconhecimento automático é de admitir como estando contido na remissão para o Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro.

²⁰ Um dos desígnios do processo de harmonização contabilística foi tornar a informação financeira comparável sob o ponto de vista global. No entanto, tal como aconteceu com o revogado Plano Oficial de Contabilidade, destaca-se (negativamente) a tendência excessiva para criar diversos diplomas de contabilidade sectorial. Seria desejável que apenas se adaptassem as demonstrações financeiras às especificidades sectoriais, mantendo a parte conceptual num diploma comum. Desta forma, evitar-se-ia a profusão legislativa, dispensando a repetição de conceitos, princípios e normas.

consecutivos, ultrapassem dois dos três limites do n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais²¹, submetam as suas contas a certificação legal²².

Para além do relato financeiro normalizado, que possibilita a avaliação dos serviços prestados e da capacidade em continuar a oferecê-los, numa base global de comparabilidade, a contabilidade contribui para que o órgão de gestão tome decisões mais informadas. E, nesta matéria, importa referir que as fundações, tal como as outras entidades do terceiro sector, actuam sob a égide dos valores da solidariedade e do respeito pela dimensão humana. Mas a viabilidade económica é fundamental para a sobrevivência e eficácia de actuação destas instituições. Com efeito, a ideia de racionalidade económica não se reconduz à finalidade de obtenção de lucros. Trata-se de um conceito mais amplo que incorpora o equilíbrio económico-financeiro e a auto-sustentação, fazendo apelo a uma gestão profissional e eficaz. Tendo por objectivo contribuir para o bem-estar geral, a dimensão financeira consubstancia um meio e não um fim. Existe, portanto, um pressuposto de retenção dos excedentes gerados pela sua actividade. Esta restrição de não distribuição é retomada pela legislação fiscal e pelo SNC-ESNL²³. O ponto 2.2 do Anexo II deste diploma refere três particularidades das entidades do sector não lucrativo:

²¹ Total do balanço: 1 500 000 euros; total das vendas líquidas e outros proveitos: 3 000 000 euros e número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

²² Esta preocupação com a transparência e a fiabilidade da informação divulgada consta, há alguns anos, das palavras de Machete e Antunes (2004:21): “o relatório de contas e o relatório anual de actividades são documentos que a fundação deve entregar à autoridade competente para o registo/supervisão. Além disso, as fundações de maior dimensão devem ter as suas contas auditadas por profissionais. Acrescenta-se o desejo de que as informações acima referidas sejam tornadas públicas”.

²³ Nabais (2005:255) observa que “a doutrina mais moderna atenua o que era mais ou menos consensual no passado, em que havia uma correspondência estrita entre as formas jurídicas e os fins a prosseguir: as associações e fundações prosseguiriam fins de interesse geral ou social, em que estaria ausente o lucro; as sociedades prosseguiriam fins de interesse particular caracterizados justamente pela presença do lucro. Com efeito, hoje em dia, mais do que a presença ou ausência de lucro, interessa-se a organização em causa - associação, fundação ou sociedade – tem ou não por finalidade a obtenção de lucros para os distribuir pelos respectivos membros”. Defende a aplicação de um regime fiscal mais favorável às fundações empresariais “conquanto que estas se apresentem como empresas instrumentais de fundações”. Confrontando o tratamento fiscal reconhecido às entregas feitas por terceiros (que podem beneficiar de majoração) com o financiamento interno das fundações (através de lucros gerados por empresas que dominam), entende que se está perante uma “discriminação inaceitável” (Nabais, 2005:273). Com efeito, não se admitindo a criação de fundações de fins privados, todas as actividades exercidas acabam por ser, em maior ou menor grau, acessórias ou complementares dos seus fins de interesse social, o que também abrange a canalização das receitas geradas por uma actividade económica para a prossecução daqueles. Sobre a amplitude da capacidade jurídica das fundações, “sustenta-se a independência da pessoa colectiva em relação a qualquer acto externo de autorização. A capacidade jurídica da fundação deve compreender a decisão autónoma de exercer uma actividade económica que facilite a prossecução do seu fim, seja directamente, seja pela utilização do lucro obtido (Machete e Antunes, 2004:19).

os excedentes gerados não podem ser distribuídos; a sua actividade está vinculada ao interesse colectivo e os direitos de propriedade ou de controlo não podem ser transaccionados nem conferem quaisquer benefícios económicos em caso de cessação ou de liquidação.

A bem da consistência e simplicidade jurídicas, seria desejável que estas características fossem comuns ao conceito de organismos sem finalidade lucrativa, previsto no artigo 10.º do CIVA. Para além da não distribuição de lucros, a isenção em IVA exige a ausência de interesse directo, ou indirecto, dos órgãos de gestão nos resultados da exploração, a obrigatoriedade de escrituração, a prática de preços homologados, ou, no caso de não existirem, de preços inferiores aos do mercado, e a ausência de concorrência directa com os sujeitos passivos de IVA. Com efeito, os organismos sem finalidade lucrativa ocupam uma parte substancial do artigo 9.º do CIVA, desde que actuem nas áreas do desporto, educação física, arte e recreio (n.º 8), cultura (n.ºs 12 e 13) ciência (n.º 14), entre outras (n.ºs 19 e 35)²⁴. Note-se que estão afastados do campo de aplicação do artigo 12.º, que regula a renúncia à isenção.

As vantagens fiscais aplicáveis às entidades sem fins lucrativos não se esgotam no IVA. Espriam-se em vários impostos, nomeadamente ao nível do IRC e dos impostos sobre o património²⁵.

Em sede de IRC, cumpre salientar as isenções previstas nos artigos 10.º e 11.º. O artigo 11.º aplica-se aos rendimentos directamente derivados de actividades culturais, recreativas e desportivas exercidas por

²⁴ As isenções relativas à segurança e assistência sociais, previstas nos n.ºs 6 e 7 do artigo 9.º, não referem expressamente “organismos sem finalidade lucrativa”, mas as entidades que daí constam, designadamente as IPSS, incluem-se nesse conceito. De forma análoga, a primeira parte do artigo 15.º, n.º 10 isenta de IVA as transmissões gratuitas de bens, para posterior distribuição a pessoas carenciadas, efectuadas a IPSS ou a organizações não governamentais sem fins lucrativos. Refira-se, também, que o artigo 2.º do Decreto-lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro, atribui, entre outros, o direito à restituição de 50% do IVA suportado pelas IPSS e Santa Casa da Misericórdia de Lisboa nas “aquisições de bens ou serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação de imóveis utilizados total ou principalmente na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que constantes de facturas de valor não inferior a € 997,60, com exclusão do IVA” (alínea a)). Salienta-se que, fruto da alteração fiscal preconizada pela Lei do Orçamento do Estado para 2011, estabeleceu-se uma espécie de regime transitório que mantém a restituição da totalidade do IVA suportado nas operações elencadas no n.º 2 do artigo 130.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (obras em curso em 31/12/2010, ou com candidatura aprovada a determinados programas de co-financiamento público).

²⁵ Note-se que as IPSS aproveitam de isenções de imposto sobre veículos (artigo 52.º do CIV) e de imposto único de circulação (artigo 5.º, n.º 2, alínea b) do CIUC). Refira-se, por fim, que, no domínio da parafiscalidade, as entidades sem fins lucrativos, que incluem, neste contexto, todas as fundações e associações, gozam da redução da taxa contributiva global (artigo 110.º a 112.º do Código Contributivo do Sistema Previdencial de Segurança Social).

associações que preenchem determinados pressupostos (muito embora, o artigo 54.º do EBF alargue a isenção a outros quando inferiores a 7 500€). Traduz, portanto, uma isenção de natureza mista.

O artigo 10.º isenta os rendimentos abrangidos pelos fins estatutários das “pessoas colectivas de utilidade pública administrativa”, das “instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas²⁶” e das “pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente” (n.º 1). Em relação a estas últimas estabelece-se, ainda, a dependência de reconhecimento prévio (n.º 2). Assim, a isenção do artigo 10.º não se aplica aos rendimentos decorrentes do exercício de actividades empresariais que sejam estranhos aos estatutos daquelas entidades e está condicionada ao preenchimento dos requisitos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 3. A parte final deste artigo - n.ºs 4 e 5 - dita as consequências do desrespeito pelos pressupostos consagrados.

As fundações de utilidade pública, que incluem as fundações de utilidade pública administrativa, as fundações particulares de solidariedade social e as fundações de mera utilidade pública, podem beneficiar da isenção do artigo 10.º do CIRC. Repare-se no escalonamento entre as duas primeiras categorias e a terceira, recaindo sobre a última o ónus da demonstração da actividade prosseguida. De facto, no artigo 10.º do CIRC estão insitos dois tipos de isenções: uma dependente de reconhecimento (alínea c)) e outra automática (alíneas a) e b)). Como vimos, esta automaticidade também se aplica a estas entidades relativamente à concessão do estatuto de utilidade pública, dispensando-as do período probatório²⁷. Quanto às pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam os fins previstos na alínea c) do artigo 10.º, a isenção de IRC carece de reconhecimento prévio. Concretiza-se mediante requerimento dirigido ao Ministro das Finanças, instruído segundo o mapa anexo ao Ofício-Circulado n.º 20140, de 4 de Agosto, da Direcção de Serviços do IRC, e culmina num despacho publicado em

²⁶ Parece-nos, segundo os artigos 40.º e 41.º do Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro, ser o caso das organizações e instituições religiosas que actuam no espaço estatutário das IPSS.

²⁷ A Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, veio eliminar o procedimento de reconhecimento prévio para a isenção. Para um resumo das modificações ao nível do enquadramento tributário destas instituições, veja-se Santos (2008).

Diário da República, que define a amplitude da isenção (que, por via de regra, não é plena), nos termos do n.º 2 do artigo 10.º do CIRC.

Os rendimentos empresariais resultantes do “exercício das actividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários” não subsumem à regra da isenção (n.º 3 do artigo 10.º). Para Santos (2008:89), parece que “o alcance da norma é, também, o de abranger com a isenção do imposto sobre o rendimento (IRC) as actividades que sirvam como forma de angariação de meios financeiros de suporte às finalidades estatutárias e actividades principais desenvolvidas”. A ideia é que as actividades secundárias, ou acessórias, apenas beneficiam de isenção se estiverem adstritas à prossecução da actividade principal e preencherem os requisitos enumerados nas várias alíneas do n.º 3 deste artigo.

Finalmente, as fundações privadas que não gozam do estatuto de utilidade pública²⁸ são tributadas pelo rendimento global, obtido pela soma algébrica dos rendimentos das várias categorias de IRS (artigo 3.º, n.º 1, alínea b) do CIRC). Assim, a determinação do rendimento das fundações *tout court* é feita por via da remissão para o CIRS e estão sujeitas a uma taxa de IRC de 21,5% (artigo 87.º, n.º 5)²⁹.

Nos impostos sobre o património, refira-se, em primeiro lugar, a isenção de IMT na transmissão de bens às pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública (artigo 6.º, n.º 1, alínea d) do CIMT) e às IPSS e entidades a estas legalmente equiparadas (alínea e)), desde que sejam “directa e imediatamente destinados à realização dos seus fins estatutários”. Esta condição essencial deve ser demonstrada no processo de pedido de reconhecimento da isenção (artigo 10.º, n.º 2, alínea b)), que é da competência do director-geral dos impostos (n.º 7, alínea a)), e determina a caducidade do benefício (artigo 11.º).

As isenções de IMI, também elas dependentes de reconhecimento prévio, são replicadas para as entidades supra referidas (alíneas e) e f) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF), com duas diferenças: amputou-

²⁸ Nabais (2005) classifica estas instituições como “fundações de interesse social *tout court*”.

²⁹ As palavras de Sanches (2007:359) também fazem sentido a respeito das fundações: “nas sociedades funciona a presunção de que todos os seus rendimentos são potencialmente tributáveis, valendo a dedutibilidade plena dos seus custos; nas associações vale o princípio segundo o qual é da natureza dos rendimentos que decorre a sua tributação ou não tributação, com a sede da decisão situada no IRS”.

se o advérbio “imediatamente” (sendo o IMI um imposto periódico, em que a liquidação é feita com regularidade, aquele advérbio ficou desprovido de sentido) e estendeu-se a isenção a todos os imóveis detidos pelas misericórdias³⁰.

Em sede de Imposto do selo, importa destacar a isenção subjectiva e automática prevista no artigo 6.º, alínea d) do CIS, o qual isenta do encargo do imposto do selo as pessoas colectivas de utilidade pública (administrativa ou não) e as IPSS e entidades legalmente equiparadas.

Refira-se, por fim, que, genericamente, as entidades do sector não lucrativo, embora de forma hierarquizada (em termos da grandeza do benefício que geram) e, por vezes, de forma pouco clara, são consideradas como entidades beneficiárias de donativos, gozando, pois, de um estatuto especial que lhes facilita a captação de fundos provenientes da generosidade do sector privado lucrativo e das pessoas singulares (art 61.º a 66.º do EBF).

4. NOTAS FINAIS

As fundações são pessoas colectivas com substrato patrimonial, prosseguindo fins de interesse social. A subordinação a tais fins condiciona a sua actuação e justifica um regime jurídico que constitua o justo reflexo do proveito que a sociedade retira da respectiva actividade.

A confiança pública endossada ao sector privado fundacional, expressa no reconhecimento de um regime fiscal mais favorável e na aceitação da sua autonomia de actuação, de que constitui exemplo a capacidade de exercício de actividades acessórias à prossecução do interesse público, reclama um maior grau de transparência. Parece-nos que este desiderato está bem patente na Lei-quadro das fundações e justifica o adensamento das obrigações contabilísticas e a sujeição a fiscalização independente.

³⁰ Acrescenta-se ainda a isenção da alínea m) que se aplica “às colectividades de cultura e recreio, as organizações não governamentais e outro tipo de associações não lucrativas, a quem tenha sido reconhecida utilidade pública, relativamente aos prédios utilizados como sedes destas entidades, e mediante deliberação da assembleia municipal da autarquia onde os mesmos se situem, nos termos previstos pelo n.º 2 do artigo 12.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro”. Aparentemente, sendo de utilidade pública já deveriam estar na alínea e), porém, crê-se que a ideia foi excepcionar algumas das pessoas previstas nesta alínea e), vulgarmente organizadas sob a forma de associações, limitando-lhes a isenção de IMI aos imóveis utilizados como sedes, exigindo-se ainda a deliberação prévia da Assembleia Municipal, previsto no artigo 12.º, n.º 2 da Lei das Finanças Locais, no reconhecimento da isenção.

No que diz respeito ao regime fiscal, procurou-se sintetizar os principais aspectos aplicáveis ao sector fundacional em sede de IVA, de IRC e de impostos sobre o património. Este exercício nem sempre é seguro. As várias modalidades de que as fundações se podem revestir, assim como o vasto leque de actividades que podem exercer, impedem um tratamento fiscal paritário do sector fundacional.

A arrumação das fundações segundo o respectivo contributo para o interesse geral foi, de algum modo, remetida para a Lei tributária. A dispersão legislativa pelos vários códigos fiscais tem reflexos no uso de conceitos e em regras procedimentais nem sempre consistentes entre si, sacrificando a unidade e a simplicidade do regime fiscal das fundações.

Compreende-se o esforço de concentrar os regimes fiscais dos vários sectores nos principais códigos tributários, tal como aconteceu com a recente inserção do estatuto fiscal cooperativo no EBF. Mas esta tendência deveria ser acompanhada pela adopção de conceitos comuns nos vários códigos. Os custos de cumprimento não são exclusivos do sector lucrativo.

BIBLIOGRAFIA

Amaral, D.F., 2005, *Curso de Direito Administrativo Volume I*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra.

Canotilho, J. J. G. e Moreira, V., 2007, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. I*, 4.ª edição, Coimbra Editora, Coimbra.

Duarte, F.B., 2008, *Regime Jurídico e Fiscal das Fundações*, Âncora Editora, Lisboa.

Ferreira, R.F., 2005, “As Instituições do Terceiro Sector”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 415, pp.246-258.

Macedo, A.J.B., 2001, *Sobre as Fundações Públicas e Privadas*, Vislis Editores, Lisboa.

Machete, R.C., Antunes, H.S., 2004, *Direito das Fundações, Propostas de Reforma*, Fundação Luso-Americana, Lisboa.

Nabais, J.C., 2005, “O Regime Fiscal das Fundações”, in *Estudos de Direito Fiscal, Volume I*, Almedina, Coimbra, 2005, pp.247-273.

Namorado, R., 2006, “Os Quadros Jurídicos da Economia Social — Uma Introdução ao Caso Português”, *Oficina do CES*, 251, Coimbra.

Namorado, R., 2007, “Renovar os Quadros Jurídicos da Economia Social?”, *Oficina do CES*, 293, Coimbra.

Sanches, J.L.S., 2007, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra.

Santos, J.C.G., 2008, “IRC e Discriminação Fiscal Positiva de Entidades Sem Fins Lucrativos. O Caso das IPSS”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 3, pp.77-90.

Vilar E.R., 2007, “Fundações – Legitimidade, Responsabilidade e (Auto-) Regulação”, in *Nos 20 Anos do Código das Sociedades Comerciais, Homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier*, Volume II, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp.535-550.

Dezembro de 2012

