



Daniel Taborda, António Martins

*As isenções em IRC das atividades exercidas pelas entidades do setor não
lucrativo*

DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(33\)2023.ic-04](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(33)2023.ic-04)

Secção I

Investigação Científica*

* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review*.

As isenções em IRC das atividades exercidas pelas entidades do setor não lucrativo

The income tax exemptions of the activities pursued by the nonprofit sector

Daniel TABORDA¹
António MARTINS²

RESUMO: Os rendimentos das entidades do setor não lucrativo beneficiam de isenções fiscais que diferem consoante a natureza das entidades e da atividade que os geram. A delimitação do espaço de isenção definido nos artigos 10.º e 11.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas tem sido objeto de diversas interpretações vinculativas por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira e de decisões judiciais. Os problemas identificados decorrem da diversidade das atividades prosseguidas e do seu carácter acessório ou principal.

PALAVRAS-CHAVE: imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas; rendimentos isentos; atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

ABSTRACT: The nonprofit sector benefits from tax exemptions, depending on the nature of the organisations and the income source. Marking the exemption limits defined by articles 10.º and 11.º of the Corporate Income Tax Code has been the subject of several interpretations by the Tax Authority and judicial decisions. The problems identified are related to the diversity of activities pursued and their accessory or main character.

KEYWORDS: corporate income tax; tax exemption; commercial, industrial or agricultural activities.

1. Introdução

Este texto tem como objetivo analisar alguns problemas decorrentes do regime fiscal do IRC aplicável às entidades do chamado terceiro setor³. Partindo do disposto nos artigos 10.º e 11.º do CIRC, as entidades aqui especialmente visadas serão as pessoas coletivas de solidariedade social, as pessoas coletivas de utilidade pública e as associações que exercem atividades de desporto, cultura e recreio. Demarcando mais a análise, a discussão centra-se no espaço de isenção dos rendimentos auferidos por

¹Professor auxiliar na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, CEBER, danieltaborda@fe.uc.pt.

²Professor auxiliar na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, CEBER, amartins@fe.uc.pt.

³Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

aquelas entidades, decorrentes de atividades comerciais, industriais ou agrícolas.

Com efeito, apesar de não exercerem a título principal atividades empresariais, admite-se que o façam, podendo atrair os rendimentos por elas gerados para o espaço de isenção, o qual tem vindo a ser “moldado” nas várias respostas da AT⁴ a PIV⁵.

Servindo aquele objetivo, este texto é composto por mais cinco partes: a seguinte que acolhe uma análise da legislação, em particular das isenções que constam dos artigos 10.º e 11.º do CIRC; a terceira, quarta e quinta secções tratam separadamente cada uma das questões que emergem deste enquadramento fiscal, contendo também uma apreciação do direito circulatório, incluindo referências doutriniais e jurisprudenciais; finalmente as principais críticas e recomendações são apresentadas nas notas conclusivas (secção 6).

2. As isenções dos artigos 10.º e 11.º do CIRC – natureza, dimensão e amplitude

Os desagravamentos fiscais em sentido amplo congregam os desagravamentos fiscais estruturais e os benefícios fiscais. Os primeiros fazem parte do conteúdo da tributação regra, isto é, do modelo aplicável à generalidade dos casos e em igualdade de circunstâncias⁶. Os desagravamentos-regra podem ser expressos ou implícitos⁷. Os que estão tipificados nas normas fiscais (por exemplo, o artigo 12.º do CIRS⁸, intitulado delimitação negativa de incidência, inclui explicitamente exclusões tributárias para um conjunto de rendimentos) distinguem-se das chamadas não sujeições tributárias (por exemplo as doações, que não constam do perímetro de incidência do IRS).

Já os benefícios fiscais incluem as isenções. Configuram uma exceção, derrogando o sistema de tributação regra, impedindo a tributação total ou

⁴ Autoridade Tributária e Aduaneira.

⁵ Pedidos de informação vinculativa.

⁶ Cf. Grupo de Trabalho criado por Despacho de 1 de maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. Relatório de Reavaliação dos Benefícios Fiscais. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 198, 2005, p. 27.

⁷ Cf. SÁ GOMES, N. Os Benefícios Fiscais na Lei Geral Tributária e na Legislação Complementar. In LEITE de CAMPOS, D. *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Lisboa: Vislis Editores, 1999, p. 91

⁸ Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

parcial de uma realidade prevista nas regras de incidência⁹. Daí que só haja isenção dentro do perímetro de incidência do imposto.

No CIRC, as normas previstas nos artigos 10.º e 11.º consubstanciam benefícios fiscais¹⁰. Distintas das exclusões tributárias¹¹, incorporam um interesse extrafiscal (a promoção das atividades desenvolvidas por um conjunto de entidades¹²), que justifica que o Estado renuncie à receita fiscal, gerando, portanto, despesa fiscal.

O quadro seguinte mostra os valores da despesa fiscal associada a estes benefícios fiscais¹³.

Quadro 1 – Despesa fiscal associada às isenções tributárias previstas nos artigos 10.º e 11.º do CIRC (milhões de euros)

Ano	Artigo 10.º	Artigo 11.º
2019	122	30,4
2020	98,5	28,7
2021	98,5	28,7

Fonte: Relatório da Despesa Fiscal 2021

Adicionalmente, refiram-se os dados divulgados pela AT em cumprimento do artigo 15.º-A, n.º 3 do EBF¹⁴, sobre a utilização de benefícios fiscais no

⁹ Cf. SALDANHA SANCHES, J.L. *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p.449; SOUSA FRANCO, A. *Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume II*, 4ª Edição – 8ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2001, p.184.

¹⁰Cf. MORAIS, R.D. *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina, 2007, pp. 53–55.

¹¹ No CIRC, são os casos do artigo 7.º, que determina a não sujeição a IRC dos rendimentos resultantes de atividade sujeita ao imposto especial de jogo, e dos artigos 6.º e 12.º, relativos ao regime da transparência fiscal. Sobre a natureza deste regime, veja-se DIAS, S.L. e DINIS, A.A. A Transparência Fiscal- relevância prática do regime em Portugal. *Revista Jurídica Portucalense*, n.º 29, 2021, pp. 98–126.

¹² Segundo o Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais (Os Benefícios Fiscais em Portugal. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 217, 2019, p.176), a isenção prevista no artigo 10.º do CIRC, que está em vigor desde 1989, tem como objetivo extrafiscal “aumentar o papel solidário e subsidiário das pessoas coletivas de utilidade pública através da promoção de fins de interesse geral com cooperação com administração central ou local em áreas de relevo social tais como: a promoção da cidadania e dos direitos humanos, a educação, a cultura a ciência, o desporto, o associativismo jovem, a proteção de crianças, jovens, pessoas idosas, pessoas desfavorecidas, bem como de cidadãos com necessidades especiais, a proteção do consumidor, a proteção do meio ambiente e do património natural, o combate à discriminação baseada no género, raça, etnia, religião ou em qualquer outra forma legalmente proibida, a erradicação da pobreza, a promoção da saúde ou do bem-estar físico, o empreendedorismo, a inovação e o desenvolvimento económico, a preservação do património cultural”.

¹³ MINISTÉRIO das FINANÇAS. *Relatório da Despesa Fiscal 2021*, 2022. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Despesa_Fiscal/Documents/Relatorio_Despesa_Fiscal_2021.pdf

¹⁴ Estatuto dos Benefícios Fiscais.

exercício de 2021¹⁵. Os valores das isenções definitivas previstas no artigo 10.º e 11.º foram de, respetivamente, cerca de 118,4 e de 15,4 milhões de euros. Relativamente à primeira, existem doze beneficiários (pessoas coletivas de utilidade pública e de solidariedade social) cujas isenções têm um valor superior a um milhão de euros, sendo responsáveis por 47,3% do valor total utilizado pelas 2 607 entidades (média de 45 415€)¹⁶. Relativamente à segunda isenção, num universo de 1 964 beneficiários (média de 7 818€), os doze maiores, com um valor superior a 100 mil euros, são responsáveis por 26,3% do total.

As isenções previstas nos artigos 10.º e 11.º têm uma amplitude distinta. O artigo 10.º consagra uma isenção aplicável aos rendimentos provenientes de qualquer atividade, desde que exercida no âmbito dos fins estatutários, obtidos por Instituições Particulares de Solidariedade Social (doravante IPSS) e pessoas coletivas legalmente equiparadas¹⁷ (n.º 1, alínea b)) e por pessoas coletivas que disponham do estatuto de utilidade pública (doravante PEUP) que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social, defesa do meio ambiente e interprofissionalismo agroalimentar (alínea c)). A proeminência da natureza jurídica do sujeito passivo no funcionamento desta isenção atribui-lhe um carácter subjetivo.

O propósito das IPSS é “dar expressão organizada ao dever moral de justiça e de solidariedade, contribuindo para a efetivação dos direitos sociais dos cidadãos” (artigo 1.º do Estatuto). Para concretizar este propósito, nos estatutos das IPSS devem constar “fins e atividades principais” que se estendem por diversos setores, tais como apoio à infância, família, pessoas

¹⁵Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Listas_de_contribuintes_com_beneficios_fiscais/Paginas/contribuintes_com_beneficios_fiscais_2021.aspx [consultado 26 outubro 2022].

¹⁶ Assim, Segundo o TRIBUNAL de CONTAS (*Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2021*, p. 216, disponível em https://www.tcontas.pt/pt-ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/2021/PCGE2021_final.pdf [consultado 26 outubro 2022]), os valores da despesa fiscal associada à isenção do artigo 10.º ascenderam a 119 milhões em 2020 e a 98 milhões em 2021, sendo que 44,9 % está concentrada nos 10 maiores beneficiários. Esta isenção corresponde ao quarto benefício mais relevante em 2021, que registou um total da despesa fiscal em IRC de 1.103 milhões.

¹⁷ Estas entidades legalmente equiparadas às IPSS incluem as organizações e instituições religiosas que, para além dos fins religiosos, exercem atividades enquadráveis no espaço natural de atuação das IPSS (artigo 40.º do Estatuto IPSS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro).

idosas, pessoas deficientes, saúde, educação, habitação e outras respostas sociais que contribuam para a efetivação dos direitos sociais dos cidadãos (artigo 1.º-A do Estatuto das IPSS). Podem ainda conter “fins secundários e atividades instrumentais”, desde que sejam compatíveis com os principais (artigo 1.º-B, n.º 1). Todos os fins estatutariamente previstos devem ser não lucrativos, mas para os realizar, as IPSS “podem ainda desenvolver atividades de natureza instrumental relativamente aos fins não lucrativos, ainda que desenvolvidos por outras entidades por elas criadas, mesmo que em parceria e cujos resultados económicos contribuam exclusivamente para o financiamento da concretização daqueles fins” (n.º 2). Todos os fins estatutariamente previstos são não lucrativos, mas as atividades desenvolvidas, direta ou indiretamente, para prosseguir os fins secundários podem ter um carácter lucrativo (de natureza comercial, industrial ou agrícola), desde que sejam instrumentais aos fins principais¹⁸. Este carácter instrumental ou acessório resulta de duas condições: (1) não serem atividades principais, que constituem os fins principais, e serem compatíveis com estes, na medida em que os financiam.

O estatuto de utilidade pública consta da Lei n.º 36/2021, de 14 de junho (Lei-quadro do estatuto de utilidade pública). Esta Lei introduziu alterações à redação do artigo 10.º do CIRC, revogando a alínea a) do n.º 1, da qual constavam as pessoas coletivas de utilidade administrativa, e substituindo na alínea c) a expressão “pessoas coletivas de mera pública” por “pessoas coletivas com estatuto de utilidade pública”¹⁹. Os artigos 6.º e 8.º da Lei-quadro estabelecem que este estatuto só pode ser atribuído às associações e fundações constituídas segundo o direito privado e às cooperativas. Para além da forma jurídica requerida, “o estatuto de utilidade pública só pode ser atribuído se a pessoa coletiva requerente não exercer, a título exclusivo ou principal, atividade de produção e venda de bens ou serviços para um mercado

¹⁸ LOPES MARTINS, L. (*As Instituições Particulares de Solidariedade Social*. Coimbra: Almedina, 2009, p.118) assinala que o exercício de atividades instrumentais como forma de suportar financeiramente a atividade principal, de fim solidário, não subtrai o carácter não lucrativo à pessoa coletiva, entendimento que vai ao encontro da substituição da expressão “instituições não lucrativas” por “pessoas coletivas sem carácter lucrativo” na norma constitucional.

¹⁹ Sobre as diferenças entre estes dois regimes, veja-se TABORDA, D. e LEMOS JORGE, N. Notas sobre o regime jurídico e fiscal das fundações privadas. *Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Vol. LIX, 2016, pp.187-215.

ativo e concorrente com a de qualquer ramo de atividade económica, em termos que a atribuição daquele estatuto impeça, falseie ou restrinja, de forma sensível, a concorrência” (artigo 8.º, n.º 4)

A isenção aplicável às IPSS e afins é automática, enquanto para as PEUP se exige reconhecimento prévio, culminando num Despacho do Ministro das Finanças publicado no Diário da República que define a amplitude da isenção. Esta diferenciação justifica-se porque a obtenção da categoria de IPSS dispensa a verificação da conformidade das atividades exercidas com a prossecução dos fins estatutários. Para as PEUP esta análise baseia-se, entre outras fontes, na informação disponibilizada pela AT.

O n.º 3 do artigo 10.º vem reforçar que a isenção não abrange os rendimentos provenientes das atividades, necessariamente acessórias ao seu fim principal, de natureza comercial ou industrial²⁰ desenvolvidas fora do âmbito dos seus fins estatutários, assim como “os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor”. Esta redação deveria ter sido alterada conformando-a com o regime consagrado no Decreto-Lei n.º 123/2017, de 25 de setembro que regulamenta a Lei n.º 15/2017, de 3 de maio, que proíbe a emissão de valores mobiliários ao portador e determina a sua conversão em nominativos.

A isenção é condicionada ao cumprimento de vários requisitos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 3 do artigo 10.º, sendo que os n.ºs seguintes (4 e 5) fixam as consequências da sua inobservância²¹. Estes requisitos estão

²⁰ Como se verá mais adiante, a norma refere apenas “rendimentos empresariais derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais”, deixando de fora as atividades agrícolas. Não cremos que tenha sido intenção do legislador conceder um tratamento diferenciado às atividades agrícolas face às comerciais e industriais, porque ao longo do CIRC, em particular nas normas de incidência (e da isenção do artigo 11.º), a expressão “atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola” é utilizada frequentemente e sempre em bloco. Nos termos do artigo 3.º, n.º 1, alínea b)), o IRC incide sobre o “rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, das pessoas colectivas ou entidades (...) que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”, considerando-se como tais, as que “todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços” (n.º 4).

²¹ Trata-se, pois, de um benefício fiscal condicionado, em oposição aos puros ou absolutos, na medida em que a respetiva eficácia fica dependente do preenchimento futuro de determinados requisitos. Cf. SÁ GOMES, N. Teoria Geral dos Benefícios Fiscais. *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 359, 1990, pp.151-152. Refira-se ainda que o n.º 4 do artigo 10.º, que determina a perda da isenção, está em linha com o disposto no artigo 14.º do EBF, segundo o qual “a extinção dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação-regra”.

relacionados com a atividade principal exercida, com a afetação dos resultados gerados e com a conduta dos membros dos órgãos estatutários. Em concreto, exige-se que as atividades efetivamente exercidas se dirijam à prossecução dos fins que estiveram na base da isenção (alínea a)), que pelo menos metade do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação seja canalizado para aqueles fins (alínea b)) e que os membros dos órgãos estatutários não extraiam vantagens económicas dos resultados de exploração das atividades económicas exercidas (alínea c)).

Presume-se que as IPSS e as PEUP não desenvolvem, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola. Independentemente do intuito lucrativo, se o fizerem a título principal, afastando-se da sua natureza estrutural, passam a ser tributadas pelo lucro (como as empresas). O que determina a forma de cálculo da matéria coletável é o facto de a entidade exercer ou não a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Se estas atividades forem exercidas a título acessório, a isenção mantém-se caso se enquadrem no âmbito dos seus fins estatutários, preenchidos que estejam os pressupostos das supra mencionadas alíneas. Fora deste espaço, a isenção não opera e o rendimento global obtido fica sujeito a tributação.

O artigo 11.º do CIRC contém uma isenção de natureza mista, porque a sua aplicação está circunscrita a um conjunto demarcado de rendimentos obtidos por entidades de uma natureza específica. Aplica-se apenas aos rendimentos diretamente derivados de atividades culturais, recreativas e desportivas exercidas por associações legalmente constituídas para a prossecução destas atividades e que cumpram os pressupostos das alíneas a) e b) do n.º 2: retenção de resultados; ausência de interesse direto ou indireto dos membros dos órgãos sociais nos resultados de exploração (alínea a)) e existência de contabilidade ou escrituração disponibilizando-a à AT para, entre outros propósitos, confirmar as condições anteriores (alínea b)). cremos que o pressuposto mais pertinente se prende com os potenciais conflitos de interesse dos membros dos órgãos sociais. Repare-se que as restrições à distribuição de resultados decorrem da própria natureza jurídica das associações, as obrigações relativas à contabilidade e escrituração constam do Sistema de

Normalização Contabilística²² e a submissão à função fiscalizadora da AT resulta da legislação fiscal²³. O reforço das regras de atuação e de controlo procuram impedir que a isenção abranja rendimentos obtidos sob uma lógica empresarial, marcada pelo intuito lucrativo, ainda que de forma acessória à atividade principal²⁴. Daí que o n.º 3 do artigo 11.º exclua do campo de isenção os rendimentos “provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com essas actividades [culturais, recreativas e desportivas] e, nomeadamente, os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo”. De todo o modo, o artigo 54.º, n.º 1 do EBF consagra uma outra isenção, que se aplica aos rendimentos (sujeitos e não isentos) quando o seu valor bruto é inferior a 7 500€ anuais (o benefício apenas opera se aquele montante de rendimentos, independentemente da sua categorização, não for ultrapassado). Trata-se de isenções parciais e automáticas, embora condicionadas.

De tudo quanto antecede, suscitam-se algumas questões que merecem uma análise adicional e que serão discutidas nas secções seguintes:

- 1) Nas IPSS e PEUP previstas no artigo 10.º, como distinguir os rendimentos empresariais derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais desenvolvidas no âmbito dos fins estatutários dos rendimentos não isentos? E como demonstrar a afetação aos fins prosseguidos e que motivaram a isenção de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação?
- 2) Nas associações previstas no artigo 11.º, os rendimentos diretamente derivados do exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas

²² Segundo o artigo 3.º, n.º 1, alínea g) do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) é aplicável às “Entidades do setor não lucrativo (ESNL), entendendo-se como tal as entidades que prossigam a título principal uma atividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, fundações e pessoas coletivas públicas de tipo associativo, devendo a aplicação do SNC a estas entidades sofrer as adaptações decorrentes da sua especificidade”. Algumas entidades do setor não lucrativo, que não ultrapassem nos dois exercícios anteriores um volume de negócios líquido de 150 000€, estão dispensadas da aplicação do SNC, podendo apresentar contas em regime de caixa (artigo 10.º, n.ºs 2 e 4).

²³ Cf. artigo 63.º (Inspeção) da Lei Geral Tributária (LGT) e o artigo 2.º (âmbito) do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira.

²⁴ Cf. SALDANHA SANCHES, op. cit. p. 360.

correspondem à totalidade de rendimentos obtidos com exceção dos previstos no n.º 3 deste artigo?

3) Em ambos os casos, como aferir da ausência de vantagens económicas dos membros dos órgãos estatutários (artigos 10.º, n.º 3, alínea c) e 11.º, n.º 2, alínea a))?

3. Os rendimentos derivados das atividades económicas exercidas pelas IPSS e PEUP

No que se refere às pessoas coletivas que beneficiam de isenção automática no âmbito do artigo 10.º do CIRC, um critério de decisão simples passaria por confrontar a atividade exercida com os respetivos estatutos²⁵. A sua consagração explícita implicaria que estariam isentas²⁶. Porém, não foi essa a posição assumida pela AT na resposta a um PIV, processo 2086/2017, com Despacho de 27/12/2017²⁷, de uma associação de bombeiros, pessoa coletiva de utilidade pública administrativa²⁸, que explora (tal como previsto nos seus estatutos) um posto de gasolina e um parque de campismo. Segundo a AT, “(...) apesar dos estatutos da entidade permitirem a exploração de um posto de gasolina e de um parque de campismo, os rendimentos deles decorrentes não podem usufruir da isenção prevista no artigo 10.º do Código do IRC, uma vez que as atividades em questão, para além de lucrativas, extravasam, claramente, o objeto de uma associação de bombeiros”. Prossegue, aduzindo que “quando o legislador fiscal refere que isenção em causa, apenas, compreende «rendimentos comerciais dentro dos fins estatutários» só pode querer abranger aqueles que se enquadrem nas finalidades das instituições e que não desvirtuem as suas funções”.

²⁵ No n.º 3 do artigo 10.º a expressão “fins estatutários” e “fins que justificaram a isenção” deverá ter o mesmo significado, em particular no caso das IPSS e afins, em que a isenção é automática.

²⁶ Neste sentido SANTOS, J.C.G. IRC e Discriminação fiscal positiva de entidades sem fins lucrativos. O caso das IPSS. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 3, 2008, pp. 78-90.

²⁷ Disponível em http://www.taxfile.pt/file_bank/news1318_7_1.pdf [consultado 26 outubro 2022].

²⁸ Já se viu que o artigo 10.º deixou de incluir expressamente este tipo de entidades (com a revogação da alínea a) do n.º 1), passando a integrar-se nas alíneas b) e c). No entanto, quando da redação em vigor à data deste processo, a isenção aplicável a estas pessoas era, à semelhança das IPSS, automática. Aliás, se fosse de reconhecimento prévio, como acontece agora com todas as PEUP, a amplitude da isenção seria definida administrativamente, o que, cremos, não abarcaria os rendimentos que estão em discussão.

Sobre esta posição da AT, duas observações são devidas: em primeiro lugar, estranha-se que as atividades em causa constem explicitamente dos estatutos de uma pessoa coletiva de utilidade pública, dada sua relação com fins eminentemente lucrativos²⁹. Em segundo lugar, admite-se que na base da resposta da AT esteja o entendimento de que o exercício regular de uma atividade económica de carácter empresarial, em concorrência direta com as entidades do setor privado lucrativo, seja incompatível com um carácter acessório face às atividades predominantes. Dito de outro modo, ainda que prevista nos seus estatutos, a exploração de um posto de gasolina e de um parque de campismo dificilmente se constituem como materialmente instrumentais dos fins principais prosseguidos pela entidade, necessariamente de carácter humanitário e social, assumindo-se como uma atividade cuja importância coloca em crise a alínea a) do n.º 3, isto é, o “exercício efetivo, a título exclusivo ou predominante, de atividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram a isenção”. Mas esta condição não foi discutida na resposta da AT³⁰. Acresce que a alínea b) do n.º 3 contém um requisito para a isenção, que visa salvaguardar o carácter acessório ou instrumental da atividade exercida, determinando a “afetação aos fins referidos na alínea anterior de, pelo menos,

²⁹ O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) relativo ao processo 0580/15, de 24/02/2016 (Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0dc4cb66425d26bd80257f69003a2b46?OpenDocument> [consultado 26 outubro 2022]) refere que “A lei fiscal não define o que é o exercício de uma actividade comercial ou industrial, sendo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo há muito firmada, tem aceite que a actividade comercial se revela numa acção de mediação entre a oferta e a procura com susceptibilidade de gerar lucros, ganhos, rendimentos para quem nela se lança, susceptibilidade que pode não vir, no final, a concretizar-se e pode mesmo gerar perdas, enquanto a actividade industrial é uma actividade de construção ou alteração de bens. O conceito de comércio adoptado pelo legislador fiscal não se identifica com o conceito jurídico-privado do Código Comercial, sendo um conceito próprio, de natureza económica onde se inscreve toda a actividade (ainda que expressa em um só acto) que tenha por fim objectivo um lucro.”

³⁰ Já noutro PIV, processo 514/18, com Despacho de 8/3/2018 (Disponível em http://taxfile.pt/file_bank/news1318_5_1.pdf [consultado 26 outubro 2022]), relativamente a uma IPSS e estando em causa o requisito da alínea c) do n.º 3 (vantagem económica dos membros dos órgãos sociais), a AT sustentou que deveria ser tributada pelo lucro. Concluiu que “Verificando-se que a associação procede à criação e oferta de produtos e serviços, no âmbito de um grupo económico, os quais são muitas vezes comparáveis a soluções existentes no mercado, considera-se que a mesma desenvolve, a título principal, atividades que se traduzem na realização de operações económicas de carácter empresarial. Assim, e em conformidade com o disposto no n.º 4 do art.º 3 do CIRC, a associação desenvolve, a título principal, atividades de natureza comercial, pelo que quanto à determinação da sua matéria colectável para o período de tributação em que se verifica a perda da isenção e para os períodos de tributação seguintes, deve seguir as regras previstas na Secção II do Capítulo III do CIRC” [Pessoas coletivas e outras entidades residentes que exerçam, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola].

50 % do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação (...). Estas atividades de carácter empresarial podem ser exercidas de forma regular, ganhando um carácter acessório conquanto metade dos resultados por elas gerados sejam utilizados na prossecução dos fins principais da entidade. A interpretação da AT fez tábua rasa desta norma.

Sobre este assunto, importa ainda tecer dois comentários. O primeiro tem que ver com o cumprimento deste requisito. Admitindo que mais de metade do rendimento gerado era distribuído, facilmente se concluiria pelo respetivo incumprimento. Porém esta hipótese não é plausível neste setor, considerando que o intuito (não) lucrativo é hoje aferido pela retenção de lucros³¹. Portanto, em alternativa, parece estar em causa a restrição no autofinanciamento das atividades económicas de carácter empresarial. Isto é, apenas metade dos excedentes gerados por estas atividades poderão ser reinvestidos em exercícios económicos futuros, deixando em aberto questões difíceis de avaliar, como é o caso do recurso a financiamento externo, diferindo os encargos da dívida ao longo dos anos. E como se determina “o rendimento global líquido que seria sujeito a tributação”? O artigo 15.º, n.º 1, alínea b) do CIRC determina que a matéria coletável das pessoas coletivas que não exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola “obtem-se pela dedução ao rendimento global, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados nos termos do artigo 53.º”, dos montantes previstos no artigo 54.º e dos valores dos benefícios fiscais que assumem a modalidade de dedução ao rendimento. Portanto, aquele montante não corresponde ao rendimento sujeito a tributação, que constitui a matéria

³¹ Para COUTINHO de ABREU, J.M. (*Curso de Direito Comercial, Volume II – Das Sociedades*, 7ª Edição. Coimbra: Almedina, 2021, p. 35), o escopo lucrativo é uma característica que permite distinguir as sociedades, reguladas no Código Civil, ou no CSC, das associações (“contrapostas às sociedades pluripessoais”) e das fundações (“contrapostas às sociedades unipessoais”). É certo que tanto as fundações, como as associações, podem exercer atividades económicas, inclusivamente explorar empresas, daí resultando lucros. Mas estes lucros (objetivos) não podem “ser distribuídos pelos associados ou atribuídos ao fundador (falha o lucro subjetivo)”, o que é uma diferença significativa em relação às sociedades. Também neste sentido, CASALTA NABAIS, J. (O Regime Fiscal das Fundações. *Estudos de Direito Fiscal, Volume I*. Coimbra: Almedina, 2005, p.225) observa a atual falta de correspondência entre a forma jurídica e os fins prosseguidos (os fins de interesse geral das associações e fundações e os fins de interesse particular, procurando a obtenção de lucros, das sociedades comerciais). Destaca que, “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”.

coletável. O rendimento global líquido deve determinar-se no âmbito do artigo 53.º, deixando de fora os gastos comuns e outros previstos no artigo 54.º e os benefícios fiscais³². Ou seja, corresponde ao total dos rendimentos líquidos determinados de acordo com as regras do CIRS, considerando as disposições dos n.º 2 (reporte temporal dos prejuízos fiscais e das menos valias) e n.º 3 do (dedução de 50% dos lucros incluídos na categoria E), e dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, deduzido dos gastos previstos no n.º 7 (gastos diretamente relacionados com os seus fins principais), todos do artigo 53.º³³. Abrange, pois, todos os rendimentos sujeitos, isentos ou não isentos³⁴.

Noutro PIV, processo 1361/2017, com Despacho de 29/8/2017³⁵, a AT manifestou-se sobre os rendimentos decorrentes de uma exploração silvícola (venda de árvores) obtidos por uma entidade equiparada a IPSS, isenta nos termos do artigo 10.º do CIRC. Para a AT, estes rendimentos “resultam de um ato isolado de uma atividade silvícola (venda de árvores), e configuram rendimentos enquadráveis na Categoria B, em sede de IRS”. Apesar desta qualificação, a AT concluiu que “tendo em conta que a isenção de que a entidade usufrui não abrange, somente, os rendimentos comerciais e industriais desenvolvidos fora do âmbito dos seus fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, os rendimentos silvícolas que decorram da venda de árvores encontram-se isentos de IRC, por aplicação do n.º 3 do artigo 10.º do Código do IRC, *supra* transcrito”. Na sequência de outro PIV relativo a

³² Assim, acompanha-se a posição da AT vertida nos PIV n.º 15.728, processo 2095/2019, com Despacho de 15/7/2018 (Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/PIV_15728_2095_2019_DSIRC.pdf [consultado 26 outubro 2022]) e n.º 16.336, processo 3957/2019, com Despacho de 30/9/2020 (Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/FD_PIV_16336.pdf [consultado 26 outubro 2022]).

³³ Estes gastos têm de ser “comprovadamente relacionados com a realização dos fins de natureza social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional”, o que não corresponde exatamente aos fins das IPSS e aos “fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social, defesa do meio ambiente e interprofissionalismo agroalimentar” das PEUP, para efeitos da isenção do artigo 10.º do CIRC.

³⁴ Segundo o artigo 54.º, n.ºs 3 e 4 inclui “os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à direta e imediata realização dos fins estatutários”, de que são exemplo os donativos previstos no regime do mecenato (artigos 61.º e seguintes do EBF) e exclui as “quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos” e os “subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários”.

³⁵ Disponível em http://www.taxfile.pt/file_bank/news4917_10_1.pdf [consultado 26 outubro 2022].

uma IPSS (processo 536/2017, com Despacho de 27/6/2017³⁶), sobre os rendimentos derivados do arrendamento de um imóvel, a AT concluiu que “os rendimentos em causa configuram rendimentos prediais (Categoria F em sede de IRS), uma vez que ao contrato de arrendamento não se encontra associada nenhuma prestação de serviços. Tendo em conta que a isenção que a IPSS usufrui não abrange, somente, os rendimentos comerciais e industriais desenvolvidos fora do âmbito dos seus fins estatutários (Categoria B em sede de IRS), bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, os rendimentos que decorram do contrato de arrendamento em causa (Categoria F em sede de IRS) encontram-se isentos de IRC, por aplicação do n.º 3 do artigo 10.º do Código do IRC, *supra* transcrito”.

A linha argumentativa da AT nestes dois processos é aparentemente a mesma, porque baseada na mesma norma. Contudo, no primeiro, admitindo que não diferenciou os rendimentos resultantes da atividade silvícola dos “derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais” (artigo 10.º, n.º 3)³⁷, a AT deverá ter assumido que esta atividade económica, cujos rendimentos se incluem na categoria B, era acessória dos fins principais prosseguidos pela entidade³⁸. No segundo, incluindo os rendimentos na categoria F e afastando-os da B, concluiu que estava no espaço da isenção. Este segundo argumento serviria para sustentar que as mais valias obtidas com a venda desse imóvel, que, por estar arrendado, não está afeto à atividade principal, (categoria G) beneficiariam também da isenção. Desconhece-se a posição da AT sobre este exato ponto. Mas vejamos a sua posição em outros dois processos relativos a mais valias decorrentes da venda de imóveis. No PIV n.º 15.985, processo 2605/2019, com Despacho de 16/7/2018³⁹, sobre a mais-valia obtida por uma associação de bombeiros, pessoa coletiva de

³⁶ Disponível em http://www.taxfile.pt/file_bank/news4917_9_1.pdf [consultado 26 outubro 2022].

³⁷ Ver nota 18.

³⁸ Comparativamente com o processo 2086/2017, com Despacho de 27/12/2017, *supra* analisado, a AT assumiu uma posição diversa. Compreende-se que o peso relativo da exploração de uma bomba de gasolina e de um parque de campismo no conjunto das atividades desenvolvidas seja diferente da venda de árvores, que não era exercida de forma regular. No entanto, estes argumentos não foram invocados pela AT.

³⁹ Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/PIV_15985_2605_2019_DSIRC.pdf [consultado 26 outubro 2022].

utilidade pública administrativa, a AT conclui que “os rendimentos que decorram da alienação do imóvel onde se encontra instalada a sua sede e quartel (Categoria G – Incrementos Patrimoniais, em sede de IRS) encontram-se isentos de IRC, por aplicação do n.º 3 do artigo 10.º do Código do IRC, *supra* transcrito”. No PIV n.º 16.415, processo 4335/2019, com Despacho de 8/11/2019⁴⁰, sobre a mais valia obtida por uma IPSS com a alienação de parte de um edifício que lhe foi doado, a AT conclui que “Assim, desde que cumpridos os referidos requisitos previstos no n.º 3 do artigo 10.º do CIRC, as mais-valias resultantes da venda, no período de tributação de 2019, da parte do imóvel afeto à atividade da requerente estão isentas de IRC nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC”. Independentemente de o imóvel estar afeto à prossecução dos fins da entidade (o que parece ser evidente em ambos os casos), tratando-se de mais valias e, portanto, constituindo ganhos fortuitos ou inesperados (e menos regulares do que os rendimentos da categoria F), não nos parece que subsumam aos “rendimentos empresariais derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários”. Assim, os rendimentos provenientes de imóveis, enquadrados quer na categoria F quer na G do IRS, independentemente de estarem afetos ou não às atividades exercidas a título principal pelas IPSS e afins, estão isentos de tributação⁴¹. Já nas PEUP, a amplitude da isenção é definida administrativamente, podendo ou não abranger estes dois tipos de rendimentos.

Em ambos os casos (IPSS e afins e PEUP), a isenção nunca se aplica às mais valias mobiliárias realizadas (categoria G) e aos lucros obtidos (categoria E). Sobre os lucros obtidos, pense-se, por exemplo, na possibilidade de uma entidade prevista no artigo 10.º constituir uma sociedade comercial, externalizando determinadas atividades comerciais, industriais ou agrícolas

⁴⁰Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/PIV_16415_4355_2019_DSIRC.pdf [consultado 26 outubro 2022].

⁴¹ Note-se que não há qualquer norma que determine a afetação dos imóveis. O que está em causa é a afetação dos rendimentos gerados por aqueles imóveis, seja pelo arrendamento ou alienação, porque concorrem para a determinação do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, ficando sob a disciplina da alínea b) do n.º 3 do artigo 10.º. Já no âmbito do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT), a isenção aplicável a estas entidades só opera para os “bens destinados, direta e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários” (alíneas d) e e) do artigo 6.º do CIMT), podendo questionar-se se um imóvel adquirido para arrendamento cumpre com o referido destino.

(que não exerce a título principal). Neste caso, a sociedade participada seria tributada pelo lucro obtido, suscitando-se a questão da sua sujeição a tributação na esfera da entidade participante. Com efeito, sendo rendimentos derivados de valores mobiliários, que (apesar da redação desatualizada da norma) estão incluídos nos “rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor”, não beneficiam da isenção. Neste caso, não se aplica o mecanismo de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos previsto nos artigos 51.º e seguintes do CIRC (*participation exemption*). De facto, sendo o rendimento global líquido determinado de acordo com as regras do CIRS, e estando estes rendimentos integrados na categoria E (rendimentos de capitais), fora das regras de cálculo da categoria B (afastando-se, por isso, as disposições relativas ao apuramento do lucro tributável, de que o regime do *participation exemption* faz parte), a atenuação da dupla tributação é menos generosa, mediante a aplicação de uma “dedução correspondente a 50 % dos rendimentos incluídos na base tributável correspondentes a lucros distribuídos” (artigo 53.º. n.ºs 3, 5 e 6 do CIRC). Assim, apenas se incluem no rendimento líquido da categoria E, metade dos lucros recebidos, em linha com o regime previsto para as pessoas singulares, caso optem pelo respetivo englobamento (artigo 40.º-A do CIRS). Como se pode ver, a opção de constituir sociedades comerciais pelas IPSS e afins ou PEUP, separando as atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola (admitindo inclusivamente que os rendimentos gerados pelas sociedades comerciais sejam distribuídos para financiar os seus fins principais), é mais penalizadora do que a hipótese de as exercerem diretamente.

4. Os rendimentos derivados das atividades económicas exercidas pelas associações

Já se viu que a isenção das associações culturais, recreativas e desportivas, ou na terminologia do artigo 54.º do EBF, as coletividades desportivas, de cultura e recreio) pode assumir uma natureza subjetiva, aplicando-se a todos os rendimentos obtidos por estas entidades. Todos os rendimentos diretamente derivados das atividades culturais, recreativas e desportivas estão isentos ao abrigo do artigo 11.º e todos os outros podem ficar

isentos desde que o seu valor bruto não ultrapasse os 7 500€ anuais (artigo 54.º do EBF).

Contrariamente aos rendimentos obtidos pelas entidades previstas no artigo 10.º, nas associações do artigo 11.º o carácter instrumental ou acessório das atividades comerciais, industriais ou agrícolas não impede a tributação dos rendimentos que geram. Ou derivam diretamente da sua atividade principal e estão isentos, ou, em caso negativo, apenas podem beneficiar de isenção ao abrigo do artigo 54.º do EBF. O n.º 3 do artigo 11.º é muito claro em relação a estes rendimentos, acrescentando, a título exemplificativo, outros que poderiam não ser provenientes daquelas atividades, expulsando-os do espaço da isenção. Portanto, todos os rendimentos, mesmo que não estejam taxativamente elencados no n.º 3, que não sejam diretamente derivados do exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas, são tributados (sem prejuízo de aproveitarem da isenção do artigo 54.º do EBF). A delimitação destas atividades no funcionamento da isenção tem um papel central.

O PIV n.º 14.706, processo 2018/004515, com Despacho de 19/02/2019⁴², versa sobre a aplicação da isenção do artigo 11.º a uma associação sem fins lucrativos, que tem como fins estatutários o culto a Deus e a divulgação da mensagem cristã, exercendo nesse âmbito, atividades de edição, compra e venda de livros religiosos. Na sua resposta, a AT afirma que o conceito de fins culturais previsto no artigo 11.º é indeterminado e que a intenção desta norma é “estimular a atividade cultural desenvolvida em proveito do interesse geral, de forma não lucrativa”. Acrescenta que “a noção de cultura, para efeitos de isenção de IRC, tem que necessariamente se consubstanciar em produtos culturais, que traduzem algo erudito, de clássico, ou ainda algo de recreativo, de estético, de criador ou inovador, englobando a cultura popular. É este o conceito de cultura, empírico, do dia-a-dia, o qual nós associamos quando lemos a palavra cultura, desagregada de qualquer contexto”. Conclui que “dentro dos parâmetros de cultura definidos, não cabe o prestar o Culto a Deus e difundir o Evangelho de Cristo através da comercialização de livros religiosos”, e que “pese embora se trate de uma associação sem fins lucrativos,

⁴²Disponível

em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/PIV_14706.pdf [consultado 26 outubro 2022].

desenvolve como atividade principal a atividade de compra e venda de artigos, o que constitui uma atividade comercial sujeita a IRC, sendo as finalidades de cariz religioso prosseguidas acessoriamente à atividade de comércio de livros religiosos desenvolvida”, devendo, por isto, ser tributada pelo lucro obtido.

Também na jurisprudência estas questões têm merecido atenção. No acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS), processo 309/12.0BEPDL, de 30/9/2020⁴³, concluiu-se que “não são de considerar rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas, justificativas do estatuto de utilidade pública, para efeitos de isenção de IRC, os provenientes da cedência de exploração de um bar e os provenientes de contratos de patrocínio publicitário”. Negou provimento ao recurso interposto por uma associação de recreio e desporto, que alegava que estes rendimentos por ela obtidos não se enquadravam no artigo 11.º, n.º 3, pelo que deveriam estar isentos⁴⁴. Noutra acórdão, processo n.º 1385/10.6BELRA, de 24/1/2020⁴⁵, o TCAS concluiu que “as contra-prestações pecuniárias pela cedência de espaços físicos *stand's* e terrados constituem rendimentos de natureza comercial, pelo que não podem beneficiar da isenção prevista nos n.ºs 1 e 2 do artigo 11.º do CIRC”, negando provimento ao recurso interposto pela associação.

As decisões do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) têm incidido sobre a predominância das atividades exercidas pelas associações sem fins

⁴³Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/9918c8fc4f0f547f802585f3006b03fa?OpenDocument&Highlight=0,309%2F12.0BEPDL> [consultado 26 outubro 2022].

⁴⁴O acórdão do STA, de 24/3/2021, relativo ao mesmo processo (Disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8e850ef2eef7ee38802586a400699529?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 [consultado 26 outubro 2022]., recusou a admissão a revista requerida pela Associação, “alegando que atendendo aos inúmeros casos em que se verifica a necessidade de apreciação e de qualificação jus-tributária da atividade exercida por associações culturais ou de recreio e desporto, nomeadamente a qualificação de verbas e quantias por si geridas e recebidas, a situação objeto de revista ultrapassa claramente o casuísmo, tendo um grande impacto comunitário, para além de se tratar de uma questão jurídica suscetível de entendimentos contrários e complexa”. O STA entendeu que “a qualificação das verbas recebidas está estreitamente dependente dos termos contratuais acordados em cada caso, daí que vemos como muito difícil que o decidido num caso concreto seja susceptível de generalização, ou seja, que possa ser replicável num número indeterminado de casos futuros. Acresce que as questões não apresentam dificuldade superior à comum e o decidido não padece de erro ostensivo ou notório que reclame a admissão da revista”.

⁴⁵Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/b59f8e81572d68c4802584f9003d9bfc?OpenDocument&Highlight=0,1385%2F10.6BELRA> [consultado 26 outubro 2022].

lucrativos. Nas decisões relativas aos processos 302/2018-T, de 4/3/2019⁴⁶, e 211/2020-T, de 5/11/2020⁴⁷, foi reconhecida razão à AT, concluindo que as associações (requerentes) desenvolviam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, concluindo perentoriamente que o exercício destas atividades não está necessariamente associado ao intuito lucrativo. A primeira fundou-se na irrelevância da estrutura jurídica da entidade para a determinação da base de incidência do IRC, já que as regras de incidência do artigo 3.º, n.º 1, se aplicam indistintamente às várias pessoas coletivas residentes em Portugal. Argumenta que é “indiferente para determinação da base de incidência saber se o sujeito passivo prossegue atividade lucrativa ou se declara que o seu objeto é constituído por fins não lucrativos. O critério é exclusivamente um; há que saber se o sujeito passivo em causa exerce a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, englobando nestas as prestações de serviços que se possam compreender nas operações económicas de carácter empresarial”. Acrescenta que esta interpretação “é a que melhor se coaduna com o princípio da prevalência da substância económica, que rege a interpretação da lei fiscal em caso de dúvida. Mais relevante do que saber qual é a finalidade declarada pelo sujeito passivo, é apurar que atividade exerce efetivamente, na perspetiva económica, que é o mesmo que dizer que o que é efetivamente determinante é saber se exerce ou não exerce a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola”. Considerando que a requerente exerceu, simultaneamente, no mesmo período de tributação, atividades desta natureza e atividades com fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social, defesa do meio ambiente ou outros análogos, concluiu-se, com base no peso relativo dos rendimentos⁴⁸ que a

⁴⁶Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=302%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3963. [consultado 26 outubro 2022].

⁴⁷Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=211%2F2020-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5070 [consultado 26 outubro 2022].

⁴⁸Não havendo um critério específico para caracterizar como principal um dos grupos de atividades, considerou-se que “No capítulo I do CIRC, referente à incidência, o artigo 1º, sob a epígrafe «pressuposto do imposto» regula no sentido de o IRC incidir sobre os rendimentos obtidos. Crê-se que deverá ser este o critério aferidor de ser a título principal ou acessório, que as atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola são exercidas. Sempre que o rendimento obtido através das atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola seja

atividade principal exercida era do primeiro grupo. A segunda decisão seguiu o mesmo raciocínio, comprovando com base na contabilidade que 72% dos rendimentos da associação sem fins lucrativos provinham de uma atividade de prestação de serviços, pelo que “exerce, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não beneficiando de qualquer das isenções previstas na lei fiscal, daí resulta que a sua tributação deva ser feita com base no lucro, sendo este, de acordo com o disposto no artigo 17.º, do Código do IRC (..)”.

5. As vantagens económicas dos membros dos órgãos estatutários

Um dos requisitos da isenção do 10.º, aplicável às IPSS e às PEUP, é a “inexistência de qualquer interesse direto ou indireto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das atividades económicas por elas prosseguidas” (n.º 3, alínea c)). Já no artigo 11.º, o pressuposto para a isenção das associações determina que “em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados de exploração das atividades prosseguidas”. Não alcançamos as razões justificativas para que as redações das normas sejam diferentes. Parece que se as primeiras entidades distribuíssem resultados ou houvesse interesse nos resultados de exploração das atividades não económicas, o requisito mantinha-se cumprido. Mas tal não faz sentido, permanecendo em aberto as razões da diferenciação.

Circunscrevendo a questão à avaliação do interesse, direto ou indireto, por si ou por interposta pessoa, dos membros sociais nos resultados de exploração, fica desde logo excluída a possibilidade de indexar as respetivas remunerações aos resultados gerados⁴⁹. Mas a diversidade que os tipos de

maior do que aquele que é obtido através de outras atividades, serão as primeiras exercidas a título principal”.

⁴⁹Assim, no PIV relativo ao processo 514/18, com Despacho de 8/3/2018 (já referido na nota 28), a perda de isenção deveu-se à existência de “membros dos órgãos estatutários que passaram a auferir uma remuneração variável indexada ao excedente anual gerado pela associação”. A AR concluiu que deixando “de estar verificado o requisito previsto na alínea c) do n.º 3 do art.º 10.º do CIRC, pelo que, de acordo com o n.º 4 do mesmo artigo, – o qual prevê que «O não cumprimento dos requisitos referidos nas alíneas a) e c) (...) determina a perda da isenção, a partir do correspondente período de tributação, inclusive.», – a entidade perde a isenção de IRC a partir do correspondente período de tributação”.

remuneração, em dinheiro ou em espécie, podem assumir torna esta avaliação necessariamente casuística. No âmbito do PIV, processo 3793/09, com Despacho de 25/5/2010⁵⁰, a AT manifestou-se sobre a prestação de serviços, como trabalhador independente, por um membro do órgão estatutário a uma PEUP, distinguindo o interesse direto do indireto na atividade desenvolvida. Segundo a AT, o primeiro “pressupõe o recebimento de uma parte dos lucros gerados por essa atividade” e a existência do segundo “está associada à obtenção de rendimentos/benefícios que de alguma forma estejam relacionados com a atividade económica prosseguida, mas que não sejam diretamente resultantes desta”. Aponta como exemplos da existência de interesse indireto “a prestação de serviços regulares, como trabalhador independente, que estejam relacionados com a atividade económica prosseguida, ou ser detentor de partes sociais de empresas, onde exercem cargos de gestão e com as quais a entidade tenha relações com a atividade económica prosseguida”, uma vez que em ambos os casos, os rendimentos obtidos “estão fortemente dependentes da atividade por esta desenvolvida”. A conclusão sugere que os casos em que a remuneração dos órgãos sociais não é feita exclusivamente pela “função que desempenham nesses órgãos” e “através de pagamentos fixos mensais”, sem prejuízo da necessidade de analisar o caso concreto, são incompatíveis com a satisfação da referida condição.

O requisito de os membros do órgão de gestão atuarem livres de qualquer interesse consta também do artigo 72.º, n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais (*business judgement rule*). Note-se que no âmbito das sociedades comerciais, a possibilidade (frequente) de os administradores ou gerentes serem simultaneamente sócios contribui para demonstrar que, no momento da tomada de decisão, tiveram em conta o interesse social. Ora, nas entidades do terceiro setor, esta dupla qualidade dos membros do órgão de gestão não se traduz num efetivo alinhamento de posições, dado que zelar pelo património e interesses da coletividade não se traduz na distribuição de resultados e/ou valorização da participação. Dito de outra forma, nas entidades sem fins lucrativos, as circunstâncias são mais favoráveis a que os membros dos órgãos

⁵⁰Disponível em http://taxfile.pt/file_bank/news1318_4_1.pdf [consultado 26 outubro 2022].

sociais sejam influenciados a decidirem tendo em conta os seus interesses individuais. Daí que as normas dos artigos 10.º e 11.º do CIRC relativas a este requisito devessem ser mais densificadas, contendo explicitamente, e a título exemplificativo, circunstâncias e condições que o não preenchessem.

6. Notas conclusivas

Ao longo deste texto, identificaram-se diversos problemas. A resolução de alguns é de ordem formal, de que constituem exemplos o aditamento das atividades agrícolas e a alteração da expressão “rendimentos ao portador” na redação do artigo 10.º. Relativamente a outros, relacionados com o recorte das isenções, procurou-se sintetizar as principais posições da AT e da Jurisprudência, para extrair algumas ilações.

Sobre este último aspeto, repita-se que no âmbito das regras de incidência do CIRC, o traço distintivo para identificar qual a base tributável em IRC não é o fim da atividade. Não é o escopo lucrativo que permite aferir da incidência sobre o rendimento global (em caso negativo) ou sobre o lucro (em caso afirmativo). O enquadramento numa ou noutra modalidade da base de incidência depende da origem dos respetivos rendimentos, isto é, se resultam do exercício a título principal, de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. No âmbito da isenção do artigo 11.º, em caso de simultaneidade, a Jurisprudência (do CAAD) tem reconhecido razão à AT, quando se socorre da contabilidade para aferir do carácter principal ou predominante das atividades exercidas. Contudo, no âmbito da isenção consagrada no artigo 10.º, este critério não parece ser adequado para avaliar “o exercício efetivo, a título exclusivo ou predominante, de atividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram a isenção” (n.º 3, alínea a)), porque expressamente se acolhem no espaço de isenção os rendimentos derivados das atividades instrumentais que financiam aqueles fins (não lucrativos e estatutariamente previstos). Não se recusa (e em nome da autonomia e responsabilidade económica das IPSS e afins e das PEUP, até se deseja!) que daí provenham avultados excedentes. Excecionando casos extremos, em que os fins que estiveram na génese das entidades foram desvirtuados, tendo sido substituídos por outros, lucrativos, que se tornaram predominantes, a avaliação deste requisito torna-se num exercício casuístico pouco seguro. Este exercício

de julgamento é também necessário para delimitar as atividades exercidas “fora do âmbito dos fins estatutários”. Avaliar a eventual conexão das atividades exercidas com o fim da solidariedade social prosseguido pelas IPSS e afins pode tornar-se muito complexo, problema que se agrava considerando a diversidade de atividades que este fim principal acolhe. Também no caso das PEUP, os “fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social, defesa do meio ambiente e interprofissionalismo agroalimentar” acolhem atividades que se espriam por diversos domínios, podendo facilmente assumir uma natureza empresarial. Mas a demarcação administrativa prévia do espaço de isenção das atividades comerciais, industriais ou agrícolas exercidas pelas PEUP no âmbito dos seus fins estatutários confere mais segurança, comparativamente com o caso das IPSS e afins.

Afastando a hipótese de a atividade exercida estar explicitamente prevista nos estatutos (o que é suficiente para concluir pela isenção), resta avaliar se estão relacionadas com os fins aí previstos (necessariamente não lucrativos, mas que se podem inscrever em muitos setores). O caráter instrumental ou acessório destas atividades económicas de natureza empresarial e que as conecta com a atividade principal é aferido pelo destino dado aos resultados por elas gerados (alínea b) do n.º 3). Fora do espaço de isenção, ficam as atividades que são exercidas de forma autónoma, em que os seus excedentes não cumprem qualquer critério de afetação em relação ao fim solidário, e as que são estranhas aos setores de atividade que não constam dos estatutos.

Refira-se, por fim, que as isenções dos artigos 10.º e 11.º aplicam-se a entidades que podem exercer simultaneamente atividades que servem fins lucrativos (atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola) e outras destinadas a fins não lucrativos (não empresariais), desde que as primeiras não assumam um caráter principal. Esta aceitação é bem mais generosa do que os critérios aplicáveis às entidades públicas previstas no artigo 9.º, n.º 1, alínea b): associações e federações de municípios e as associações de freguesia que não exerçam atividades comerciais, industriais ou agrícolas. De

facto, o carácter acessório ou principal destas atividades não releva para efeitos de isenção⁵¹.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CASALTA NABAIS, José. O Regime Fiscal das Fundações. *Estudos de Direito Fiscal, Volume I*. Coimbra: Almedina, 2005, pp.247-273. ISBN 972-40-2502-0.

COUTINHO de ABREU, Jorge Manuel. *Curso de Direito Comercial, Volume II – Das Sociedades*, 7ª Edição. Coimbra: Almedina, 2021. ISBN: 9789724091389.

DIAS, Sara Luis e DINIS, Ana Arroomba. A Transparência Fiscal- relevância prática do regime em Portugal. *Revista Jurídica Portucalense*, n.º 29, 2021, pp.98–126. ISSN 2183-5799.

GRUPO de TRABALHO criado por Despacho de 1 de maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. Relatório de Reavaliação dos Benefícios Fiscais. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 198, 2005. ISBN 972-40-2714-7.

GRUPO de TRABALHO para o Estudo dos Benefícios Fiscais. Os Benefícios Fiscais em Portugal. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 217, 2019. ISBN 978-972-653-187-6.

LOPES MARTINS, Licínio. *As Instituições Particulares de Solidariedade Social*. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 9789724039152.

MINISTÉRIO das FINANÇAS. *Relatório da Despesa Fiscal 2021, 2022*. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Despesa_Fiscal/Documents/Relatorio_Despesa_Fiscal_2021.pdf.

MORAIS, Rui Duarte. *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina, 2007. ISBN 9789724033242.

SÁ GOMES, Nuno. Teoria Geral dos Benefícios Fiscais. *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 359, 1990. ISBN 972-653-129-2.

SÁ GOMES, Nuno. Os Benefícios Fiscais na Lei Geral Tributária e na Legislação Complementar. In LEITE de CAMPOS, Diogo. *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Lisboa: Vislis Editores, 1999, pp. 79-120. ISBN 9789725200728.

SALDANHA SANCHES, José Luis. *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. ISBN 9789723215113.

⁵¹Entre vários exemplos, o acórdão do STA relativo ao processo 058/10.4BEPRT, de 12/1/2022 (Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a5c39b6675c97a6f802587ca0056f464?OpenDocument> [consultado 26 outubro 2022]), conclui que “a isenção vertida na alínea b) do nº 1 do artigo 9º do CIRC pressupõe o não exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, pelo que, desenvolvendo a Recorrente uma actividade de natureza comercial, ainda que com carácter acessório, não lhe deve ser reconhecido o direito à referida isenção”.

SANTOS, José Carlos Gomes. IRC e Discriminação fiscal positiva de entidades sem fins lucrativos. O caso das IPSS. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, n.º 3, 2008, pp.78-90. ISSN 1646-9127.

SOUSA FRANCO, António. *Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume II*, 4ª Edição – 8ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2001. ISBN 9789724031194.

TABORDA, Daniel e LEMOS JORGE, Nuno. Notas sobre o regime jurídico e fiscal das fundações privadas. *Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Vol. LIX, 2016, pp.187-215. ISSN 0870-42600870-4260.

TRIBUNAL de CONTAS. *Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2021*. 2022. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em https://www.tcontas.pt/pt-PT/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/2021/PCGE2021_final.pdf.

JURISPRUDÊNCIA

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo 0580/15, de 24/02/2016. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0dc4cb66425d26bd80257f69003a2b46?OpenDocument>.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo 309/12.0BEPDL, de 24-03-2021. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8e850ef2eef7ee38802586a400699529?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo 058/10.4BEPRT, de 12/1/2022. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a5c39b6675c97a6f802587ca0056f464?OpenDocument>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo 309/12.0BEPDL, de 30/9/2020. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/9918c8fc4f0f547f802585f3006b03fa?OpenDocument&Highlight=0,309%2F12.0BEPDL>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo 1385/10.6BELRA, de 24/1/2020. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/b59f8e81572d68c4802584f9003d9bfc?OpenDocument&Highlight=0,1385%2F10.6BELRA>.

Decisão do Centro de Arbitragem Administrativa, Processo 302/2018-T, de 4/3/2019. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoies/decisao.php?s_processo=302%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3963.

Decisão do Centro de Arbitragem Administrativa, Processo 211/2020-T, de 5/11/2020. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoies/decisao.php?s_processo=211%2F2020-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5070.

OUTRAS REFERÊNCIAS

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, Despacho de 25/5/2010, Pedido de informação vinculativa, processo 3793/09. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em http://taxfile.pt/file_bank/news1318_4_1.pdf.

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, Despacho de 27/6/2017, Pedido de informação vinculativa, processo 536/2017. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em http://www.taxfile.pt/file_bank/news4917_9_1.pdf.

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, Despacho de 29/8/2017, Pedido de informação vinculativa, processo 1361/2017. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em http://www.taxfile.pt/file_bank/news4917_10_1.pdf.

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, Despacho 27/12/2017, Pedido de informação vinculativa, processo 2086/2017. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em http://www.taxfile.pt/file_bank/news1318_7_1.pdf.

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, Despacho de 8/3/2018, Pedido de informação vinculativa, processo 514/18. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em http://taxfile.pt/file_bank/news1318_5_1.pdf.

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, Despacho de 15/7/2018, Pedido de informação vinculativa n.º 15.728, processo 2095/2019. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/PIV_15728_2095_2019_DSIRC.pdf.

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, Despacho de 16/7/2018, Pedido de informação vinculativa n.º 15.985, processo 2605/2019. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/PIV_15985_2605_2019_DSIRC.pdf.

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, Despacho de 19/02/2019, Pedido de informação vinculativa n.º 14.706, processo 2018/004515. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/PIV_14706.pdf.

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, Despacho de 8/11/2019, Pedido de informação vinculativa n.º 16.415, processo 4335/2019. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/PIV_16415_4355_2019_DSIRC.pdf.

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, Despacho de 30/9/2020, Pedido de informação vinculativa n.º 16.336, processo 3957/2019. [consultado 26 outubro 2022]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/FD_PIV_16336.pdf.

Data de submissão do artigo: 05/11/2022

Data de aprovação do artigo: 11/03/2023

Edição e propriedade:

Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: upt@upt.pt