

Revista JURÍDICA PORTUCALENSE



www.upt.pt



UNIVERSIDADE
PORTUCALENSE
IJP
Instituto Jurídico Portucalense



Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia

Nº 37 | Universidade Portucalense | Porto | 2025

[https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(37\)2025](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(37)2025)

Nuno M. L. de Lemos JORGE, Daniel M. Geraldo TABORDA

*As isenções sobre os rendimentos obtidos pelas associações de
municípios portuguesas*

DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(37\)2025.ic-4](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(37)2025.ic-4)

Secção Investigação Científica / Scientific Research*

* Os artigos presentes nesta secção não foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review* / The articles in this section have not undergone a blind peer review process.

As isenções sobre o rendimento obtido pelas associações de municípios portuguesas

The exemptions on the income obtained by Portuguese local governments.

Nuno Miguel Laranjeira de Lemos Jorge¹

Daniel Martins Geraldo Taborda²

RESUMO: A partir de diversas decisões judiciais relativas à isenção de imposto sobre o rendimento de uma associação de municípios em particular, o artigo procura recortar o perímetro dessa isenção, descrever as suas características essenciais e analisar a natureza jurídica das associações de municípios em geral. O objetivo do artigo é contribuir para o aperfeiçoamento do atual regime de tributação do rendimento das associações de municípios, evitando futuros litígios judiciais.

PALAVRAS-CHAVE: isenção; atividade económica; associações de municípios.

ABSTRACT: Based on legal decisions relating to the tax exemption of a local government association in particular, the paper seeks to define the perimeter of the tax exemption, describe its main characteristics and analyze the legal nature of the local government associations in general. The purpose of the paper is to contribute to the improvement of the current income taxation of the local government associations, avoiding future legal disputes.

KEYWORDS: exemption; economic activity; local government associations.

1. Introdução

A isenção que consta do artigo 9.º, n.º 1, alínea b) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) incide sobre o rendimento obtido pelas associações de municípios. Recentemente, a amplitude desta isenção foi objeto de diversas decisões judiciais relativamente a uma associação de municípios. Este texto analisa estas decisões, centrando-se na discussão sobre a razão de ser da norma de isenção e sobre o impacto desta jurisprudência no regime de tributação das restantes associações de municípios portuguesas.

O texto prossegue com a análise da natureza da isenção prevista naquela norma, da sua evolução desde a aprovação do CIRC, comparando-a com outras normas de isenção previstas neste código. A análise detalhada da jurisprudência, em

¹ Juiz de Direito, assessor no Tribunal Constitucional, <https://orcid.org/0009-0003-5154-4526>. nuno.m.jorge@juizes-csm.org.pt.

² Professor na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, CEBER, <https://orcid.org/0000-0002-7413-0858>. danieltaborda@fe.uc.pt.

particular do Supremo Tribunal Administrativo (STA), constitui o tema nuclear deste texto, dedicando-se-lhe, em exclusivo, a secção 3. Sendo um caso único, mas de grande relevância, a secção 4 trata da natureza jurídica das associações de municípios e a secção 5 da delimitação do perímetro da isenção prevista no CIRC. Finalmente, apresentam-se as principais críticas e recomendações, procurando prevenir futuros litígios judiciais que envolvam outras associações de municípios.

2. As isenções do artigo 9.º do CIRC

A isenção relativa às entidades públicas surgiu, de forma expressa, com o Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho³, que alterou a epígrafe do artigo 8.º do CIRC de “Instituições de segurança social” para “Estado, regiões autónomas, autarquias locais, associações de municípios e instituições de segurança social”. Este artigo estabelecia que:

“Estão isentos de IRC, exceto no que respeita a rendimentos de capitais tal como são definidos para efeitos de IRS:

- 1) O Estado, as regiões autónomas e as autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos e, bem assim, as associações e federações de municípios que não exerçam atividades comerciais, industriais ou agrícolas;*
- 2) As instituições de segurança social e, bem assim, as instituições de previdência referidas no artigo 79.º da Lei n.º 28/84, de 14 de agosto.”*

Esta norma sofreu ligeiras modificações por dois decretos-leis até à Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro, que veio acrescentar ao espaço da isenção as associações de freguesias, colocando-as no mesmo plano das associações e federações de municípios.

A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, veio alterar o artigo 8.º, separando “as associações e federações de municípios e as associações de freguesia que não exerçam atividades comerciais, industriais ou agrícolas” das restantes entidades, dedicando-lhes em exclusivo a alínea b). Este preceito foi renumerado para 9.º pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho, mantendo-se a redação da alínea b). Intitulado “Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais, suas associações de direito público e federações e instituições de segurança social”, atualmente as duas primeiras alíneas

³ Primeira alteração ao diploma que institui o CIRC (Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, com entrada em vigor em 01/01/1989).

do n.º 1 do artigo 9.º do CIRC estabelecem que:

“Estão isentos de IRC:

- a) *O Estado, as regiões autónomas e as autarquias locais, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, com exceção das entidades públicas com natureza empresarial;*
- b) *As associações e federações de municípios e as associações de freguesia que não exerçam atividades comerciais, industriais ou agrícolas;”*

Segundo o CIRC, todas as entidades que exercem a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola são tributadas pelo lucro. É o caso das entidades públicas (e privadas) que têm uma natureza empresarial, tal como decorre da presunção inilidível prevista no artigo 3.º, n.º 1, alínea a) do CIRC⁴. A estrutura empresarial é, pois, condição suficiente para que o IRC incida sobre o lucro do período, dado que “são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de caráter empresarial, incluindo as prestações de serviços” (artigo 3.º, n.º 4 do CIRC)⁵.

À partida, as entidades públicas não empresariais não desenvolvem a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola. Nestes casos, a base de incidência do IRC corresponde ao rendimento global (artigo 3.º, n.º 1, alínea b)), determinado nos termos dos artigos 53.º e 54.º do CIRC. Tal não significa que não realizem operações económicas de caráter empresarial. Apenas que o fazem de forma acessória ou secundária.

Naturalmente que as entidades públicas com natureza empresarial, porque exercem a título principal uma atividade comercial industrial ou agrícola, estão fora do campo

⁴ No mesmo sentido, o parágrafo 4 do n.º 4 do preâmbulo do CIRC refere que “quanto às que exerçam, a título principal, essas atividades (e considera-se que é sempre esse o caso das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas), o IRC incide sobre o respetivo lucro”.

⁵ Segundo o acórdão do STA de 11/01/2017, proferido no processo n.º 01622/15, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/c29b1e8e475af25802580a70053c268>, “ao conceito do exercício de uma atividade empresarial, não definido na legislação tributária, está necessariamente ligada a ideia de exercício estável ou habitual de uma atividade comercial como meio de vida, ainda que sem continuidade perfeita, como sucede com as atividades que, por sua própria natureza, só podem ser exercidas em épocas determinadas ou de tempos a tempos não deixando, por isso, de constituir, ainda, um desempenho normal e regular de uma ou mais atividades comerciais ou industriais. Acresce, ainda, que o fim lucrativo deve estar diretamente associado aos atos que qualificam ou identificam a profissão em causa, não bastando que tal fim lucrativo possa ser um fim meramente acessório dessa prática. O fim lucrativo é o móbil principal, se não mesmo exclusivo de toda a atividade empresarial e a sua ausência ou existência de forma meramente acessória permite antever não estarmos em face de uma atividade empresarial. Para além disso o fim lucrativo existe no exercício desta atividade mesmo quando os resultados obtidos hajam aportado exclusivamente prejuízos económicos”.

da isenção do artigo 9.º. Contrariamente, por exemplo, a prestação de um serviço de consultoria por uma universidade pública (uma atividade acessória face à sua atividade principal – o ensino e a investigação), considerando-a como um estabelecimento personalizado do Estado, beneficia de isenção de IRC.

Esta norma de isenção não diferencia o tipo de rendimentos obtidos pelas entidades previstas na alínea a), excluindo apenas os “rendimentos de capitais tal como são definidos para efeitos de IRS [imposto sobre o rendimento das pessoas singulares]” (n.º 2 do artigo 9.º). Já em termos de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) assim não é, porque as isenções subjetivas estão reservadas para o exercício dos poderes de autoridade pelo Estado e outras pessoas coletivas de direito público (n.º 2 do artigo 2.º do CIVA). Acresce que estes serviços quando realizados por universidades públicas não estão contemplados no catálogo de isenções do artigo 9.º do CIVA⁶. De facto, é notório que a isenção em favor da universidade pública constituiria um fator de desequilíbrio no mercado concorrencial, ferindo a característica da neutralidade do IVA.

Todas as pessoas coletivas, mesmo que desprovidas de personalidade jurídica, são sujeitos passivos de IRC. As pessoas coletivas de direito público estão expressamente previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC. O artigo 9.º, que abre o capítulo das isenções, impede a tributação dos rendimentos obtidos por algumas daquelas entidades.

A isenção total pode configurar uma modalidade de benefício fiscal, ou de desagravamento estrutural. Os primeiros estão definidos no artigo 2.º, n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) – “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”⁷. Os segundos, a par das exclusões tributárias, são desagravamentos inerentes à tributação-regra, que não têm objetivos extrafiscais e, por isso, a perda de receita que implicam não corre para o cálculo da despesa fiscal, ainda que possa ser quantificada (artigo 4.º, n.º 3 do EBF).

A definição de isenção é consensual na doutrina. Traduz uma “situação em que

⁶ As isenções aplicáveis às atividades principais exercidas pelas universidades estão previstas nos n.ºs 9 e 14 do artigo 9.º (ensino e a investigação, respetivamente).

⁷ DOURADO, A. P. *Direito Fiscal*, 7. ed. Coimbra: Almedina, 2022, p.92 refere que “os benefícios fiscais violam o princípio da igualdade. Assim, eles têm de ser justificados por princípios que se sobreponham à igualdade (...). Daí que estas exceções tenham de ser formalizadas através da lei, em obediência ao princípio da reserva de lei parlamentar.

alguém que recai, objetiva ou subjetivamente, no âmbito da aplicação de um determinado imposto, é excepcionalmente objeto de uma disposição legal que impede o nascimento da obrigação fiscal"⁸. Ou seja, "pressupõe sempre uma norma de conteúdo afirmativo, que abrange, na sua previsão, um certo grupo de realidades e uma norma negativa ou restritiva que, procedendo a uma segunda previsão legal, abrange um subconjunto dessas mesmas realidades e as torna não tributáveis de forma total ou parcial"⁹. No mesmo sentido, "estamos perante uma *isenção* quando a lei subtrai à tributação, através da previsão normativa de um facto impeditivo, situações e sujeitos que, de outro modo, estariam abrangidos pelo âmbito da norma de incidência do imposto"¹⁰. Trata-se de um "benefício em virtude do qual, embora exista o pressuposto previsto na lei como fonte ou base de determinada tributação, por razões extrínsecas, de conveniência política ou económica, a tributação é afastada, temporária ou definitivamente"¹¹.

Constituindo a isenção uma contra norma, o seu caráter excepcional ganha relevo, sugerindo a sua inclusão no conceito de benefício fiscal. SÁ GOMES inclui a isenção do artigo 9.º do CIRC no espectro dos benefícios fiscais¹². Advertindo que não se pode confundir isenção com uma situação de não tributação, FREITAS PEREIRA¹³ salienta que "nem todas as isenções podem ser qualificadas como benefícios fiscais".

Não obstante, e na linha de raciocínio de FREITAS PEREIRA, a justificação para esta isenção distingue-a das outras isenções, cujo caráter de benefício fiscal é inequívoco, decorrente dos seus objetivos extrafiscais. Neste caso, sendo o IRC um imposto estadual e visando garantir a simplicidade administrativa, procura-se evitar a

⁸ SOUSA FRANCO, A. *Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume II*, 4. ed. Coimbra: Almedina, 2001, p.184.

⁹ SALDANHA SANCHES, J.L. *Manual de Direito Fiscal*, 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p.449.

¹⁰ MORAIS, R. D. *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina, 2007, p.53.

¹¹ FREITAS PEREIRA, M. H. *Fiscalidade*, 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p.495.

¹² SÁ GOMES, N. *Manual de Direito Fiscal, Volume I*, 10. ed. Lisboa: Rei dos Livros, 1999, pp. 218-219 refere que "foram, desde logo, considerados no *Código do IRC*, alguns benefícios fiscais de carácter mais estável e, designadamente, foi autonomizado, no CIRC, um capítulo de *Isenções*, beneficiando o *Estado e as Regiões Autónomas, as autarquias locais e as associações de municípios*, neste último caso, que não exerçam atividades comerciais, industriais ou agrícolas; as *instituições de segurança social e as instituições de previdência referidas no art.79.º da Lei n.º 28/84, de 14/8, (art. 8.º), as pessoas coletivas de utilidade pública administrativa, (...)*". Esta classificação é reforçada quando o mesmo autor inclui as normas negativas de tributação nos desagravamentos estruturais, ou inerentes ao sistema de tributação-regra, opondo-os aos benefícios fiscais, que incluem as isenções fiscais, que são "desagravamentos excepcionais" (SÁ GOMES, N. *Manual de Direito Fiscal, Volume II*, 8. ed. Lisboa: Rei dos Livros, 1999. pp. 70-71).

¹³ FREITAS PEREIRA, op. cit., p.496.

coincidência do sujeito ativo com o sujeito passivo da relação tributária¹⁴. Assim, SALDANHA SANCHES¹⁵ inclui esta isenção no conjunto de normas simplificadoras do sistema fiscal, referindo que “da mesma forma e pelos mesmos princípios de racionalidade económica, é de excluir a tributação de um ente público financiado pelo Orçamento Geral do Estado, ou seja, principalmente financiado por receitas fiscais”. Também MORAIS¹⁶ justifica esta isenção por “razões técnicas, de simplicidade administrativa”, acrescentando que “pouco sentido parece fazer que o Estado, como regra, se tribute a ele próprio. Isto sem ignorar a personalidade jurídica própria das várias pessoas coletivas de direito público e a transferência de recurso que o imposto origina”.

Embora no IRC, o sujeito ativo da relação tributária seja o Estado, a proximidade de outras pessoas coletivas de direito público, também financiadas por receitas públicas, justifica que sejam colocadas no mesmo plano. Admite-se que a simplicidade administrativa possa constituir um intuito extrafiscal relevante, porém, também se admite que evitar a confusão entre sujeito ativo e passivo da relação tributária seja inherente ao sistema de tributação regra. Note-se, aliás, que a primeira modificação ao CIRC (o já referido Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho) veio autonomizar esta isenção, dedicando-lhe expressamente uma norma. Na redação original do diploma que instituiu o CIRC, o Estado e outras pessoas de coletivas de direito público estavam abrangidas por uma não sujeição¹⁷.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), cumprindo as obrigações de reporte do artigo 15.º-A do EBF¹⁸, classificou as isenções do artigo 9.º do CIRC como

¹⁴ O artigo 18.º da Lei Geral Tributária estabelece que “o sujeito ativo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante” (n.º 1) e que “o sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável” (n.º 3).

¹⁵ Op. cit. p.462.

¹⁶ Op. cit. p.54.

¹⁷ Segundo o n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, “não estão sujeitos a IRC o Estado, as regiões autónomas e as autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, e bem assim as associações e federações de municípios que não exerçam atividades comerciais, industriais ou agrícolas”. PIRES, M. *Direito Fiscal, Apontamentos*, 3. ed. Coimbra: Almedina, 2008, p. 45 denuncia esta modificação, “como se a terminologia fosse apenas uma questão de gosto ou de conveniência (...)", salientando as diferenças entre isenção e não sujeição.

¹⁸ O n.º 1 deste artigo determina que “o Governo elabora anualmente um relatório quantitativo de todos os benefícios fiscais concedidos, incluindo uma análise com a identificação e avaliação discriminada dos custos e dos resultados efetivamente obtidos face aos objetivos inerentes à sua criação”.

desagravamentos estruturais e não estimou o seu impacto na receita fiscal¹⁹. Como já se referiu, esta qualificação não é inequívoca ou consensual²⁰. Tem estado na base de reparos do Tribunal de Contas nos seus pareceres anuais sobre a Conta Geral do Estado (CGE), relativamente à quantificação da despesa fiscal associada aos benefícios fiscais (BF). No parecer sobre a CGE 2021, o TRIBUNAL de CONTAS²¹ refere que (sublinhado nosso):

"A alteração ao universo dos BF reportado na CGE 2021 reflete as alterações introduzidas no Manual de Quantificação da Despesa Fiscal, que se traduziu na redução de 103 dos BF vigentes no ano anterior²² por passarem a ser considerados desagravamentos fiscais estruturais (DFE), com base nos seguintes critérios (não cumulativos): 1) caráter tendencialmente permanente, justificado exclusiva ou fundamentalmente por razões intrínsecas ao sistema fiscal; 2) resultarem obrigatoriamente do direito europeu; 3) decorrerem da aplicação de acordos internacionais celebrados pelo Estado português; e 4) instituídos em favor do Estado e de outras entidades públicas. Faz-se, no entanto, notar que não foi disponibilizado um estudo ou documento que fundamente esta opção e que suporte a seleção dos critérios e a identificação dos BF abrangidos.

Não sendo um benefício fiscal, a isenção aplicável às pessoas previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º do CIRC é subjetiva, automática e permanente porque relacionada com a natureza jurídica do sujeito passivo, não depende de reconhecimento prévio e vigora por prazo indeterminado. Tem um caráter global, ou melhor, quase global, porque abrange todos os rendimentos com exceção dos rendimentos de capitais (n.º 2)²³. Esta abrangência não se aplica à universalidade dos rendimentos obtidos pelas associações e federações de municípios e associações de freguesia (alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º), ou, porventura, à universalidade destas pessoas coletivas.

¹⁹ MINISTÉRIO das FINANÇAS. *Relatório da Despesa Fiscal 2023, 2024*, p.59. [consultado em 4 novembro 2024]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Despesa_Fiscal/Documents/Relatorio_Despesa_Fiscal_2023.pdf.

²⁰ Assim, segundo o GRUPO de TRABALHO para o Estudo dos Benefícios Fiscais. Os Benefícios Fiscais em Portugal. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 2019, n.º 217 , p. 168, “a classificação de uma medida como desagravamento estrutural ou BF depende muitas vezes de juízos subjetivos e nem sempre é claro qual o conceito utilizado”.

²¹ TRIBUNAL de CONTAS. *Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2021, 2022*, p.209. [consultado em 19 setembro 2024]. Disponível em https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/2021/PCGE2021_final.pdf.

²² 22 em IVA, 20 em IS, 14 em ISV, 11 em IABA, 10 em IRC, 9 em IUC, 8 em IT, 7 em ISP e 2 em IRS.

²³ Note-se que o n.º 4 estende esta isenção aos rendimentos de capitais obtidos pelo Estado, através da Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública - IGCP, E. P. E., no âmbito de operações de swap, operações cambiais a prazo e operações de reporte de valores mobiliários.

3. Exposição da jurisprudência do STA

A interpretação da alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º do CIRC nos casos em que o exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas ocorre *a título acessório* tem vindo a ser objeto de atenção pelo STA.

A linha jurisprudencial a que aludimos inicia-se com o acórdão de 10/03/2021²⁴, no qual estava em causa um recurso interposto pela AT de uma decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou procedente uma impugnação judicial deduzida pela “Lipor – Serviço Intermunicipalizado de Gestão de Resíduos do Grande Porto” (doravante, LIPOR) contra um ato de liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2015 e respetivos juros de mora. O Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto reconheceu inicialmente à LIPOR o direito à isenção prevista na referida alínea b), considerando, designadamente, que

“prosseguindo a impugnante eminentemente um serviço público – o de recolha e tratamento de resíduos – e não existindo qualquer facto provado do qual se possa concluir que a Impugnante não afeta todos os rendimentos que obtém à satisfação desse serviço público, não restam dúvidas de que a Impugnante sempre usufruiria de isenção à luz do artigo 9.º, al. b), do CIRC.”, mas tendo antecedido tal conclusão da ideia que: “independentemente da situação retratada recair sobre a alínea a) ou b), a mesma encontra-se sempre abrangida pela isenção”.

Para o STA, porém, a interpretação do preceito não pode ser feita naqueles termos – não se tratando, ao contrário da prevista na alínea a) do mesmo número²⁵,

²⁴ Acórdão do STA de 10/03/2021, proferido no processo n.º 03161/16.3BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/a4de3fd8ee8c377080258697006f6247?OpenDocument>.

²⁵ Inaplicável, desde logo, por, à data, já ter sido revogada a norma de equiparação às autarquias locais, para efeitos de isenções fiscais prevista no artigo 30.º da Lei n.º 45/2008, de 27 de agosto (artigo 3.º, n.º 1, alínea f), e n.º 2, da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro), a qual, por sua vez havia sucedido à que se encontrava prevista no artigo 36.º da Lei n.º 11/2003, de 13 de maio. Ademais, para o STA, no indicado acórdão, “apenas a isenção contida na alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º do Código do IRC pode aqui ser equacionada – aliás, em bom rigor, só ela o era, mesmo nos termos da legislação anterior, uma vez que a equiparação que o artigo 36.º da Lei n.º 11/2003, de 13 de Maio fazia entre associações de municípios e autarquias locais apenas tinha razão de ser nos casos de impostos em que não existisse qualquer referência expressa àquelas; o que não era, notoriamente, o caso do IRC, que distingua umas e outras entidades”. Acresce que já na Lei n.º 45/2008, de 27 de agosto, “passou a distinguir-se entre associações de municípios de fins múltiplos denominadas comunidades intermunicipais – artigos 2.º e seguintes – e associações de fins específicos – artigos 34.º e seguintes –, e só quanto às primeiras vindo a ser prevista a aplicação de isenções fiscais – artigo 30.º, de modo que, integrando a “Lipor” as associações deste segundo tipo, crê-se não ser possível aplicar a isenção prevista nas ditas Leis, quer com fundamento na não cessação de efeitos quer com fundamento no caráter especial ou excepcional da isenção quer na ligação existente quanto às autarquias locais, dado

de uma isenção subjetiva simples, estaremos perante uma isenção subjetiva mista, dependente da condição de as associações ou federações de municípios ou associações de freguesia não exercerem atividades comerciais, industriais ou agrícolas. Carecendo o processo de elementos que dessem resposta à questão desse exercício por parte da LIPOR, o STA decidiu anular a sentença recorrida, remetendo o processo à primeira instância com o fim de ser ampliada a matéria de facto, tendo em consideração a interpretação que fez da isenção fiscal contida na alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º do CIRC²⁶.

O STA regressou a esta matéria em acórdão de 27/10/2021²⁷, no qual estavam em causa atos de liquidação de IRC relativos a 2014 e dirigidos à LIPOR. Neste caso, o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou a impugnação improcedente, tendo a contribuinte recorrido para o STA. No arresto, salientou-se a natureza da recorrente (pessoa coletiva de direito público que foi constituída como Associação de Municípios), sublinhando-se que a isenção é afastada “nos casos das empresas públicas (noção que abrange as empresas municipais), pela sua própria natureza (empresarial), e nos casos das associações municipais, em função da atividade que desenvolvam de forma predominante”. Aderindo à interpretação da alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º do CIRC afirmada no acórdão de 10/03/2021, atrás citado, o STA louvou-se na fundamentação da decisão de primeira instância, designadamente que “a isenção de IRC das associações de municípios está condicionada ao caráter não comercial, industrial ou agrícola de quaisquer atividades por elas desenvolvidas,

que, para que tal fosse possível, segundo o previsto no n.º 3 do art. 7.º do C. Civil, teria de resultar a intenção inequívoca do legislador e para tal não basta que as associações anteriormente constituídas tenham mantido a sua qualificação como pessoa coletiva de direito público” [Veja-se o acórdão do STA de 27/10/2021, proferido no processo n.º 04/16.1BEPRT (0757/18), disponível em <https://www.dgsi.pt/sta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/5912cd657d35825c8025878900318626?Op penDocument>].

²⁶ Na sequência desta decisão do STA, o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto veio a proferir nova sentença, em 22/11/2021, na qual, seguindo já a posição entretanto assinalada pelo STA, julgou a impugnação do ato de liquidação *improcedente*. Desta decisão recorreu a LIPOR para o Tribunal Central Administrativo Norte, que, por acórdão de 31/03/2022, proferido no processo n.º 03161/16.3BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/2bbc3f5be1945d698025881e00337d00?Op penDocument>, negou provimento ao recurso. Admitida a revista desta última decisão por acórdão do STA de 07/09/2022, acabou este tribunal por confirmar, por acórdão de 09/11/2022, proferido no processo n.º 03161/16.3BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/sta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/7fc34c99ad01d8180258918005395e2?Op enDocument>, o que havia sido decidido pelo Tribunal Central Administrativo Norte e pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

²⁷ Acórdão do STA de 27/10/2021, proferido no processo n.º 04/16.1BEPRT (0757/18), disponível em <https://www.dgsi.pt/sta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/5912cd657d35825c8025878900318626?Op penDocument>.

independentemente de serem desenvolvidas a título principal ou a título acessório” e fazendo notar que não se encontram excluídas tão-só as associações de municípios que exerçam, a título principal, atividades comerciais, “pois que nada consta da lei quanto à intensidade, à frequência ou à prevalência de tais atividades, por confronto com as demais atividades, igualmente exercidas pela associação de municípios, que não revistam natureza comercial, industrial ou agrícola”. Partindo do elemento gramatical e considerando que a *ratio legis* vai no sentido da concessão do benefício “na medida em que [aqueles entidades] exerçam, exclusivamente, atividades subordinadas à prossecução do interesse público e que escapem à lógica empresarial, porquanto de outro modo estaria a beneficiar-se indevidamente entidades que, não obstante o desiderato que presidiu à sua criação, optaram por atuar no mercado nas mesmas condições que empresas sujeitas a IRC”, o STA conclui:

“No que tange à atividade (principal) da Impugnante – que envolve os resíduos sólidos dos municípios associados –, a mesma não possui cunho empresarial (nem industrial ou agrícola).

De acordo com o preceituado no artigo 1.º, n.º 2, alíneas f) e g), da Lei n.º 23/96, de 26 de julho - Lei dos serviços públicos essenciais – o serviço de gestão de resíduos sólidos urbanos constitui um serviço público essencial, integrado no âmbito das atribuições e competências das autarquias locais e cujas receitas são da titularidade dos municípios, nos termos dos artigos 14.º, alínea e), e 21.º, n.º 3, alínea c), da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro (vide o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 26.10.2017, prolatado no processo n.º 283/12).

Daí que, constituindo um serviço público essencial, não esteja em causa a realização de operações económicas de caráter empresarial, na aceção do n.º 4 do artigo 3.º.

Quanto à atividade (acessória), a conclusão a que se chega não é a mesma. E é aqui que a pretensão da Impugnante soçobra.

Com efeito, enquanto que a atividade principal da Impugnante não consubstancia, a nosso ver, uma atividade empresarial nos termos e para os efeitos do artigo 4.º, n.º 3 do Código do IRC, o mesmo não se poderá dizer das prestações de serviços no domínio da gestão de resíduos hospitalares.

A atividade de gestão e tratamento de resíduos hospitalares é uma atividade comercial.

Aliás, a própria Impugnante o admite frontalmente na sua petição inicial.

Simplesmente defende que o exercício desta atividade acessória surge como meio de financiamento da atividade principal e que inexiste qualquer distribuição de lucros.

Menciona, também, que, como não exerce, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, é ilegal a sua tributação em sede de IRC a título de exercício principal de tais atividades.

No entanto, a não distribuição de eventuais lucros obtidos e o facto de os

proveitos resultantes da atividade acessória serem investidos na sua atividade principal não possuem qualquer relevância para efeitos da aludida alínea b), que se foca no exercício de atividades de determinado cariz e não no destino a dar ao resultado dessas atividades”.

Acolhendo este entendimento, o STA fez notar que resultou provado que a LIPOR realiza prestações de serviços relativas à recolha e tratamento de resíduos hospitalares, “ou seja, deu como existente essa outra atividade secundária de aproveitamento dos resíduos (...)", considerando

“irrelevante que a dita atividade desenvolvida possa ser considerada acessória da atividade principal desenvolvida a favor de municípios, pois que, pelo menos, para efeitos do disposto no C.I.R.C., a mesma foi autonomizada, conforme resulta da previsão “todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços”, constante também do art. 3.º n.º 4 do CIRC, sendo que tal encontra-se diretamente ligado à regra de incidência, a qual, de acordo com o art. 3.º n.º 1 do CIRC é diversa, consoante seja exercida uma atividade com a dita natureza, “a título principal”, ou não – assim, aquela regra aplica-se sobre o “lucro”, ou o “rendimento global, corresponde à soma algébrica dos rendimentos das diversas categoriais consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito”, conforme melhor consta expresso nas suas alíneas a) e b.”

Os referidos acórdãos do STA de 10/03/2021 e de 27/10/2021 passaram a servir de referência para a jurisprudência posterior²⁸, de tal modo que aquele tribunal

²⁸ Remeteram para os respetivos fundamentos, designadamente, os acórdãos do STA de 10/11/2021, proferido no processo n.º 03176/10.5BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/aaf9e30c79589b378025879a006ae15c?OpenDocument> (impugnação, pela LIPOR, de ato de liquidação de IRC relativo a 2009), de 10/11/2021, proferido no processo n.º 02857/12.3BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/3f648ac2742a790e8025878e0050c70a?OpenDocument> (impugnação, pela LIPOR, de ato de liquidação de IRC relativo a 2011), de 09/12/2021, proferido no processo n.º 02694/08.0BEPRT (0169/17), disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/46711369c9964cca802587ac0056b886?OpenDocument> (impugnação, pela LIPOR, de ato de liquidação de IRC relativo a 2004, tendo-se decidido remeter os autos à primeira instância para ampliação da matéria de facto, à semelhança do já referido acórdão de 10/03/2021), de 12/01/2022, proferido no processo n.º 021/10.5BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/0edd58da7c1d3369802587ca00410e34?OpenDocument> (impugnação, pela LIPOR, de ato de liquidação de IRC relativo a 2007, tendo-se decidido remeter os autos à primeira instância para ampliação da matéria de facto, à semelhança do já referido acórdão de 10/03/2021), de 12/01/2022, proferido no processo n.º 058/10.4BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/a5c39b6675c97a6f802587ca0056f464?OpenDocument> (impugnação, pela LIPOR, de ato de liquidação de IRC relativo a 2006), de 26/10/2022, proferido no processo n.º 02739/08.3BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/7f8fa6a6ebb66c6f802588e800505e64?OpenDocument> (impugnação, pela LIPOR, de ato de liquidação de IRC relativo a 2005), de 09/11/2022, proferido no processo n.º 03161/16.3BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/7fcc34c99ad01d8180258918005395e2?OpenDocument>

deu a questão por jurisprudencialmente estabilizada – em acórdão de 25/01/2023²⁹, já não admitiu revista quanto à mesma questão, por ter considerado que a ela “já respondeu este Supremo Tribunal de forma reiterada e uniforme, em sentido negativo”. A linha jurisprudencial estabilizada no STA confirma, assim, a jurisprudência que o Tribunal Central Administrativo Norte vinha traçando³⁰.

A LIPOR tentou levar a discussão ao Tribunal Constitucional em recursos interpostos de decisões do STA e do Tribunal Central Administrativo Norte, mas

enDocument (impugnação, pela LIPOR, de ato de liquidação de IRC relativo a 2005 – trata-se do mesmo processo que deu origem ao acórdão de 10/03/2021), de 07/12/2022, proferido no processo n.º 0104/10.1BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/18139118a920a14f8025891600427d74?O penDocument> (impugnação, pela LIPOR, de ato de liquidação de IRC relativo a 2006), de 07/12/2022, proferido no processo n.º 0419/12.4BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/69e9a301bf4f57ab802589130067cf61?O penDocument> (impugnação, pela LIPOR, de ato de liquidação de IRC relativo a 2010) e de 11/01/2023, proferido no processo n.º 0264/14.2BEPRT (0767/16), disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1cc7af695ae7b86c8025893900596ce8?O penDocument>.

²⁹ Acórdão do STA de 25/01/2023, proferido no processo n.º 021/10.5BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ed37569534bc047980258947003889d9?O penDocument>.

³⁰ Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 03/02/2022, proferido no processo n.º 00264/14.2BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/93177fc8a06a0455802587e300596e82?O penDocument> (confirmado por acórdão do STA de 11/01/2023, proferido no processo n.º 0264/14.2BEPRT (0767/16), disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1cc7af695ae7b86c8025893900596ce8?O penDocument>), de 03/02/2022, proferido no processo n.º 02739/08.3BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/486b97f497b171ff802587e300595d02?O penDocument> (confirmado por acórdão do STA de 26/10/2022, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7f8fa6a6ebb66c6f802588e800505e64?O penDocument>), de 17/02/2022, proferido no processo n.º 00419/12.4BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/13e9e8ba6ac2f6d5802587f3005f2c0d?O penDocument> (confirmado por acórdão do STA de 07/12/2022, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/69e9a301bf4f57ab802589130067cf61?O penDocument>), de 17/02/2022, proferido no processo n.º 00104/10.1BEPRT, proferido em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/2812c8f6037384a7802587f3005f0eba?O penDocument> (confirmado por acórdão do STA de 07/12/2022, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/18139118a920a14f8025891600427d74?O penDocument>), de 31/03/2022, proferido no processo n.º 03161/16.3BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/2bbc3f5be1945d698025881e00337d00?O penDocument> (confirmado por acórdão do STA de 09/11/2022, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7fcc34c99ad01d8180258918005395e2?O penDocument>), e de 06/10/2022, proferido no processo n.º 00021/10.5BEPRT, disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/b26dcfe684733377802589500035dcc?O penDocument> (no qual, como vimos, o STA havia decidido, em 12/01/2022, no sentido da ampliação da matéria de facto, acabando por não admitir a revista, por acórdão de 25/01/2023, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ed37569534bc047980258947003889d9?O penDocument>), para além de jurisprudência não publicada nas bases de dados.

alguns desses recursos não foram admitidos³¹.

4. A natureza jurídica das associações de municípios

Os municípios podem cooperar entre si por diversas formas, designadamente, através de acordos de cooperação e da constituição e participação em empresas intermunicipais e associações intermunicipais. O associativismo intermunicipal pode prosseguir uma das seguintes funções – a defesa e representação de interesses comuns, o que também se designa por função sindical ou de representação de interesses, e a prossecução em comum das suas próprias atribuições, o que também se designa por função cooperativa ou função de cooperação propriamente dita³². A LIPOR constitui um exemplo de associação de municípios que prossegue esta última função.

A lei começou por referir-se às associações de municípios destinadas a satisfazer certos interesses compreendidos nas suas atribuições como aquelas que visam “a realização de interesses específicos comuns” no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 266/91, de 15 de setembro, que as qualificava expressamente como pessoas coletivas de direito público, sujeitas à tutela legalmente prevista para os municípios (artigo 11.º, n.º 1, do mesmo diploma). O Decreto-Lei n.º 266/91, de 15 de setembro, foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 412/89, de 29 de novembro, que manteve a qualificação daquelas associações, a referência a interesses específicos comuns e a sujeição à tutela.

Na Lei n.º 172/99, de 21 de setembro, especificou-se que as associações de municípios para fins específicos, ainda consideradas pessoas coletivas de direito público, têm por fim “a realização de atribuições conferidas por lei aos municípios ou a realização de quaisquer interesses compreendidos nas atribuições destes, salvo a atribuição ou interesse que, pela sua natureza ou por disposição da lei, deva ser diretamente prosseguido por estes” (artigo 2.º).

³¹ Acórdãos do Tribunal Constitucional n.os 583/2023, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230583.html>, 676/2023, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230676.html>, 848/2023, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230848.html>, e 849/2023, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230849.html>. Porém, o Tribunal Constitucional não tomou posição, até à presente data, em todos eles, encontrando-se pendente de apreciação, pelo menos, um recurso interposto de um acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 26/10/2023, proferido no processo n.º 2694/08.0BEPRT, que não se encontra publicado.

³² MOREIRA, V. Associações intermunicipais e áreas metropolitanas. *Direito Regional e Local*, 2007, n.º 00 , p. 5, assim como PACHECO AMORIM, J. Os novos regimes jurídicos das associações de municípios e das áreas metropolitanas de Lisboa e Porto. *Centenário do Nascimento do Professor Doutor Paulo Cunha – Estudos em Homenagem*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 425.

Em 2003, o legislador reconfigurou as classificações inerentes ao associativismo municipal, através do conceito de comunidades intermunicipais de direito público, prevendo dois tipos: comunidades intermunicipais de fins gerais e associações de municípios de fins específicos (artigo 1.º da Lei n.º 11/2003, de 13 de maio). Ambas beneficiavam das isenções fiscais previstas na lei para as autarquias locais (artigo 36.º do mesmo diploma).

Este quadro sofreu uma alteração substancial, cinco anos volvidos, através da Lei n.º 45/2008, de 27 de agosto, que estabeleceu o regime jurídico do associativismo municipal³³. Ali se previu, expressamente, que as associações de municípios de fins específicos “são pessoas coletivas de direito privado criadas para a realização em comum de interesses específicos dos municípios que as integram, na defesa de interesses coletivos de natureza sectorial, regional ou local” (artigo 2.º, n.º 4) e, ainda, que as mesmas se regem “pelas disposições do direito privado e ainda pelas seguintes disposições: regime jurídico do contrato individual de trabalho na Administração Pública; Código dos Contratos Públicos; Lei de organização e processo do Tribunal de Contas; e Regime jurídico da tutela administrativa” (artigo 37.º, n.º 1). Previu-se, todavia, uma regra de direito transitório, nos termos da qual às associações de municípios de fins específicos criadas ao abrigo da Lei n.º 11/2003, de 13 de maio, passavam a aplicar-se as normas previstas da nova lei, mas as que fossem constituídas até à respetiva entrada em vigor poderiam manter em vigor a natureza de pessoa coletiva de direito público (artigo 38.º, n.os 5 e 6). Foram mantidas as isenções fiscais previstas na lei para as autarquias locais (artigo 30.º).

A transição de regime para o direito privado não se mostrou, todavia, duradoura. Decorridos mais cinco anos, sobreveio a Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, que estabeleceu o regime jurídico das autarquias locais, das entidades intermunicipais e do associativismo autárquico, atualmente em vigor. Ali se prevê que podem ser instituídas associações públicas de autarquias locais para a prossecução conjunta das respetivas atribuições (artigo 63.º, n.º 1), incluindo as associações de municípios de fins específicos (artigo 63.º, n.º 2). Quanto à respetiva natureza jurídica,

³³ Não obstante esta designação genérica, a Lei n.º 45/2008, de 27 de agosto, não integra o regime das associações de defesa e representação de interesses comuns junto dos órgãos de soberania (função de representação de interesses), que continuou, e continua, a ser regulada pela Lei n.º 54/98, de 18 de agosto. Assim, PACHECO AMORIM, J. *Breves reflexões sobre os novos regimes das Associações de Municípios e das Áreas Metropolitanas de Lisboa e Porto. Revista de Direito Público e Regulação*, 2009, n.º 2, , p. 76.

houve um notório regresso ao direito público, prevendo o artigo 110.º que tais associações se regem

“pelo disposto na presente lei e na demais legislação aplicável às pessoas coletivas públicas, bem como pelos respetivos estatutos e regulamentos internos, estando nomeadamente sujeitas, quaisquer que sejam as particularidades dos seus estatutos e do seu regime de gestão: aos princípios constitucionais de direito administrativo; aos princípios gerais da atividade administrativa; ao Código do Procedimento Administrativo; ao Código dos Contratos Públicos; às leis do contencioso administrativo; à lei de organização e processo do Tribunal de Contas e ao regime de jurisdição e controlo financeiro do Tribunal de Contas e da Inspeção-Geral de Finanças; ao regime jurídico da administração financeira e patrimonial do Estado; ao regime jurídico das incompatibilidades e impedimentos de cargos públicos e dos trabalhadores em funções públicas, incluindo as incompatibilidades previstas nos artigos 78.º e 79.º do Estatuto da Aposentação, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 498/72, de 9 de dezembro; aos princípios da publicidade, da concorrência e da não discriminação em matéria de recrutamento de pessoal e ao regime jurídico aplicável aos trabalhadores que exercem funções públicas; ao regime da realização das despesas públicas; e ao regime da responsabilidade civil do Estado e das demais entidades públicas”.

Ou seja, para além da remissão para a “legislação aplicável às pessoas coletivas públicas”, que traz consigo uma inequívoca qualificação, é expressa a sujeição a um claro regime de direito público, em diversos domínios, sem prejuízo da liberdade de criação das suas normas estatutárias, respeitando o regime legal.

A ausência de uma norma de direito transitório não facilitou a interpretação da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, relativamente à transição do regime anterior para o atual, mas a qualificação das associações de municípios de fins específicos como pessoas coletivas de direito público, que se mantinha desde a década de 1980 e foi interrompida em 2008, é hoje inequívoca e reforçada pela expressa sujeição destas entidades a um forte regime normativo de direito público.

5. A restrição aplicável às atividades exercidas das associações de municípios

Segundo a letra da lei e a interpretação dada pelo STA, a isenção relativa às associações de municípios é muito restritiva, sobretudo quando comparada com algumas pessoas coletivas do chamado terceiro setor, ou setor solidário e social, cujos rendimentos podem estar totalmente isentos de tributação.

A predominância da natureza subjetiva dos benefícios fiscais em IRC justifica-se “porque existem entidades que exercem atividades de natureza não comercial, que por sua vez devem ser excluídas da regra geral de tributação pelo lucro, baseado no

resultado líquido de exercício (cfr. artigos 10º e 11º do CIRC, 31º, 48º a 50º, 52º e 53º do EBF e Lei n.º 85/98)³⁴. As isenções dos artigos 9.º, 10.º (Pessoas coletivas com estatuto de utilidade pública e de solidariedade social) e 11.º (Atividades culturais, recreativas e desportivas) são direcionadas para pessoas coletivas pertencentes ao setor público e ao terceiro sector, que não exercem a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola. Não visam a obtenção do lucro, que, aliás, dada a sua natureza jurídica, não poderia ser distribuído aos instituidores, associados ou fundadores. Mas não lhes é vedado o exercício de atividades económicas que permitam angariar meios para financiar a atividade principal, não lucrativa, vinculada à prossecução do interesse público. E não tem de o ser de forma indireta, mediante a detenção de participações sociais em sociedades comerciais. Assim, Coutinho de Abreu³⁵ refere que:

“por norma a atividade empresarial desenvolvida por associações visará a obtenção de meios patrimoniais necessários à prossecução da atividade diretamente dirigida à realização dos fins próprios delas (pense-se numa associação sindical explorando uma escola de formação profissional, ou numa associação religiosa explorando uma empresa agro-pecuária); mas a atividade empresarial pode ser o meio direto para a consecução desses fins (pense-se numa empresa de espetáculos públicos teatrais gerida por uma associação cultural)”.

Simplificadamente, distinguem-se dois tipos de sujeitos passivos de IRC. Os que têm capacidade contributiva geral, como são as sociedades de capitais e de pessoas “e entes equiparados a sociedades cujo objetivo exclusivo ou principal é o exercício da atividade comercial, industrial ou agrícola”, e os que têm capacidade contributiva não geral, “algumas vezes denominados entes não empresariais por não terem por objeto exclusivo ou principal o exercício de uma atividade económica”³⁶. Neste segundo grupo incluem-se as associações de municípios, assim como várias pessoas coletivas pertencentes ao terceiro setor.

Todavia, o tratamento fiscal preconizado para umas e para outras é distinto. Por exemplo, o artigo 10.º do CIRC isenta de tributação os rendimentos obtidos por pessoas coletivas com estatuto de utilidade pública e de solidariedade social,

³⁴ OLIVEIRA MARTINS G. W. Política Fiscal e Benefícios Fiscais: História e Atualidade do Sistema Fiscal. In: PALMA, Clotilde Celorico. *Nós e os Impostos*. Coimbra: Almedina, 2022, p. 296.

³⁵ COUTINHO de ABREU, J. M. *Da Empresarialidade (As Empresas no Direito)*. Coimbra: Almedina, 1996, p.163.

³⁶ PIRES, M. *Direito Fiscal, Apontamentos*, 3. ed. Coimbra: Almedina, 2008, p. 531.

derivados de qualquer atividade, desde que exercida no âmbito dos seus fins estatutários. As Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) e entidades equiparadas (alínea b) do n.º 1) beneficiam de uma isenção automática (resulta direta e imediatamente da lei, dispensando qualquer ato administrativo), que abrange também atividades económicas, de caráter lucrativo, acessórias aos fins principais (de solidariedade social). A isenção em IRC não é prejudicada pelo facto de estas entidades exercerem atividades instrumentais, que suportam financeiramente as principais, previstas nos respetivos estatutos.

Relativamente às pessoas coletivas que tenham o estatuto de utilidade pública (alínea c) do n.º 1), a isenção está limitada às que prosseguem, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social, defesa do meio ambiente e interprofissionalismo agroalimentar. Para estas entidades, que não têm um estatuto dedicado, legalmente instituído, como as IPSS (Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro), exige-se um ato administrativo de reconhecimento prévio “mediante despacho publicado no Diário da República, que define a respetiva amplitude, de harmonia com os fins prosseguidos e as atividades desenvolvidas para a sua realização, pelas entidades em causa e as informações dos serviços competentes da Autoridade Tributária e Aduaneira e outras julgadas necessárias” (n.º 2 do artigo 10.º).

Adicionalmente, ambos os tipos de entidades apenas beneficiam da isenção enquanto cumpram as diversas condições fixadas nas alíneas a)³⁷, b) e c) do n.º 3 do artigo 10.º Trata-se, pois, de um benefício fiscal condicionado³⁸.

Já em relação às associações previstas no artigo 11.º do CIRC, a isenção apenas abrange os rendimentos diretamente provenientes da sua atividade principal, forçosamente de natureza cultural, recreativa e desportiva. Ou seja, todos os rendimentos que resultam do exercício de atividades comerciais, industriais ou

³⁷ Destaca-se esta alínea, que determina o “exercício efetivo, a título exclusivo ou predominante, de atividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram a isenção”. O critério da predominância da atividade é de aplicação difícil. Assim, TABORDA, D. e MARTINS, A. As isenções em IRC das atividades exercidas pelas entidades do setor não lucrativo. *Revista Jurídica Portucalense*, 2023, n.º 33, , pp. 67-91.

³⁸ Segundo SÁ GOMES N. Teoria Geral dos Benefícios Fiscais. *Ciência e Técnica Fiscal*, 1990, n.º 359 , p.151, “os benefícios fiscais dizem-se puros ou absolutos, quando a eficácia do facto desagravado não fica dependente da verificação de qualquer pressuposto acessório. Os benefícios fiscais dizem-se condicionados quando a respetiva eficácia fica dependente de certos pressupostos futuros e incertos, acessórios, secundários, que são a sua condição”.

agrícolas são tributados³⁹.

Apesar das delimitações objetivas e subjetivas das isenções do artigo 10.º e do artigo 11.º serem distintos, estes benefícios fiscais convivem com o exercício a título acessório ou colateral de atividades comerciais, industriais ou agrícolas pelas entidades beneficiárias⁴⁰. Repita-se que a sua inclusão no espectro dos benefícios fiscais implica a obrigação de quantificar a despesa fiscal que geram: a AT estimou que, em 2023, a despesa fiscal decorrente do artigo 10.º do CIRC ascendeu a 124,9 milhões de euro e do artigo 11.º a 28,8 milhões⁴¹.

Comparando com a isenção aplicável às associações de municípios, que é classificada como um desagravamento estrutural e não como um benefício fiscal, é difícil compreender os motivos que levaram o legislador a optar por um recorte tão restritivo. Com efeito, para além do elemento subjetivo, o requisito objetivo da isenção impede o exercício de qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola.

6. Considerações finais

A amplitude do conceito de atividade comercial, industrial, ou agrícola leva a que seja irrealista admitir que, mesmo de forma acessória e residual, as associações de municípios atuem exclusivamente fora daquele espaço. Procurando garantir a sua viabilidade financeira para prosseguirem os seus fins principais, é aceitável, e frequente, que as associações de municípios exerçam aquelas atividades económicas.

Em Portugal, com base em dados oficiais⁴², identificaram-se 52 associações de municípios. Apesar de a norma de isenção remontar à data de aprovação do CIRC,

³⁹ Ressalve-se que o artigo 54.º, n.º 1 do EBF estabelece uma isenção para “os rendimentos das coletividades desportivas, de cultura e recreio, abrangidas pelo artigo 11.º do Código do IRC, desde que a totalidade dos seus rendimentos brutos sujeitos a tributação, e não isentos nos termos do mesmo Código, não exceda o montante de € 7500”.

⁴⁰ Ou seja, a prossecução destas atividades por entidades do terceiro setor não determina que sejam tributadas pelo lucro. Assim, SANTOS, L.M. *Manual de IRC das Entidades não Lucrativas*, Coimbra: Almedina, 2023, pp. 52-53, salienta que “não é a atividade em si, mas a forma e o contexto em que esta é desenvolvida que, ao expor os fins da entidade, implica a sua qualificação como comercial, industrial ou agrícola”. Prossegue, apontando exemplos, que “nas entidades não lucrativas, a restauração poderá ser uma atividade desenvolvida (um meio) para atingir um fim social (por exemplo o combate à fome)”.

⁴¹ MINISTÉRIO das FINANÇAS. *Relatório da Despesa Fiscal 2023, 2024*, p.37. [consultado em 4 novembro 2024]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Despesa_Fiscal/Documents/Relatorio_Despesa_Fiscal_2023.pdf.

⁴² MINISTÉRIO da COESÃO TERRITORIAL. Portal Autárquico, 2024 [consultado em 4 novembro 2024]. Disponível em <https://portalautarquico.dgal.gov.pt/pt-PT/entidades-locais/associaoes-de-municipios/#searchTabs1>.

este tema não tem sido objeto de controvérsias doutrinárias ou litigância judicial. Porém, o caso recente da LIPOR, abre portas a uma discussão sobre o grau de pertinência e de utilidade da norma.

Adicionalmente, fruto das capacidades de gestão e de adaptação que se espera das organizações atuais, tenham ou não uma natureza empresarial, e das responsabilidades económicas que se lhes exigem, traduzindo-se num esforço de diversificação das fontes de receita, admite-se que haja um nível considerável de fluidez entre as atividades principais e acessórias exercidas pelas associações de municípios, sem desvirtuar os seus fins estatutários. Logo, seria mais ajustado que a isenção do artigo 9.º, n.º 1, alínea b), fosse condicionada ao cumprimento de determinados requisitos, ou tivesse um caráter temporário, prevenindo que a deteção do exercício de uma atividade comercial, industrial ou agrícola, ainda que imaterial, no âmbito de um procedimento inspetivo iniciado pela AT, se reconduza a litigância judicial.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- COUTINHO de ABREU, Jorge Manuel. *Da Empresarialidade (As Empresas no Direito)*. Coimbra: Almedina, 1996. ISBN 9789724009568.
- DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal*, 7. ed. Coimbra: Almedina, 2022. ISBN 9789724033242.
- FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique. *Fiscalidade*, 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018. ISBN 9789724075563.
- GRUPO de TRABALHO para o Estudo dos Benefícios Fiscais. Os Benefícios Fiscais em Portugal. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 2019, n.º 217. ISBN 9789726531876.
- MINISTÉRIO da COESÃO TERRITORIAL. Portal Autárquico, 2024 [consultado em 4 novembro 2024]. Disponível em <https://portalautarquico.dgal.gov.pt/pt-PT/entidades-locais/associaoes-de-municipios/#searchTabs1>.
- MINISTÉRIO das FINANÇAS. *Relatório da Despesa Fiscal 2023, 2024* [consultado em 4 novembro 2024]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Despesa_Fiscal/Documents/Relatorio_Despesa_Fiscal_2023.pdf.
- MORAIS, Rui Duarte. *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina, 2007. ISBN 9789724033242.
- MOREIRA, Vital. Associações intermunicipais e áreas metropolitanas. *Direito Regional e Local*, 2007, n.º 00, pp. 5-19. ISSN 1646-8392.
- OLIVEIRA MARTINS, Guilherme Waldemar d'. Política Fiscal e Benefícios Fiscais: História e Atualidade do Sistema Fiscal. In: PALMA, Clotilde Celorico. *Nós e os Impostos*. Coimbra: Almedina, 2022, pp. 281-304. ISBN 9789894007753.
- PACHECO AMORIM, João. Breves reflexões sobre os novos regimes das Associações de Municípios e das Áreas Metropolitanas de Lisboa e Porto. *Revista de Direito Público e Regulação*, 2009, n.º 2, pp. 73-102. ISSN 1647-2306.
- PACHECO AMORIM, João. Os novos regimes jurídicos das associações de municípios e das áreas metropolitanas de Lisboa e Porto. In: MENEZES CORDEIRO, António . *Centenário do Nascimento do Professor Doutor Paulo Cunha – Estudos em Homenagem*. Coimbra: Almedina, 2012, pp. 421-475. ISBN 9789724045023.
- PIRES, Manuel. *Direito Fiscal, Apontamentos*, 3. ed. Coimbra: Almedina, 2008. ISBN 9789724034348.

- SÁ GOMES, Nuno. Teoria Geral dos Benefícios Fiscais. *Ciência e Técnica Fiscal*, 1990, n.º 359. ISBN 9726531292.
- SÁ GOMES, Nuno. *Manual de Direito Fiscal, Volume I*, 10. ed. (4^a reimpressão). Lisboa: Rei dos Livros, 1999. ISBN 9789725110393.
- SÁ GOMES, Nuno. *Manual de Direito Fiscal, Volume II*, 8. ed. (2^a reimpressão). Lisboa: Rei dos Livros, 1999. ISBN 9789725109489.
- SALDANHA SANCHES, José Luís. *Manual de Direito Fiscal*, 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. ISBN 9789723215113.
- SANTOS, Leonardo Marques. *Manual de IRC das Entidades não Lucrativas*. Coimbra: Almedina, 2023. ISBN 9789894015284.
- SOUZA FRANCO, António. *Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume II*, 4. ed. (8^a Reimpressão). Coimbra: Almedina, 2001. ISBN 9789724031194.
- TABORDA, Daniel e MARTINS, António. As isenções em IRC das atividades exercidas pelas entidades do setor não lucrativo. *Revista Jurídica Portucalense* 2023, n.º 33, pp. 67-91. ISSN 2183-5799. [doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(33\)2023.ic-04](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(33)2023.ic-04).
- TRIBUNAL de CONTAS. *Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2021*. 2022 [consultado em 19 setembro 2024]. Disponível em https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/2021/PCGE2021_final.pdf
- .

JURISPRUDÊNCIA

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 583/2023, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230583.html>
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 676/2023, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230676.html>
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 848/2023, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230848.html>
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 849/2023, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230849.html>
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11/01/2017, Processo n.º 01622/15 [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/c29b1e8e475afd25802580a70053c268>
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10/03/2021, Processo n.º 03161/16.3BEPRT [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/a4de3fdaee8c377080258697006f6247?OpenDocument>
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27/10/2021, Processo n.º 04/16.1BEPRT (0757/18) [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/5912cd657d35825c8025878900318626?OpenDocument>
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10/11/2021, Processo n.º 03176/10.5BEPRT [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/aaf9e30c79589b378025879a006ae15c?OpenDocument>
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10/11/2021, Processo n.º 02857/12.3BEPRT [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/3f648ac2742a790e8025878e0050c70a?OpenDocument>
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09/12/2021, Processo n.º 02694/08.0BEPRT (0169/17) [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/46711369c9964cca802587zac0056b886?OpenDocument>
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/01/2022, Processo n.º 021/10.5BEPRT

[consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0edd58da7c1d3369802587ca00410e34?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/01/2022, Processo n.º 058/10.4BEPRT [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a5c39b6675c97a6f802587ca0056f464?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26/10/2022, Processo n.º 02739/08.3BEPRT [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7f8fa6a6ebb66c6f802588e800505e64?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09/11/2022, Processo n.º 03161/16.3BEPRT [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7fcc34c99ad01d8180258918005395e2?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07/12/2022, Processo n.º 0104/10.1BEPRT [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/18139118a920a14f8025891600427d74?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07/12/2022, Processo n.º 0419/12.4BEPRT [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/69e9a301bf4f57ab802589130067cf61?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11/01/2023, Processo n.º 0264/14.2BEPRT (0767/16) [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1cc7af695ae7b86c8025893900596ce8?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25/01/2023, Processo n.º 021/10.5BEPRT [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ed37569534bc047980258947003889d9?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 03/02/2022, Processo n.º 00264/14.2BEPRT [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/93177fc8a06a0455802587e300596e82?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 03/02/2022, Processo n.º 02739/08.3BEPRT [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/486b97f497b171ff802587e300595d02?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 17/02/2022, Processo n.º 00419/12.4BEPRT [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/13e9e8ba6ac2f6d5802587f3005f2c0d?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 17/02/2022, Processo n.º 00104/10.1BEPRT [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/2812c8f6037384a7802587f3005f0eba?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 31/03/2022, Processo n.º 03161/16.3BEPRT [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/2bbc3f5be1945d698025881e00337d00?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 06/10/2022, Processo n.º 00021/10.5BEPRT [consultado 31 de julho de 2024]. Disponível em <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/b26dcfe684733377802589500035dcc?OpenDocument>

Data de submissão do artigo: 14/11/2024

Data de aprovação do artigo: 27/02/2025

Edição e propriedade:

Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL

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

Email: upt@upt.pt