



INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA

MESTRADO EM CONTABILIDADE E FISCALIDADE EMPRESARIAL

DISSERTAÇÃO

O TRATAMENTO CONTABILÍSTICO E FISCAL DAS FUNDAÇÕES SEM FINS
LUCRATIVOS EM PORTUGAL

MARIANA ISABEL CARVALHO DOMINGUES

COIMBRA, 04 DE MARÇO DE 2016



INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA

MESTRADO EM CONTABILIDADE E FISCALIDADE EMPRESARIAL

DISSERTAÇÃO

O TRATAMENTO CONTABILÍSTICO E FISCAL DAS FUNDAÇÕES SEM FINS
LUCRATIVOS EM PORTUGAL

MARIANA ISABEL CARVALHO DOMINGUES

ORIENTAÇÃO:

PROFESSORA DOUTORA MARIA DA CONCEIÇÃO DA COSTA MARQUES

Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e
Administração de Coimbra, correspondente à parte não letiva do Mestrado em
Contabilidade e Fiscalidade Empresarial

COIMBRA, 04 DE MARÇO DE 2016

RESUMO

Fazendo juz à sua longa história, as fundações sem fins lucrativos apresentam-se hoje na moderna sociedade como agentes filantrópicos e altruístas. Aliadas a grandes empresas ou desenvolvidas por pessoas singulares, estas entidades colmatam falhas do setor público no auxílio e prestação de cuidados sociais às comunidades, não sendo, no entanto, alheias a eventuais rendimentos que possam ser gerados a partir das atividades que desenvolvem.

Esta dissertação tem como objetivo estudar e retirar algumas conclusões acerca do estado atual do universo fundacional em Portugal, conjugando o recente regime jurídico específico com as também recentes normas contabilísticas existentes e aspetos fiscais. Através da realização de um questionário a 108 Fundações existentes em Portugal, o estudo revelou que a introdução de normativos apropriados foi considerada positiva pelas entidades, esperando-se ainda assim, futuramente, mudanças essencialmente no campo da fiscalidade, tendo em vista a dinâmica internacional

Palavras- chave:

Terceiro Setor, Entidades do Setor Não Lucrativo, Fundações, NCRF-ESNL, IRC, IVA, Contabilidade, Fiscalidade, Portugal.

ABSTRACT

True to its long history nonprofit foundations are presented today in modern society as philanthropic and altruistic agents. Allied to large companies or developed by individuals, these entities amend failures of the public sector by supporting and providing social cares to communities, not being, however, unrelated to any income that might be generated from activities that develop.

This work aims to study and expose some conclusions about the current state of the universe founding in Portugal, combining the recent specific legal framework with the also recent existing accounting standards and taxes. By carrying out a survey to 108 foundations in Portugal, the study revealed that the introduction of appropriate regulations was considered positive by the entities, nevertheless changes are still expected essentially in the field of taxation, with a prospect on international dynamics

Keywords:

Third Setor, Non-profit sector organizations, Foundations, NCRF-ESNL, IRC, IVA, Accounting, Taxation, Portugal.

ÍNDICE

RESUMO	i
ABSTRACT	ii
ÍNDICE DE GRÁFICOS	v
ÍNDICE DE ABREVIATURAS	vii
NOTA PRÉVIA	ix
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I: REVISÃO DA LITERATURA	2
1. O TERCEIRO SETOR	2
1.1. O TERCEIRO SETOR EM PORTUGAL.....	7
2. AS FUNDAÇÕES E O TERCEIRO SETOR.....	8
3. AS FUNDAÇÕES EM PORTUGAL.....	9
3.1. REGIME JURÍDICO DAS FUNDAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS	12
3.2. AS FUNDAÇÕES ENQUANTO PESSOAS COLETIVAS DE UTILIDADE PÚBLICA	19
CAPÍTULO II: A NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA PARA AS ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO.....	21
1. PERSPETIVA EVOLUTIVA E SITUAÇÃO ATUAL.....	21
2. O REGIME DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA PARA AS ESNL	23
2.1. OS INSTRUMENTOS DO SNC-ESNL.....	29
3. A NORMA CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO PARA AS ESNL.....	32
3.1. ALTERAÇÕES DE POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS, ESTIMATIVAS E ERROS	34
3.2. ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS	34
3.3. ATIVOS INTANGÍVEIS	36
3.4. LOCAÇÕES.....	36
3.5. CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS OBTIDOS.....	37
3.6. INVENTÁRIOS.....	38
3.7. RÉDITO	38
3.8. PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES	39

3.9.	SUBSÍDIOS DO GOVERNO E OUTROS APOIOS	40
3.10.	EFEITOS DE ALTERAÇÕES EM TAXAS DE CÂMBIO	41
3.11.	IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO	41
3.12.	INSTRUMENTOS FINANCEIROS.....	42
3.13.	BENEFÍCIOS AOS EMPREGADOS.....	43
CAPÍTULO III: AS ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO E A FISCALIDADE		44
1.	IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC)	45
2.	IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA).....	51
3.	OUTROS IMPOSTOS: ISENÇÕES FISCAIS.....	58
3.1.	IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS (IMI).....	58
3.2.	IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES ONEROSAS (IMT).....	59
3.3.	IMPOSTO DO SELO (IS).....	59
4.	BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO MECENATO	60
CAPÍTULO IV: METODOLOGIA E RESULTADOS DO INQUÉRITO		65
1.	METODOLOGIA ADOTADA.....	65
2.	APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS DO INQUÉRITO	66
3.	CONCLUSÃO DE ENQUADRAMENTO DO INQUÉRITO.....	90
4.	CONCLUSÕES DO INQUÉRITO	91
LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....		94
PERSPECTIVAS FUTURAS.....		95
CONCLUSÃO		96
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....		98
LEGISLAÇÃO UTILIZADA.....		103
ANEXO		108
1.	ANEXO 1- QUESTIONÁRIO DO ESTUDO.....	108

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Atividade profissional exercida na Fundação.....	66
Gráfico 2: Diretores Financeiros responsáveis pela Contabilidade	67
Gráfico 3: Modalidade de colaboração do TOC	67
Gráfico 4: TOC responsáveis pela Contabilidade.....	68
Gráfico 5: Departamento de Contabilidade na Fundação	68
Gráfico 6: Colaboradores no Departamento de Contabilidade	69
Gráfico 7: Aplicabilidade da Lei n.º 24/2012, de 9 de Julho	69
Gráfico 8: Aplicação da Lei-Quadro das Fundações	70
Gráfico 9: Classificação das Fundações.....	70
Gráfico 10: Fundações Privadas	71
Gráfico 11: Não aplicabilidade da Lei- Quadro das Fundações.....	71
Gráfico 12: Fins prosseguidos pela Fundação	72
Gráfico 13: Estatuto de Utilidade Pública.....	73
Gráfico 14: Informação Empresarial Simplificada	73
Gráfico 15: Regime de Normalização Contabilística para as ESNL.....	74
Gráfico 16: Lei-Quadro dos Institutos Públicos.....	74
Gráfico 17: Referenciais contabilísticos anteriormente aplicados na preparação das DF.....	75
Gráfico 18: Aplicação de POC Setorial	75
Gráfico 19: Satisfação das necessidades de relato financeiro da Fundação.....	76
Gráfico 20: Elaboração de contas consolidadas.....	76
Gráfico 21: Fundação como "Empresa-Mãe" de um grupo económico.....	77
Gráfico 22: Integração de perímetro de consolidação.....	77
Gráfico 23: Apresentação do conjunto completo de DF	78
Gráfico 24: Aplicabilidade da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as ESNL.....	78
Gráfico 25: A NCRF-ESNL e o relato financeiro da Fundação	79
Gráfico 26: Impacto da aplicação da NCRF-ESNL nos elementos das DF.....	80
Gráfico 27: Aplicabilidade do Regime de Caixa	81
Gráfico 28: Aplicação do "Regime de Caixa" pela Fundação	81
Gráfico 29: Divulgação de informação relativa a Pagamentos e Recebimentos, Património Fixo e Direitos e Compromissos Futuros.....	82

Gráfico 30: Divulgação de outras DF ou mapas pela Fundação	82
Gráfico 31: Valores mobiliários admitidos à negociação pela Fundação	83
Gráfico 32: Contas consolidadas elaboradas em conformidade com as NIC pela Fundação.....	83
Gráfico 33: Contas individuais elaboradas em conformidade com as NIC pela Fundação	84
Gráfico 34: Aplicabilidade do Sistema Fiscal.....	84
Gráfico 35: Isenção de tributação em IRC.....	85
Gráfico 36: Rendimentos derivados de atividades comerciais, industriais ou agrícolas.....	85
Gráfico 37: Uniformização entre o CIRC e a contabilidade	86
Gráfico 38: Isenção de IVA	86
Gráfico 39: Restituição de IVA	87
Gráfico 40: Isenção de IMI.....	87
Gráfico 41: Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Não Lucrativo.....	88
Gráfico 42: Regime Fiscal internacional para o Setor Não Lucrativo	88
Gráfico 43: Sugestão para alteração contabilística ou fiscal nas ESNL.....	89
Gráfico 44: Sugestões mencionadas	89
Gráfico 45: Alterações ao SNC.....	90

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

AFT	Ativos Fixos Tangíveis
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
BADF	Bases para a apresentação de Demonstrações Financeiras
CC	Código de Contas
CCivil	Código Civil
CNF	Comissão Nacional de Fundações
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CPF	Centro Português de Fundações
CRP	Constituição da República Portuguesa
DF	Demonstrações Financeiras
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
ESNL	Entidades do Setor Não Lucrativo
EUA	Estados Unidos da América
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto sobre as Transações Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LQF	Lei-Quadro das Fundações
MDF	Modelos de Demonstrações Financeiras
NCRF- ESNL	Norma contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo

NI	Normas Interpretativas
OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
PCIPSS	Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social
POCFAAC	Plano Oficial de Contabilidade para Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes
POC	Plano Oficial de Contabilidade
SNC- ESNL	Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Setor não Lucrativo
TOC	Técnico Oficial de Contas
UE	União Europeia

Nota Prévía

Em 2015, com a transposição da Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de Junho de 2013, através da publicação do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de Junho, ocorreram alterações substanciais nos Decretos -Leis n.ºs 158/2009, de 13 de Julho, e 36 -A/2011, de 9 de Março, tendo ainda sido integrados no Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, os normativos aplicáveis às entidades do setor não lucrativo. Estas alterações, aplicáveis aos períodos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2016, são referidas na Portaria n.º 218/2015 de 23 de Julho, por meio da qual é republicado o Código de Contas, instrumento contabilístico inserido no contexto do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e de aplicação obrigatória para as respetivas entidades e ainda por entidades que apliquem as Normas Internacionais de Contabilidade nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho. Com a aprovação de um novo Código de Contas, é revogada a Portaria n.º 106/2011 de 14 de Março referente ao Código de Contas especificamente aplicável, anteriormente, às entidades do setor não lucrativo. Assim, e de acordo com o disposto no preâmbulo da Portaria n.º 218/2015 de 23 de Julho, o novo Código de Contas identifica as contas e as respetivas notas de enquadramento de aplicação específica para todas as entidades sujeitas ao SNC, incluindo as entidades do setor não lucrativo.

Por outro lado, com a Lei n.º 139/2015 de 7 de Setembro, a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC) foi transformada em Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), alterando-se igualmente o respetivo Estatuto destes profissionais, aprovado pelo Decreto -Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro, em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de Janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais.

As alterações jurídicas mencionadas acima não foram consideradas para efeitos de elaboração da presente investigação, por esta se encontrar em fase avançada de redação aquando da introdução das alterações referidas na ordem jurídica e contabilística nacional.

INTRODUÇÃO

Em contextos adversos e de crise económica, as organizações do Terceiro Setor assumem um papel preponderante na economia de um país, atuando nas mais diversas áreas com vista a salvaguardar pessoas e bens e a apoiar projetos de elevado interesse cultural, artístico, científico e educacional. Neste sentido, a sociedade atual atribui e reconhece, pelo seu valor e atividade, a importância destas entidades. As fundações, enquanto organizações do Terceiro Setor, partilham com as demais entidades diversos fins, porém, sempre de interesse social, sendo detentoras de património próprio e fundamentadas por vínculo perpétuo à vontade do seu fundador, possuindo assim características específicas que as demarcam das restantes entidades não lucrativas do Terceiro Setor ou setor não lucrativo, como também se poderá designar.

Tal como as organizações que visam o lucro, as entidades não lucrativas encontram-se submetidas a normativos contabilísticos e a regras fiscais, de forma a produzirem informação financeira que deverá traduzir uma imagem verdadeira e apropriada destas entidades, útil aos seus utentes e interessados, e incorporando-as como contribuintes em termos de impostos e de produção de receita pública.

Assim, no primeiro capítulo do presente trabalho far-se-á uma abordagem ao Terceiro Setor bem como à figura jurídica da fundação (que conta 2500 anos de história), procurando expor em ambos os casos as características principais e mais relevantes. No segundo capítulo apresenta-se o regime contabilístico destinado especificamente às entidades sem fins lucrativos, delineando uma perspetiva histórica e estado atual e enumerando e descrevendo os vários elementos das Demonstrações Financeiras. No terceiro capítulo aborda-se a temática da fiscalidade, enquadrando em sede de imposto sobre o rendimento, imposto sobre o valor acrescentado e isenções e benefícios fiscais as entidades do setor não lucrativo, evidenciando as fundações sem fins lucrativos. No quinto capítulo procede-se a uma investigação, através de inquérito estatístico, cujo objetivo será perceber como se articulam as entidades em estudo com os atuais normativos contabilísticos e fiscais vigentes em Portugal e atendendo a algumas perspetivas futuras sobre o Terceiro Setor, apresentando-se os respetivos resultados e conclusões.

Por último, apresentam-se as conclusões finais do trabalho e as referências bibliográficas que sustentam toda a investigação.

CAPÍTULO I: REVISÃO DA LITERATURA

1. O Terceiro Setor

Conforme mencionado por Almeida (2011), embora o Terceiro Setor esteja fortemente enraizado na história social e económica da generalidade dos países, na Europa e um pouco por todo o mundo, existindo por vezes desde os primórdios da sua génese, são a dimensão que ocupa na atualidade e o acentuado crescimento que tem conhecido recentemente que o torna um fenómeno ímpar no panorama das sociedades modernas. Conforme salientado por Duarte (2012, p. 4) embora o Terceiro Setor já exista desde há muitas décadas, só a partir da década de 70 começaram as primeiras análises e os primeiros estudos, tendo vindo nos últimos anos a despertar um grande interesse por parte dos economistas.

Quintão (2011, p. 5) define o Terceiro Setor como uma expressão para designar um campo de investigação emergente, dedicado ao estudo das formas de organização de coletividades da sociedade civil, entre as quais as associações, as cooperativas, as mutualidades e as fundações, são as mais amplamente institucionalizadas nos países democráticos. De acordo com a autora, a expressão “Terceiro Setor” apresenta algumas limitações entre as quais se destacam a subestima pela esfera doméstica (entendida como o espaço de produção de solidariedades primárias), uma vez que o termo é utilizado para designar um conjunto de organizações muito diversificadas entre si que apresentam formas de organização de atividades de produção e distribuição de bens e prestação de serviços distintas dos dois agentes económicos dominantes- os poderes públicos e as empresas privadas com fins lucrativos - designados simplifadamente por Estado e Mercado (Quintão, 2004, p. 2); por se reportar fundamentalmente para o plano económico, encobrando as vertentes sociais e políticas das formas de organização da sociedade civil; e pela amplitude e difusão que a expressão alcança, esvaziando-se de capacidade instrumental para apreender a realidade social.

Segundo Defourney & Pestoff (2008, p. 3 e 4), as organizações do Terceiro Setor encontram-se moldadas por diferentes tradições, características dos países onde se encontram inseridas as quais remontam no mínimo ao século XIX. Os autores identificam 5 tradições específicas: a filantrópica, com ações caritativas e para a comunidade, com particular influência em Reino Unido e Irlanda; os movimentos cívicos, com objetivos de

promoção da igualdade e democracia e que prevalecem nos países escandinavos; as tradições movidas pelo princípio da subsidiariedade com iniciativas ligadas à Igreja, em países como a Alemanha, Bélgica, Irlanda e Holanda; o movimento cooperativo, intimamente ligado com o desenvolvimento do voluntariado, favorecendo a participação cívica e a democracia, na Dinamarca e Suécia, ou com inspirações religiosas, em Itália, Bélgica e França; e movimentos associados à família, em países como Espanha, Portugal, Grécia e Itália, os quais tiveram uma grande influência sobre o ritmo de desenvolvimento do Terceiro Setor, especialmente na prestação de serviços pessoais como a prestação de cuidados a crianças e idosos. De acordo com os autores, mais recentemente, nos finais do século 20, surgiu uma nova geração de iniciativas dando resposta a novos desafios incluindo o combate ao desemprego, à exclusão social (na requalificação urbana e no apoio a pessoas desfavorecidas e em risco) e potenciando o desenvolvimento local de áreas distantes, entre outros, abrangendo assim o Terceiro Setor, cada vez mais um vasto role de formas organizacionais, e das quais se destacam as fundações corporativas, estabelecidas por grandes empresas movidas pelo princípio da responsabilidade social corporativa, ou em Itália o caso de fundações criadas com base nas reservas acumuladas por bancos públicos que foram privatizados e por doações realizadas por indivíduos para organizações filantrópicas de suporte a atividades da sociedade civil ou empreendedores sociais.

O papel do Estado e a sua intervenção na dinâmica do Terceiro Setor conheceu diferentes momentos ao longo do tempo, verificando-se, numa primeira etapa, a apropriação gradual pelo Estado das iniciativas sociais de apoio à população realizadas pelas organizações do Terceiro Setor, iniciando-se em 1840 na área da educação e vindo a manifestar-se posteriormente noutros serviços como pensões, refeições escolares, desemprego e seguros de saúde, através do estabelecimento de um dos princípios básicos do Estado, a garantia de serviços mínimos; numa segunda etapa (em 1948) marcada pelo conflito entre estas organizações e o Estado, dada a incapacidade de proporcionarem serviços de forma universal, disponíveis a toda a população, sem que fosse cobrado o pagamento pela prestação dos mesmos, tornando o Terceiro Setor suplementar em relação ao Estado e reduzindo significativamente a sua atividade após a II Guerra Mundial, com o Estado a tomar hospitais e oferecendo serviços sociais locais, passando o Terceiro Setor para segundo plano; numa terceira etapa (em 1966) ocorre uma revitalização do Terceiro Setor devido ao foco destas organizações na prestação de serviços não oferecidos pelo Estado, no estabelecimento especializado para diversas causas concebíveis e ao elevado

financiamento do Estado e autoridades locais, alterações que mantiveram em crescimento o Terceiro Setor até aos dias de hoje (Hudson, 1999, p. 6 e 7).

O termo “Terceiro Setor” é referido por Quintão (2004) como tendo cada vez maior utilização nos discursos técnicos, políticos e científicos e carece de consensos alargados sobre o seu significado, representando um conceito dentro de uma problemática teórica em afirmação nas ciências sociais e designando uma realidade social heterogénea e difusa, em grande parte por conhecer de forma sistemática, mas com uma relevância política, económica, social e cultural cada vez mais reconhecidas particularmente no contexto da União Europeia (UE). De acordo com a autora, consideram-se os indicadores mais evidentes da sua fase de afirmação, para além da necessidade de definição ou delimitação de sentidos do termo, a pluridade de designações utilizadas frequentemente como sinónimas – economia social ou solidária, setor das organizações não lucrativas ou voluntárias, terceiro sistema, Organizações Não Governamentais (ONG), entre outras. A expressão “Terceiro Setor” constitui, no entanto, de acordo com a autora, a que a nível internacional reúne maior consenso entre os investigadores, entre outras razões pelo seu caráter aberto e neutro face às tradições regionais mais enraizadas, estabelecendo-se como uma problemática em afirmação. De acordo com Anheier (2000), citado por Marques & Maciel (2012), as organizações não lucrativas são criadas para prosseguir diversos fins, desde o fornecimento de serviços que beneficiem pessoas ou empresas que as controlam ou financiam, por razões filantrópicas ou de assistência social para fornecer bens e serviços a pessoas necessitadas, para oferecer serviços de saúde e de educação por uma taxa que não vise o lucro, ou ainda para promover os interesses de grupos de pressão específicos em negócios ou política. Segundo (Werther & Berman, 2001), as organizações do Terceiro Setor prosseguem com frequência fins educacionais, de saúde, culturais, religiosos, artísticos, políticos, de caridade, filantrópicos, ou outros de interesse social.

De acordo com Defourny (2013), apesar da abordagem ao Terceiro Setor ainda ser fortemente caracterizada pelo contexto histórico de cada país, poder-se-á referir que existem duas perspetivas com grande aceitação sobre o tema, procurando estabelecer um padrão entre as diversas organizações que compõem o Setor e as respetivas características. De acordo com o autor, a primeira perspetiva teve origem nos Estados Unidos da América (EUA) e resulta de um vasto estudo comparativo internacional coordenado pela Universidade John Hopkins desde 1990. Assim, de uma perspetiva anglo-saxónica, Salamon & Anheier (1997) apontam cinco características identificativas das entidades

pertencentes ao setor não lucrativo (“*non-profit Setor*”, na literatura americana) que as distinguem claramente das restantes entidades, são elas: organizadas, privadas, não distribuidoras de lucros, auto- governadas e voluntárias De acordo com Salamon & K. Anheier (1997), as organizações sem fins lucrativos possuem as seguintes características:

- Organizadas - dispõem de realidade institucional, que separa a organização de entidades formais, tais como famílias, reuniões ou movimentos;
- Privadas - são institucionalmente separadas do governo, que define a entidade à parte do setor público;
- Sem fins lucrativos - não distributivas, ou seja, nenhum dos benefícios gerados retorna para os proprietários ou equivalentes, o que as distingue das empresas;
- Autogovernadas, estão habilitadas a controlar as suas próprias atividades, que identificam aquelas que são de jure unidades de outras organizações;
- Voluntárias - caráter não obrigatório na natureza e com algum grau de entrada voluntária, tanto no planeamento das atividades como de gestão.

Esta perspetiva, de origem anglo-saxónica, tem sido conforme Marques & Maciel (2012) a que reúne maior consenso entre os investigadores da área, sendo que para que sejam consideradas parte do setor não lucrativo as organizações têm de preencher obrigatoriamente todos os cinco critérios referidos (Franco, 2005). De acordo com Defourny (2013) o critério da não- distribuição de lucros encontra-se no cerne de toda a literatura sobre organizações sem fins lucrativos.

Por outro lado, e numa abordagem mais francófona ou mesmo numa perspetiva comunitária europeia reconhece-se a existência de um setor de atividades económicas distinto dos setores público e privado tradicional que é designado por Setor da Economia Social, por influência do conceito de origem francesa “*secteur d’ économie sociale*” (Viçoso, 2008, p. 2) (Santos, Raimundo, & Lima, 2012). Embora também o seu conceito não esteja definido universalmente, a economia social é perspetivada como um espaço de atividade económica, isto é, como sistema de produção material de bens e serviços, intermédio entre o Estado, o Mercado e a economia familiar e doméstica, que se caracteriza precisamente por combinar e partilhar recursos destas outras esferas de atividade, e reunir características específicas (Quintão, 2004). De acordo com Monzón Campos & Chaves Ávila (2012), as fundações foram recentemente consideradas como integrantes da economia social, partilhando com as restantes entidades os quatro princípios desta

abordagem: o principal objetivo é servir os membros ou a comunidade, ao invés de gerar lucro; possuem uma gestão independente; possuem um processo de tomada de decisão democrática (no caso das fundações não é necessariamente aplicável, uma vez que não possuem sócios); e colocam a primazia sobre as pessoas e trabalho ao invés do capital, na distribuição de eventuais lucros.

Segundo Defourney (2013) uma outra conceptualização sobre o Terceiro Setor tem conhecido a nível internacional uma aceitação positiva, trata-se de uma representação “tripolar” da economia (denominada triângulo do bem-estar ou “*welfare triangle*” na literatura internacional) na qual são representados (por cada vértice do triângulo) os diferentes agentes económicos - as empresas privadas lucrativas, o Estado e a esfera doméstica- ou, correspondendo a lógicas ou modelos de regulação de trocas de serviços, o mercado, redistribuição pública e reciprocidade, referindo-se, por sua vez, aos tipos de recursos envolvidos -os de mercado, de não-mercado e os não-monetários. De acordo com o autor, nesta perspetiva o Terceiro Setor é visto como um espaço intermédio no qual os diferentes polos combinam, exercendo, geralmente uma função de complementaridade relativamente aos serviços públicos básicos de bem-estar fornecidos quer pelo Estado, que muitas vezes não têm a qualidade desejada, quer por entidades com fins lucrativos que fornecem serviços específicos mas cujo preço pouco acessível não satisfaz a procura total. Neste sentido, e como referem Pestoff (2014) e Evers (1995, p. 170 e 171), a constante interligação entre os diferentes agentes económicos e as organizações que compõem o Terceiro Setor faz com que algumas destas organizações assumam um carácter híbrido adquirindo características dos setores envolventes, as quais poderão ser manifestadas através da dependência de recursos provenientes do Estado, do mercado ou da comunidade; pelo contraponto entre atividades com fins lucrativos e com fins não-lucrativos; pela integração de trabalho remunerado com voluntários; e pelo equilíbrio entre as motivações individuais para a cooperação, por razões salariais ou de solidariedade.

No estudo realizado por Salamon & Sokolowski (2014) com o objetivo de estudar a conceptualização do Terceiro Setor, foi confirmada a perceção inicial quanto à diversidade de formas utilizadas nos diferentes países e regiões da Europa assim como quanto à dimensão e alcance das atividades compreendidas pelas entidades que compõem o Setor.

1.1.O Terceiro Setor em Portugal

De acordo com Quintão (2011, p. 8), à semelhança do sucedido em grande parte dos países da Europa Ocidental, em Portugal a génese das organizações contemporâneas do Terceiro Setor situa-se no século XIX por iniciativa da sociedade civil, com a emergência de iniciativas e experiências revolucionárias no contexto da designada “*questão social*” e de hegemonização dos ideais liberais em termos económicos e políticos. Como refere a autora, com a entrada de Portugal na U.E. iniciou-se um período de estabilidade e de integração económica, social e política tendente à aproximação dos padrões europeus, e conseqüentemente à exposição e integração nacionais nas dinâmicas europeias do Terceiro Setor.

Em Portugal, apesar da designação de economia social ser frequentemente utilizada, Quintão [2004; cit. (Francisco Nunes, 2001)] defendiam que a designação “*Terceiro Setor*” se apropriava melhor à realidade nacional, indo ao encontro do defendido pelos princípios constitucionais vigentes, no artigo 82.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), nos quais se considera a existência de três Setores, designadamente, Público, Privado e Cooperativo e Social. No entanto e em período mais recente foi introduzida no ordenamento jurídico português, através a Lei n.º30/2013, de 8 de Maio, a Lei Bases Economia Social, estabelecendo no desenvolvimento do disposto na Constituição quanto ao setor cooperativo e social, as bases gerais do regime jurídico da economia social, bem como as medidas de incentivo à sua atividade em função dos princípios e dos fins que lhe são próprios, aproximando-se, neste sentido, da atual abordagem europeia.

Como referem Santos et al (2012), o enquadramento jurídico das entidades que poderão ser consideradas, numa perspetiva ampla, como integrantes do Terceiro Setor (entres as quais estão as Fundações, de acordo com Correia (2010) e Rodrigues (2013)), encontra-se disperso por distinta legislação, reflexo do percurso histórico, social e económico muito diversificado e específico, embora com algum esforço de sistematização ocorrido em período mais recente. No que se refere às Fundações, em Portugal o regime jurídico destas entidades encontra-se atualmente previsto na Lei n.º150/2015 de 10 de Setembro, que procede à primeira alteração à Lei-Quadro das Fundações, aprovada pela Lei n.º24/2012 de 9 de Julho, republicando-a, e altera o Código Civil aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47 344, de 25 de Novembro de 1966.

2. As Fundações e o Terceiro Setor

De acordo com Batista (2006), apesar de não existirem estudos conclusivos que permitam determinar a origem histórica da figura jurídica da fundação, é possível afirmar que estas entidades devem o seu desenvolvimento à profunda cristianização do Direito Romano tardio. Por outro lado, Paes (1998) refere que os antecedentes da figura fundacional podem considerar-se localizados no antigo Egito, onde atos filantrópicos, próprios da respetiva civilização, foram institucionalizados e depois expressos com maior consistência na Grécia. Segundo Serens (2014), a figura jurídica da Fundação conta com cerca de 2500 anos de existência, descrevendo o autor que em diferentes culturas é antiquíssimo o ato de fundar, ou seja a declaração de vontade de um indivíduo- o fundador- tendente a vincular outrem - o portador - (ainda em vida ou após a morte) à prossecução de um determinado fim, de natureza social, por meio de fundos para o efeito por ele afetados em perpetuidade. De acordo com o autor, o fundador almejava encontrar quem, vivendo para além dele, vivesse igualmente para sempre e no qual pudesse depositar a sua fundação, isto é, a vontade de que certos fundos, cuja propriedade lhe coubera, fossem consagrados à realização de um fim, tipicamente altruístico, beneficente ou filantrópico; quando encontrado o portador da fundação- que conviria que não fosse uma pessoa humana, pois só assim duraria para sempre- exigia-se-lhe que fosse servente da vontade cristalizada no ato da criação da fundação, tornando-se servente da vontade do fundador.

Segundo Fischer & Falconer (1998, p. 12 e 13), o crescimento do Terceiro Setor tornou ainda mais complexa a questão de definir e caracterizar as organizações que o constituem, ampliando-se sem que o termo, usado para defini-lo, fosse suficientemente explicativo da diversidade de elementos componentes do universo que abrange. Como salienta a autora, no mesmo e diversificado leque de entidades podem ser encontradas empresas de grande porte e alta rentabilidade que adotaram a forma jurídica legal de fundação apenas como meio formal lícito de se protegerem das exigências fiscais e tributárias, ao lado de associações comunitárias empenhadas em defender interesses sociais ou prestar serviços públicos, que optaram igualmente pela necessidade de legalizar um movimento informal que assumiu maiores proporções. Por outro lado, e de acordo com um estudo realizado por Júnior, Borges, & Miranda (2007, p. 16), a responsabilidade social constitui o motivo principal da constituição das Fundações Corporativas, as quais surgem da necessidade das empresas consolidarem uma política de responsabilidade social e de

distribuir e controlar melhor os recursos que destinam na procura do bem-comum, aparecendo como parte ou extensão das empresas (corporações), compartilhando valores e objetivos e apresentando-se como importantes agentes de transformação social. Os autores referem ainda que as Fundações Corporativas constituem uma forma de unir os benefícios que as empresas recebem pelas ações sociais que praticam, interligando-se as ações, os objetivos e os resultados alcançados com a gestão eficiente e eficaz dos recursos, sendo a sua gestão, direta ou indiretamente, determinada pela empresa.

3. As Fundações em Portugal

De acordo com Batista (2006, pp. 17, 23 e 24), em razão da reivindicação do direito de inspeção e de jurisdição sobre capelas, albergarias e hospitais quando fossem fundados por leigos, exercido em Portugal desde o século XII pelos Monarcas, as fundações surgem na tradição jurídica portuguesa como instituições de natureza privada mas não como verdadeiros entes jurídicos privados donos da sua atividade e do seu destino. De acordo com a autora, a par das Fundações privadas surgem Fundações públicas, de Direito Público, que, em rigor, constituem uma subespécie dos Institutos Públicos, e são instituídas por um ato de soberania estadual, em regra uma lei ou ato administrativo, para a prossecução de interesses públicos no âmbito das atribuições da pessoa coletiva pública que as instituiu (Governo ou outra pessoa coletiva pública).

De acordo com Rodrigues (2013, p. 10) as fundações adotam uma função de imensa importância na sociedade, uma vez que atuam autonomamente e com projeto a longo prazo e conservam recursos económicos próprios e de alta fiabilidade, praticando uma função de suplentes do Estado, constituindo a sua principal dificuldade a aquisição de recursos, recorrendo para tal ao exercício de atividades lucrativas financiadoras do fim principal prosseguido pela fundação, destacando-se assim como meios para a obtenção de rendimentos as prestações de serviços; as campanhas de angariação de fundos, vendas e leilões; as publicações; e o financiamento privado (derivado de mecenas, empresas, entre outros (Correia, 2010).

As fundações encontram-se constantemente conexas do serviço deliberado pela sociedade e de donativos pelo que é essencial um bom projeto de dominação e administração dos fundos que dispõem, pois quem ambiciona criar uma instituição

renuncia a uma propriedade do qual é proprietário para o constituir ao uso do benefício comum, não devendo, assim, a fundação ser identificada com o seu fundador ou administradores, possuindo património próprio constituído pela totalidade dos bens afetos à prossecução do seu fim (Rodrigues, 2013) e integrando os seguintes elementos: o substrato, a materialidade anterior ao reconhecimento e o reconhecimento, ato pelo qual adquire personalidade jurídica. De acordo com Batista (2006, p. 30), o substrato analisa-se no momento da instituição da fundação e encerra quatro elementos: o intencional, o patrimonial, o teleológico e o organizatório.

Segundo Correia (2010) em Portugal o universo das fundações é disperso, constituído por pequenas fundações, fundações com o estatuto de Instituição Particular de Solidariedade Social (IPSS) e por um número reduzido de fundações de proporções elevadas, como por exemplo a Fundação Champalimaud e a Fundação Calouste Gulbenkian, considerada por muitos a fundação por excelência em Portugal, destacando-se ainda a Fundação D. Pedro IV, constituída em 1834 e as Fundações Comendador Joaquim de Sá Couto e Francisco António Meireles, constituídas em 1908 e 1909 respetivamente, como as mais antigas em Portugal.

De acordo com Batista (2006), infelizmente em Portugal os estudos sobre a temática das fundações são escassos, o que muito tem prejudicado o setor que assistiu a um aumento na última década, no entanto, recentemente alcançaram-se desenvolvimentos a nível do enquadramento jurídico destas entidades na legislação nacional, constatados através da Lei n.º24/2012 de 9 de Julho, a qual constituiu um importante marco na história da criação e regulamentação das Fundações em Portugal, uma vez que consiste no primeiro diploma legal unicamente direcionado para estas entidades. Assim, resulta de um longo percurso de estudo que remonta a 1979 aquando da aprovação do Estatuto das Instituições Privadas de Solidariedade Social (DL n.º519-G2/79 de 29 de Dezembro), revogado posteriormente pelo Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social (Decreto-Lei n.º119/83 de 25 de Fevereiro) e nos quais se contemplavam as respetivas regras para um conjunto de instituições de cariz social mas que, no entanto, não reproduziam as características específicas de cada tipo de entidade. A par destes diplomas os vários tipos de instituições encontravam-se também regulados à luz da lei civil, isto é, no Código Civil Português.¹

¹ No caso das fundações, na secção III do capítulo II do Código Civil (atualmente).

Em 2012, através da Lei n.º 1/2012 de 3 de Janeiro, foi determinada a realização de um censo e a aplicação de medidas preventivas a todas as Fundações, nacionais ou estrangeiras, que prosseguissem fins em território nacional, com o objetivo de proceder a uma avaliação do respetivo custo/benefício e viabilidade financeira e decidir sobre a sua manutenção ou extinção. Concluídas as etapas do processo de avaliação das Fundações foi emitido, posteriormente, em Fevereiro de 2013 o “ *Relatório final sobre a Avaliação das Fundações*” elaborado nos termos da Lei n.º 1/2012, de 3 de Janeiro. De acordo com o relatório mencionado, o objetivo central no processo de avaliação das Fundações foi o de gerar conhecimento sobre o universo fundacional existente em Portugal, sobre a natureza das atividades prosseguidas pelas fundações, sobretudo das que têm natureza pública, sobre os apoios que recebem e sobre o retorno que dão à sociedade, justificando os apoios concedidos. A estas entidades, que já se estimavam em cerca de 800 embora muitas porém sem qualquer atividade, foi reconhecida a importância que assumem no impulso à atividade cultural, à promoção da educação e da investigação e também no apoio social e económico prestado a diferentes setores da sociedade, e fez-se ainda aprovar a Lei-Quadro das Fundações, a qual obedece a uma preocupação central que é a de devolver o regime fundacional à sua natureza altruísta original (Portugal, Governo de, 2013).

De acordo com Serens (2014, p. 346 e 347), com a adoção da Lei-Quadro das Fundações, o legislador tornou inadmissíveis, à luz do direito português as *fundações para o fundador e fundações de família*, ditas de sustento, cujo fim é assegurar aos membros da família em causa a fruição de bens do património fundacional ou o recebimento de réditos dele provenientes; as *fundações-titulares de empresa* no caso de o exercício (direto ou indireto) da empresa em causa constituir apenas mais um meio de que a fundação (sua titular) se socorre para obter rendimentos (servindo a empresa como fonte de dotação da fundação); e a *fundação para a fundação*, repudiada pelo próprio conceito de fundação e mesmo no caso da *fundação para a sua própria empresa*, em que o fim da fundação se apresenta como socialmente benfazejo, nomeadamente, por dessa forma se preservarem os postos de trabalho numa determinada região. De acordo com o autor a *fundação de família* instituída com o fim de responder a situações de carência ou de necessidade dos membros da respetiva família (seja a formação, educação e assistência), embora de utilidade particular, por revestir fim de interesse social continua a ser suscetível de reconhecimento; bem como a *fundação- titular de empresa* quando o exercício (direto ou indireto) de empresa for o meio necessário para a realização do fim da fundação ou particularmente

conveniente, isto é, for em si mesmo acessório da realização do fim da fundação, exigindo-se a relação do meio, que a empresa é, com o fim, que a fundação prossegue.

De acordo com Batista (2006, p. 87), é por aquilo que faz que a fundação obtém reconhecimento público e não pelo património que gere. Segundo a autora o património, assim como os administradores e os trabalhadores da fundação só são importantes enquanto meios para a realização dos fins idealizados pelo fundador no momento da instituição da fundação, sendo esse o maior valor desta instituição.

3.1. Regime jurídico das Fundações sem fins lucrativos

A Lei-Quadro das Fundações estabelece os princípios e as normas por que se regem as Fundações, sendo de aplicação imperativa e prevalecendo sobre as normas especiais anteriormente em vigor, salvo na medida em que o contrário resulte expressamente da mencionada Lei-Quadro, e é aplicável às fundações portuguesas e às fundações estrangeiras que desenvolvam os seus fins em território nacional, sem prejuízo do disposto quanto a estas no direito internacional aplicável com exclusão das fundações criadas por ato de direito derivado europeu (artigo 1.º LQF), sendo também aplicável às Fundações de solidariedade social abrangidas pelo Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social. As fundações instituídas por confissões religiosas são reguladas pela Lei da Liberdade Religiosa, aprovada pela Lei n.º16/2001, de 22 de Junho, e pelos artigos 10.º e seguintes da Concordata entre a república portuguesa e a Santa Sé, ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 80/2004, de 16 de Novembro (artigo n.º2 da LQF).

De acordo com o artigo 3.º, n.º1, da referida Lei-Quadro das Fundações (LQF), uma fundação é definida como uma pessoa coletiva, sem fim lucrativo, dotada de um património suficiente e irrevogavelmente afetado à prossecução de um fim de interesse social. São considerados fins de interesse social aqueles que se traduzem no benefício de uma ou mais categorias de pessoas distintas do fundador, seus parentes e afins, ou de pessoas ou entidades a ele ligadas por relações de amizade ou de negócios, designadamente: a assistência a pessoas com deficiência; a assistência a refugiados e migrantes; a assistência às vítimas de violência; a cooperação para o desenvolvimento; a educação e formação profissional dos cidadãos; a preservação do património histórico, artístico ou cultural; a prevenção e erradicação da pobreza; a promoção da cidadania e a

proteção dos direitos do homem; a promoção da cultura; a promoção da integração social e comunitária; a promoção da investigação científica e do desenvolvimento tecnológico; a promoção das artes; a promoção de ações de apoio humanitário; a promoção do desporto ou do bem-estar físico; a promoção do diálogo europeu e internacional; a promoção do empreendedorismo, da inovação ou do desenvolvimento económico, social e cultural; a promoção do emprego; a promoção e proteção da saúde e a prevenção e controlo da doença; a proteção do ambiente ou do património natural; a proteção dos cidadãos na velhice e invalidez e em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho; a proteção dos consumidores; a proteção e apoio à família; a proteção e apoio às crianças e jovens; a resolução dos problemas habitacionais das populações; e o combate a qualquer forma de discriminação ilegal. (n.º2 do artigo 3º LQF).

As fundações, enquanto pessoas coletivas, podem ser classificadas em 3 tipos: Fundações Privadas, caso sejam criadas por uma ou mais pessoas de direito privado, em conjunto ou não com pessoas coletivas públicas, desde que estas, isolada ou conjuntamente, não detenham sobre a fundação uma influência dominante²; Fundações Públicas de Direito Público, no caso de as fundações serem criadas exclusivamente por pessoas coletivas públicas, bem como os fundos personalizados criados exclusivamente por pessoas coletivas públicas nos termos da Lei-Quadro dos institutos públicos; e Fundações Públicas de Direito Privado, no caso de serem criadas por uma ou mais pessoas coletivas públicas, em conjunto ou não com pessoas de direito privado, desde que aquelas, isolada ou conjuntamente, detenham uma influência dominante sobre a fundação (artigo 4.º, n.º 1 LQF). De acordo com Rodrigues (2013), as Fundações, independentemente da sua génese pública ou privada, são pessoas coletivas a quem o Estado identifica o carácter jurídico para praticar direitos e retrainh necessidades, desde que seja respeitada a Constituição e a lei.

As fundações apenas podem adquirir personalidade jurídica pelo seu reconhecimento, o qual é individual, e no caso das Fundações Privadas compete ao Primeiro-Ministro com a faculdade de delegação, sendo a utilização do termo “Fundação”

² Considera-se existir influência dominante, para efeitos da LQF, sempre que exista a afetação exclusiva ou maioritária dos bens que integram o património financeiro inicial da fundação; ou direito de designar ou destituir a maioria dos titulares do órgão de administração da fundação (artigo 4.º, n.º 2 da LQF).

na denominação de pessoas coletivas uma exclusividade das entidades reconhecidas como Fundações nos termos da respetiva Lei-Quadro das Fundações. Relativamente ao reconhecimento das Fundações Públicas, estas adquirem personalidade jurídica diretamente do ato da sua criação e utilizam obrigatoriamente os acrónimos “IP” ou “FP”, no final da respetiva designação, consoante sejam de direito público ou de direito privado (artigo 6.º e artigo 8.º da LQF).

Em defesa do instituto fundacional as Fundações devem aprovar e publicar códigos de conduta que autorregulem boas práticas, nomeadamente sobre a participação dos destinatários da sua atividade na vida da fundação, a transparência das suas contas, os conflitos de interesse, as incompatibilidades e a limitação, no caso das fundações públicas ou públicas de direito privado, ao número de mandatos dos seus órgãos, devendo ainda prever, entre outras matérias relevantes em função da atividade desenvolvida pela fundação, as consequências decorrentes do incumprimento das disposições previstas (artigo 7.º LQF). Por conseguinte, no que respeita à transparência das suas contas, refere-se no n.º4 do artigo 9.º LQF que o relatório anual de atividades e de contas deve conter informação clara e suficiente sobre os tipos e os montantes globais dos benefícios concedidos a terceiros e dos donativos ou dos subsídios recebidos, bem como sobre a gestão do património da fundação³. Em termos de obrigações declarativas e de prestação de contas, as Fundações Privadas estão sujeitas ao regime declarativo previsto no Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro, que cria a Informação Empresarial Simplificada (IES) e ao regime de normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo, previsto no Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março. Por sua vez, as fundações públicas estão sujeitas ao regime de gestão económico-financeira e patrimonial previsto na Lei-Quadro dos institutos públicos, nos termos previstos no título III da referida Lei-Quadro (n.ºs 6 e 7 do artigo 9.º LQF). O incumprimento do disposto no artigo 9.º LQF impede o acesso a quaisquer apoios financeiros durante o ano económico seguinte àquele em que se verificou o incumprimento e enquanto este durar (n.º 8 do artigo 9.º LQF).

Em caso de extinção de uma fundação e na ausência de disposição expressa do instituidor sobre o destino dos bens a ela afetos, o património remanescente após liquidação é entregue a uma associação ou fundação de fins análogos, no entanto caso a

³ Por ter carácter anual, esta informação deve ficar obrigatoriamente disponível para o público a partir de dia 30 de Abril do ano subsequente àquele a que diz respeito. (n.º5 do artigo 9.º da LQF)

entidade designada não aceite a doação, é designada uma outra igualmente de fins análogos, tendo que em última instância os bens reverterão a favor do Estado (artigo 12.º LQF).

Os traços gerais acima descritos dizem respeito ao título I da Lei-Quadro das Fundações. No que respeita especificamente às Fundações Privadas (título II da LQF), estas dispõem de um regime geral (artigos 14.º a 38.º da LQF) e de regimes especiais (artigos 39.º a 47.º da LQF). No seu regime geral, as Fundações Privadas são definidas como pessoas coletivas de direito privado, sem fim lucrativo, dotadas dos bens e do suporte económico necessários à prossecução de fins de interesse social e podem visar a prossecução de qualquer fim de interesse social (artigo 14.º da LQF). Quanto à participação de entidades públicas neste tipo de Fundações (artigo 16.º da LQF), a mesma depende de prévia autorização, a qual é concedida nos termos do n.º1 do artigo 16.º da LQF, no entanto nos termos do n.º2 do mesmo artigo, as entidades públicas estão impedidas de praticar ou aprovar, criar ou participar na criação de fundações privadas cujas receitas provenham exclusiva ou predominantemente de verbas do orçamento ordinário anual da entidade ou entidades públicas instituidoras ou cujo património inicial resulte exclusiva ou predominantemente de bens atribuídos por entidades públicas. As Fundações Privadas que beneficiem de apoios financeiros estão ainda sujeitas à fiscalização e controlo dos serviços competentes do Ministério das Finanças (n.º 3 do artigo 16.º da LQF). As Fundações Privadas podem ser instituídas por ato entre vivos, o qual deve constar de escritura pública, ou por testamento e deve o instituidor indicar o fim da fundação, especificar os bens e direitos que lhe são atribuídos e providenciar ainda sobre a sede, organização e funcionamento da fundação assim como regular os termos da sua transformação ou extinção e fixar o destino dos respetivos bens (n.º1 e 2 do artigo 17.º e artigo 18.º da LQF). O ato de instituição, bem como os seus estatutos e suas alterações devem ser publicitados nos termos legalmente previstos para as sociedades comerciais, não produzindo efeitos em relação a terceiros enquanto não o forem (n.º 4 do artigo 17.º da LQF). De acordo com Batista (2006, p. 63), as Fundações privadas podem ser objeto por parte do Estado de um reconhecimento adicional de interesse público, destinado a atestar a peculiar vocação da Fundação na satisfação do interesse geral. Assim, e no referente ao estatuto de utilidade pública, a sua concessão e o seu cancelamento são da competência do Primeiro-Ministro, com faculdade de delegação, e este só pode ser solicitado, no caso das fundações privadas, ao fim de três anos de efetivo e relevante funcionamento, salvo se o

instituidor ou instituidores maioritários já possuem estatuto de utilidade pública, caso em que esse estatuto pode ser solicitado imediatamente após o reconhecimento e ainda se as fundações privadas verificarem cumulativamente determinados requisitos, são eles: desenvolverem, sem fins lucrativos, atividade relevante em favor da comunidade 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 dos consumidores, a proteção do meio ambiente e do património natural, o combate à discriminação baseada no género, raça, etnia, religião ou em qualquer outra forma de discriminação legalmente proibida, a erradicação da pobreza, a promoção da saúde ou do bem-estar físico, a proteção da saúde, a prevenção e controlo da doença, o empreendedorismo, a inovação e o desenvolvimento económico e a preservação do património cultural; estarem regularmente constituídas e regerem-se por estatutos elaborados em conformidade com a lei; não desenvolverem, a título principal, atividades económicas em concorrência com outras entidades que não possam beneficiar do estatuto de utilidade pública; e possuem os meios humanos e materiais adequados ao cumprimento dos objetivos estatutários (artigo 24.º e n.º1 do artigo 25.º da LQF)⁴. Quanto aos encargos prejudiciais aos fins da Fundação (artigo 34.º da LQF), caso o património esteja onerado com encargos cujo cumprimento impossibilite ou dificulte gravemente o preenchimento do fim institucional ou caso o encargo tiver sido motivo essencial da instituição pode a entidade competente para o reconhecimento, respetivamente suprimir, reduzir ou comutar esses encargos, no primeiro caso, e considerar o seu cumprimento como fim da fundação ou incorporar a fundação noutra pessoa coletiva capaz de satisfazer o encargo à custa do património incorporado, sem prejuízo dos seus próprios fins, no segundo caso (n.º1 e 2 do artigo 34.º da LQF). Acresce o facto de que as fundações só podem aceitar heranças a benefício de inventário (n.º 3 do artigo 34.º).

As Fundações Privadas englobam ainda um conjunto de instituições com regimes específicos, as quais podem ser: Fundações de Solidariedade Social (artigo 39.º a 41.º da LQF), Fundações de Cooperação para o desenvolvimento (artigo 42.º a 44.º da LQF) e

⁴ Relativamente ao estatuto de utilidade pública de atribuição administrativa, este é concedido pelo prazo de cinco anos, o qual pode ser renovado, por iguais e sucessivos períodos, mediante a apresentação de um pedido de renovação (n.º 5 do artigo 25.º da LQF).

Fundações para a criação de estabelecimentos de ensino superior privados (artigo 45.º a 47.º da LQF), às quais se aplicam as disposições gerais jurídicas relativas às Fundações Privadas com as especificidades do respetivo regime especial. No que se refere às Fundações de solidariedade social, estas estão definidas como fundações privadas que prosseguem, designadamente algum dos seguintes objetivos: a assistência a pessoas com deficiência; a educação e formação profissional dos cidadãos; a prevenção e erradicação da pobreza; a promoção da integração social e comunitária; a promoção e proteção da saúde e a prevenção e controlo da doença; a proteção dos cidadãos na velhice e invalidez e em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho; a proteção e apoio à família; a proteção e apoio às crianças e jovens; e resolução dos problemas habitacionais das populações. As fundações de solidariedade social, constituídas como instituições particulares de solidariedade social são criadas, exclusivamente, por iniciativa de particulares nos termos do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS), sendo este o Estatuto que lhes é aplicável, estando também sujeitas, consoante os casos, ao Regulamento de Registo das Instituições Particulares de Solidariedade Social do Âmbito da Ação Social do Sistema de Segurança Social e ao Regulamento do Registo das Instituições Particulares de Solidariedade do Âmbito do Ministério da Educação, sendo que às fundações de solidariedade social com fins principais ou exclusivos de promoção e proteção da saúde é ainda aplicável o disposto na Portaria n.º 466/86, de 25 de Agosto (n.º 2 do artigo 15 e artigo n.º 39 da LQF). No que se refere às Fundações de cooperação para o desenvolvimento, estas estão definidas como Fundações privadas e prosseguem algum dos objetivos enunciados na Lei n.º 66/98, de 14 de Outubro, sendo-lhes ainda aplicável o Estatuto definido na mencionada Lei, isto é o Estatuto das Organizações não-Governamentais de Cooperação para o Desenvolvimento (ONGD) (artigo 42.º da LQF). No que se refere às Fundações para a criação de estabelecimentos de ensino superior privados, estas fundações são fundações privadas e prosseguem algum dos objetivos enunciados no artigo 2.º da Lei n.º 62/2007, de 10 de Setembro, que por sua vez, estabelece o regime jurídico das instituições de ensino superior, sendo-lhes aplicável (artigo 45.º da LQF).

No que respeita às Fundações Públicas (título III da LQF), de direito público ou de direito privado, estas estão sujeitas aos princípios constitucionais de direito administrativo, aos princípios gerais da atividade administrativa, ao regime de impedimentos e suspeições dos titulares dos órgãos e agentes da Administração, às regras da contratação pública e aos

princípios da publicidade, da concorrência e da não discriminação em matéria de recrutamento de pessoal. As Fundações públicas são definidas como pessoas coletivas de direito público, sem fins lucrativos, dotadas de órgãos e património próprio e de autonomia administrativa e financeira e podem ter por fim a promoção de quaisquer interesses públicos de natureza social, cultural, artística ou outra semelhante, sendo-lhes vedado o exercício de catividades fora das suas atribuições e a dedicação dos seus recursos a finalidades diversas das que lhe tenham sido comedidas (artigos 48.º, 49.º e 51.º n.º2 da LQF).

Relativamente à criação e ato constitutivo, as Fundações públicas só podem ser criadas pelo Estado, pelas regiões autónomas ou pelos municípios, isolada ou conjuntamente. As fundações públicas estaduais ou regionais são instituídas por diploma legislativo, ao passo que as fundações públicas municipais terão de ser instituídas por deliberação da assembleia municipal, aplicando-se, com as necessárias adaptações, o disposto quanto à criação de empresas de âmbito municipal no regime jurídico do setor empresarial local. Os estatutos das fundações públicas são aprovados no ato constitutivo da fundação e regulam o nome, sede, atribuições, objeto e destinatários da fundação; dotação financeira inicial e modo de financiamento da fundação; órgão, sua competência, organização e funcionamento; ministério da tutela, no caso de fundações estaduais (artigo 51.º n.º1 da LQF). Quaisquer que sejam as particularidades dos seus estatutos e do seu regime de gestão, são aplicáveis às fundações públicas o Código do Procedimento Administrativo, no que respeita à atividade de gestão pública, envolvendo o exercício de poderes de autoridade, a gestão da função pública ou do domínio público, ou a aplicação de outros regimes jurídico-administrativos; o regime jurídico aplicável aos trabalhadores que exercem funções públicas; o regime da administração financeira e patrimonial do Estado; regime da realização de despesas públicas e da contratação pública; o regime das incompatibilidades de cargos públicos; o regime da responsabilidade civil do Estado; as leis do contencioso administrativo, quando estejam em causa atos e contratos de natureza administrativa; o regime de jurisdição e controlo financeiro do Tribunal de Contas e da Inspeção-Geral de Finanças (artigos 52 e 53.º da LQF). Quanto à decisão de extinção, esta é tomada pelas entidades instituidoras públicas, devendo ser acautelada, sempre que possível, a transferência do património da fundação pública para as entidades públicas que prossigam fins análogos. As Fundações públicas devem ser extintas quando tenha decorrido o prazo pelo qual tenham sido criadas; quando tenham sido alcançados os fins

para os quais tenham sido criadas, ou se tenha tornado impossível a sua prossecução; quando se verifique não subsistirem as razões que ditaram o seu reconhecimento; quando o Estado, a região autónoma ou a autarquia local tiverem de cumprir obrigações assumidas pelos órgãos da fundação para as quais o respetivo património se revele insuficiente. Por último e quanto às Fundações Públicas de direito Privado (artigos 57.º a 61.º da LQF), já criadas e reconhecidas é aplicável o disposto relativamente às fundações públicas com as especificidades inerentes às fundações públicas de direito privado.

3.2.As Fundações enquanto pessoas coletivas de utilidade pública

De acordo com o Estatuto de Utilidade Pública (presente no DL n.º 460/77 de 7 Novembro), são consideradas pessoas coletivas de utilidade pública as associações ou fundações que prossigam fins de interesse geral, ou da comunidade nacional ou de qualquer região ou circunscrição, cooperando com a administração central ou a administração local, em termos de merecerem da parte desta administração a declaração de utilidade pública (artigo 1.º DL n.º 460/77 de 7 Novembro). Segundo Correia (2010), as pessoas coletivas de utilidade pública podem ser classificadas de acordo com diferentes critérios: quanto à sua natureza, em associações e fundações; quanto ao âmbito territorial da sua atuação: em pessoas coletivas de utilidade pública nacional, regional ou local, conforme prossigam fins de interesse nacional ou que digam respeito apenas a uma região autónoma ou autarquia local; e quanto aos fins que prosseguem, em pessoas coletivas de mera utilidade pública (de que são exemplo os clubes desportivos e de cultura e as associações científicas, prosseguindo fins de interesse geral, não correspondendo aos fins específicos das pessoas coletivas de utilidade pública administrativa ou das IPSS), instituições particulares de solidariedade social (de que são exemplo as misericórdias, criadas por pessoas coletivas privadas e podendo revestir natureza lucrativa ou altruísta) e as pessoas coletivas de utilidade pública administrativa (de que são exemplo as associações de bombeiros, prosseguindo fins humanitários e de beneficência, de assistência ou educação e encontrando-se sujeitas à tutela do Estado, às regras de contabilidade pública, ao controlo financeiro do Tribunal de Contas e, no que concerne aos seus atos administrativos, ao contencioso de legalidade dos Tribunais Administrativos).

A generalidade das fundações de interesse social e utilidade pública não constitui um ente privado integrado na atividade da administração pública, mantendo antes relativamente ao Estado

a sua independência organizativa, funcional, administrativa e financeira permitindo-lhes a realização dos respetivos fins de interesse público, em obediência à vontade originária do seu instituidor ou instituidores e não sendo objeto de qualquer poder direto de superintendência do Estado. Esta realidade não se verifica, contudo, com as Instituições particulares de Solidariedade Social, que estão sujeitas à tutela do respetivo Ministério (Batista, 2006, p. 63 e 64).

As condições gerais de declaração de utilidade pública e a competência para a sua declaração encontram-se definidas nos artigos 2.º e 3.º do Decreto-Lei n.º 460/77 de 7 Novembro, sendo que as entidades reconhecidas como de utilidade pública gozam, nos termos do artigo 9.º do referido Decreto-Lei, de isenções fiscais que forem previstas em lei e da isenção de taxas de televisão e rádio e encontram-se sujeitas à tarifa aplicável aos consumos domésticos de energia elétrica, ao escalão especial no consumo de água, à tarifa de grupo ou semelhante no modo de transporte público estatizado, a isenção de taxas previstas na legislação sobre espetáculos e divertimentos públicos e publicação gratuita no Diário da República das alterações dos estatutos.

CAPÍTULO II: A NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA PARA AS ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO

1. Perspetiva evolutiva e situação atual

Dada a inexistência de normativos específicos para as entidades do setor não lucrativo (ESNL) em Portugal, estas entidades preparavam e apresentavam as suas Demonstrações Financeiras (DF) de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade (POC) de 1977/89 (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro e publicado Decreto-Lei n.º 410/89 de 21 de Novembro), o qual foi adotado, com as adaptações necessárias, pelas referidas entidades na preparação e elaboração da sua informação financeira. Simultaneamente com a vigência do POC coexistiram alguns planos de contas setoriais que procuravam dar resposta às exigências do SNL, nomeadamente o Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS), o Plano de Contas das Associações Mutualistas (PCAM) e o Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (POCFAAC), que vigoraram até 2009.

Em 2010, com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Junho, assistiu-se à revogação do POC, tendo sido previsto que até serem publicadas normas para as ESNL, estas entidades ficariam abrangidas pelo SNC, desde que no momento de transição se encontrassem sujeitas ao POC. As ESNL que, à data de entrada em vigor do SNC, preparassem e elaborassem as DF de acordo com os planos setoriais aplicáveis manteriam esse regime normativo. É neste contexto que em 2011, através da publicação e entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de Março, é aprovado o regime de normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo (ESNL), que faz parte integrante do SNC aplicável ao setor empresarial privado, e que corresponde à criação de regras contabilísticas próprias, aplicáveis especificamente às entidades do setor da economia social e solidária. Com o referido Decreto-Lei são publicadas as Portarias n.º 105/2011 e Portaria n.º 106/2011, ambas de 14 de Março, que aprovam, respetivamente, os modelos de Demonstrações Financeiras e o Código de Contas, ambos aplicáveis às ESNL, assim como o Aviso n.º 6726-B/2011 que homologa a norma contabilística de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL).

Conforme salientado por Tavares, Antão, & Marques (2012), o conjunto de diplomas que constitui o Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Setor não Lucrativo (SNC-ESNL), visa proporcionar a um vasto e heterogéneo leque de instituições, um conjunto de ferramentas de escrituração das suas realidades de uma forma harmonizada permitindo que a informação financeira divulgada seja produzida de uma forma estruturada e homogénea. O SNC-ESNL é composto por cinco instrumentos: as Bases para a apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF), o Código de Contas (CC), a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades Sem Fins Lucrativos (NCRF-ESNL), os Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF) e Normas Interpretativas (NI).

O novo normativo contabilístico revoga o Plano de Contas das IPSS (PCIPSS), o Plano de Contas das Associações Mutualistas (PCAM) e o Plano Oficial de Contabilidade para Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (POCFDAAC), e aplica-se às entidades que exerçam a título principal atividades sem fins lucrativos e, simultaneamente, que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, nomeadamente Associações, pessoas coletivas de tipo associativo, Fundações, Clubes, Federações e Confederações e, com o aditamento constante no artigo 256º da Lei n.º66-B/2012 de 31 de Dezembro⁵,“ (...) às cooperativas cujo ramo específico não permita sob qualquer forma, direta ou indireta, a distribuição de excedentes, designadamente as cooperativas de solidariedade social, previstas na alínea m) do n.º1 do artigo 4.º da Lei n.º51/96, de 7 de Setembro, equiparadas a instituições particulares de solidariedade social e, nessa qualidade, registadas na Direção-Geral da Segurança Social (...)”. Encontram-se excluídas do âmbito de aplicação do Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de Março as cooperativas e as entidades que apliquem as normas internacionais de contabilidade. O regime de normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo aplica-se desde o exercício iniciado em ou após 1 de Janeiro de 2012, existindo a opção das entidades poderem aplicar o referido normativo desde o exercício iniciado em ou após 1 de Janeiro de 2011.

⁵ A Lei n.º66-B/2012 de 31 de Dezembro aprova o Orçamento de Estado para o ano de 2013 (OE2013).

2. O Regime de Normalização Contabilística para as ESNL

De acordo com o referido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, o novo normativo surge em razão da disseminação que as ESNL têm vindo a conhecer em Portugal e do importante papel e peso que desempenham atualmente na economia, justificando que sejam reforçadas as exigências de transparência relativamente às atividades realizadas por parte destas entidades e quanto aos recursos que utilizam, nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas atividades. Acresce, ainda, que as entidades que integram o setor não lucrativo respondem a finalidades de interesse geral que extravasam a mera atividade produtiva e a venda de produtos ou a prestação de serviços, característica própria das entidades com fins lucrativos (preâmbulo do DL n.º 36-A/2011, de 9 de Março).

Nas ESNL, os utilizadores da informação financeira são as entidades que entregam recursos (quotas, legados, donativos), os credores, as pessoas que realizam prestações gratuitas (assistência ou trabalhos de voluntariado), o Governo e a Administração Pública, entre outros. Assim, os doadores/ financiadores/ associados pretendem conhecer o grau de cumprimento dos objetivos desenvolvidos; os credores pretendem obter informação acerca da capacidade da entidade solver os seus compromissos; os membros das ESNL pretendem conhecer o modo como os donativos e outros fundos são aplicados nas atividades; os voluntários pretendem conhecer os resultados da sua dedicação, bem como os programas realizados e as necessidades de recursos; o Estado, na medida em que proporciona os recursos para a atividade de diversas entidades do setor não lucrativo, tem necessidade de controlar os fluxos/meios que permitam cumprir os fins sem diminuir o património; o público em geral, de entre os quais cumpre referir os contribuintes, grupos de interesse ou pressão, associações de defesa do consumidor e todos os interessados, direta ou indiretamente, no futuro da atividade da ESNL.

Como salientam Ferreira, Cruz, & Azevedo (2012), durante muitos anos as ESNL não tiveram grandes exigências de informação e controlo, não tendo existido necessidade de requerer da contabilidade alterações ou adaptações substanciais. No entanto, e como referem as autoras, nos últimos anos houve avanços (designadamente, o seu crescimento, o maior distanciamento entre doadores e gestores e evolução dos conceitos de gestão) que passaram a justificar uma maior exigência de informação e controlo, tendo-se tornado num

objetivo defensável e amplamente reconhecido a criação de um normativo contabilístico próprio ou adaptado, mas adequado às especificidades das entidades integrantes do setor não lucrativo.

O regime de normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo encontra-se descrito no anexo II ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, bem assim como compreendido entre os seus artigos 5.º e 12.º e 17.º e 23.º, excetuando-se o n.º1 do artigo 22.º.

De acordo com o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, encontram-se fora do âmbito de aplicação da normalização contabilística para as ESNL as entidades que apliquem as normas internacionais de contabilidade. Assim, e de acordo com o artigo 6.º do mesmo Decreto-Lei, é aplicável a estas entidades o disposto no artigo 4.º e as alíneas a) e b) do n.º1 do artigo 5.º do Decreto- Lei n.º158/2009, de 13 de Julho, com as necessárias adaptações. De acordo com o artigo 4.ºdo DL 158/2009, as entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado devem elaborar as suas contas consolidadas e as respetivas contas individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade⁶, ficando as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal das contas (n.º1 e 3 do artigo 4.º DL 158/2009). Por outro lado, as entidades obrigadas a aplicar o SNC, que não sejam abrangidas pelo disposto no número anterior, podem optar por elaborar as respetivas contas consolidadas e individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade desde que as suas demonstrações financeiras sejam objeto de certificação legal das contas (n.º2 e 4 do artigo 4.º DL 158/2009), sendo que as opções referidas devem ser globais, mantendo-se por um período mínimo de três exercícios (n.º5 do artigo 4.º DL 158/2009) e o período referido não se aplica às entidades que, tendo optado pela aplicação de normas internacionais de contabilidade, passem a estar incluídas no âmbito da consolidação de entidades que não as adotem (n.º6 do artigo 4.º DL 158/2009). Refere-se ainda que a aplicação das normas internacionais de contabilidade a que se refere o citado artigo não prejudica que, para além das informações e divulgações inerentes a estas normas, as entidades abrangidas sejam obrigadas a divulgar outras informações previstas na legislação nacional. Quanto ao artigo 5.ºdo DL 158/2009 refere-se que é da competência do Banco de Portugal e do Instituto de

⁶ Nos termos do artigo 3.º e 4.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

Seguros de Portugal a definição do âmbito subjetivo de aplicação das normas internacionais de contabilidade, bem como a definição das normas contabilísticas aplicáveis às contas consolidadas, relativamente às entidades sujeitas à respetiva supervisão; e da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários a definição do âmbito subjetivo de aplicação das normas internacionais de contabilidade relativamente às entidades sujeitas à respetiva supervisão (n.º1 do artigo 5.º DL 158/2009). O disposto no DL 158/2009 de 13 de Julho não prejudica, porém, a competência do Banco de Portugal e do Instituto de Seguros de Portugal para definir: as normas contabilísticas aplicáveis às contas individuais das entidades sujeitas à respetiva supervisão; e os requisitos prudenciais aplicáveis às entidades sujeitas à respetiva supervisão (n.º1 do artigo 5.º DL 158/2009).

De acordo com Tavares, Antão, & Marques (2012), seguindo de perto o que já dispõe o SNC, as entidades que apliquem a normalização contabilística para as ESNL ficam obrigadas a elaborar contas consolidadas nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, com as necessárias adaptações.

Conforme o artigo 6.º do DL 158/2009, qualquer *Empresa-Mãe* sujeita ao direito nacional é obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, sobre as quais:

- Independentemente da titularidade do capital, se verifique que, em alternativa:
 - Possa exercer, ou exerça efetivamente, influência dominante ou controlo;
 - Exerça a gestão como se as duas constituíssem uma única entidade;
- Sendo titular de capital, quando ocorra uma das seguintes situações:
 - Tenha a maioria dos direitos de voto, exceto se for demonstrado que esses direitos não conferem o controlo;
 - Tenha o direito de designar ou de destituir a maioria dos titulares do órgão de gestão de uma entidade com poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais dessa entidade;
 - Exerça uma influência dominante sobre uma entidade, por força de um contrato celebrado com esta ou de uma outra cláusula do contrato social desta;
 - Detenha pelo menos 20 % dos direitos de voto e a maioria dos titulares do órgão de gestão de uma entidade com poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais dessa entidade, que tenham estado em funções durante o exercício a que se reportam as demonstrações financeiras

consolidadas, bem como, no exercício precedente e até ao momento em que estas sejam elaboradas, tenham sido exclusivamente designados como consequência do exercício dos seus direitos de voto;

- Disponha, por si só ou por força de um acordo com outros titulares do capital desta entidade, da maioria dos direitos de voto dos titulares do capital da mesma.

Ainda de acordo com o artigo 6.º do DL 158/2009, aos direitos de voto, de designação e de destituição da empresa mãe devem ser adicionados os direitos de qualquer outra subsidiária e os das subsidiárias desta, bem como os de qualquer pessoa agindo em seu próprio nome, mas por conta da empresa mãe ou de qualquer outra subsidiária. Aos direitos indicados devem ser deduzidos os direitos relativos às partes de capitais detidas por conta de uma entidade que não seja a empresa mãe ou uma subsidiária; ou às partes de capital detidas como garantia, desde que os direitos em causa sejam exercidos em conformidade com as instruções recebidas ou que a posse destas partes seja para a entidade detentora uma operação decorrente das suas atividades normais, em matéria de empréstimos, com a condição de que os direitos de voto sejam exercidos no interesse do prestador da garantia. À totalidade dos direitos de voto dos titulares do capital da entidade subsidiária devem ainda deduzir-se os direitos de voto relativos às partes de capitais detidas por essa entidade, por uma subsidiária desta ou por uma pessoa que actuou no seu próprio nome, mas por conta destas entidades.

Para efeitos de aplicação do n.º 2 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, as condições de poder e de resultado são as definidas no n.º3 do mesmo artigo presumindo-se a existência de controlo quando se verifique, pelo menos, um indicador de poder e resultado (n.º4), sendo que os indicadores de poder e de resultado estão definidos no n.º5 do mesmo artigo.

No referente à dispensa da elaboração de contas consolidadas, prescreve o artigo 8.º do DL n.º36-A/2011, de 9 Março, que a entidade mãe fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando, na data do seu balanço, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapasse dois dos três limites seguintes: total do balanço: € 5 000 000; total das vendas líquidas e outros rendimentos: € 10 000 000; número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 250. No entanto, a dispensa de elaborar contas consolidadas só ocorre quando

dois dos limites definidos no número anterior se verificarem durante dois exercícios consecutivos, aplicando-se ainda o disposto nos n.ºs 3 a 6 do artigo 7.º do Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, com as necessárias adaptações. De acordo com o artigo 9.º do DL n.º 36-A/2011, de 9 Março, as entidades que apliquem a normalização contabilística para as ESNL podem ser excluídas da consolidação nos casos e nos termos do disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

Quanto ao regime de normalização contabilística para as ESNL, ficam dispensadas da sua aplicação, nos termos do artigo 10.º do DL n.º 36-A/2011, de 9 Março as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam € 150 000 em nenhum dos dois exercícios anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer das demonstrações financeiras referidas no n.º 1 do artigo 11.º, por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras. A dispensa cessa quando o limite referido for ultrapassado ficando a entidade obrigada a partir do exercício seguinte, inclusive, a aplicar a normalização contabilística para as ESNL. No caso de se tratar do exercício do início de atividade, o limite dos € 150 000 reporta-se ao valor anualizado do total dos rendimentos estimados.

De acordo com o referido no n.º 3 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, as entidades dispensadas de aplicar a normalização contabilística para as ESNL e que não optem pela sua aplicação ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa. Constitui obrigação das entidades abrangidas pelo regime de caixa a divulgação de informação referente a: pagamentos e recebimentos; património fixo; e direitos e compromissos futuros. (Santos, Raimundo, & Lima, 2012). Por outro lado, as entidades sujeitas à normalização contabilística para as ESNL, apresentam, de acordo com o n.º 1 e 2 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º36-A/2011, as seguintes demonstrações financeiras: Balanço; Demonstração dos resultados; Demonstração dos Fluxos de caixa; Anexo; e Demonstração das Alterações nos Fundos patrimoniais⁷. Como salienta Tavares, Antão, & Marques (2012), o conjunto de demonstrações ou mapas financeiros a apresentar é assim diferente consoante o enquadramento da entidade. Em qualquer dos casos, as entidades

⁷ Neste caso apenas por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras (n.º 2 do artigo 11.º do DL 36-A/2011, de 9 de Março)

públicas financiadoras podem exigir outros mapas, designadamente para efeitos de controlo orçamental (n.º 4 do artigo 11.º do DL 36-A/2011, de 9 de Março).

Para as entidades que apliquem a normalização contabilística para entidades do Setor não lucrativo, foram aprovados, no anexo I da Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março, os seguintes modelos de demonstrações financeiras:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados por naturezas;
- Demonstração dos resultados por funções;
- Demonstração das Alterações nos Fundos patrimoniais;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- Anexo⁸.

Para as entidades dispensadas e que não optem pela aplicação da normalização contabilística para entidades do setor não lucrativo foram aprovados, no anexo II da Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março, os seguintes modelos de mapas financeiros:

- Pagamentos e Recebimentos;
- Património Fixo;
- Direitos e compromissos futuros.

De acordo com o artigo 12.º do DL n.º 36-A/2011, de 9 de Março, ficam sujeitas anualmente a certificação legal das contas as demonstrações financeiras das entidades que apresentem contas consolidadas e, bem assim, das que ultrapassem os limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, nos termos nele previsto.

Quanto ao regime sancionatório são previstas as seguintes contraordenações para as entidades sujeitas à normalização contabilística para as ESNL (artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011): a entidade que não respeite qualquer das disposições constantes na norma contabilística e de relato financeiro que esteja obrigada a aplicar, distorcendo com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar é punida com coima de 500€ a 10 000€; a entidade que efetue a integração de

⁸ No anexo procede-se à divulgação das bases de preparação e políticas contabilísticas adotadas e divulgações exigidas pela NCRF- ESNL (Gomes & Pires, 2014).

lacunas de modo diverso do previsto, distorcendo com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar é punida com coima de 500€ a 15 000€; e a entidade que não apresente qualquer das DF que seja, por lei, obrigada a apresentar é punida com coima de 500€ a 15 000€.

2.1.Os instrumentos do SNC-ESNL

O Sistema de Normalização Contabilística para Entidades do Setor não Lucrativo (SNC-ESNL) é composto pelos seguintes instrumentos: o conjunto de Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF), o Código de Contas (CC), a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL); os Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF) e Normas interpretativas (NI).

As BADF estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da entidade quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. As demonstrações financeiras de uma entidade podem ser definidas como uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro da mesma, tendo as DF de finalidades gerais o objetivo de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade, que seja útil a uma vasta gama de utentes na tomada de decisões e mostrando os resultados da condução por parte do órgão de gestão dos recursos a ele confiados. Por forma a satisfazer esse objetivo, as demonstrações financeiras proporcionam informação relativamente a ativos, passivos, fundos patrimoniais, rendimentos (réditos e ganhos), gastos (gastos e perdas), outras alterações nos fundos patrimoniais e fluxos de caixa, informação, que, juntamente com outra incluída nas notas do anexo, ajuda os utentes das demonstrações financeiras a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a sua tempestividade e incerteza (Gomes & Pires, 2014). As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade, sendo que a apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento estabelecidos pela NCRF-ESNL. Na generalidade das circunstâncias, uma apresentação apropriada é conseguida pela aplicação da NCRF-ESNL assim como pela seleção e adoção de políticas contabilísticas e apresentação de informação relevante, fiável, comparável e

compreensível e proporção de divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos na NCRF-ESNL possa ser insuficiente para permitir a sua compreensão pelos utentes. A apresentação da informação financeira deve cumprir o princípio de continuidade, isto é, as demonstrações financeiras devem ser preparadas no pressuposto da entidade em continuidade, a menos que existam circunstâncias anormais em que se deva considerar um horizonte temporal para a entidade, caso em que no anexo se indica tal facto, assim como os critérios utilizados na elaboração da informação financeira. Nas ESNL, este princípio corresponde à manutenção da atividade de prestação de serviços ou à capacidade da entidade cumprir os fins propostos. Uma entidade deve ainda preparar as suas demonstrações financeiras, com base no regime de acréscimo (periodização económica), exceto para informação de fluxos de caixa. Ao ser utilizado o regime contabilístico de acréscimo, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, fundos patrimoniais, rendimentos e gastos quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos. Quanto à consistência da apresentação da informação financeira, a apresentação e classificação de itens deve ser mantida de um período para outro, a menos que seja perceptível, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respetivas demonstrações financeiras, que outra apresentação ou classificação seria mais apropriada, tendo em consideração os critérios para a seleção e aplicação das políticas contabilísticas contidas na NCRF-ESNL. Uma entidade altera a apresentação das suas demonstrações financeiras apenas se a apresentação alterada proporcionar informação fiável e mais relevante para os utentes das demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura revista continue, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Quanto à materialidade e agregação da informação financeira, cada classe material de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras, devendo os itens de natureza ou função dissemelhante serem apresentados separadamente, a menos que sejam imateriais. Considera-se que as omissões ou declarações incorretas de itens são materiais⁹ se puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras. No que se refere à compensação, regra geral os ativos

⁹ A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou erro, ajuizados nas circunstâncias que os rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o factor determinante (Gomes & Pires, 2014).

e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados, devendo ser separadamente relatados. A compensação quer na demonstração dos resultados quer no balanço, exceto quando a mesma reflita a substância da transação ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transações, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. Quanto à informação comparativa, regra geral, deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras. A informação comparativa deve ser incluída para a informação descritiva quando for relevante para a compreensão das demonstrações financeiras do período corrente. Por alteração de políticas contabilísticas, as quantias comparativas afetadas pela reclassificação devem ser divulgadas, tendo em conta: a natureza da reclassificação; a quantia de cada item ou classe deites que tenha sido reclassificada; e razão para a reclassificação.

O Código de Contas específico para as Entidades do Setor Não Lucrativo foi publicado pela Portaria n.º 106/2011, de 14 de Março, compreendendo um documento não exaustivo, contendo no essencial o Quadro Síntese de Contas, o Código de Contas (lista codificada de contas) relativo apenas às especificidades inerentes às ESNL e as notas de enquadramento às contas específicas das ESNL. De acordo com Tavares, Antão, & Marques (2012), as notas de enquadramento têm como objetivo ajudar na interpretação e ligação do código de contas com a NCRF-ESNL, funcionando como mero auxiliar aos preparadores da informação financeira. O Código de Contas pode ser utilizado pelas entidades que se encontrem obrigadas a aplicar as normas internacionais de contabilidade adotadas na UE, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

A Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL), proposta pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), foi publicada pelo *Aviso n.º 6726-B/2011 de 14 de Março de 2011* e tem como principal objetivo estabelecer os principais aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação, com as adaptações inerentes a este tipo de entidades, adiante designadas por ESNL¹⁰. Sempre que na norma existam remissões para as Normas Internacionais de Contabilidade, entende-se que estas se referem às adotadas pela União Europeia nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e

¹⁰ Parágrafos (§) 1, 2 e 3 da NCRF- ESNL, aprovada pelo Aviso nº 6726-B/2011 de 14 de Março de 2011.

em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

De acordo com o Anexo II ao Decreto-lei n.º 36-A/2011, sempre que as circunstâncias o justifiquem e, para o esclarecimento ou a orientação sobre o conteúdo dos restantes instrumentos que integram a normalização contabilística para as ESNL, são produzidas normas interpretativas (NI). As NI são propostas pela Comissão de Normalização Contabilística e publicadas através de aviso no *Diário da República*, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de eficácia indicada em cada uma delas.

3. A Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as ESNL

Através do Aviso n.º 6726-B/2011 é estabelecida a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL). Tal como referido no parágrafo (§) 2 da NCRF-ESNL, a norma deve ser aplicada pelas entidades que cumpram os requisitos sobre ESNL e tem como objetivo estabelecer os principais aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação, com as adaptações inerentes a este tipo de entidades. Sempre que a NCRF-ESNL não responda a aspetos particulares que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro de transações ou situações, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objetivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, a entidade deverá recorrer, tendo em vista somente a superação dessa lacuna, supletivamente e pela ordem indicada:

- Às NCRF e Normas Interpretativas (NI);
- Às Normas Internacionais de Contabilidade, adotadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;
- Às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações (SIC e IFRIC).

De acordo com o §3 da NCRF-ESNL, o reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento abaixo descritos. A falha do reconhecimento de tais itens não é retificada pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.

Um *ativo* é reconhecido no balanço quando for provável que permita atividades presentes e futuras para a entidade e o ativo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade. Nas ESNL pode ser necessário distinguir entre ativos com restrições permanentes, os quais têm limitações quanto ao destino ou ao investimento obrigatório desses ativos; ativos com restrições temporárias no presente e no futuro; e ativos sem restrições de utilização. Nas ESNL surgem também por vezes no ativo bens relacionados com o património histórico e artístico que se considera oportuno preservar por razões de natureza histórico/cultural, que apresentam como traço característico o facto de não poderem ser substituídos.

Um *passivo* é reconhecido no balanço quando se trata de uma obrigação presente que implica a necessidade de, para a liquidar, ter de abdicar de recursos que incorporam a possibilidade de poder realizar atividades futuras e a quantidade pela qual a liquidação tenha lugar, possa ser mensurada com fiabilidade.

O *fundo patrimonial* constitui o interesse residual das ESNL nos ativos depois de deduzir os passivos. O fundo patrimonial pode incluir certas categorias de itens cuja utilização pode estar restringida. Nas ESNL o fundo patrimonial compõe -se, designadamente, dos fundos atribuídos pelos fundadores da entidade ou terceiros, pelos fundos acumulados e outros excedentes, bem como pelos subsídios, doações e legados que o governo ou outro instituidor ou a norma legal aplicável a cada entidade estabeleçam que sejam de incorporar no mesmo.

Um *rendimento* é reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento dos recursos económicos da entidade relacionados com um aumento num ativo ou com uma diminuição de um passivo, que possa ser quantificado com fiabilidade e que não esteja relacionado com contributos para o fundo social. Os rendimentos das ESNL resultam, em geral, de subsídios, excetuando os relacionados com investimentos, e outras contribuições, bem como da venda de produtos, da prestação de serviços ou da utilização por terceiros dos recursos da entidade que originam juros, royalties ou outros rendimentos.

Os *gastos* são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos recursos económicos da entidade, relacionados com uma diminuição num ativo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade.

3.1. Alterações de políticas contabilísticas, estimativas e erros

Conforme referido no § 5 da NCRF- ESNL as alterações de políticas contabilísticas decorrentes da adoção pela primeira vez da Norma devem ser aplicadas prospectivamente. Consequentemente, no balanço de abertura relativo à primeira aplicação a entidade deve manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os ativos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido pela Norma; reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido pela Norma, sendo a respetiva mensuração efetuada nos termos nela previstos, não sendo contudo permitida, em caso algum, a utilização da base de mensuração do justo valor à data da transição; desreconhecer itens como ativos ou passivos se a Norma o não permitir; e efetuar as reclassificações pertinentes. Quaisquer quantias relativas a diferenças de transição devem ser reconhecidas no fundo patrimonial. No que respeita às políticas contabilísticas, são estabelecidos na NCRF-ESNL os critérios para a seleção e aplicação de políticas contabilísticas, as quais, por sua vez, decorrem do capítulo que especificamente tratar da subjacente transação, acontecimento ou condição. Quanto às alterações nas estimativas contabilísticas e erros foi estabelecido o princípio geral da aplicação prospectiva incluindo qualquer diferencial nos resultados do período de alteração, se a alteração afetar apenas esse período; ou período de alteração e futuros períodos, se a alteração afetar ambas as situações. Relativamente a erros, a refere-se especificamente que a correção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detetado, sendo efetuada diretamente em resultados transitados.

3.2. Ativos Fixos Tangíveis

No que se refere aos Ativos Fixos Tangíveis (AFT), estes encontram-se tratados no § 7 da NCRF-ESNL, considerando como princípio geral do reconhecimento do custo de um item de AFT o cumprimento das condições de reconhecimento definidas no §3 da

Norma. Em matéria de mensuração, a regra geral é que um item do ativo fixo tangível deve ser mensurado pelo seu custo, compreendendo um conjunto de elementos, tais como os custos de compra, os direitos e impostos não reembolsáveis, bem como quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessária para o mesmo ser capaz de funcionar de forma pretendida. A estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local de localização deste também incorporam o conjunto de elementos que fazem parte do custo pelo qual o ativo deve ser mensurado. Nas ESNL existem bens do ativo fixo tangíveis atribuídos a título gratuito em que o custo pode ser desconhecido. Neste caso, os bens são mensurados ao justo valor, ao valor pelo qual se encontram segurados, ou ao valor pelo qual figuravam na sua contabilidade. A quantia assim apurada corresponderá ao custo considerado para efeitos da mensuração do reconhecimento. No modelo do custo, após o reconhecimento como ativo, um item do AFT deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade¹¹. Caso existam diferenças significativas entre a quantia escriturada segundo o modelo do custo e o justo valor dos ativos uma entidade poderá, alternativamente utilizar o modelo de revalorização como política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis. A utilização do método da revalorização deve seguir o previsto na NCRF 7- Ativos Fixos Tangíveis, devendo as revalorizações ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço. A utilização do método da revalorização implica ainda que a entidade adote integralmente a NCRF 25- Impostos sobre o rendimento No que se refere à depreciação determina-se que esta começa quando o ativo esteja disponível para uso, cessando na data em que seja desconhecido como tal. Dispõe ainda a obrigatoriedade de considerar a depreciação como um gasto, reconhecido nos resultados, excetuando os casos em que tal depreciação seja incluída na quantia escriturada de um outro ativo. Nas ESNL, os eventuais bens do património histórico, artístico e cultural não são objeto de depreciação. Cada parte de um item do AFT com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciada separadamente. O método de depreciação usado deve refletir o modelo por que se espera que os bens do ativo

¹¹ Para determinar se um item do AFT está ou não com imparidade, uma entidade deve aplicar a NCRF 12- Imparidade de Activos.

contribuam para o desenvolvimento das catividades presentes e futuras da entidade. Pode ser usada uma variedade de métodos para imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem: o Método da Linha Reta; o Método do Saldo Decrescente; e o Método das Unidades de Produção.

3.3. Ativos Intangíveis

No que diz respeito aos *Ativos Intangíveis*, retratados no §8 da NCRF-ESNL, em termos essenciais, os critérios utilizados são semelhantes aos dos ativos fixos tangíveis. Desta forma, para que um ativo intangível seja reconhecido o mesmo deve ser identificável e cumprir as demais condições de reconhecimento. Um ativo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um ativo intangível quando: for separável, ou seja, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado; ou resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações. Em termos de mensuração, um ativo intangível apenas pode ser contabilizado pelo modelo do custo, não sendo permitida a adoção do método de revalorização. A criação de um ativo intangível gerado internamente, que não seja goodwill, envolve uma fase de pesquisa e uma fase de desenvolvimento. Não deve ser reconhecido nenhum ativo intangível proveniente de pesquisa ou da fase de pesquisa de um projeto interno, sendo os correspondentes dispêndios reconhecidos como um gasto quando forem incorridos.

3.4. Locações

A NCRF-ESNL descreve as *Locações* como financeiras ou operacionais, conforme o locador transferir substancialmente para o locatário todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade. A classificação do tipo de locação não depende da forma do contrato, mas da substância da operação, descrevendo a norma alguns exemplos de situações que normalmente conduzem a que uma locação seja considerada como locação financeira. Exemplos de situações que podem normalmente conduzir a que uma locação seja classificada como uma locação financeira são (§9 NCRF-ESNL): a locação transfere a

propriedade do ativo para o locatário no fim do prazo da locação; o locatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o justo valor à data em que a opção se torne exercível tal que, no início da locação, seja razoavelmente certo que a opção será exercida; o prazo da locação abrange a maior parte da vida económica do ativo mesmo que o título de propriedade não seja transferido; no início da locação o valor presente dos pagamentos mínimos da locação ascende a pelo menos, substancialmente, todo o justo valor do ativo locado; e, os ativos locados são de uma tal natureza especializada que apenas o locatário os pode usar sem que sejam feitas grandes modificações. Os indicadores de situações que individualmente ou em combinação podem também conduzir a que uma locação seja classificada como financeira são: se o locatário puder cancelar a locação, as perdas do locador associadas ao cancelamento são suportadas pelo locatário; os ganhos ou as perdas da flutuação no justo valor do residual caem no locatário (por exemplo sob a forma de um abatimento na renda que iguale a maior parte dos proventos das vendas no fim da locação); e o locatário tem a capacidade de continuar a locação por um segundo período com uma renda que seja substancialmente inferior à renda do mercado. Os exemplos e indicadores enunciados nem sempre são conclusivos. Se for claro com base noutras características que a locação não transfere substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse, a locação é classificada como locação operacional.

3.5.Custos de empréstimos obtidos

Quanto ao reconhecimento de *custos de empréstimos obtidos*, descritos no §10 da NCRF-ESNL, mantem-se o regime de referência dos mesmos como um gasto no período em que sejam incorridos, permitindo-se que, em circunstâncias excecionais possam ser capitalizados. Assim, nesse último nesse caso, os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica podem ser capitalizados como parte do custo do ativo quando seja provável que deles resultarão benefícios para o desenvolvimento de atividades futuras da entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados. Considera-se que um ativo se qualifica quando leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.

3.6. Inventários

Os *Inventários* encontram-se tratados no §11 da NCRF-ESNL. Os inventários devem ser mensurados pelo seu custo histórico ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo, considerando ainda que o custo de inventário deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atuais. Uma ESNL pode deter inventários cujo contributo para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade ou os serviços potenciais que lhes estão associados não estão diretamente relacionados com a capacidade da entidade gerar fluxos de caixa. Este tipo de inventários pode existir, por exemplo, quando uma ESNL distribui certas mercadorias sem contrapartida. Nestes casos, os contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade ou os serviços potenciais dos inventários são refletidos através da quantia que a entidade teria de pagar para comprar inventários equivalentes, devendo mensurar esses inventários pelo custo histórico ou custo corrente, dos dois o mais baixo. Em termos de fórmulas de custeio na NCRF- ESNL refere-se que deve ser utilizado o custo específico, sempre que os inventários resultem de bens ou projetos característicos e que não sejam geralmente intermutáveis. Nos restantes casos é estabelecido a fórmula “primeira entrada, primeira saída” (FIFO), ou a fórmula de custeio do custo médio ponderado.

3.7. Rédito

O *rédito* deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, a qual, em geral, é determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do ativo, tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidade concedidos pela entidade (§ 12 da NCRF-ESNL). O rédito proveniente da venda de bens deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes: a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens; a entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, nem o controlo efetivo dos bens vendidos; a quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada; seja provável que os contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade e associados com a transação fluam para a entidade; e os custos incorridos ou a serem

incurridos referentes à transação possam ser fiavelmente mensurados. Quando o desfecho de uma transação que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o crédito associado com a transação deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transação à data do balanço. O desfecho de uma transação pode ser fiavelmente estimado quando todas as condições seguintes forem satisfeitas: a quantia de crédito possa ser fiavelmente mensurada; seja provável que os contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade associados à transação fluam para a entidade; a fase de acabamento da transação à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e os custos incorridos com a transação e os custos para concluir a transação possam ser fiavelmente mensurados. Quanto ao crédito proveniente do uso por outros de ativos da entidade que produzam juros e *royalties* e dividendos, este deve ser reconhecido quando seja provável que os contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade associados com a transação fluam para a entidade e a quantia do crédito possa ser fiavelmente mensurada. O crédito deve ser reconhecido nas seguintes bases: os juros devem ser reconhecidos utilizando o regime de acréscimo; os *royalties* devem ser reconhecidos segundo o regime de acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante; e os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do acionista receber o pagamento.

3.8. Provisões, Passivos contingentes e Ativos contingentes

As *provisões* só devem ser reconhecidas quando, cumulativamente, uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado; seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem contributos para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade será necessário para liquidar a obrigação; e possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação. Nos raros casos em que não seja claro se existe ou não uma obrigação presente, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em conta toda a evidência disponível, for mais provável do que não que tal obrigação presente exista à data do balanço. O termo “*contingente*” é usado para passivos e ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

3.9.Subsídios do Governo e outros apoios

Como referido no § 14 da NCRF-ESNL, os *subsídios*, incluindo subsídios não monetários, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que a entidade cumprirá as condições a eles associadas e os subsídios serão recebidos. Os subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Fundos patrimoniais e subseqüentemente imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem. Consideram-se subsídios não reembolsáveis quando exista um acordo individualizado de concessão do subsídio a favor da entidade, se tenham cumprido as condições estabelecidas para a sua concessão e não existam dúvidas de que os subsídios serão recebidos. Um subsídio não reembolsável pode tomar a forma de transferência de um ativo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da entidade. Nestas circunstâncias é usual avaliar o justo valor do ativo não monetário e contabilizar quer o subsídio quer o ativo por esse justo valor. Caso este não possa ser determinado com fiabilidade, tanto o ativo como o subsídio serão de registrar por uma quantia nominal. Os subsídios reembolsáveis são contabilizados como Passivos. No caso de estes subsídios adquirirem a condição de não reembolsáveis, deverão passar a ter o tratamento referido acima. Um subsídio pode tornar-se recebível por uma entidade como compensação por gastos ou perdas incorridos num período anterior. Um tal subsídio é reconhecido como rendimento do período em que se tornar recebível, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido. Os subsídios do governo, incluindo os não monetários devem ser inicialmente reconhecidos no balanço como componente dos Fundos Patrimoniais, e subseqüentemente imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, ou seja, na proporção das amortizações efetuadas em cada período. Um subsídio que se torne reembolsável deve ser contabilizado como uma revisão de uma estimativa contabilística. O reembolso de um subsídio relacionado com rendimentos ou relacionado com ativos deve ser aplicado em primeiro lugar em contrapartida de qualquer crédito diferido não amortizado registado com respeito ao subsídio. Na medida em que o reembolso exceda tal crédito diferido, ou quando não exista crédito diferido, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como um gasto. São exemplos de *outros apoios* que não têm valor atribuído, os conselhos técnicos e

de comercialização gratuitos, a concessão de garantias, os empréstimos sem juros ou a taxas de juros baixos ou a disponibilização, sem gastos associados para o beneficiário, de instalações, equipamentos ou outros¹².

3.10. Efeitos de alterações em taxas de câmbio

Relativamente aos *efeitos das transações em taxas de câmbio* é determinado na NCRF-ESNL que uma transação em moeda estrangeira deve ser registada, no momento do reconhecimento inicial na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transação. À data de cada balanço os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho, os itens não monetários que sejam mensurados em termos de custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transação e os itens não monetários que sejam mensurados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso das taxas de câmbio que existiam quando os valores foram determinados. As diferenças de câmbio resultantes da liquidação de itens monetários ou do relato de itens monetários de uma entidade a taxas diferentes das que foram inicialmente registadas durante o período, ou relatadas em demonstrações financeiras anteriores devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram. Quando a transação é liquidada num período contabilístico subsequente àquele em que ocorreu, a diferença de câmbio reconhecida em cada período até à data de liquidação é determinada pela alteração nas taxas de câmbio durante cada período.

3.11. Impostos sobre o rendimento

De acordo com o disposto no §16 da NCRF-ESNL, o termo “*impostos sobre o rendimento*”, designa todos os impostos baseados em lucros tributáveis incluindo as tributações autónomas, que sejam devidos em qualquer jurisdição fiscal. Estes devem ser mensurados pelo método do imposto a pagar e os impostos correntes para períodos

¹² O significado do benefício mencionado nos exemplos referidos pode ser tal que a divulgação da natureza, extensão e duração do apoio seja necessária a fim de que as demonstrações financeiras não sejam enganosas.

correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se a quantia já paga com respeito a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido como um ativo e mensurados pela quantia que se espera que seja paga (recuperada de) às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais (e leis fiscais) aprovadas à data do balanço, respetivamente. Qualquer efeito fiscal relacionado com transações e outros acontecimentos reconhecidos diretamente no Fundo patrimonial é também reconhecido diretamente no Fundo patrimonial, caso em que o imposto corrente deve ser debitado ou creditado.

3.12. Instrumentos Financeiros

Uma entidade deve reconhecer um *ativo financeiro*, um *passivo financeiro* apenas quando se torne uma parte das disposições contratuais do instrumento. Os instrumentos tais como clientes, fornecedores, contas a receber, contas a pagar ou empréstimos bancários, incluindo os em moeda estrangeira e os contratos para conceder ou contrair empréstimos devem ser mensurados ao custo deduzidos de perdas por imparidade. Por outro lado, os instrumentos financeiros negociados em mercado líquido e regulamentado, devem ser mensurados ao justo valor, reconhecendo-se as variações deste por contrapartida de resultados do período. Os custos de transação só podem ser incluídos na mensuração inicial do ativo financeiro ou passivos financeiros, desde que seja mensurado ao custo menos perda por imparidade. Um ativo financeiro deve ser desreconhecido apenas quando: os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do ativo financeiro expiram; ou a entidade transfere para outra parte todos os riscos significativos e benefícios relacionados com o ativo financeiro; ou a entidade, apesar de reter alguns riscos significativos e benefícios relacionados com o ativo financeiro, tenha transferido o controlo do ativo para uma outra parte e esta tenha a capacidade prática de vender o ativo na sua totalidade a uma terceira parte não relacionada e a possibilidade de exercício dessa capacidade unilateralmente sem necessidade de impor restrições adicionais à transferência. Se tal for o caso, a entidade deve desreconhecer o ativo e reconhecer separadamente qualquer direito e obrigação criada ou retida na transferência. Um passivo financeiro (ou parte de um passivo financeiro) deve ser desreconhecido apenas quando este se extinguir, isto é, quando a obrigação estabelecida no contrato seja liquidada, cancelada ou expire.

3.13. Benefícios aos Empregados

O § 18 da Norma descreve o tratamento contabilístico dado aos *benefícios dos empregados*. Uma entidade deve reconhecer um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro; e um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios. A contabilização dos benefícios a curto prazo é geralmente linear porque não são necessários pressupostos atuariais para mensurar a obrigação ou o custo e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda atuarial. As obrigações dos benefícios a curto prazo são mensuradas numa base não descontada. Quando um empregado tenha prestado serviço a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia não descontada de benefícios a curto prazo que espera ser paga em troca desse serviço: Como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder a quantia não descontada dos benefícios, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um ativo (gasto pré-pago) na extensão de que o pré-pagamento conduzirá, por exemplo, a uma redução em futuros pagamentos ou a uma restituição de dinheiro; e como um gasto, salvo se outro capítulo da Norma exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um ativo.

Relativamente aos benefícios de cessação de emprego ao não proporcionarem a uma entidade benefícios económicos futuros são reconhecidos como um gasto imediatamente. Para além dos benefícios a curto prazo e dos benefícios de cessação de emprego, podem ser proporcionados outros benefícios aos empregados, tais como: benefícios pós – emprego (pensões, seguros de vida, entre outros); e outros benefícios a longo prazo dos empregados (licença sabática, jubileu, entre outros) ¹³ .

¹³ As situações descritas, se existirem, serão reguladas pela NCRF 28 — Benefícios de Empregados.

CAPÍTULO III: AS ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO E A FISCALIDADE

Em matéria de tributação não existe em Portugal um regime fiscal especial para as entidades sem fins lucrativos (Amorim, 2011), nem tão pouco para as fundações (Nabais, 2005), estando o regime de tributação inserido nos diversos códigos fiscais, nomeadamente no Código do Imposto sobre o Rendimento as Pessoas Coletivas (CIRC), no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), no Código de Imposto de Selo¹⁴, e no regime geral consagrado na Lei n.º 151/99, de 14 de Setembro sobre o “ regime de regalias e isenções fiscais das pessoas coletivas de utilidade pública¹⁵”.

Como menciona Amorim (2011), as entidades sem fins lucrativos desempenham funções de interesse geral, à semelhança do Estado e de outras entidades públicas e gozam, para tal, de certas prerrogativas ou benefícios fiscais que mais não são do que um contributo às funções que prosseguem e não um qualquer tratamento fiscal privilegiado. De acordo com o autor, o facto de as entidades sem fins lucrativos prosseguirem finalidades de utilidade pública ou de interesse social não as impede de exercerem atividades de natureza económica ou de disporem de um património próprio ou possuírem outras fontes de rendimento para desenvolver as suas atividades, desde que esses rendimentos não sejam desviados das suas finalidades ou objeto social.

As entidades sem fins lucrativos deparam-se com diversos impostos em diferentes momentos da sua existência jurídica, designadamente (Gonçalves, 2012): quando são constituídas, incidindo a tributação, fundamentalmente, sobre o património com que são instituídas [no caso das Fundações, a dotação inicial (Nabais, 2005)]; ao longo da sua existência e enquanto desenvolvem a sua atividade, quer com a tributação do rendimento que obtêm e do património de que são titulares, quer com a sua participação na tributação

¹⁴ Aprovados respectivamente pelo Decreto- Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro; Decreto- Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro; Decreto- Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro; e Lei n.º 150/99, de 11 de setembro.

¹⁵ A Lei n.º 151/99, de 14 de Setembro revela-se um diploma praticamente inútil, uma vez que se limita a estabelecer a concessão de isenções que já constam da disciplina específica de cada imposto Nabais (2005).

do consumo; e na qualidade de organizações destinatárias de donativos a título de mecenato.

Veja-se de seguida como se apresentam as Fundações, enquanto entidades sem fins lucrativos, em cada um dos impostos mais importantes que integram o sistema fiscal português.

1. Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)

Conforme o disposto no artigo 1.º do CIRC, o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos.

As entidades do setor não lucrativo são consideradas sujeitos passivos de IRC, conforme previsto no artigo 2.º do CIRC, mais concretamente ao abrigo da 2.ª parte da alínea a) ou da alínea b) do n.º1 do artigo 2.º (Aduaneira, Autoridade Tributária e, 2013), sendo consideradas como residentes que não exercem, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola, nos termos do artigo 3.º do CIRC (Gomes & Pires, 2014).

De acordo com o n.º1 do artigo 2.º do CIRC, são considerados sujeitos passivos: as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português; as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas; e as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS. Para efeitos do CIRC consideram-se residentes as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português (n.º 3 do artigo 2.º CIRC).

Nos termos do artigo 3.º do CIRC, as entidades do setor não lucrativo são tributadas pelo seu rendimento global, o qual corresponde, de acordo com a alínea b) do n.º1 do artigo 3.º CIRC, à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas

para efeitos de IRS¹⁶ e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito. Conforme mencionado no Ofício Circulado n.º20167/2013, encontram-se nesta situação Associações, Fundações, Federações, Confederações e outras entidades que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (Aduaneira, Autoridade Tributária e, 2013).

De acordo com Nabais (2005), para além das entidades do setor não lucrativo, o CIRC distingue, quanto à incidência do IRC e no respeitante às entidades residentes, outro grupo de sujeitos passivos: as empresas, ou seja, as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas e as empresas públicas e demais pessoas coletivas que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Para efeitos do artigo 3.º do CIRC, são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços, sendo tributadas pelo lucro (artigo 3.º, n.º1 alínea a) e n.º4). Por sua vez, a definição de lucro tributável encontra-se no n.º2 do artigo 3.º do CIRC, consistindo na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas no Código do IRC.

Na determinação do rendimento global sujeito a imposto aplicam-se as demais disposições do CIRC relativas à determinação do lucro tributável, com as seguintes especificidades (artigo 53.º do CIRC):

- Os prejuízos fiscais apurados só podem ser deduzidos, nos termos e condições da parte aplicável do artigo 52.º do CIRC, aos rendimentos da mesma categoria num ou mais dos doze períodos de tributação posteriores¹⁷.
- As menos-valias só podem ser deduzidas aos rendimentos da mesma categoria num ou mais dos doze períodos de tributação posteriores.

¹⁶ Consideram-se apenas os rendimentos das categorias E (rendimentos de capitais), F (rendimentos prediais) e G (incrementos patrimoniais), uma vez que não podem ser abrangidos os rendimentos das categorias A e H (rendimentos do trabalho dependente e pensões, respetivamente), que exigem a personalidade física, e os rendimentos da Categoria B (rendimentos empresariais), que integram a tributação pelo lucro (Nabais, 2005).

¹⁷ Conforme o disposto na alínea b) do n.º3 do artigo 17.º do CIRC é necessário efetuar uma separação dos resultados imputáveis a cada um dos regimes de tributação, de modo a que os prejuízos apurados em regime de isenção parcial e ou de redução de IRC não possam ser deduzidos aos restantes (Gomes & Pires, 2014).

Aos rendimentos incluídos na base tributável correspondentes a lucros distribuídos por entidades residentes em território português, sujeitas e não isentas de IRC, bem como relativamente aos rendimentos que, na qualidade de associado, auferiram da associação em participação, que tenham sido efetivamente tributados, é aplicável uma dedução correspondente a 50% (n.º 3 do artigo 53.º do CIRC). Esta disposição é igualmente aplicável aos lucros distribuídos por entidades residentes noutra Estado membro da União Europeia que preencha os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, devendo o sujeito passivo dispor de prova de que a entidade cumpre os requisitos e condições estabelecidos naquela Diretiva, efetuada através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que é residente (n.º 5 e 6 do artigo 53.º do CIRC).

Para efeitos de determinação do valor dos incrementos patrimoniais, obtidos a título gratuito, é aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 21.º, considerando-se como valor de aquisição o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.

Na determinação da matéria coletável, estabelece a alínea b) do n.º 1 do artigo 15º do Código do IRC que a matéria coletável das entidades que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola obtém-se pela dedução ao seu rendimento global, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados nos termos do artigo 53.º do Código do IRC, dos seguintes montantes (Aduaneira, Autoridade Tributária e, 2013):

- Gastos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, nos termos do artigo 54.º do Código do IRC;
- Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele rendimento;

De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 54.º do Código do IRC, consideram-se rendimentos não sujeitos a IRC as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários. Consideram-se rendimentos isentos, de acordo com o n.º 4 do mesmo artigo, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à direta e imediata realização dos fins estatutários.

Quanto às taxas de tributação a que estão sujeitas, e conforme salientado por Gonçalves (2012), as entidades sem fins lucrativos, como se apresentam necessariamente

como entidades não empresariais, são tributadas pelo seu rendimento global, ao qual corresponde uma taxa de tributação de 21,5% nos termos do n.º 5 do artigo 87.º do CIRC. As entidades sem fins lucrativos ficam ainda sujeitas às taxas de tributação autónoma previstas no artigo 88.º do CIRC (Gomes & Pires, 2014), no entanto, quanto ao pagamento de Derrama e ao Pagamento especial por conta (PEC) estas entidades não estão sujeitas, de acordo com o n.º 1 do artigo 106.º e artigo 104.º do CIRC (Santos, Raimundo, & Lima, 2012).

No referente às isenções previstas no CIRC, quando as entidades do setor não lucrativo sejam reconhecidas de utilidade pública em sentido amplo ou lhes seja aplicado o mencionado estatuto automaticamente poderão beneficiar de um regime fiscal privilegiado, traduzindo-se, fundamentalmente numa isenção subjetiva de tributação nos termos do artigo 10.º do CIRC (Gonçalves, 2012). Esta realidade sucede naturalmente com as Fundações (Nabais, 2005). De acordo com o n.º1 do artigo 10.º do CIRC, estão isentas de imposto as entidades que se apresentem como:

- Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa, instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas coletivas legalmente equiparadas; e
- Pessoas coletivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.

A isenção concedida pelo artigo 10.º do CIRC entende-se como automática exceto para as pessoas coletivas de mera utilidade pública, dependendo, nesse caso, de reconhecimento pelo Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados, mediante despacho publicado no Diário da República que define a respetiva amplitude, de harmonia com os fins prosseguidos pelas entidades em causa e as atividades desenvolvidas para a sua realização (n.º2 do artigo 10.º CIRC (Gonçalves, 2012). A isenção prevista no n.º1 artigo 10.º do CIRC não abrange, no entanto, os rendimentos empresariais derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários pelas entidades referenciadas, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, sendo ainda condicionada à observância continuada dos requisitos previstos no n.º3 do artigo 10.º do CIRC. Os requisitos previstos no n.º 3 do artigo 10.º do CIRC são apresentados de seguida:

- Exercício efetivo, a título exclusivo ou predominante, de atividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respetivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção consoante se trate, respetivamente, de entidades previstas nas alíneas a) e b) ou na alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC;
- Afetação aos fins referidos na alínea anterior de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afetação, notificado ao da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), acompanhado da respetiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do 1.º mês subsequente ao termo do referido prazo;
- 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.

Assim, e no referente às Fundações, como menciona Nabais (2005), existe uma distinção entre as Fundações que sejam pessoas coletivas de utilidade pública administrativa ou Fundações particulares de solidariedade social e as Fundações que sejam pessoas coletivas de mera utilidade pública, pois enquanto as primeiras não têm que preencher quaisquer requisitos quanto aos fins que prosseguem, as segundas, para poderem beneficiar da isenção em IRC, têm que prosseguir, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente. Por conseguinte, as Fundações podem, ainda, caso se apresentem como institutos públicos beneficiar da isenção prevista no artigo 9.º do CIRC, aplicável ao Estado e demais entidades públicas, contrastando com as isenções subjetivas previstas no artigo 10.º do CIRC. A isenção concedida através do artigo 9.º do CIRC, não compreende todos os rendimentos, uma vez que, não abrange os rendimentos de capitais como são definidos para efeitos de IRS, de acordo com o n.º 2 do artigo 9.º (Nabais, 2005). Quando as entidades do setor não lucrativo não cumparam os requisitos referidos nas alíneas a) e c) do n.º 3 do artigo 10.º do CIRC, perderão a isenção a partir do correspondente período de tributação, inclusive (n.º 4 do artigo 10.º CIRC) (Gonçalves, 2012). Em caso de incumprimento do requisito referido na alínea b) do n.º 3 do artigo 10.º do CIRC, fica

sujeita a tributação no 4.º período de tributação posterior ao da obtenção do rendimento global líquido, a parte desse rendimento que deveria ter sido afeta aos respetivos fins.

As entidades do setor não lucrativo contam ainda com uma isenção objetiva prevista no artigo 11.º do CIRC que incide sobre os rendimentos diretamente derivados do exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas (n.º 1 do artigo 11.º do CIRC). Todavia apenas beneficiam desta isenção as Associações legalmente constituídas e que preencham cumulativamente os critérios definidos no n.º 2 do artigo 11.º.

Em termos de obrigações declarativas é estabelecido no n.º1 do artigo 117.º do CIRC que os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes, são obrigados a apresentar:

- Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação, nos termos dos artigos 118.º e 119.º do CIRC;
- Declaração periódica de rendimentos, nos termos do artigo 120.º do CIRC;
- Declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 121.º do CIRC.

A declaração periódica de rendimentos (Modelo 22 de IRC (Amorim, 2011)) deverá ser apresentada pelas entidades sem fins lucrativos, até ao último dia do mês de Maio, ou, no caso de adoção de um período de tributação diferente do ano civil, até ao último dia do quinto mês seguinte à data do termo desse período, independentemente, em ambos os casos, de esses dias serem úteis ou não, nos termos do artigo 120.º do CIRC. A obrigação de apresentação da declaração periódica de rendimentos não abrange, contudo, as entidades isentas ao abrigo do artigo 9.º do CIRC, exceto quando estejam sujeitas a uma qualquer tributação autónoma ou quando obtenham rendimentos de capitais que não tenham sido objeto de retenção na fonte com carácter definitivo (n.º6 do artigo 117.º do CIRC).

Desde que obtenham rendimentos sujeitos a tributação e não isentos, as entidades do setor não lucrativo são ainda obrigadas a apresentar a declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES/DA) até 15 de Julho, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, nos termos do artigo 121.º do CIRC. Os elementos constantes da IES/DA devem, sempre que se justificar, concordar exatamente com os obtidos na contabilidade ou registos de escrituração, consoante o caso.

Em termos de obrigações de faturação, é definido que as entidades com sede ou direção efetiva em território português que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola devem possuir obrigatoriamente os seguintes registos (n.º1 do artigo 124.º do CIRC):

- Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS;
- Registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;
- Registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens suscetíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.

Os registos referidos anteriormente não abrangem os rendimentos das atividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas a título acessório, pelas ESNL, devendo, caso existam esses rendimentos, ser também organizada uma contabilidade que permita o controlo do lucro apurado nessas atividades, observando-se as disposições dos n.ºs 2 a 6 do artigo 123.º do CIRC. No entanto, de acordo com o previsto no n.º3 do artigo 124.º do CIRC, a obrigação de execução de contabilidade organizada relativa às atividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas a título acessório não se aplica quando os rendimentos totais obtidos em cada um dos dois exercícios anteriores não excedam € 150 000 e o sujeito passivo não opte por organizar uma contabilidade que permita o controlo do lucro apurado nessas atividades. O limite dos €150 000€ é aplicável ao universo das atividades exercidas pelas ESNL, ou seja, aos rendimentos não sujeitos ou isentos e aos rendimentos obtidos a título acessório das atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola (Gomes & Pires, 2014, p. 495).

2. Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

De acordo com Palma (2006), o IVA é caracterizado, essencialmente, como sendo um imposto indireto de matriz comunitária plurifásico que incide sobre todas as fases do processo produtivo, do produtor ao retalhista, através do método subtrativo indireto

(também designado por método das faturas, método do crédito de imposto ou por sistema dos pagamentos fracionados), o qual constitui a “*trave- mestra*” do sistema do imposto sobre o valor acrescentado (Basto, 1991, p. 40).

As fundações, como quaisquer outras entidades, podem surgir face ao IVA como sujeitos passivos, aos quais cabe a liquidação e cobrança do imposto, ou como suportadores ou contribuintes efetivos de imposto, que são os consumidores finais dos bens ou utentes dos serviços, aos quais cabe o suporte do imposto (Nabais, 2005). O sistema método do crédito de imposto é então aplicado, não dispensando o comprador dos bens de produção de suportar o imposto aquando da compra (a montante) e permitindo-lhe deduzir esse imposto ao imposto incidente sobre as suas vendas (a jusante) (Basto, 1991), existindo assim uma translação efetiva do IVA para o consumidor final.

O IVA constitui um imposto geral sobre o consumo, encontrando-se sujeitas a este imposto, conforme previsto no n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA), as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal; as importações de bens; e as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

A definição de sujeito passivo em termos de IVA abrange todas as pessoas singulares ou coletivas que exerçam, habitual ou ocasionalmente, uma atividade económica, entendida esta como qualquer atividade de produção, comércio ou prestação de serviços (alínea a) do n.º1 do artigo 2.º do CIVA) (Santos et al, 2012). Na medida em que realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, em IVA beneficiam de exclusão de sujeição a imposto apenas as Fundações que sejam institutos públicos, partilhando as isenções próprias do Estado e demais entidades públicas (n.º 2 do artigo 2.º do CIVA) (Nabais, 2005).

De acordo com Amorim (2011), em Portugal, as entidades sem fins lucrativos não beneficiam quanto ao IVA, mesmo que reconhecidas como sendo de utilidade pública, de qualquer regime especial, sujeitando-se às taxas de tributação do artigo 18.º do CIVA, de 23%, 13% ou 6%, em função do tipo de operações ou serviços prestados.

O artigo 10.º do CIVA define o conceito de “*organismos sem finalidade lucrativa*”, o qual releva para efeitos das isenções previstas no artigo 9.º do CIVA, sendo apenas considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente em caso

algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração; disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior; pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto; e não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto (Gomes & Pires, 2014). De acordo com estes autores, sempre que as ESNL não reúnam cumulativamente todas as condições acima enunciadas deixam de beneficiar da isenção do IVA nas suas transmissões de bens ou prestações de serviços, passando a liquidar o imposto à taxa legal em vigor.

O artigo 9.º do CIVA elenca o conjunto de transmissões de bens e prestações de serviços isentas, consistindo na chamada “isenção simples” (ou “isenção incompleta”, como refere Nabais (2005)). Significa que as entidades que praticam este tipo de operações não liquidam IVA nas suas transmissões de bens e ou prestações de serviços, mas também não podem deduzir o imposto suportado a montante nas suas aquisições de bens e serviços (Gomes & Pires, 2014)¹⁸. As isenções previstas no artigo 9.º do CIVA reconduzem-se basicamente a quatro tipos de atividade (Nabais, 2005):

- Às transmissões de bens e prestações de serviços ligados à segurança e assistência efetuadas pelo sistema de segurança social, incluindo as instituições particulares de solidariedade social (n.º 6 do artigo 9.º do CIVA);
- Às prestações de serviços e as transmissões de bens efetuadas no exercício da sua atividade habitual por creches, jardins-de-infância, centros de atividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou

¹⁸ Em oposição às isenções simples, existem as chamadas isenções completas em que as entidades não liquidam IVA nas suas transmissões de bens e ou prestações de serviços, mas podem deduzir o imposto suportado a montante nas suas aquisições de bens e serviços (Gomes & Pires, 2014). Por exemplo, as entidades exportadoras ou nas transmissões intracomunitárias (Nabais, 2005).

instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações (n.º 7 do artigo 9.º do CIVA);

- Às prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas atividades (n.º 9 do artigo 9.º do CIVA); e
- Às prestações de serviços no âmbito educativo e cultural (n.ºs 10 a 18 do artigo 9.º do CIVA).

Quando as ESNL, no exercício da sua atividade, efetuam operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º do CIVA, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada de modos distintos (n.º1 do artigo 23.º do CIVA) (Gomes & Pires, 2014) Assim, tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afeto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres), o imposto não dedutível em resultado dessa afetação parcial é determinado nos termos previstos para a afetação real; quando se trate de um bem ou serviço afeto à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução, podendo o sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito, sem prejuízo de a AT lhe vir a impor condições especiais ou a fazer cessar esse procedimento no caso de se verificar que provocam ou que podem provocar distorções

significativas na tributação (n.º2 do artigo 23.º do CIVA)¹⁹. A percentagem de dedução referida anteriormente (“*pro rata*”) resulta de uma fração que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA e, no denominador, o montante anual do imposto, excluído de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento (n.º4 do artigo 23.º do CIVA), não sendo, no entanto, incluídas no cálculo as transmissões de bens do ativo imobilizado que tenham sido utilizadas na atividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à atividade exercida pelo sujeito passivo (n.º5 do artigo 23.º do CIVA) (Gomes & Pires, 2014). De acordo com o n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, a percentagem de dedução, calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, assim como a dedução efetuada pela afetação real²⁰, calculada provisoriamente com base nos critérios objetivos inicialmente utilizados para aplicação do método da afetação real, são corrigidas de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efetuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.

Beneficiam, ainda, da isenção de IVA as organizações não lucrativas que, não possuindo nem sendo obrigadas a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou atividades conexas, nem exercendo atividade que consista na transmissão de bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do CIVA, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a €10 000 (n.º1 do artigo 53.º do CIVA). Tal como previsto no artigo 81.º do CIVA, caso estas entidades pratiquem operações isentas, sem direito a dedução, e desenvolvam simultaneamente uma atividade acessória tributável, podem calcular o seu

¹⁹ De acordo com o n.º3 do artigo 23.º do CIVA, a AT pode obrigar o sujeito passivo a aplicar a afetação real quando o sujeito passivo exerça atividades económicas distintas; e quando a aplicação da percentagem de dedução conduza a distorções significativas na tributação.

²⁰ Pode o Ministro das Finanças, relativamente a determinadas atividades, considerar como inexistentes as operações que deem lugar à dedução ou as que não confirmem esse direito, sempre que as mesmas constituam uma parte insignificante do total do volume de negócios e não se mostre viável o procedimento previsto para a afetação real (n.º 9 do artigo 23.º do CIVA).

volume de negócios, para efeitos do disposto nos artigos 42.º e 53.º, tomando em conta apenas os resultados relativos à atividade acessória. Acresce que, de acordo com o artigo 57.º do CIVA, as faturas emitidas pelos sujeitos passivos referidos no artigo 53.º do CIVA no exercício da sua atividade devem sempre conter a menção «IVA - regime de isenção».

Por outro lado as Fundações também podem ser objeto de isenção enquanto contribuintes efetivos de IVA e, de acordo com Nabais (2005), embora tais isenções de IVA não possam deixar de ser consideradas de algum modo estranhas, o certo é que em legislação avulsa existem diversas situações de isenções de IVA a operar junto dos consumidores finais de bens ou dos destinatários de prestações de serviços, através da técnica tributária da restituição do imposto suportado constante das faturas. De acordo com o autor, uma dessas situações pode ocorrer com as Fundações, mais especificamente, com as Fundações Particulares de Solidariedade Social, que podem solicitar a restituição de 50% do IVA suportado em determinado tipo de aquisições de bens e serviços nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro²¹ (Gomes & Pires, 2014). As operações suscetíveis de beneficiar da restituição do IVA são as seguintes (Gomes & Pires, 2014):

- Aquisições de bens ou serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação de imóveis utilizados total ou principalmente na prossecução dos respetivos fins estatutários, desde que constantes de faturas de valor não inferior a €997,60 com exclusão do IVA;
- Aquisições de bens ou serviços relativos a elementos do ativo imobilizado corpóreo sujeitos a depreciação utilizados, única e exclusivamente, na prossecução dos respetivos fins estatutários, com exceção de veículos e respetivas reparações, desde que constantes de faturas de valor unitário não inferior a € 99,76, com exclusão do IVA, e cujo valor global, durante o exercício, não seja superior a € 9975,96, com exclusão do IVA.

²¹ O artigo 225.º da Lei n.º83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2014), voltou a ripristinar durante o ano de 2014 as alíneas a) e b) do n.º1 do artigo 2.º do Decreto-lei n.º 20/90, de 13 de janeiro (Gomes & Pires, 2014).

Quanto à emissão e comunicação de faturas, as ESNL que apenas pratiquem operações isentas nos termos do artigo 9.º CIVA ficam dispensadas da obrigação de emissão e comunicação das faturas à AT, podendo emitir, em alternativa, recibos de quitação, que servirão também para titular os donativos e subsídios recebidos. No entanto, se estas entidades praticarem também operações sujeitas a imposto, já ficam obrigadas à emissão e comunicação da faturação (Gomes & Pires, 2014).

Por fim, quanto ao regime de bens em circulação (RBC), o Decreto – Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto, com as alterações introduzidas pela Lei 66-B/2012, de 31 de Dezembro (LOE 2013), republicou o regime de bens em circulação objeto de transações entre sujeitos passivos de IVA, aprovado pelo Decreto – Lei n.º 147/2013, de 11 de Julho, cuja mudança fundamental consiste na obrigação de comunicação prévia à AT dos elementos dos documentos de transporte, de forma a garantir um controlo mais eficaz destes documentos, obstando à sua posterior viciação ou ocultação, abrangendo também as entidades sem fins lucrativos (Gomes & Pires, 2014).

De acordo com o artigo 1.º do RBC todos os bens em circulação em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado deverão ser acompanhados de documentos de transporte (considerando-se como documentos de transporte a fatura, guia de remessa, nota de devolução, guia de transporte ou documentos equivalentes (Gomes & Pires, 2014)). Todavia, e como refere Gomes & Pires (2014), os diplomas legais relacionados com o RBC preveem que não se encontram abrangidos pelo regime, em matéria de comunicação dos documentos de transporte os sujeitos passivos que, no período de tributação anterior, para efeitos dos impostos sobre o rendimento (IRS ou IRC), tenham um volume de negócios inferior ou igual a € 100 000; nos casos em que a fatura serve também de documento de transporte e seja emitida pelos sistemas informáticos, devendo a circulação dos bens ser acompanhada da respetiva fatura emitida; e nas situações em que o destinatário ou adquirente seja consumidor final. Logo, as ESNL poderão também utilizar estas exclusões, na medida da sua aplicabilidade. Por outro lado, a Lei n.º 83-C/2013 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2014), introduziu duas importantes exclusões em matéria de comunicação prévia dos documentos de transporte à AT, aditando as alíneas l) e m) ao artigo 3.º do RBC, ficando excluídos os bens a entregar aos respetivos utentes por instituições particulares de solidariedade social ou outras entidades no âmbito de acordos

outorgados com o sistema de segurança social; e os bens recolhidos no âmbito de campanhas de solidariedade social efetuadas por organizações sem fins lucrativos.

3. Outros impostos: isenções fiscais

3.1. Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)

No que respeita ao imposto municipal sobre imóveis, dada a relevância e o interesse público da atividade desenvolvida pelas entidades sem fins lucrativos, o legislador concedeu uma isenção subjetiva a estas entidades (Amorim, 2011). Assim, as ESNL podem beneficiar de isenção de IMI nos termos previstos no artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)²² (Gomes & Pires, 2014). Estão então isentas deste imposto:

- As pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e as de mera utilidade pública, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins;
- As instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas a elas legalmente equiparadas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins, salvo no que respeita às misericórdias, caso em que o benefício abrange quaisquer imóveis de que sejam proprietárias;
- Os prédios ou parte de prédios cedidos gratuitamente pelos respetivos proprietários, usufrutuários ou superficiários a entidades públicas isentas de imposto municipal sobre imóveis enumeradas no artigo 11.º do respetivo Código, ou a entidades referidas nas alíneas anteriores, para o prosseguimento direto dos respetivos fins;

Esta isenção verifica-se a partir do momento em que se constitui o direito de propriedade (artigo 44.º, n.º 2, alínea b) do EBF) e é reconhecida oficiosamente sem que seja necessário qualquer pedido prévio, devendo a entidade beneficiária fazer a prova da sua respetiva natureza jurídica (artigo 44.º, n.º 4 do EBF) (Amorim, 2011).

Por conseguinte, os prédios que não tenham este destino, a menos que sejam imóveis classificados como monumentos nacionais, imóveis de interesse público, imóveis

²² O Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho.

de interesse municipal, nos termos do artigo 44.º, n.º1 alínea n) do EBF, estão sujeitos a IMI (Nabais, 2005).

3.2. Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas (IMT)

No que concerne ao imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis, prescreve o CIMT que em determinadas situações, as ESNL podem beneficiar de isenção relativamente às aquisições de imóveis destinados à prossecução das suas atividades. O artigo 6.º do CIMT prevê que estão isentas de imposto (Gomes & Pires, 2014) as pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública, quanto aos bens destinados, direta e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários; as instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas, quanto aos bens destinados, direta e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários; as aquisições de bens para fins religiosos, efetuadas por pessoas coletivas religiosas, como tal inscritas, nos termos da lei que regula a liberdade religiosa; e as aquisições por museus, bibliotecas, escolas, entidades públicas empresariais responsáveis pela rede pública de escolas, institutos e associações de ensino ou educação, de cultura científica, literária ou artística e de caridade, assistência ou beneficência, quanto aos bens destinados, direta ou indiretamente, à realização dos seus fins estatutários.

A isenção é reconhecida por despacho da AT mediante requerimento a apresentar pelas entidades interessadas (artigo 10.º, n.º7, alínea a) do CIMT) e só vigora enquanto os bens estiverem destinados à direta e imediata realização dos fins estatutários das entidades relativamente às quais foi reconhecido o benefício, ficando sem efeito se os bens forem alienados ou lhes for dado outro destino, sem autorização prévia do Ministro das Finanças (artigo 11.º, n.º1 do CIMT) (Amorim, 2011).

3.3. Imposto do Selo (IS)

Em Portugal o imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral do Código do Imposto de Selo, incluindo as transmissões gratuitas de bens (artigo 1.º do Código de IS) (Amorim, 2011).

Assim, também no Código do Imposto de Selo é concedida isenção de imposto às Fundações Públicas enquanto inseridas nas pessoas coletivas institucionais ou institutos públicos [(artigo 6.º alínea a)] e às pessoas coletivas de mera utilidade pública, de utilidade pública administrativa e instituições particulares de solidariedade social (artigo 6.º alíneas c) e d)), relativamente aos contratos, documentos, títulos, livros, papéis e outros factos em que tenham interesse económico e por isso, constituam encargo seu.

4. Benefícios Fiscais relativos ao Mecenato

Como referem Gomes & Pires (2014) os donativos constituem uma importante fonte de receita para muitas ESNL, sendo que os mecenas tendem também a obter vantagens fiscais decorrentes da sua atribuição. De acordo com os autores citados, na prática, os donativos concedidos às entidades do setor não lucrativo apenas têm relevância fiscal quanto à sua dedutibilidade em sede de IRC ou de IRS, por parte dos mecenas, desde que tenham enquadramento no EBF.

De acordo com o artigo 61.º do EBF para efeitos fiscais os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas, previstas no EBF, cuja atividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.

Para efeitos da determinação do lucro tributável das empresas, de acordo com o n.º1 do artigo 66.º EBF são considerados custos ou perdas do exercício, na sua totalidade, os donativos concedidos ao Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados; as associações de municípios e de freguesias; as Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial; e a Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente social,

relativamente à sua dotação inicial²³. Estes donativos são considerados custos em valor correspondente a 140% do respetivo total, quando se destinarem exclusivamente à prossecução de fins de carácter social, a 120%, se destinados exclusivamente a fins de carácter ambiental, desportivo e educacional, ou a 130% do respetivo total, quando forem atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos, que fixem os objetivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias, e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos (n.º2 do artigo 61.ºEBF).

Quanto aos donativos atribuídos a instituições particulares de solidariedade social, bem como pessoas coletivas legalmente equiparadas; pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social e cooperativas de solidariedade social; centros de desporto organizados nos termos dos Estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), desde que destinados ao desenvolvimento de atividades de natureza social no âmbito daquelas entidades; organizações não- governamentais cujo objeto estatutário se destine essencialmente à promoção dos valores da cidadania, da defesa dos direitos humanos, dos direitos das mulheres e da igualdade de género, nos termos legais aplicáveis; organizações não-governamentais para o desenvolvimento; e outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária, em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade internacional, reconhecidas pelo Estado Português, mediante despacho conjunto do Ministro das Finanças e do Ministro dos Negócios Estrangeiros; são considerados custos ou perdas do exercício até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados (n.º3 do artigo 61.ºEBF). Estes donativos são ainda considerados em 130% do respetivo total ou a 140% no caso de se destinarem a custear medidas de apoio à infância ou à terceira idade; apoio e tratamento de toxicodependentes ou de doentes com sida, com cancro ou diabéticos; e promoção de iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social,

²³ Neste último caso, desde que os respetivos estatutos da Fundação prevejam que, no caso de extinção, os bens revertam para o Estado ou sejam cedidos às entidades abrangidas pelo artigo 10.º do Código do IRC, os donativos concedidos estão sujeitos a reconhecimento, a efetuar por despacho do membro do Governo responsável pelas áreas das finanças e da tutela (n.º9 do artigo 62.ºEBF).

designadamente no âmbito do rendimento social de inserção, de programas de luta contra a pobreza ou de programas e medidas adotadas no contexto do mercado social de emprego (n.º4 do artigo 61.ºEBF).

No caso de existirem donativos concedidos a entidades anteriormente referidas e os mesmos se destinarem a custear medidas de apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco e à promoção de iniciativas com esse fim; apoio a meios de informação, de aconselhamento, de encaminhamento e de ajuda a mulheres grávidas em situação social, psicológica ou economicamente difícil; apoio, acolhimento e ajuda humana e social a mães solteiras; apoio, acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situações de risco ou vítimas de abandono; ajuda à instalação de centros de apoio à vida para adolescentes e mulheres grávidas cuja situação socioeconómica ou familiar as impeça de assegurar as condições de nascimento e educação da criança; e apoio à criação de infraestruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a atividade profissional dos pais; serão considerados custos ou perdas do exercício até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou de serviços prestados, em valor correspondente a 150% do respetivo total.

Por fim, são considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 6/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados, os donativos atribuídos (n.º6 do artigo 62.ºEBF)²⁴ a institutos, fundações e associações que prossigam atividades de investigação, exceto as de natureza científica e de defesa do património histórico-cultural e do ambiente; museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais; a organizações não-governamentais de ambiente (ONGA); ao Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal e pessoas coletivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva; associações promotoras do desporto e associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objeto o fomento e a prática de atividades desportivas, com exceção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional; a centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do INATEL, com exceção dos donativos abrangidos pela alínea c) do n.º 3 do artigo 62.º EBF;

²⁴ As entidades a que se referem as alíneas a), e) e g) do n.º 6 devem obter junto do membro do Governo da tutela, previamente à obtenção dos donativos, a declaração do seu enquadramento no presente capítulo e do interesse ambiental, desportivo ou educacional das atividades prosseguidas ou das ações a desenvolver (n.º10 do artigo 62.º do EBF).

a estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas, creches, lactários e jardins-de-infância legalmente reconhecidos pelo ministério competente; e a instituições responsáveis pela organização de feiras universais ou mundiais, nos termos a definir por resolução do Conselho de Ministros. Conforme o n.º7 do artigo 62.ºEBF são levados a custos, em valor correspondente a 120% do respetivo total; 130%, quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objetivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos; ou 140%, quando atribuídos às creches, lactários e jardins-de-infância previstos na alínea g) e para as entidades referidas na alínea i) do n.º 6 do artigo 62.º EBF.

Dispõem os n.ºs 11 e 12 do artigo 62.ºEBF, respetivamente, que no caso de donativos em espécie, o valor a considerar, para efeitos do cálculo da dedução ao lucro tributável, é o valor fiscal que os bens tiverem no exercício em que forem doados, deduzido, quando for caso disso, das depreciações ou provisões efetivamente praticadas e aceites como custo fiscal ao abrigo da legislação aplicável, sendo que, a dedução a efetuar nos termos dos n.ºs 3 a 8 não pode ultrapassar na sua globalidade 8/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados realizados pela empresa no exercício.

De acordo com o artigo 63.º EBF, os donativos em dinheiro atribuídos pelas pessoas singulares residentes em território nacional, nos termos e condições previstos nos anteriormente, são dedutíveis à coleta do IRS do ano a que digam respeito em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, nos casos em que não estejam sujeitos a qualquer limitação; e em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da coleta, nos restantes casos. Quanto às deduções, estas só são efetuadas no caso de não terem sido contabilizadas como custos.

São ainda dedutíveis à coleta, nos termos e limites fixados nas alíneas b) e c), os donativos concedidos a igrejas, instituições religiosas, pessoas coletivas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por elas instituídas, sendo a sua importância considerada em 130% do seu quantitativo.

As entidades beneficiárias dos donativos são obrigadas, conforme o disposto no n.º1) do artigo 66.ºEBF a emitir documento comprovativo dos montantes dos donativos recebidos dos seus mecenas, com a indicação do seu enquadramento no âmbito do presente capítulo e, bem assim, com a menção de que o donativo é concedido sem contrapartidas, de acordo com o previsto no artigo 60.º EBF; a possuir registo atualizado das entidades mecenas, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número de identificação fiscal, bem

como a data e o valor de cada donativo que lhes tenha sido atribuído, nos termos do presente capítulo; e a entregar à AT até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial (Declaração Modelo 25- Donativos Recebidos) referente aos donativos recebidos no ano anterior. O documento comprovativo deve conter a qualidade jurídica da entidade beneficiária, o normativo legal onde se enquadra, bem como, se for caso disso, a identificação do despacho necessário ao reconhecimento, o montante do donativo em dinheiro, quando este seja de natureza monetária e a identificação dos bens, no caso de donativos em espécie (n.º2 do artigo 66.ºEBF). Quanto aos donativos em dinheiro de valor superior a € 200 devem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenas, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto (n.º3 artigo 66.ºEBF).

De referir ainda que, de acordo com o artigo 64.º EBF, não estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas, a título gratuito, pelas entidades a quem sejam concedidos donativos abrangidos pelo presente diploma, em benefício direto das pessoas singulares ou coletivas que os atribuam, quando o correspondente valor não ultrapassar, no seu conjunto, 5% do montante do donativo recebido.

CAPÍTULO IV: METODOLOGIA E RESULTADOS DO INQUÉRITO

1. Metodologia adotada

Com o objetivo de estudar e estruturar a forma como as Fundações sem fins lucrativos organizam, implementam e tratam a contabilidade e a fiscalidade, especialmente após a reforma operacionalizada pela aprovação do SNC, a investigação realizada tem natureza descritiva quanto aos objetivos a prosseguir, adotando-se como procedimento de pesquisa o levantamento de dados através da realização de um inquérito estatístico visando a produção de informação qualitativa (Raupp & Beuren, 2006).

Abordando uma população constituída por cento e oito Fundações, com base no estudo realizado por Emanuel Vaz Oliveira (2014) foram formuladas 45 questões, maioritariamente de resposta fechada, distribuídas por quatro grupos e colocadas a circular através da plataforma informática *LimeSurvey* no período compreendido entre Agosto e Dezembro de 2015. Da população inicialmente considerada, obteve-se uma amostra de 70 Fundações para análise, perfazendo uma taxa de resposta de 64,81%, das quais 31 responderam a todas as questões colocadas.

Apresentam-se, de seguida, as questões de investigação, principais e secundárias, para as quais se procurou dar resposta:

- **Questão de investigação principal:**
 - Como se encontra caracterizado o universo fundacional português nos termos do regime de normalização contabilística para as ESNL e no atual sistema fiscal?

- **Questões de investigação secundárias:**
 - A aplicação do SNC-ESNL produz efeitos positivos na qualidade do relato financeiro da Fundação?
 - As Fundações possuem rendimentos derivados de atividades comerciais, industriais ou agrícolas exercidas a título acessório, nos termos do CIRC?
 - A existência de normativos e regimes contabilísticos e fiscais internacionais destinados às ESNL beneficiaria o setor não lucrativo?

2. Apresentação de resultados do inquérito

Após a conclusão do inquérito foram obtidos os seguintes resultados:

Questão n.º1: Na qualidade de respondente, qual a atividade profissional exercida na Fundação?

Dos respondentes, 15,71% apresentam-se como Diretores Financeiros, 21,43% como Técnicos Oficiais de Contas (TOC) e 38,57% possuem outra atividade profissional (na qual se encontram Diretores Executivos, Contabilistas, Diretores da Contabilidade, Diretores Gerais, Coordenadores e Juristas). Não apresentaram resposta 24,29% dos participantes.

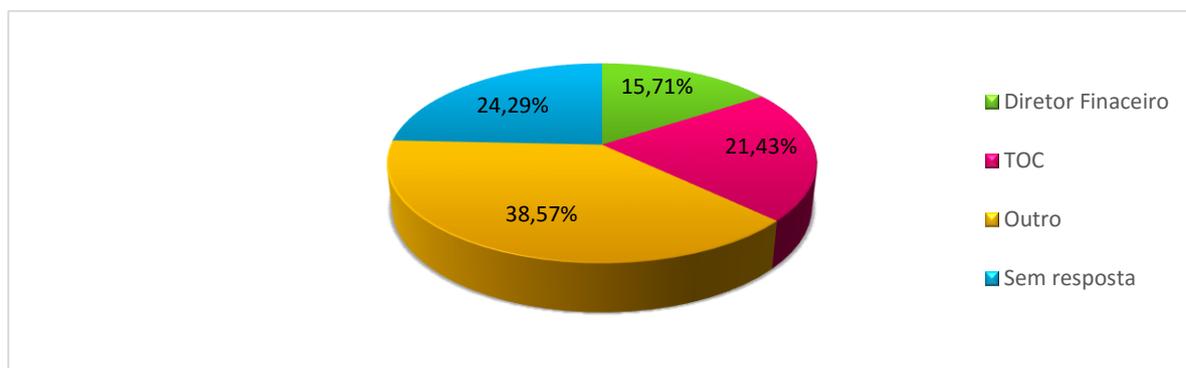


Gráfico 1: Atividade profissional exercida na Fundação

Fonte: elaboração própria

Questão n.º2: Na qualidade de Diretor Financeiro, é responsável pela contabilidade da Fundação?

Dos respondentes, 18,57% são responsáveis pela contabilidade da Fundação, contra 24,29% que não assumem essa responsabilidade. Por outro lado 57,14% não apresentam opinião ou não responderam.



Gráfico 2: Diretores Financeiros responsáveis pela Contabilidade

Fonte: elaboração própria

Questão n.º3: Na qualidade de TOC, em que modalidade colabora com a Fundação?

Quanto aos Técnicos Oficiais de Contas, 21,43% praticam a atividade profissional na Fundação em regime de Outsourcing e 25,71% em regime Integrado. Não apresentaram opinião ou não responderam 52,86% dos respondentes.

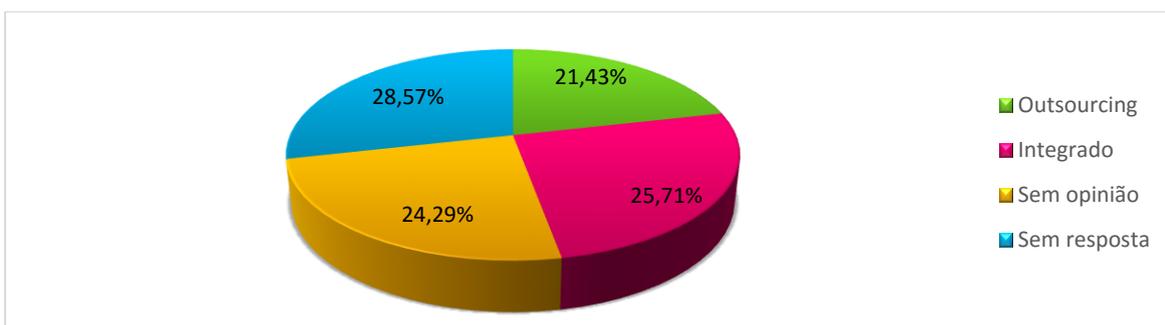


Gráfico 3: Modalidade de colaboração do TOC

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 4: Na qualidade de TOC, é responsável pela contabilidade da Fundação?

Dos respondentes são responsáveis pela contabilidade da Fundação 38,57% contra 7,14 % que não assumem essa responsabilidade. Por outro lado, 54,28% optaram por não apresentar opinião ou não responder.



Gráfico 4: TOC responsáveis pela Contabilidade

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 5: Existe um Departamento de Contabilidade na Fundação?

Em 37,14% das Fundações respondentes existe um Departamento de Contabilidade, sendo igual a percentagem para as Fundações nas quais não existe um Departamento de Contabilidade. Dos respondentes 25,71% não apresentou resposta.

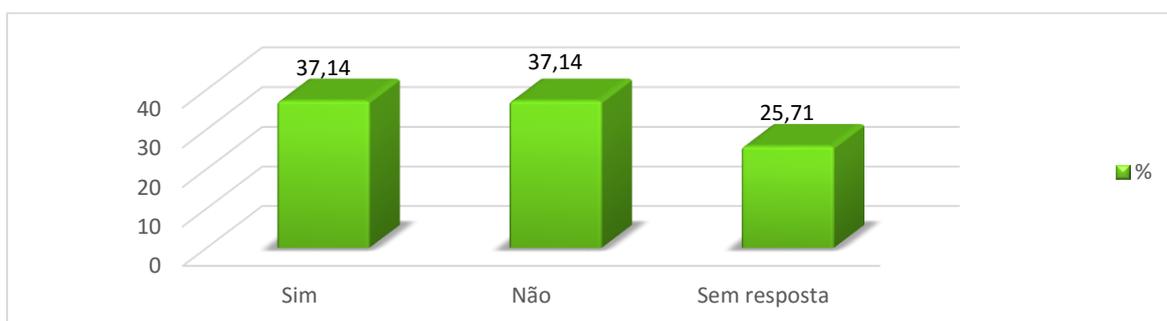


Gráfico 5: Departamento de Contabilidade na Fundação

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 6: Se respondeu "Sim" na questão anterior, qual o número de colaboradores do Departamento?

Em 37,14% das Fundações o número de colaboradores do Departamento de Contabilidade é inferior a 5 elementos, seguindo-se 5,71% onde o número de colaboradores se situa entre 5 e 10. Apenas 2,86% das Fundações possuem mais de 10 colaboradores no Departamento de Contabilidade: 1,43% entre 10 e 20 elementos e 1,43% superior a 20 elementos. Das Fundações respondentes, 54,29% não apresentaram opinião ou não responderam.

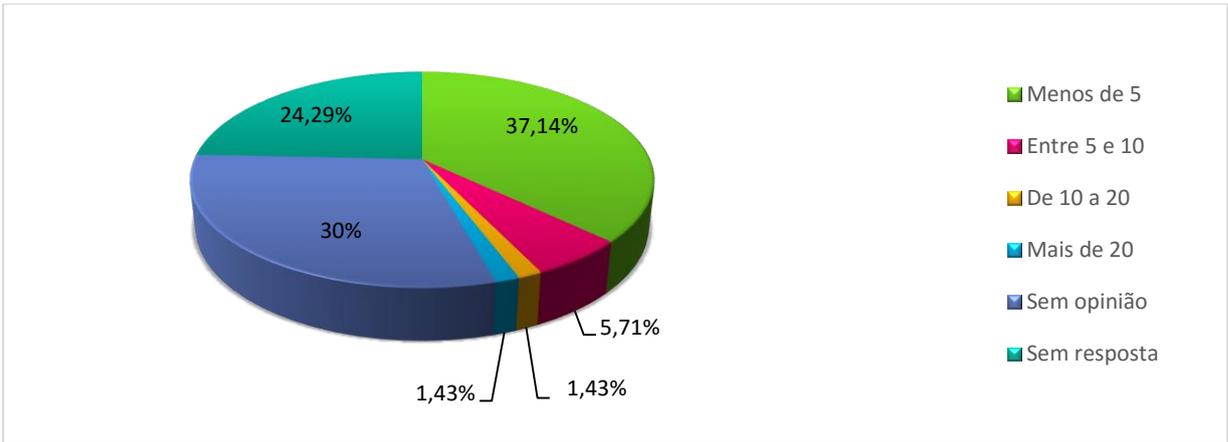


Gráfico 6: Colaboradores no Departamento de Contabilidade

Fonte: elaboração própria

Questão n.º7: Considera que a introdução da Lei n.º 24/2012, de 9 de Julho contribuiu para a clarificação dos requisitos que devem presidir à criação e reconhecimento das Fundações em Portugal, bem como das regras gerais relativas à sua organização e funcionamento?

Somente 1,43% das Fundações concordam totalmente com a afirmação, todavia 40% dizem concordar e apenas uma pequena percentagem, 2,86% e 1,43% dizem discordar e discordar totalmente, respetivamente. Dos respondentes, 54,28% não apresentaram opinião ou não responderam.

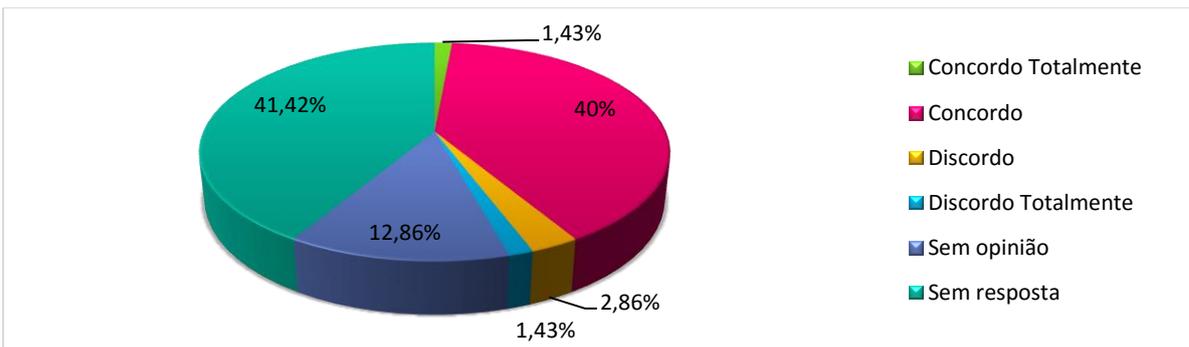


Gráfico 7: Aplicabilidade da Lei n.º 24/2012, de 9 de Julho

Fonte: elaboração própria

Questão n.º8: A Fundação na qual exerce funções aplica a Lei- Quadro das Fundações, tal como definida na Lei n.º 24/2012, de 9 de Julho?

A Lei- Quadro das Fundações, tal como definida através da Lei n.º 24/2012, de 9 de Julho, é aplicada por 57,14% das Fundações respondentes. Por outro lado, 2,86% referem que não aplicam a Lei-Quadro e 40% não apresentaram resposta.

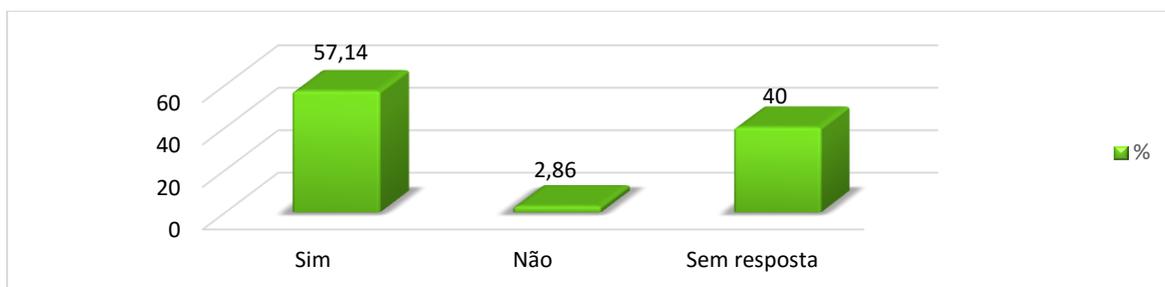


Gráfico 8: Aplicação da Lei-Quadro das Fundações

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 9: De acordo com a Lei- Quadro das Fundações, como se encontra classificada a Fundação?

Das Fundações respondentes, 47,14% apresentam-se como Fundações Privadas e 12,86% como Fundações Públicas de Direito Privado. Não se identificaram Fundações Públicas de Direito Público e 40% não apresentaram resposta.

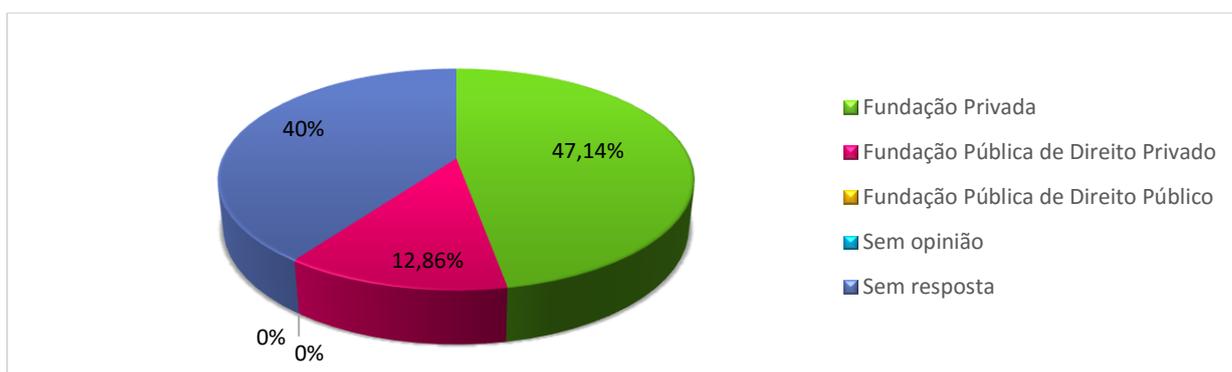


Gráfico 9: Classificação das Fundações

Fonte: elaboração própria

Questão n.º10: No caso de a Fundação se encontrar classificada como "Fundação Privada", em qual dos regimes especiais previstos na Lei- Quadro das Fundações se encontra inserida?

Das Fundações respondentes, apresentam-se como Fundações de Solidariedade Social 31,43%, como Fundações de Cooperação para o Desenvolvimento 5,71% e como Fundações para a criação de Estabelecimentos de Ensino Superior 1,43%. Dos respondentes, 61,43% não apresentaram opinião ou não responderam.

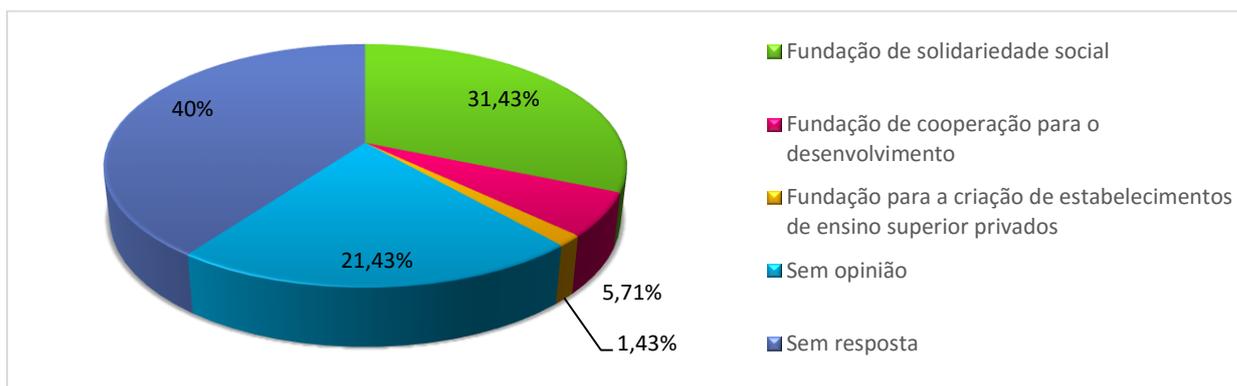


Gráfico 10: Fundações Privadas

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 11: No caso de a Fundação não aplicar a Lei- Quadro das Fundações, qual a legislação aplicável?

Apenas responderam a esta questão 7,14% dos inquiridos, obtendo-se uma percentagem de 92,86% sem resposta. Das respostas apresentadas incluem-se as seguintes expressões: “Legislação Geral do Setor Fundacional”; “N/A”; e “Aplica”.

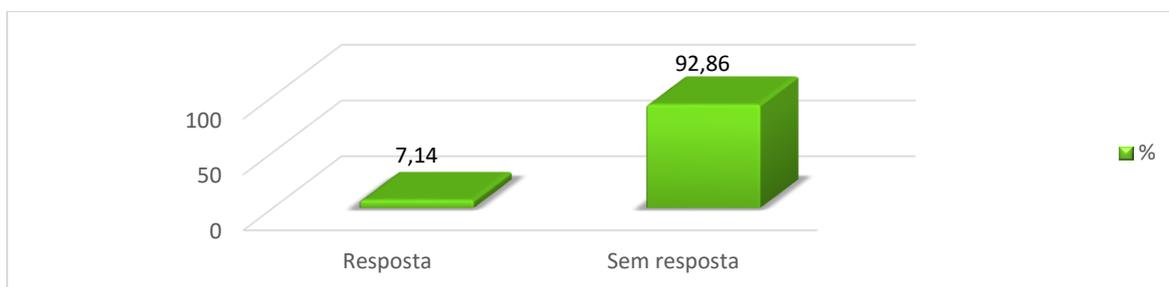


Gráfico 11: Não aplicabilidade da Lei- Quadro das Fundações

Fonte: elaboração própria

Questão n.º12: Qual (Quais) o (os) fim (fins) prosseguido (s) pela Fundação onde exerce funções?

Responderam a esta questão 58,57% das Fundações inquiridas, obtendo-se uma percentagem de 41,43% sem resposta. De entre os fins prosseguidos pelas Fundações respondentes encontram-se fins de solidariedade social, de apoio à terceira idade, à infância, juventude e a pessoas com deficiência bem como o apoio a pessoas carenciadas e vítimas de exclusão e fins de assistência à população nomeadamente na prestação de cuidados de saúde e de desenvolvimento humano, combate à pobreza e reabilitação. Acrescem ainda fins de natureza cultural, científica, educativa, artística, de investigação, e de desenvolvimento e promoção do desporto, de conservação, estudo, preservação e divulgação de património cultural e arquitetónico assim como fins de natureza tecnológica relacionados com o desenvolvimento da Sociedade de Informação e difusão das tecnologias de comunicações móveis e ainda fins relativos a investimentos, nomeadamente no apoio e investimento de negócios sociais. Por último, destacam-se ainda fins de natureza promocional e de internacionalização na divulgação de obras literárias, nomeadamente no apoio ao surgimento de novos autores, na defesa e divulgação da literatura portuguesa e intercâmbio de literatura nacional e de defesa dos direitos humanos, ambiente e ecologia.



Gráfico 12: Fins prosseguidos pela Fundação

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 13: A Fundação na qual exerce funções possui Estatuto de Utilidade Pública, tal como definido no Decreto- Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro?

Das Fundações respondentes, 44,29% possuem Estatuto de Utilidade Pública, tal como definido no Decreto- Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro. Por outro lado, 15,71% referem que não dispõem e 40% não apresentaram resposta.

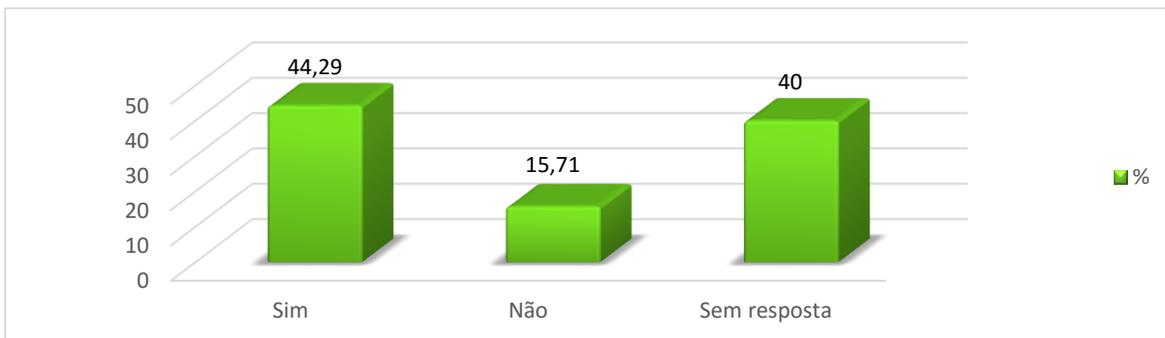


Gráfico 13: Estatuto de Utilidade Pública

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 14: A Fundação na qual exerce funções está sujeita ao regime declarativo previsto no Decreto-Lei n.º8/2007, de 17 de Janeiro, que cria a Informação Empresarial e Simplificada?

Das Fundações respondentes, 50% estão sujeitas ao regime declarativo previsto no Decreto-Lei n.º8/2007, de 17 de Janeiro. Por outro lado, 10% referem que não lhes é aplicável e 40% não apresentaram resposta.

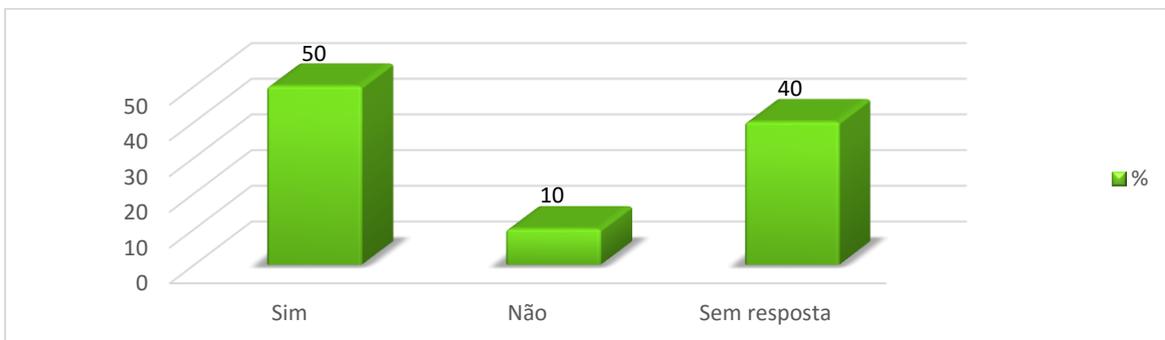


Gráfico 14: Informação Empresarial Simplificada

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 15: A Fundação na qual exerce funções está sujeita ao regime de normalização contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL), previsto no Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março?

Das Fundações respondentes, 55,71% estão sujeitas ao regime de normalização contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL), previsto no Decreto-Lei

n.º 36-A/2011, de 9 de Março. Por outro lado, 4,29% referem que não lhes é aplicável e 40% não apresentaram resposta.



Gráfico 15: Regime de Normalização Contabilística para as ESNL

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 16: A Fundação na qual exerce funções está sujeita ao regime de gestão-económico -financeira e patrimonial previsto na Lei- Quadro dos Institutos Públicos?

Das Fundações respondentes, 12,86% estão sujeitas ao regime de gestão económico-financeira e patrimonial previsto na Lei- Quadro dos Institutos Públicos. Por outro lado, 45,71% referem que não lhes é aplicável e 41,43% não apresentaram resposta.

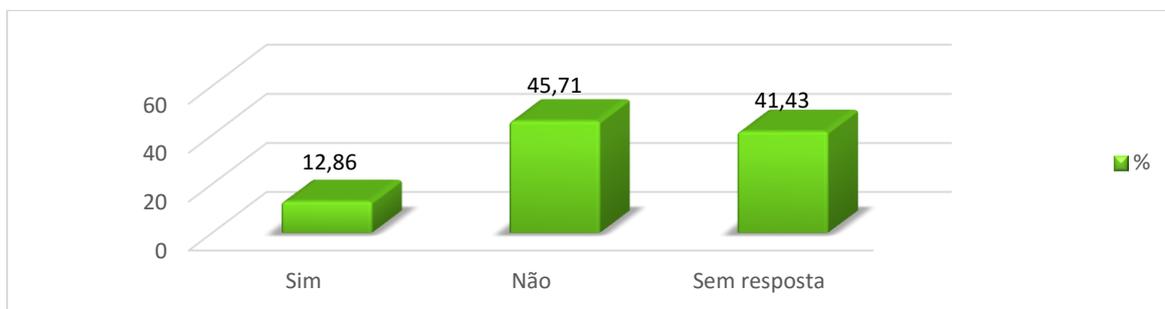


Gráfico 16: Lei-Quadro dos Institutos Públicos

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 17: Qual o referencial contabilístico aplicado pela Fundação na preparação das suas Demonstrações Financeiras até à introdução do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março?

Responderam a esta questão 51,43% das Fundações inquiridas, obtendo-se uma percentagem de cerca de 48,57% sem resposta. De entre as respostas apresentadas, foram indicados como referenciais contabilísticos aplicados até à introdução do Decreto-Lei n.º

36-A/2011, de 9 de Março, o POC (Plano Oficial de Contas), seguindo-se o SNC (Sistema de Normalização Contabilística) e o POC-IPSS (Plano de Contas para as IPSS).

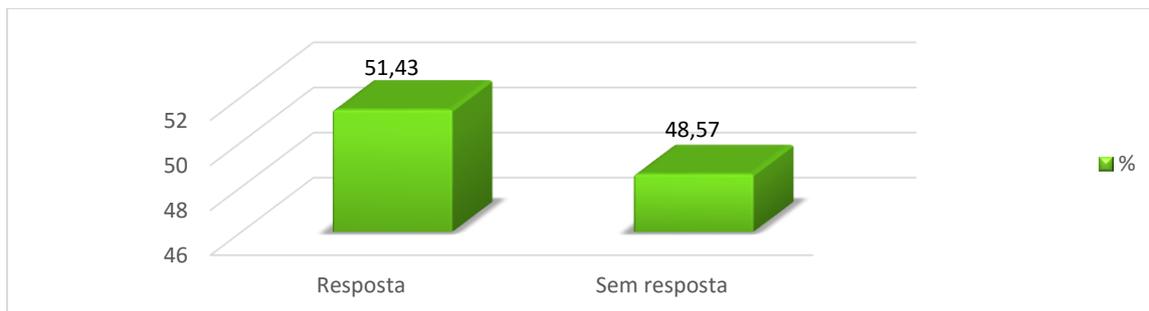


Gráfico 17: Referenciais contabilísticos anteriormente aplicados na preparação das DF

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 18: No caso de a Fundação ter aplicado um POC Setorial, identifique-o.

Das Fundações respondentes, 22.86% aplicaram um Plano de Contas Setorial, das quais 21,43% utilizavam o PCIPSS e 1.43% o POCFAAC. Dos respondentes 77,14% não apresentaram opinião ou não responderam.

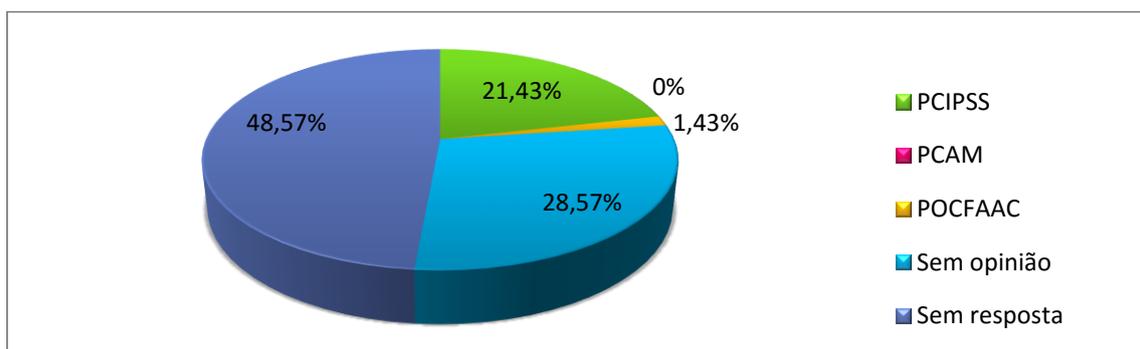


Gráfico 18: Aplicação de POC Setorial

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 19: O regime contabilístico anteriormente aplicado satisfazia as necessidades de relato financeiro da Fundação?

Em 38,57% das Fundações é considerado que o regime contabilístico anteriormente aplicado satisfazia as necessidades de relato financeiro da Fundação, contra 4,29% que não concordam com essa afirmação. Todavia, 57,14% optaram por não apresentar opinião ou não responder.



Gráfico 19: Satisfação das necessidades de relato financeiro da Fundação

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 20: No caso de aplicar o regime de normalização contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL), a Fundação elabora contas consolidadas nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, com as necessárias adaptações?

Das Fundações respondentes, 10% elaboram contas consolidadas, nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho e 32,86% não o fazem. Todavia, 57,14% optaram por não apresentar opinião ou não responder.



Gráfico 20: Elaboração de contas consolidadas

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 21: No caso de ter respondido "Sim" na questão anterior, a Fundação é a "Empresa-Mãe" de um grupo económico constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, sobre as quais, independentemente da titularidade do capital, exerça ou possa exercer influência dominante ou controlo?

Apenas 2,86% das Fundações respondentes se apresenta como “Empresa- Mãe de um grupo económico”, contra 12,86 % cuja resposta é negativa. Todavia, 83,67% optaram por não apresentar opinião ou não responder.



Gráfico 21: Fundação como "Empresa-Mãe" de um grupo económico

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 22: Para efeitos de aplicação do regime de normalização contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo, a Fundação integra o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente Demonstrações Financeiras consolidadas?

Das Fundações respondentes, 12,86% integram o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente Demonstrações Financeiras consolidadas, o mesmo não acontece para 27,14%. Todavia, 60% optaram por não apresentar opinião ou não responder.



Gráfico 22: Integração de perímetro de consolidação

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 23: A Fundação apresenta o conjunto completo de Demonstrações Financeiras obrigatórias (Balanço, Demonstração de Resultados por Naturezas ou por Funções, a Demonstração de Fluxos de Caixa e o Anexo), cujos modelos constam da Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março?

Das Fundações respondentes, 48,57% apresentam o conjunto completo de Demonstrações Financeiras obrigatórias cujos modelos constam da Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março. Todavia, 51,43% optaram por não apresentar opinião ou não responder.



Gráfico 23: Apresentação do conjunto completo de DF

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 24: Em que medida concorda com a existência da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL)?

Das Fundações respondentes, 10% concordam totalmente com a existência da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo e 32,86% dizem concordar. Todavia, 57,14% dos respondentes não apresentaram opinião ou não responderam.

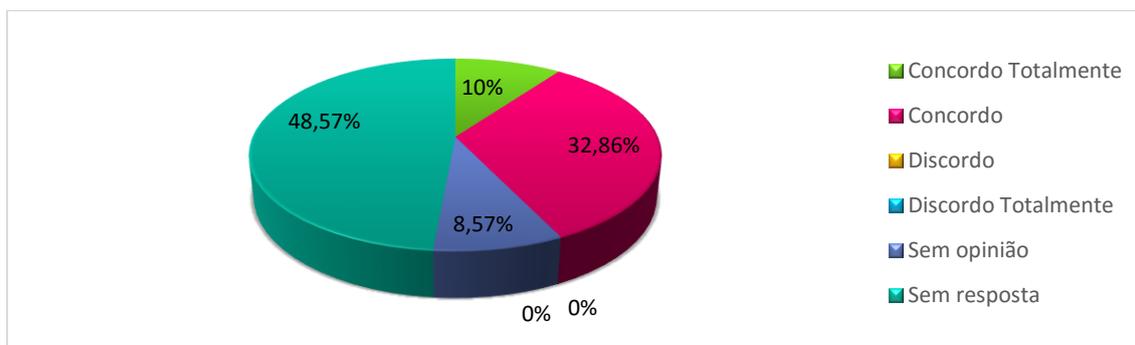


Gráfico 24: Aplicabilidade da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as ESNL

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 25: Qual considera ser o impacto da aplicação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL) na qualidade do relato financeiro da Fundação?

Das Fundações respondentes 10% consideram muito positivo o impacto da aplicação da NCRF-ESNL na qualidade do relato financeiro da Fundação, 31,43% consideram positivo e apenas 2,86% considera não existir qualquer impacto. No entanto, 55,71% dos respondentes não apresentaram opinião ou não responderam.

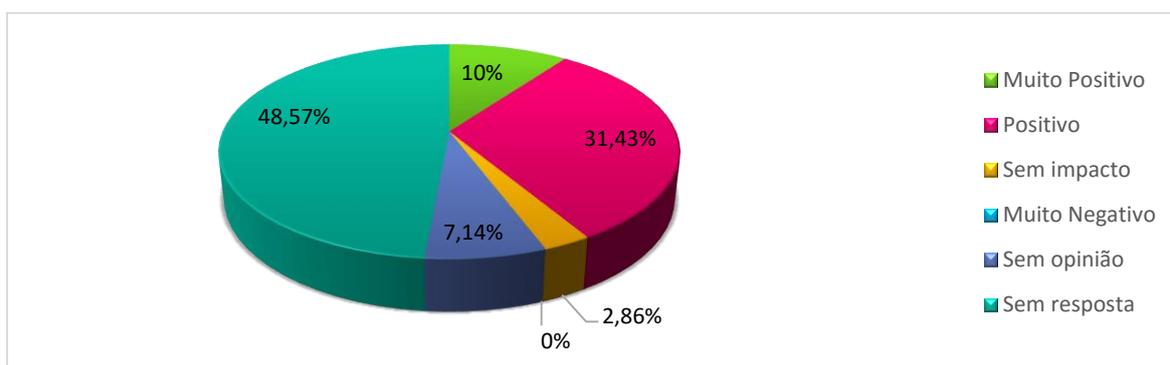


Gráfico 25:A NCRF-ESNL e o relato financeiro da Fundação

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 26: Qual considera ser o impacto da aplicação da NCRF-ESNL nos seguintes elementos das Demonstrações Financeiras da Fundação?

A aplicação da NCRF-ESNL é considerada como tendo muito impacto ao nível da rubrica “Subsídios e Outros Apoios”, 15,71%, seguindo-se outros elementos como os “Instrumentos Financeiros”, “Ativos Fixos Tangíveis” (AFT), “Ativos Intangíveis” (AI) e “Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes”, ambos com 10%. Todavia, 48,57% das Fundações não apresentaram resposta a esta questão e, em média, perto de 22% não apresentaram opinião.

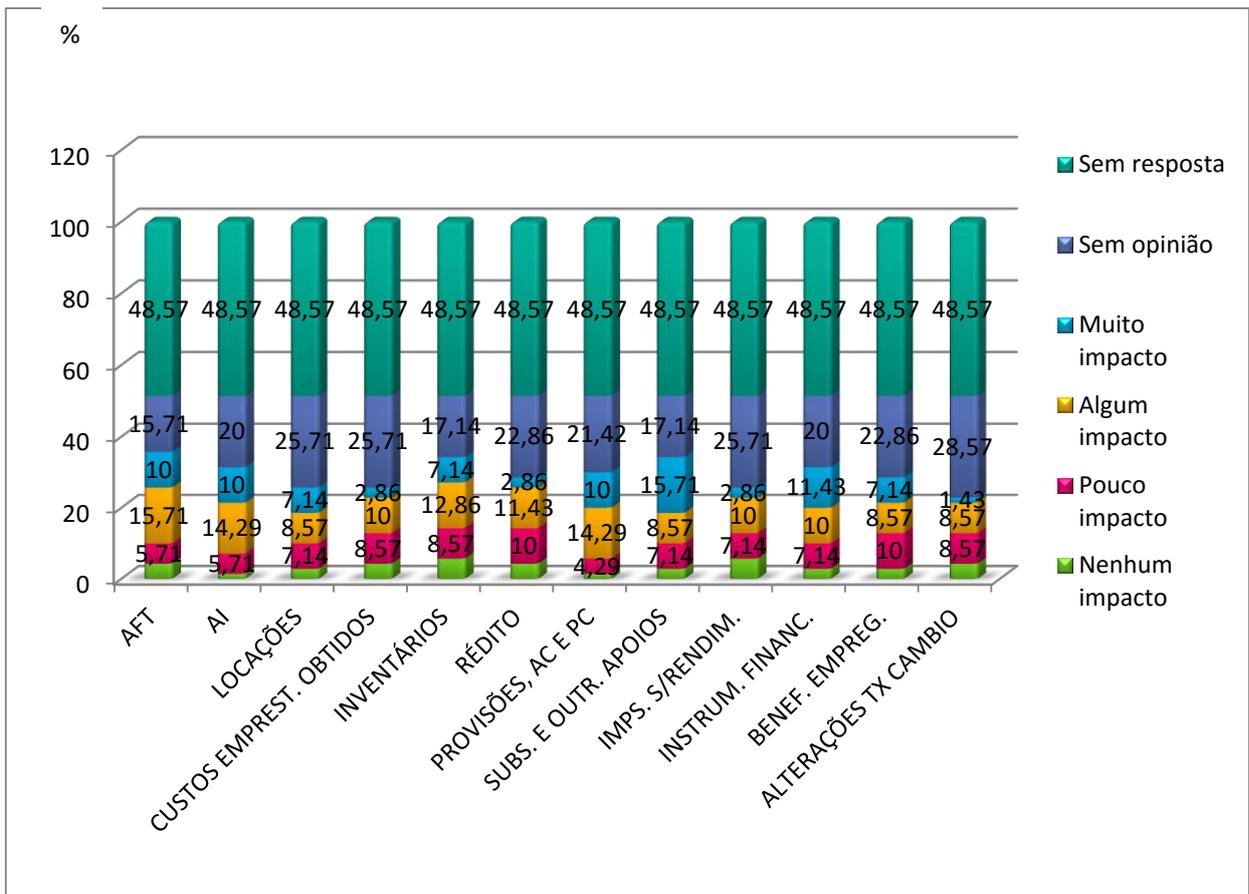


Gráfico 26: Impacto da aplicação da NCRF-ESNL nos elementos das DF

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 27: Para efeitos de aplicação do regime de normalização contabilística para Entidades do Setor Não Lucrativo, concorda com a existência de um regime mais simplificado ("Regime de Caixa")?

Das Fundações respondentes apenas 2,86% concordam totalmente com a existência de um regime mais simplificado (designado por “Regime de Caixa”) e 21,43% dizem concordar. A percentagem de Fundações que discorda fixa-se em 10% e a que discorda totalmente em 7,14%. Todavia, 58,57% dos respondentes não apresentaram opinião ou não responderam.

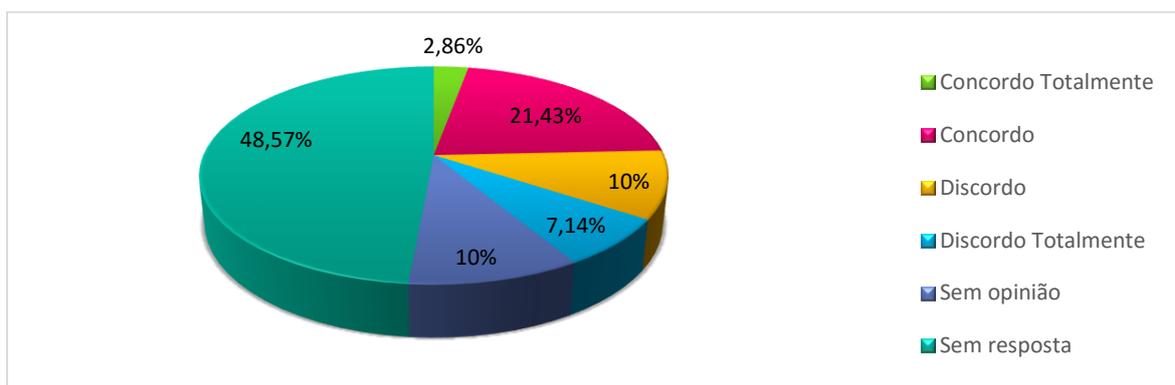


Gráfico 27: Aplicabilidade do Regime de Caixa

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 28: A Fundação enquadra-se no "regime simplificado" (vendas e outros rendimentos ≤ 150 000€) e apresenta contas em regime de caixa?

Somente 4,29% das Fundações respondentes se enquadram no "regime simplificado" e apresentam contas em regime de caixa, por conseguinte 44,29% não se apresentam nestas condições. Todavia, 51,43% dos respondentes não apresentaram opinião ou não responderam.



Gráfico 28: Aplicação do "Regime de Caixa" pela Fundação

Fonte: elaboração própria

Questão n.º29: No caso de ter respondido "Sim" na questão anterior, a Fundação divulga informação relativa a Pagamentos e Recebimentos, Património Fixo e Direitos e Compromissos Futuros, utilizando os mapas da Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março?

Das Fundações respondentes 5,71% divulgam informação relativa a Pagamentos e Recebimentos, Património Fixo e Direitos e Compromissos Futuros, utilizando assim os mapas da Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março. Todavia, 88,57% não apresentaram opinião ou não responderam.



Gráfico 29: Divulgação de informação relativa a Pagamentos e Recebimentos, Património Fixo e Direitos e Compromissos Futuros

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 30: A Fundação procede à divulgação de outras Demonstrações Financeiras ou mapas, seja por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras?

Das Fundações respondentes 32,86% divulgam informação através de outras Demonstrações Financeiras ou mapas, por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras. Todavia, 51,43% não apresentaram opinião ou não responderam.



Gráfico 30: Divulgação de outras DF ou mapas pela Fundação

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 31: A Fundação possui valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado, nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho?

Das Fundações respondentes 10% possuem valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado. Todavia, 50% não apresentaram opinião ou não responderam.



Gráfico 31: Valores mobiliários admitidos à negociação pela Fundação

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 32: A Fundação elabora as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho?

Das Fundações respondentes 5,71% elaboram as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade. Todavia, 71,43% não apresentaram opinião ou não responderam.



Gráfico 32: Contas consolidadas elaboradas em conformidade com as NIC pela Fundação

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 33: A Fundação elabora as suas contas individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho?

Das Fundações respondentes 21,43% elaboram as suas contas individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade. Todavia, 71,43% não apresentaram opinião ou não responderam.

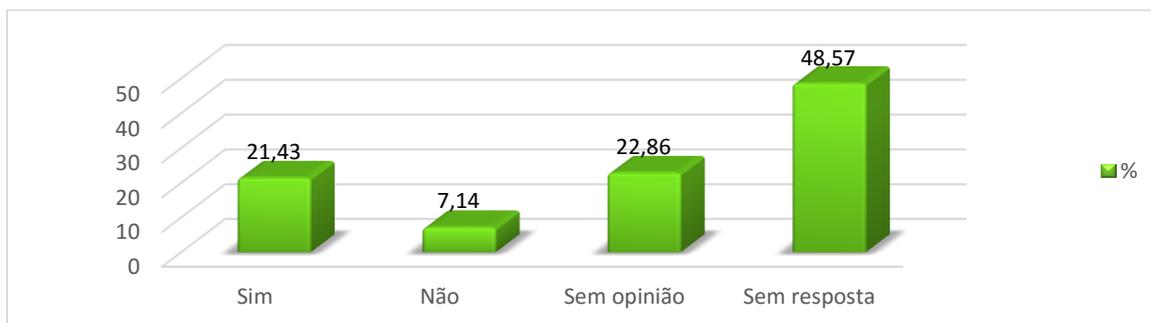


Gráfico 33: Contas individuais elaboradas em conformidade com as NIC pela Fundação

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 34: Considera que as Entidades do Setor Não Lucrativo deveriam ser objeto de um enquadramento fiscal próprio e adequado à realidade do setor, em Portugal?

Das Fundações respondentes, 11,43% concordam totalmente que as ESNL deveriam ser objeto de um enquadramento fiscal próprio e adequado à realidade do setor, em Portugal e 34,29% dizem concordar. Todavia, 52,86% dos respondentes não apresentaram opinião ou não responderam.

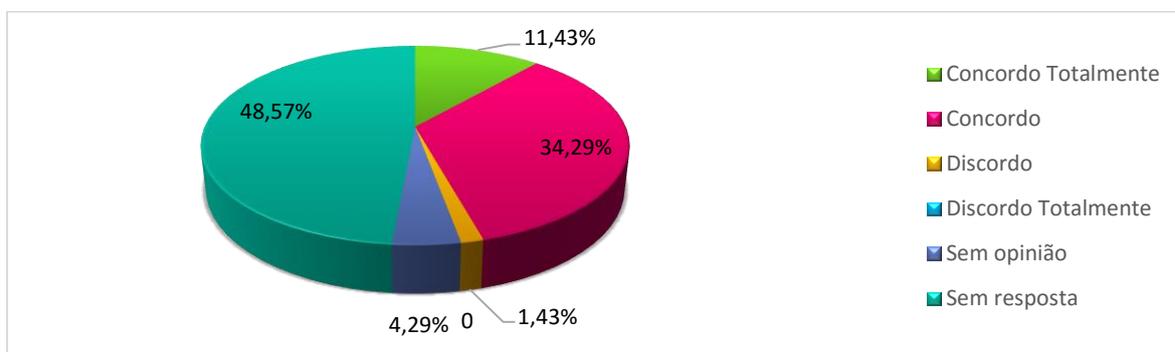


Gráfico 34: Aplicabilidade do Sistema Fiscal

Fonte: elaboração própria

Questão n.º35: A Fundação encontra-se isenta de tributação nos termos do artigo 10.º do Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas (CIRC)?

Das Fundações respondentes, 44,29% encontram-se isentas de tributação em IRC nos termos do artigo 10.º do CIRC e 7,14% não se apresentam isentas. Todavia, 48,57% não responderam.

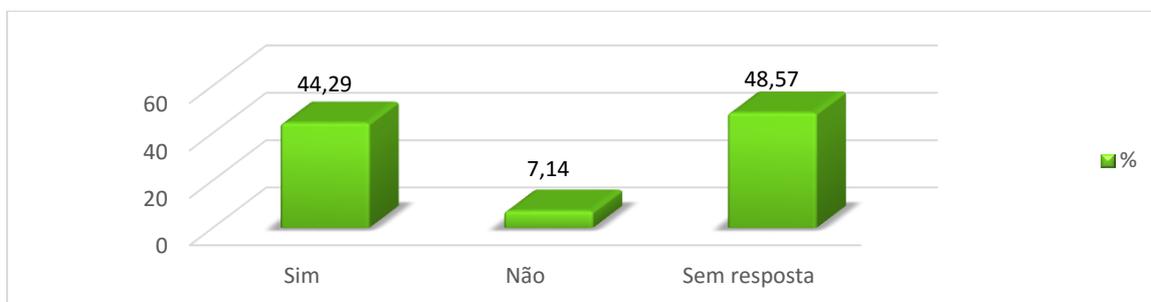


Gráfico 35: Isenção de tributação em IRC

Fonte: elaboração própria

Questão n.º36: A Fundação possui rendimentos derivados de atividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas a título acessório, nos termos do Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas (CIRC)?

Das Fundações respondentes, 27,14% possuem rendimentos derivados de atividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas a título acessório, nos termos do CIRC e 24,29% não apresentam. Todavia, 48,57% não responderam.

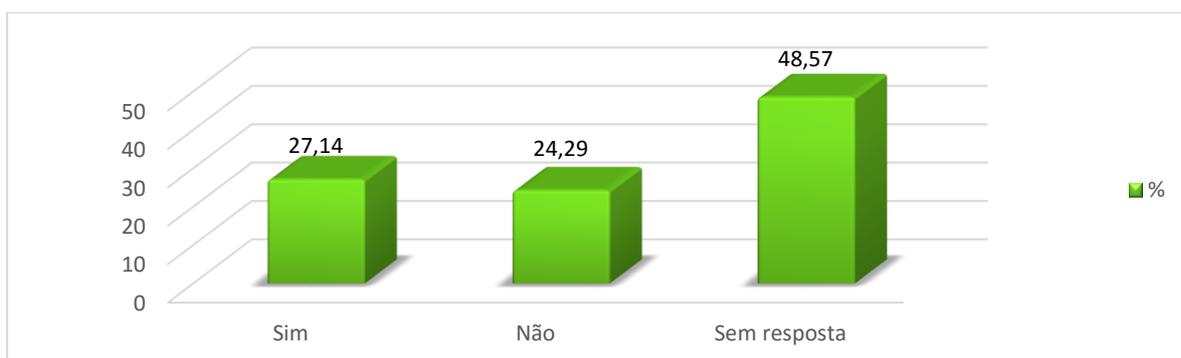


Gráfico 36: Rendimentos derivados de atividades comerciais, industriais ou agrícolas

Fonte: elaboração própria

Questão n.º37: Concorda com a uniformização entre o limiar de dispensa da contabilidade organizada nos termos do CIRC e o limiar de dispensa de contabilidade organizada nos termos do DL n.º 36-A/2011, de 9 de Março?

Das Fundações respondentes, nenhuma concorda totalmente com a uniformização entre o limiar de dispensa da contabilidade organizada nos termos do CIRC e o limiar de dispensa de contabilidade organizada nos termos do DL n.º 36-A/2011, de 9 de Março. No entanto, 30% dizem concordar e 62,86% não apresentaram opinião ou não responderam.

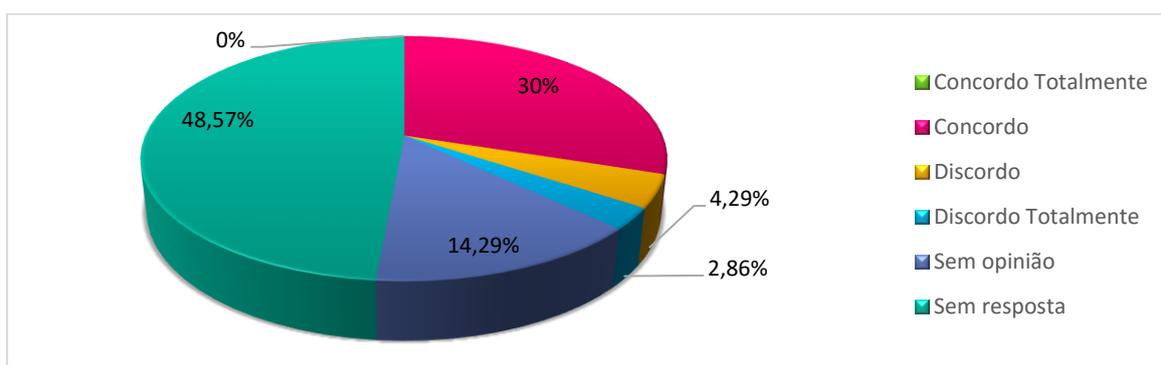


Gráfico 37: Uniformização entre o CIRC e a contabilidade

Fonte: elaboração própria

Questão n.º38: Pelo exercício das suas atividades, a Fundação beneficia das "isenções simples" previstas nos termos do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)?

Das Fundações respondentes, 40% beneficiam de “isenções simples” nos termos do artigo 9.º do CIVA. Todavia, 48,57% não apresentaram resposta.

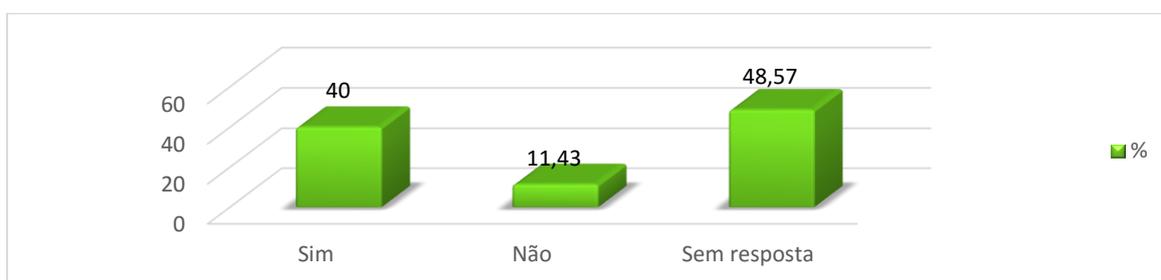


Gráfico 38: Isenção de IVA

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 39: A Fundação solicita a restituição de 50% do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, conforme o disposto no artigo 225.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado 2014)?

Das Fundações respondentes, 20% solicita a restituição de 50% do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, conforme o disposto no artigo 225.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro. Todavia, 48,57% não apresentaram resposta.

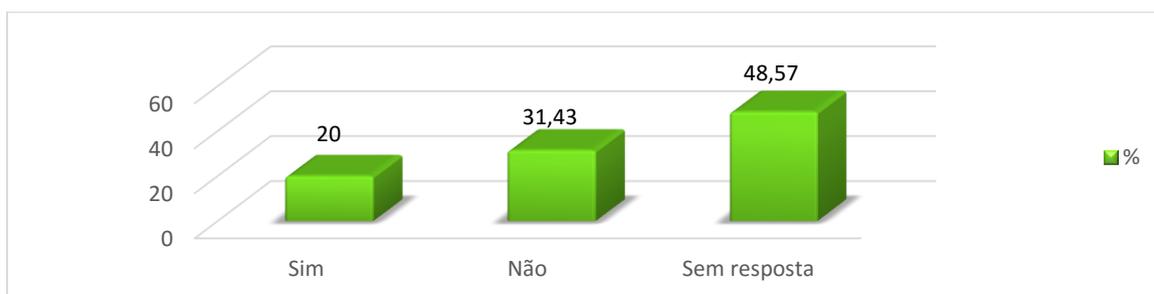


Gráfico 39: Restituição de IVA

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 40: A Fundação encontra-se isenta de tributação em Imposto Municipal sobre Imóveis, nos termos do artigo n.º 44 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)?

Das Fundações respondentes, 40% encontra-se isenta de tributação em IMI nos termos do artigo n.º 44 do EBF e 11,43% não está isenta. Todavia 48,57% não apresentaram resposta.



Gráfico 40: Isenção de IMI

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 41: Considera que seria útil ter normas internacionais de contabilidade para o Setor Não Lucrativo?

Das Fundações respondentes 4,29% concordam totalmente que seria útil ter normas internacionais de contabilidade para o setor não lucrativo e 24,29% dizem concordar. Por outro lado, apenas uma percentagem de 4,29% apresenta discordar sendo que não existe nenhuma Fundação que discorde totalmente da afirmação. Todavia, 67,14% dos respondentes não apresentaram opinião ou não responderam.

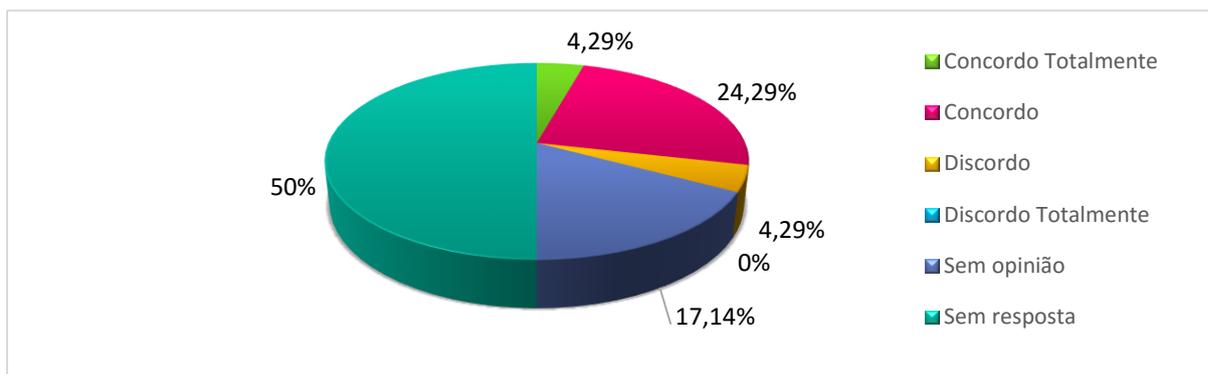


Gráfico 41: Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Não Lucrativo

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 42: Considera que seria útil ter um regime fiscal internacional destinado ao Setor Não Lucrativo?

Das Fundações respondentes, 5,71% concordam totalmente que seria útil ter um regime fiscal internacional destinado ao Setor Não Lucrativo e 21,43% dizem concordar. Por outro lado, apenas uma percentagem de 4,29% apresenta discordar sendo que não existe nenhuma Fundação que discorde totalmente da afirmação. Todavia, 68,57% dos respondentes não apresentaram opinião ou não responderam.

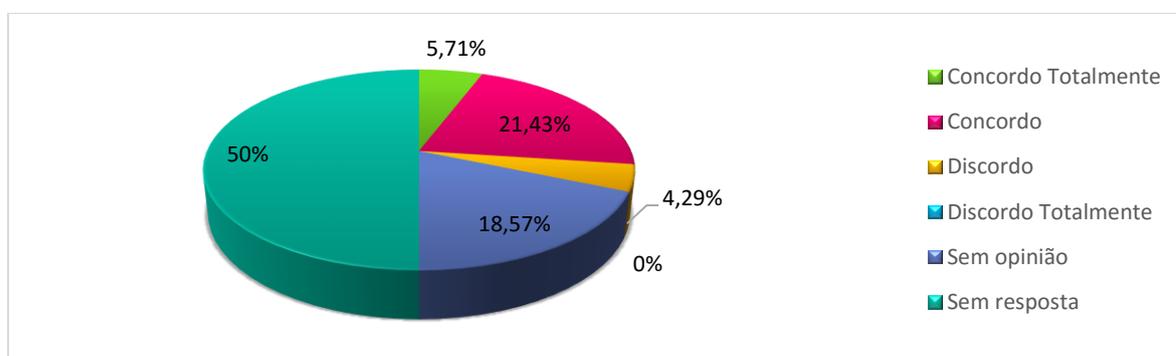


Gráfico 42: Regime Fiscal internacional para o Setor Não Lucrativo

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 43: Gostaria de propor, a título de sugestão, alguma medida/ alteração ao atual tratamento contabilístico ou fiscal dado às ESNL, em que as Fundações sem fins lucrativos se inserem?

Das Fundações respondentes, 2,86% consideraram propor, a título de sugestão, uma medida/ alteração ao atual tratamento contabilístico ou fiscal dado às ESNL, em que as Fundações sem fins lucrativos se inserem. Todavia, 70% não apresentaram opinião ou não responderam.

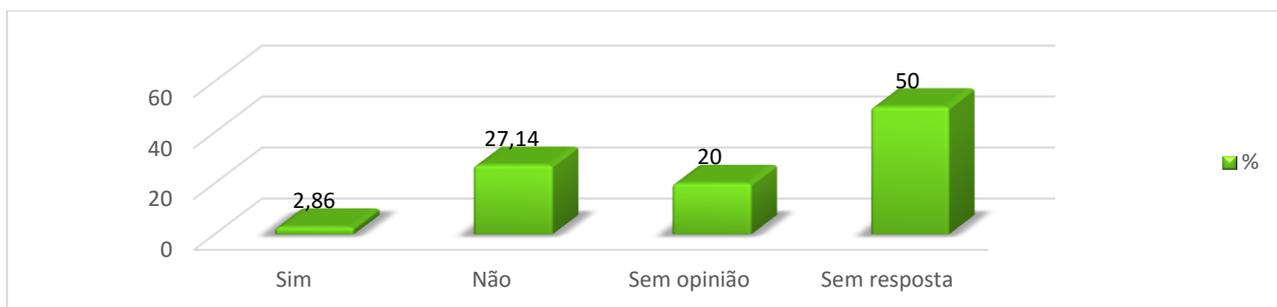


Gráfico 43: Sugestão para alteração contabilística ou fiscal nas ESNL

Fonte: elaboração própria

Questão n.º 44: No caso de ter selecionado a resposta "Sim" na questão anterior, indique qual a sugestão.

Responderam a esta questão 4,29% das Fundações inquiridas, obtendo-se uma percentagem de 95,71% sem resposta. Pelas Fundações respondentes foram apresentadas apenas três sugestões: “*n/a*”; “*equivalência do regime aplicado às misericórdias a todas as IPSS na tributação de imóveis ainda que não afetos à atividade principal*”; e «*mais equiparadas ao setor “comercial”*».



Gráfico 44: Sugestões mencionadas

Fonte: elaboração própria

Questão n.º45: Recentemente foram aprovadas alterações ao Sistema de Normalização Contabilística, com entrada em vigor em 01/01/2016. Já tem conhecimento destas alterações?

Das Fundações respondentes, 38,57% afirmaram já ter conhecimento das alterações ao Sistema de Normalização Contabilística com entrada em vigor em 01/01/2016. Todavia, 11,43% afirmaram não ter e 50% não apresentaram resposta.

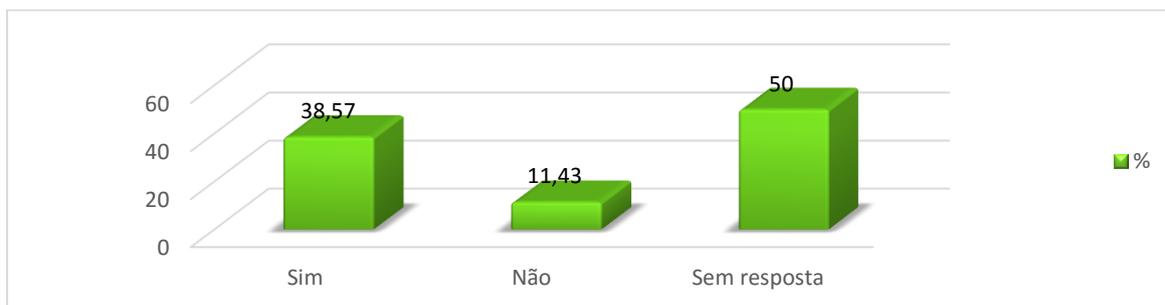


Gráfico 45: Alterações ao SNC

Fonte: elaboração própria

3. Conclusão de enquadramento do inquérito

A importância que a contabilidade e fiscalidade assumem em todas as organizações como meios para produção de informação financeira e cumprimento de obrigações legais, úteis a todos os utilizadores (*stakeholders*) constitui desde logo um dos motivos para a realização da presente investigação. Com efeito, todas as organizações, quer tenham ânimo lucrativo ou não, requerem sistemas de organização apropriados ao desenvolvimento das suas atividades. A produção de informação financeira tempestiva e a proporção de uma imagem verdadeira e apropriada das entidades conduz a uma gestão interna e externa mais eficaz, permitindo um melhor aproveitamento de recursos, que muitas vezes são escassos no que respeita às entidades pertencentes ao Terceiro Setor e contribuindo igualmente para uma maior transparência entre doadores e mecenas e os fundadores ou os órgãos de gestão das instituições em estudo. O facto de serem atribuídos, por exemplo, pelo Estado e por mecenas quantias monetárias ou em espécie para a prossecução de fins de interesse social às Fundações implica que estas instituições efetivamente cumpram os fins a que se

propõem, maximizando o seu valor na sociedade, não obstante a gestão de património inerente.

A atualidade do tema do Terceiro Setor, a recente aprovação da NCRF-ESNL, que constitui uma norma contabilística destinada especificamente às entidades do setor não lucrativo e a também recente e muito aguardada publicação da Lei- Quadro das Fundações integram outro dos motivos pelos quais se procedeu à realização da investigação apresentada, uma vez que se considerou oportuno tentar perceber como se encontra caracterizado o universo fundacional português, recolhendo perceções sobre os temas em estudo visando contribuir para um potencial enriquecimento do reportório científico existente.

4. Conclusões do inquérito

De acordo com os resultados apresentados, 38,57% dos respondentes exercem uma atividade profissional em Fundações que não a de Técnico Oficial de Contas ou a de Diretor Financeiro, sendo que dos respondentes que se assumiram como Diretores Financeiros apenas 24,29% são responsáveis pela contabilidade da Fundação na qual exercem funções. Quanto aos profissionais que se assumiram como TOC, 25,71% exerce funções em regime integrado, 21,43% em modalidade *outsourcing* e 38,57% são responsáveis pela contabilidade da Fundação na qual exercem funções. Em 37,14% das Fundações existe um departamento de contabilidade e em 37,14% o n.º de colaboradores é inferior a 5 elementos, apenas se verificando mais de 20 elementos em 1,43% das Fundações.

Dos respondentes, 40% concordaram que a introdução da Lei n.º24/2012, de 9 de Julho contribuiu para a clarificação dos requisitos que devem presidir à criação e reconhecimento das Fundações em Portugal, bem como das regras gerais relativas à sua organização e funcionamento. A Lei-Quadro das Fundações é aplicada por 57,14% das Fundações respondentes, sendo que 47,14% se encontram classificadas como Fundações Privadas, das quais 31,43% são Fundações de solidariedade social. Possuem estatuto de utilidade pública 44,29% das Fundações respondentes e 50% estão sujeitas ao regime declarativo previsto no Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro, que cria a informação empresarial simplificada (IES). Das Fundações respondentes, 55,71% estão ainda sujeitas

ao regime de normalização contabilística para ESNL e 12,86% ao regime de gestão-económico financeira e patrimonial previsto na Lei-Quadro dos institutos públicos.

Até à introdução do Decreto-Lei n.º 36.ºA/2011, de 9 de Março, 21,43% dos respondentes aplicavam o Plano de Contas das IPSS, sendo este o normativo mais utilizado, considerando ainda, 38,57% das Fundações, que o regime contabilístico anteriormente adotado satisfazia as necessidades de relato financeiro da entidade. Das Fundações que aplicam o regime de normalização contabilística para as ESNL, apenas 10% elaboram contas consolidadas nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, e destas 2,86% apresenta-se como “Empresa-Mãe” de um grupo económico constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, sobre as quais, independentemente da titularidade do capital, exerça ou possa exercer influência dominante ou controlo. Das Fundações respondentes 12,86% integram o perímetro de consolidação de uma entidade que apresenta Demonstrações Financeiras consolidadas. Apresentam o conjunto completo de Demonstrações Financeiras obrigatórias (Balanço, Demonstração de Resultados por Naturezas ou por Funções, a Demonstração de Fluxos de Caixa e o Anexo), cujos modelos constam da Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março, 48,57% das Fundações respondentes e 32,86% concordam com a existência na NCRF-ESNL, considerando, 31,43%, positivo o impacto da aplicação da NCRF-ESNL na qualidade do relato financeiro da Fundação. O elemento das Demonstrações financeiras no qual se regista maior impacto da aplicação da NCRF-ESNL verifica-se ao nível dos “*Subsídios e outros Apoios*”, com 15,71%. Das Fundações respondentes 21,43% concordam com a existência de um regime simplificado (o designado “Regime de caixa”), sendo que apenas 4,29% dos respondentes se encontram enquadrados, divulgando 5,71% informação relativa a Pagamentos e Recebimentos, Património Fixo e Compromissos futuros, utilizando assim os mapas da Portaria n.º105/2011, de 14 de Março. Procedem à divulgação de outras Demonstrações Financeiras ou mapas, por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras 32,86% das Fundações respondentes. Das Fundações respondentes, 10% possuem valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado, nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º158/2009 de 13 de Julho e 5,71% e 21,43% elaboram as suas contas consolidadas e individuais, respetivamente, em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

Em termos de estudo da fiscalidade, 45,72% das Fundações respondentes consideram que as ESNL deveriam ser objeto de um enquadramento fiscal próprio e adequado à realidade do setor em Portugal. Em sede de IRC encontram-se isentas deste imposto, nos termos do artigo 10.º CIRC, 44,29% das Fundações e 27,14% possuem rendimentos derivados de atividades comerciais, industriais ou agrícolas exercidas a título acessório. No referente à uniformização entre o limiar de dispensa da contabilidade organizada nos termos do CIRC e o limiar de dispensa de contabilidade nos termos do DL n.º 36-A/2011, de 9 de Março, 30% das Fundações respondentes concordam com a uniformização. Quanto ao IVA, 40% das Fundações beneficiam das isenções previstas nos termos do artigo 9.º do CIVA e 20% solicitam a restituição de 50% do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços. Quanto ao IMI, 40% das Fundações estão isentas deste imposto, nos termos do artigo 44.º do EBF.

Por fim, consideram que a existência de normas internacionais de contabilidade para o setor não lucrativo seria favorável 28,58% das Fundações e 27,14% consideram que seria útil a existência de um regime fiscal internacional destinado ao setor não lucrativo.

LIMITAÇÕES DO ESTUDO

No desenvolvimento da presente investigação foram vários os obstáculos encontrados, contrastando, desde logo, a dispersão de referências bibliográficas sobre o Terceiro Setor com as escassas referências sobre o tema em Portugal e ainda sobre a temática das Fundações de uma forma geral. Como referido anteriormente, as Fundações são entidades que existem desde sempre, mesmo não sendo reconhecidas juridicamente como uma instituição, possuindo uma vasta história, muito complexa e diversificada, concentrando em si, resumidamente, dois mundos, o empresarial e o filantrópico. A filantropia constitui o núcleo, a origem e o motivo de formação destas entidades.

Dada a complexidade referida, a componente empírica e caracterização contabilística e fiscal destas entidades tornou-se tarefa árdua e de grande esforço de sistematização, tentando-se proteger sempre as noções básicas e simples sustentando-as com outras mais desenvolvidas e robustas, fortalecendo a investigação.

Relativamente à componente prática, a metodologia adotada foi coerente com os objetivos previamente definidos a alcançar, todavia a construção de um questionário demasiado extenso (para tentar abranger as realidades expostas na componente empírica) e a falta de experiência no trabalho com *LimeSurvey* levaram a alguns erros evitáveis. Destaca-se assim o facto de não se terem conseguido a totalidade de respostas, sendo a percentagem de resposta às primeiras questões superior em relação às últimas questões, devido a Fundações que começaram a preencher o questionário mas não o concluíram; e o facto de, pontualmente, existirem Fundações que embora preenchendo o questionário optaram pela exclusão.

A extensão da componente empírica e prática tornou pouco célere a realização e especialmente a conclusão do presente trabalho, não obstante a perda de eventuais ideias e/ou dados.

PERSPECTIVAS FUTURAS

Atendendo à diversidade de organizações que compõem o Terceiro Setor e observando-se os resultados decorrentes do presente estudo, sugere-se, por exemplo, em termos futuros, uma investigação com vista ao apuramento de resultados quantitativos, retratando assim uma realidade diferente da abordada mas complementar. A contabilidade e a fiscalidade são realidades complexas pelo que, em investigações futuras, seria sensato analisá-las de uma forma particular, trabalhando somente com a contabilidade ou com a fiscalidade, ao invés de tentar caracterizar simultaneamente um grupo de entidades, adaptando os normativos às organizações em estudo.

A investigação a realizar poderia aplicar-se às mesmas entidades estudadas, ou seja, às Fundações sem fins lucrativos em geral, a um tipo de Fundação em particular ou ainda a outras entidades pertencentes ao setor não lucrativo, evidenciando-se, neste sentido, as IPSS (Instituições Particulares de Solidariedade Social) por conhecerem em Portugal uma realidade densa e coesa, tanto a nível histórico como na atualidade, ostentando ainda um maior suporte académico, vasto e mais consolidado, tornando-se fácil para o investigador a aquisição de referências bibliográficas bem como estudos empíricos caracterizadores.

Quanto à metodologia adotada, a mesma seria eleita em função do (s) objetivo (s) definidos a alcançar, no entanto e partindo da presente investigação poderia ser retirada uma questão de investigação futura e pertinente que seria medir o valor monetário, em euros (€), dos rendimentos derivados de atividades comerciais, industriais ou agrícolas exercidas de modo acessório pelas entidades em estudo.

CONCLUSÃO

Dada a diversidade de tradições históricas, sociológicas e económicas presentes em Portugal, na Europa e um pouco por todo o mundo, o termo “Terceiro Setor” constitui apenas uma designação para incorporar uma vasta e heterogénea gama de organizações que não visam o lucro em primeira instância, não existindo atualmente um consenso unânime quanto ao seu significado ou quanto à sua delimitação.

A Lei n.º24/2012 de 9 de Julho constitui um importante marco na história da constituição e regulamentação das Fundações em Portugal, uma vez que consiste no primeiro diploma legal unicamente direcionado para estas entidades que pertencem ao Terceiro Setor e que espelham na prossecução dos seus fins a vontade do seu fundador, desenvolvendo fins de interesse social e com enorme relevância nas comunidades em que se inserem, características dos fins filantrópicos da antiguidade que lhes deram origem enquanto figura jurídica.

O universo fundacional português é diversificado, sendo constituídos por pequenas, médias e grandes Fundações, as quais maioritariamente se apresentam à luz da Lei-Quadro das Fundações como Fundações Privadas de Solidariedade Social, prosseguindo fins variados de solidariedade social ligados à assistência à terceira idade, infância e juventude, apoio a pessoas carenciadas e em situações de risco e ainda prestação de cuidados de saúde, desenvolvimento e preservação de património, fins culturais, artísticos, educacionais, científicos, entre outros.

Em termos contabilísticos as Fundações, na sua maioria, estão sujeitas ao regime de normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo, apresentando, uma minoria, contas consolidadas nos termos do artigo 6.º do Decreto-lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, existindo ainda em Portugal Fundações que constituem a “Empresa-mãe” de um grupo económico e Fundações que integram o perímetro de consolidação de entidades que apresentem Demonstrações Financeiras consolidadas.

Em termos fiscais, no exercício das suas atividades mais de um quarto das Fundações portuguesas que participaram no estudo possuem rendimentos derivados de atividades comerciais, industriais ou agrícolas exercidas, naturalmente, a título acessório e quase metade estão isentas de IVA nas chamadas “isenções simples” e de IMI.

A introdução do SNC-ESNL conduziu à produção de informação financeira com mais qualidade na Fundações, não existindo respostas em sentido oposto, verificando-se

um impacto positivo principalmente ao nível dos *Ativos Fixos Tangíveis* e *Subsídios e outros apoios*; revelando ainda o estudo a pré-disposição das Fundações portuguesas à futura aplicação de normas contabilísticas e fiscais internacionais destinadas ao setor não lucrativo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aduaneira, Autoridade Tributária e. (Abril de 2013). *Ofício Circulado n.º 20167/ 2013*. Obtido em Maio de 2015, de Portal das Finanças: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/7495F18F-CD32-42E2-A280-03354138287B/0/oficio_circulado_20167_2013.pdf
- Almeida, V. (Dezembro de 2011). *Estado, Mercado e Terceiro Setor: a redefinição das regras do jogo*. Obtido em Maio de 2015, de CEPESE- Centro de estudos da população, economia e sociedade: <https://rccs.revues.org/4397>
- Amorim, J. d. (2011). *Regime Fiscal aplicável às entidades sem fins lucrativos em Portugal e em Espanha*. Obtido em Maio de 2015, de Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto: http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/1762/1/A_Jos%C3%A9%20Amorim_2011.pdf
- Anheier, H. K. (Janeiro de 2000). *Managing non-profit organisations: towards a new approach*. Obtido em Outubro de 2015, de Civil Society Working Paper 1: <http://eprints.lse.ac.uk/29022/1/cswp1.pdf>
- Basto, J. G. (1991). *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de estudos fiscais.
- Batista, C. P. (2006). *As Fundações no Direito Português*. Coimbra: Almedina.
- Correia, M. F. (Dezembro de 2010). *Fundações*. Obtido em Março de 2015, de Repositório Científico - Instituto Politécnico de Lisboa: <http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/78/2/Mafalda%20Correia%20-%20FUNDA%C3%87%C3%95ES.pdf>
- Defourny, J. (2013). *Centre for Social Economy*. Obtido em Maio de 2015, de University of Liège: <https://orbi.ulg.ac.be/bitstream/2268/162288/1/Defourny%20Third%20Sector%20in%20Bruni-Zamagni%202013.pdf>
- Defourny, J., & Pestoff, V. (2008). *Open Repository and Bibliography*. Obtido em Setembro de 2015, de University of Liège : Open Repository:

<https://orbi.ulg.ac.be/bitstream/2268/10247/1/WP-08%2002%20images%20%26%20concepts%20of%20the%20third%20sector%20in%20Europe.pdf>

Duarte, R. (Outubro de 2012). O relato financeiro das Instituições Particulares de Solidariedade Social- o estudo de caso do conselho de Ansião. Coimbra: ISCAC.

Evers, A. (1995). *Part of the welfare mix: the third sector as an intermediate area*. Obtido em Janeiro de 2016, de <http://download.springer.com/static/pdf/992/art%253A10.1007%252FBF02353995.pdf?originUrl=http%3A%2F%2Flink.springer.com%2Farticle%2F10.1007%2FBF02353995&token2=exp=1454518799~acl=%2Fstatic%2Fpdf%2F992%2Fart%253A10.1007%25252FBF02353995.pdf%3ForiginUrl%3>

Ferreira, A. M., Cruz, S. N., & Azevedo, G. M. (2012). *Evolução do normativo contabilístico para entidades do sector não lucrativo na Península Ibérica*. (U. d. Aveiro, Ed.) Obtido em Abril de 2015, de Revista Estudos do ISCA: <http://revistas.ua.pt/index.php/estudosdoisca/article/view/2025/1891>

Fischer, R., & Falconer, A. (Janeiro- Março de 1998). *Desafios da parceria governo e Terceiro Setor*. Obtido de Revista de Administração da Universidade de São Paulo: http://www.rausp.usp.br/busca/artigo.asp?num_artigo=160

Francisco Nunes, L. N. (2001). *O Terceiro Sector em Portugal: delimitação, caracterização e potencialidades*. Lisboa: Instituto António Sérgio do Sector Cooperativo.

Franco, R. C. (2005). Defining the Nonprofit Sector: Portugal. *Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*, 43, 22 -24. Baltimore: The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies.

Gomes, J., & Pires, J. (2014). *Normalização Contabilística para Entidades do Sector Não Lucrativo: casos práticos e enquadramento legal*. Vida Económica.

Gonçalves, R. H. (2012). A Fiscalidade das organizações sem fins lucrativos. Em *Gestão de organizações sem fins lucrativos – o desafio da inovação social* (pp. 409-440). Impulso Positivo.

- Hudson, M. (1999). *Managing without profit*. Reino Unido: Penguin Books.
- Júnior, V. M., Borges, J. F., & Miranda, R. (2007). *O discurso das Fundações Corporativas: caminhos de uma "nova" filantropia?* Obtido em Janeiro de 2016, de Revista Eletrónica de Gestão Organizacional: <http://www.revista.ufpe.br/gestaoorg/index.php/gestao/article/viewFile/61/51>
- Marques, M. d., & Maciel, V. M. (2012). Normalização Contabilística das Entidades do Setor Não Lucrativo: o novo desafio das Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS). *Revista Portuguesa de Contabilidade*, 99-111.
- Monzón Campos, J. L., & Chaves Ávila, R. (2012). *The Social Economy in the European Union*. Obtido em 10 de Março de 2015, de European Economic and Social Committee: <http://www.eesc.europa.eu/resources/docs/qe-30-12-790-en-c.pdf>
- Nabais, J. C. (2005). O regime fiscal das Fundações. Em *Por um estado fiscal suportável : estudos de direito fiscal* (pp. 247-273). Edições Almedina.
- Oliveira, E. V. (Outubro de 2014). *A perceção dos TOC's sobre o normativo contabilístico das entidades do setor não lucrativo*. Obtido em Maio de 2015, de <http://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/8118/1/DM-EVO-2014.pdf>
- Paes, J. E. (Outubro/Dezembro de 1998). *Fundações: origem e evolução histórica*. Obtido em Janeiro de 2016, de Senado Federal Brasil: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/415/r140-04.pdf?sequence=4>
- Palma, C. C. (2006). *Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado*. Coimbra: Edições Almedina.
- Pestoff, V. (2014). *Hybridity, Coproduction, and Third Sector Social Services in Europe*. Obtido em Janeiro de 2016, de <http://abs.sagepub.com/content/58/11/1412.full.pdf+html>
- Portugal, Governo de. (Fevereiro de 2013). *Relatório Final sobre a Avaliação das Fundações*. Lisboa: Governo de Portugal. Obtido em Maio de 2015, de http://www.portugal.gov.pt/media/885679/20130308_Relatorio_Avaliacao_Final_Fundacoes.pdf

- Quintão, C. (2004). *Terceiro Sector - elementos para a referenciação teórica e conceptual*. Obtido em Junho de 2015, de <http://www.letras.up.pt/isociologia/uploads/files/Working5.pdf>
- Quintão, C. (Abril de 2011). *O Terceiro Setor e a sua renovação em Portugal. Uma abordagem preliminar*. Obtido em Abril de 2015, de Instituto de Sociologia- Universidade do Porto: http://isociologia.pt/App_Files/Documents/is-wp-ns-002_110411025242.pdf
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. Em I. M. Beuren, A. A. Longaray, F. M. Raupp, M. A. Sousa, R. D. Colauto, & R. A. Porton, *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade- teoria e prática* (3ª Edição ed., pp. 76-97). São Paulo: Editora Atlas. Obtido em Janeiro de 2016, de http://www.geocities.ws/cienciascontabeisfecea/estagio/Cap_3_Como_Elaborar.pdf
- Rodrigues, S. C. (Dezembro de 2013). *Fundações : novo regime jurídico das Fundações*. Obtido em Março de 2015, de Repositório Institucional Camões- Universidade Autónoma de Lisboa: <http://repositorio.ual.pt/bitstream/11144/327/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Final.pdf>
- Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1997). *Defining the non-profit sector: a cross-national analysis*. Manchester: Manchester University Press.
- Salamon, L. M., & Sokolowski, S. W. (2014). *The third sector in Europe: Towards a consensus conceptualization*. Obtido em Janeiro de 2016, de <http://thirdsectorimpact.eu/site/assets/uploads/documentations/tsi-working-paper-no-2-third-sector-europe-towards-consensus-conceptualization/TSI-Wrkg-Ppr-2-Conceptualiza-fnl-2-17-15-.pdf>
- Santos, J. G., Raimundo, J. N., & Lima, R. (Fevereiro de 2012). *Entidades do Sector Não Lucrativo (NCRF- ESNL e Fiscalidade)*. Obtido em Maio de 2015, de OTOC - Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas: http://conteudos.otoc.pt/2012/DIS3412/Sebenta_DIS3412.pdf

- Serens, M. C. (Maio- Junho de 2014). Em tema de Fundações. *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, n.º 3986, pp. 306-347.
- Serens, M. C. (Março- Abril de 2014). Em tema de Fundações. *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, n.º 3985, pp. 222-252.
- Tavares, A. J., Antão, A. A., & Marques, J. P. (Fevereiro de 2012). Regime da normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, I(004), 518-536.
- Viçoso, D. (Julho/Setembro de 2008). A normalização contabilística das organizações sem fins lucrativos. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 29-36.
- Werther, W. B., & Berman, E. M. (2001). *Third Sector Management: The art of managing nonprofit organizations*. Washington D.C.: Georgetown University Press.

LEGISLAÇÃO UTILIZADA

Aviso n.º 6726-B/2011 de 14 de Março do Ministério de Estado e das Finanças. Diário da República: I série, N.º 51 (2011). Acedido a 2 Mar. 2015. Disponível em www.cnc.min-financas.pt.

Decreto -lei n.º 119/83 de 25 de Fevereiro do Ministério dos Assuntos Sociais. Diário da República: I série, N.º 46 (1983). Acedido a 11 Jan 2015. Disponível em www.dre.pt.

Decreto- lei n.º 36-A/11 de 9 de Março do Ministério das Finanças e da Administração Pública. Diário da República: I série, N.º 48 (2011). Acedido a 18 Jan 2015. Disponível em www.dre.pt.

Decreto- lei n.º 460/77 de 7 de Novembro da Presidência do Conselho de Ministros. Diário da República: I série, N.º 257 (1977). Acedido a 22 Jan. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Decreto -lei n.º 47344/66 de 25 de Novembro do Ministério da Justiça. Diário do Governo: I série, N.º 274 (1966). Acedido a 11 Jan. 2015. Disponível em www.pgdlisboa.pt.

Decreto- lei n.º 519-G2/79 de 29 de Dezembro do Ministério dos Assuntos Sociais. Diário da República: I série, N.º 299 (1979). Acedido a 11 Jan. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Decreto -lei n.º 8/07 de 17 de Janeiro do Ministério da Justiça. Diário da República: I série, N.º 12 (2007). Acedido a 11 Jan. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Decreto -lei n.º 80/04 de 16 de Novembro do Presidente da República. Diário da República: I série - A, N.º 269 (2004). Acedido a 11 Jan. 2016. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-lei n.º 147/03 de 11 de Julho do Ministério das Finanças. Diário da República: I série, N.º 158 (2003). Acedido a 28 Abr. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-lei n.º 158/09 de 13 de Junho do Ministério das Finanças e da Administração Pública. Diário da República: I série, N.º 133 (2009). Acedido a 7 Fev. 2015. Disponível em www.dre.pt.

em www.dre.pt.

Decreto-lei n.º 192/15 de 11 de Setembro do Ministério das Finanças. Diário da República: I série, N.º 178 (2015). Acedido a 22 Dez. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-lei n.º 198/12 de 24 de Agosto da Assembleia da República. Diário da República: I série, N.º 164 (2012). Acedido a 28 Abr. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-lei n.º 215/89 de 1 de Julho do Ministério das Finanças. Diário da República: I série, N.º 149 (1989). Acedido a 20 de Fev. 2016. Disponível em www.dre.pt

Decreto-lei n.º 232/97 de 3 de Setembro do Ministério das Finanças. Diário da República: I série, N.º 203 (1997). Acedido a 7 Fev. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-lei n.º 287/03 de 12 de Novembro do Ministério das Finanças. Diário da República: I série, N.º 262 (2003). Acedido a 20 de Fev. 2016. Disponível em www.dre.pt

Decreto-lei n.º 295/95 de 17 de Novembro do Ministério do Emprego e da Segurança Social. Diário da República: I série, N.º 266 (1995). Acedido a 7 Fev. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-lei n.º 394-B/84 de 26 de Dezembro do Ministério das Finanças e do Plano. Diário da República: I série, N.º 297 (1984). Acedido a 20 de Fev. 2016. Disponível em www.dre.pt

Decreto-lei n.º 442-B/88 de 30 de Novembro do Ministério das Finanças. Diário da República: I série, N.º 277 (1988). Acedido a 20 de Fev. 2016. Disponível em www.dre.pt

Decreto-lei n.º 452/99 de 5 de Novembro do Ministério das Finanças. Diário da República: I série –A, N.º 258 (1999). Acedido a 17 Jan. 2016. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-lei n.º 47/77 de 7 de Fevereiro dos Ministérios do Plano e Coordenação

Económica e das Finanças. Diário da República: I série, N.º 31 (1977). Acedido a 25 Jan. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-lei n.º 74/98 de 27 de Março da Presidência do Conselho de Ministros. Diário da República: I série, N.º 266 (1998). Acedido a 7 Fev. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-lei n.º 78/89 de 3 de Março do Ministério do Emprego e da Segurança Social. Diário da República: I série, N.º 52 (1989). Acedido a 7 Fev. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-lei n.º 83-C/13 de 31 de Dezembro da Assembleia da República. Diário da República: I série-A, N.º 253 (2013). Acedido a 20 Abr. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-lei no 192/89 de 8 de Julho do Ministério da Agricultura, Peixes e Alimentação. Diário da República: I série, No 131 (1989). Acedido a 24 Jan. 2010. Disponível em www.dre.pt.

Lei n.º 139/15 de 7 de Setembro da Assembleia da República. Diário da República: I série, N.º 174 (2015). Acedido a 17 Jan. 2016. Disponível em www.otoc.pt.

Lei n.º 150/2015 de 10 de Setembro da Assembleia da República. Diário da República: I série, n.º 117 (2015). Acedido a 5 dez. 2015. Disponível em www.pgdlisboa.pt.

Lei n.º 150/99 de 11 de Setembro da Assembleia da República. Diário da República: I série, N.º 213 (1999). Acedido a 20 Fev. 2016. Disponível em www.dre.pt.

Lei n.º 151/99 de 14 de Setembro da Assembleia da República. Diário da República: I série-A, N.º 215 (1999). Acedido a 15 Mar. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Lei n.º 16/01 de 22 de Junho da Assembleia da República. Diário da República: I série - A, N.º 143 (2001). Acedido a 11 Jan. 2016. Disponível em www.dre.pt.

Lei n.º 2/13 de 10 de Janeiro da Assembleia da República. Diário da República: I série, N.º

7 (2013). Acedido a 17 Jan. 2016. Disponível em www.dre.pt.

Lei n.º 24/2012 de 9 de Julho da Assembleia da República. Diário da República: I série, n.º 131 (2012). Acedido a 20 de Jan. 2015. Disponível em www.pgdlisboa.pt.

Lei n.º 51-/96 de 7 de Setembro da Assembleia da República. Diário da República: I série, N.º 208 (1996). Acedido a 20 Fev. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Lei n.º 62/07 de 10 de Setembro da Assembleia da República. Diário da República: I série, N.º 174 (2007). Acedido a 25 Jan. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Lei n.º 66/98 de 14 de Outubro da Assembleia da República. Diário da República: I série-A, N.º 237 (1998). Acedido a 25 Jan. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Lei n.º 66-B/12 de 31 de Dezembro da Assembleia da República. Diário da República: I série, N.º 252 (2012). Acedido a 20 Fev. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Portaria n.º 105/11 de 14 de Março do Ministério de Estado e das Finanças. Diário da República: I série, N.º 51 (2011). Acedido a 2 Mar. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Portaria n.º 106/11 de 14 de Março do Ministério de Estado e das Finanças. Diário da República: I série, N.º 51 (2011). Acedido a 2 Mar. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Portaria n.º 220/15 de 24 de Julho do Ministério de Estado e das Finanças. Diário da República: I série, N.º 143 (2015). Acedido a 14 Jan. 2016. Disponível em www.cnc.min-financas.pt.

Portaria n.º 466/86 de 25 de Agosto do Ministério da Saúde e do Trabalho e Segurança Social. Diário da República: I série, N.º 194 (1986). Acedido a 25 Jan. 2015. Disponível em www.dre.pt.

Regulamento (CE) n.º 1606/02 de 11 de Setembro do Parlamento Europeu e do Conselho.

Jornal Oficial das Comunidades Europeias: série L, N.º243 (2002). Acedido a 10 Mar. 2015. Disponível em cnc.min-financas.pt.

Regulamento (CE) n.º 34/13 de 29 de Junho do Parlamento Europeu e do Conselho. Jornal Oficial das Comunidades Europeias: série L, N.º182 (2023). Acedido a 14 Jan. 2016. Disponível em www.eur-lex.europa.eu.

ANEXO

1. Anexo 1- Questionário do estudo

Este inquérito visa sustentar a investigação que eu, Mariana Isabel Carvalho Domingues, estou a desenvolver no âmbito da minha Dissertação de Mestrado subordinada ao tema: “*O Tratamento Contabilístico e Fiscal das Fundações sem Fins Lucrativos em Portugal*” no âmbito do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial ministrado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Trata-se de uma investigação orientada pela Professora Doutora Maria Conceição da Costa Marques, que tem como objetivo estudar e estruturar a forma como as Fundações sem Fins Lucrativos organizam, implementam e tratam a Contabilidade e a Fiscalidade, especialmente após a reforma operacionalizada pela aprovação do Sistema de Normalização Contabilística.

O inquérito está estruturado em 45 questões, maioritariamente de resposta fechada, e demora aproximadamente 10 minutos a ser respondido.

Com este breve enquadramento e elevada expectativa, solicito o especial favor de responder ao inquérito realizado com o objetivo de recolher perceções na área em estudo.

Agradeço antecipadamente o contributo e apresento os meus melhores cumprimentos

Muito obrigada pela colaboração.

Grupo I: Informação de carácter geral sobre o Respondente

1 [Q1] Na qualidade de respondente, qual a atividade profissional exercida na Fundação ? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Director Financeiro
- Técnico Oficial de Contas (TOC)
- Outro

2 [Q2]Na qualidade de Diretor Financeiro, é responsável pela Contabilidade da Fundação? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Sem opinião

3 [Q3]Na qualidade de TOC, em que modalidade colabora com a Fundação? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Outsourcing (Os serviços de contabilidade não se encontram integrados na estrutura da Fundação)
- Integrado (Os serviços de contabilidade encontram-se integrados na estrutura da Fundação)
- Sem opinião

4 [Q4]Na qualidade de TOC, é responsável pela Contabilidade da Fundação? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Sem opinião

5 [Q5]Existe um Departamento de Contabilidade na Fundação? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não

6 [Q6]Se respondeu "Sim" na questão anterior, qual o número de colaboradores do Departamento ? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Menos de 5
- Entre 5 e 10
- De 10 a 20
- Mais de 20
- Sem opinião

Grupo II: Informação de carácter geral sobre a Fundação

7 [Q7] Considera que a introdução da Lei n.º 24/2012, de 9 de Julho contribuiu para a clarificação dos requisitos que devem presidir à criação e reconhecimento das Fundações em Portugal, bem como das regras gerais relativas à sua organização e funcionamento? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Concordo Totalmente
- Concordo
- Discordo
- Discordo Totalmente
- Sem opinião

8 [Q8] A Fundação na qual exerce funções aplica a Lei- Quadro das Fundações, tal como definida na Lei n.º 24/2012, de 9 de Julho? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não

9 [Q9] De acordo com a Lei- Quadro das Fundações, como se encontra classificada a Fundação? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Fundação Privada
- Fundação Pública de Direito Privado
- Fundação Pública de Direito Público
- Sem opinião

10 [Q10] No caso de a Fundação se encontrar classificada como "Fundação Privada", em qual dos regimes especiais previstos na Lei- Quadro das Fundações se encontra inserida? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Fundação de Solidariedade Social
- Fundação de Cooperação para o Desenvolvimento
- Fundação para a criação de Estabelecimentos de Ensino Superior Privados
- Sem opinião

11 [Q11]No caso de a Fundação não aplicar a Lei- Quadro das Fundações, qual a legislação aplicável?

Por favor, escreva aqui a sua resposta:

12 [Q12]Qual (Quais) o (os) fim (fins) prosseguido(s) pela Fundação onde exerce funções? *

Por favor, escreva aqui a sua resposta:

13 [Q13]A Fundação na qual exerce funções possui Estatuto de Utilidade Pública, tal como definido no Decreto- Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
 Não

14 [Q14]A Fundação na qual exerce funções está sujeita ao regime declarativo previsto no Decreto-Lei n.º8/2007, de 17 de Janeiro, que cria a Informação Empresarial e Simplificada (IES)? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
 Não

15 [Q15]A Fundação na qual exerce funções está sujeita ao regime de normalização contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL), previsto no Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
 Não

16 [Q16]A Fundação na qual exerce funções está sujeita ao regime de gestão-económico financeira e patrimonial previsto na Lei- Quadro dos Institutos Públicos? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
 Não

Grupo III: O Regime de Normalização Contabilística para Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL)

(Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março)

17 [Q17]Qual o referencial contabilístico aplicado pela Fundação na preparação das suas Demonstrações Financeiras até à introdução do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março ? *

Por favor, escreva aqui a sua resposta:

18 [Q18]No caso de a Fundação ter aplicado um POC Sectorial, identifique-o. *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS)
- Plano de Contas das Associações Mutualistas (PCAM)
- Plano Oficial de Contas para Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (POCFAAC)
- Sem opinião

19 [Q19]O regime contabilístico anteriormente aplicado satisfazia as necessidades de relato financeiro da Fundação? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Sem opinião

20 [Q20]No caso de aplicar o regime de normalização contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL) , a Fundação elabora contas consolidadas nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, com as necessárias adaptações? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Sem opinião

21 [Q21]No caso de ter respondido "Sim" na questão anterior, a Fundação é a "Empresa-Mãe" de um grupo económico constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, sobre as quais, independentemente da titularidade do capital, exerça ou possa exercer influência dominante ou controlo? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Sem opinião

22 [Q22] Para efeitos de aplicação do regime de normalização contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo, a Fundação integra o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente Demonstrações Financeiras consolidadas? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Sem opinião

23 [Q23] A Fundação apresenta o conjunto completo de Demonstrações Financeiras obrigatórias (Balanço, Demonstração de Resultados por Naturezas ou por Funções, a Demonstração de Fluxos de Caixa e o Anexo), cujos modelos constam da Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Sem opinião

24 [Q24] Em que medida concorda com a existência da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL)? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Concordo Totalmente
- Concordo
- Discordo
- Discordo Totalmente
- Sem opinião

25 [Q25]Qual considera ser o impacto da aplicação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL) na qualidade do relato financeiro da Fundação? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Muito Positivo
- Positivo
- Sem impacto
- Muito Negativo
- Sem opinião

26 [Q26]Qual considera ser o impacto da aplicação da NCRF- ESNL nos seguintes elementos das Demonstrações Financeiras da Fundação? *

Por favor, seleccione uma resposta apropriada para cada item:

	Nenhum Impacto	Pouco Impacto	Alguns Impacto	Muito Impacto	Sem opinião
Activos Fixos Tangíveis	<input type="radio"/>				
Activos Intangíveis	<input type="radio"/>				
Locações	<input type="radio"/>				
Custos de Empréstimos Obtidos	<input type="radio"/>				
Inventários	<input type="radio"/>				
Rédito	<input type="radio"/>				
Provisões, Activos Contingentes e Passivos Contingentes	<input type="radio"/>				
Subsídios e Outros Apoios	<input type="radio"/>				
Impostos sobre o Rendimento	<input type="radio"/>				
Instrumentos Financeiros	<input type="radio"/>				
Benefícios dos Empregados	<input type="radio"/>				
Alterações em Taxas de Câmbio	<input type="radio"/>				

27 [Q27] Para efeitos de aplicação do regime de normalização contabilística para Entidades do Setor Não Lucrativo, concorda com a existência de um regime mais simplificado ("Regime de Caixa") ? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Concordo Totalmente
- Concordo
- Discordo
- Discordo Totalmente
- Sem opinião

28 [Q28] A Fundação enquadra-se no "regime simplificado" (vendas e outros rendimentos ≤ 150 000€) e apresenta contas em regime de caixa? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Sem opinião

29 [Q29] No caso de ter respondido "Sim" na questão anterior, a Fundação divulga informação relativa a Pagamentos e Recebimentos, Património Fixo e Direitos e Compromissos Futuros, utilizando os mapas da Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Sem opinião

30 [Q30]A Fundação procede à divulgação de outras Demonstrações Financeiras ou mapas, seja por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Sem opinião

31 [Q31]A Fundação possui valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado, nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho ? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Sem opinião

32 [Q32]A Fundação elabora as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Sem opinião

33 [Q33]A Fundação elabora as suas contas individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Sem opinião

GRUPO III : Fiscalidade em ESNL

34 [Q34] Considera que as Entidades do Setor Não Lucrativo deveriam ser objeto de um enquadramento fiscal próprio e adequado à realidade do setor, em Portugal? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Concordo Totalmente
- Concordo
- Discordo
- Discordo Totalmente
- Sem opinião

35 [Q35] A Fundação encontra-se isenta de tributação nos termos do artigo 10.º do Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas (CIRC)? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não

36 [Q36] A Fundação possui rendimentos derivados de atividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas a título acessório, nos termos do Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas (CIRC)? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não

37 [Q37]Concorda com a uniformização entre o limiar de dispensa da contabilidade organizada nos termos do CIRC e o limiar de dispensa de contabilidade organizada nos termos do DL n.º 36-A/2011, de 9 de Março? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Concordo Totalmente
- Concordo
- Discordo
- Discordo Totalmente
- Sem opinião

38 [Q38]Pelo exercício das suas atividades, a Fundação beneficia das "isenções simples" previstas nos termos do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não

39 [Q39]A Fundação solicita a restituição de 50% do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, conforme o disposto no artigo 225.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado 2014)? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não

40 [Q40]A Fundação encontra-se isenta de tributação em Imposto Municipal sobre Imóveis, nos termos do artigo n.º 44 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não

GRUPO IV : A internacionalização das ESNL

41 [Q41]Considera que seria útil ter normas internacionais de contabilidade para o Setor Não lucrativo? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Concordo Totalmente
- Concordo
- Discordo
- Discordo Totalmente
- Sem opinião

42 [Q42]Considera que seria útil ter um regime fiscal internacional destinado ao Setor Não Lucrativo? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Concordo Totalmente
- Concordo
- Discordo
- Discordo Totalmente
- Sem opinião

43 [Q43]Gostaria de propor, a título de sugestão, alguma medida/ alteração ao atual tratamento contabilístico ou fiscal dado às ESNL, em que as Fundações sem fins Lucrativos se inserem? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não
- Sem opinião

44 [Q44]No caso de ter seleccionado a resposta "Sim" na questão anterior, indique qual a sugestão.

Por favor, escreva aqui a sua resposta:

45 [Q45]Recentemente foram aprovadas alterações ao Sistema de Normalização Contabilística, com entrada em vigor em 01/01/2016. Já tem conhecimento destas alterações? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não