

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto do Selo (CIS)
Artigo: 6.º, al. a)
Assunto: Aplicabilidade da isenção da al. a) do art.º 6.º do CIS às fundações públicas de direito privado
Processo: 2018001768 - IVE n.º 14782, com despacho concordante de 2019.04.03, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira

Conteúdo: **I – PEDIDO**

Veio a requerente, doravante “FUNDAÇÃO”, apresentar pedido de informação vinculativa, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), no sentido de lhe ser prestada informação sobre a aplicabilidade da isenção da al. a) do art.º 6.º do Código do Imposto do Selo (CIS), enquanto beneficiária de uma doação de património imobiliário, considerando a sua qualidade de fundação pública de direito privado.

II – ANÁLISE DO PEDIDO

A “FUNDAÇÃO” é uma fundação pública de direito privado.

Os princípios e as normas por que se regem as fundações encontram-se estabelecidos na Lei n.º 24/2012, de 9 de julho, alterada e republicada pela Lei n.º 150/2015, de 10 de setembro – Lei-Quadro das Fundações (doravante LQF).

Nos termos do n.º 1 do art.º 3 da LQF, “[a] fundação é uma pessoa coletiva, sem fim lucrativo, dotada de um património suficiente e irrevogavelmente afetado à prossecução de um fim de interesse social”, considerando-se fins de interesse social, designadamente, a preservação do património cultural e a promoção da cultura [cfr. als. f) e i) do n.º 2 do art.º 3.º da LQF], fins estes inerentes ao âmbito de atuação da “FUNDAÇÃO”.

De acordo com a al. c) do n.º 1 do art.º 4 da LQF, são fundações públicas de direito privado as fundações 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, sendo que, na situação em apreço, se considera existir influência dominante uma vez que a afetação exclusiva ou maioritária dos bens que integram o património financeiro inicial da “FUNDAÇÃO” pertence a uma pessoa coletiva pública [al. a) do n.º 2 do art.º 4.º da LQF], porquanto o património financeiro inicial da “FUNDAÇÃO” foi afeto exclusivamente à mesma pela Universidade “A”, a qual, em 2008-10-22 (data da instituição da “FUNDAÇÃO”) ainda era uma pessoa coletiva de direito público.

De referir que, a “FUNDAÇÃO”, por parecer proferido pelo Conselho Consultivo das Fundações, foi requalificada como fundação pública de direito privado, bem como pelo Acórdão do STA que concluiu, igualmente, pela qualificação jurídica da “FUNDAÇÃO” como pública de natureza privada, constando, ainda, do n.º 1 do Artigo Primeiro dos Estatutos da “FUNDAÇÃO” esta natureza.

Com efeito,

A “FUNDAÇÃO” informa que a Universidade “A” pretende efetuar a transmissão a

seu favor de bens imóveis através de uma doação.

Assim sendo, estando perante uma transmissão gratuita, cabe então analisar a sujeição desta operação às verbas 1.1. e 1.2. da Tabela Geral de Imposto do Selo (TGIS).

Para efeitos de determinação do regime fiscal aplicável à operação que a Universidade "A" pretende efetuar é importante ter em conta a natureza jurídica da transmissória ("FUNDAÇÃO").

De acordo com o n.º 1 do art.º 1 do CIS, o imposto do selo incide sobre as transmissões gratuitas de bens, considerando-se como tais e, portanto, sujeitas à verba 1.2 da TGIS, as transmissões que tenham por objeto, designadamente, o direito de propriedade sobre bens imóveis (al. a) do n.º 3 do art.º 1.º do CIS).

Por sua vez, o n.º 5 daquele dispositivo legal estabelece que, para efeitos da verba 1.2 da TGIS, não estão sujeitas a imposto do selo as transmissões gratuitas a favor de sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, ainda que dele isentas.

Como vem expresso no Preâmbulo do CIS, com a reforma de 2000, nas transmissões gratuitas de bens imóveis, só as pessoas singulares passaram a ser sujeitos passivos de imposto do selo.

Ora, a "FUNDAÇÃO" é uma pessoa coletiva, pelo que a operação em análise neste pedido não estará sujeita à verba 1.2 da TGIS.

Já o mesmo não se pode concluir relativamente à verba 1.1 da TGIS, segundo a qual devem ser tributadas à taxa de 0.8% as aquisições por doação do direito de propriedade sobre bens imóveis.

E é aqui que se torna fulcral atender à natureza jurídica do adquirente dos bens ("FUNDAÇÃO").

A "FUNDAÇÃO" é uma fundação pública de direito privado e a operação a realizar encontra-se sujeita à verba 1.1 da TGIS, considerando-se que o imposto do selo constitui seu encargo, porquanto a mesma é titular do interesse económico, nos termos da al. a) do n.º 3 do art.º 3.º do CIS e é sujeito passivo de acordo com o n.º 3 do art.º 2.º do CIS.

Tendo estes pressupostos como assentes, para efeitos de aferir da aplicação ou não da isenção contida na al. a) do art.º 6.º do CIS às fundações públicas de direito privado, cumpre-nos, então, analisar o alcance desta norma, no que respeita às entidades nela elencadas.

Dispõe aquele preceito legal que *"[s]ão isentos de imposto do selo, quando este constitua seu encargo, o Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e as suas associações e federações de direito público e quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, que não tenham carácter empresarial"*.

Por sua vez, o n.º 2 do art.º 57.º da LQF estabelece que *"[à]s fundações públicas de direito privado já criadas e reconhecidas é aplicável o disposto no capítulo anterior, com as especificidades do presente capítulo"*.

Ora, o capítulo anterior da LQF, referente às disposições gerais relativas às fundações públicas, no n.º 1 do seu art.º 49.º estabelece que *"[a]s fundações públicas são pessoas coletivas de direito público, sem fim lucrativo, dotadas*

de órgãos e património próprio e de autonomia administrativa e financeira” e o seu n.º 2 dispõe que “[a]s fundações públicas podem ter por fim a promoção de quaisquer interesses públicos de natureza social, cultural, artística ou outra semelhante”.

Quer isto dizer que, as fundações públicas de direito privado, por remissão, são consideradas pessoas coletivas de direito público.

Como foi anteriormente referido, é fundamental analisar o alcance da norma contida na al. a) do art.º 6.º do CIS, ou seja, o âmbito subjetivo desta norma legal.

Da sua leitura concluímos que nela estão integradas, além do Estado, entidades que compõem a administração indireta (institutos públicos – cfr. Lições de Direito Administrativo, I, Marcelo Rebelo de Sousa, Pedro Ferreira – Editor, Lisboa, 1994/95, pág. 355) e a administração autónoma do Estado (regiões autónomas, autarquias locais e associações públicas – cfr. *idem*, pág. 355) e quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, prosseguindo todos eles atribuições e interesses públicos.

Parece-nos que o legislador quis abranger neste preceito legal todas as pessoas coletivas públicas, ainda que personalizadas, ou seja, com personalidade jurídica e autonomia administrativa e financeira, que tenham como missão a prossecução de interesses públicos, constitucional ou legalmente consagrados, desde que não possuam objetivos lucrativos, ou seja, não tenham carácter empresarial.

Analisando o caso concreto, verificamos que, de acordo com o Artigo Terceiro dos seus Estatutos, a “FUNDAÇÃO” tem como fins “(...) a promoção cultural, científica, pedagógica e artística de todo o património artístico e arquitetónico do Arquiteto “Z”, legado pela Arquitecta “Y” à Universidade “A”, perpetuando a sua memória e a sua ação na promoção artística, designadamente, através da classificação, preservação, conservação, investigação, estudo e divulgação deste património, bem como, de arquivos e outros patrimónios artísticos e arquitetónicos que se afigurem relevantes na área da arquitetura e das artes”.

O n.º 1 do art.º 73.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) estabelece que “[t]odos têm direito à educação e à cultura” e o seu n.º 3 dispõe que “[o] Estado promove a democratização da cultura, incentivando e assegurando o acesso de todos os cidadãos à fruição e criação cultural, em colaboração com os órgãos de comunicação social, as associações e fundações de fins culturais (...)”.

Ora, sendo a “FUNDAÇÃO” considerada uma pessoa coletiva pública (art.º 49.º, n.º 1 *ex vi* do art.º 57.º, n.º 2, ambos da LQF), sem fins lucrativos, com autonomia de gestão, patrimonial e financeira (Artigo Sétimo dos Estatutos), e tendo por fim a promoção de um interesse público de natureza cultural, constitucionalmente consagrado no art.º 73.º da CRP (art.º 49.º, n.º 2 *ex vi* do art.º 57.º, n.º 2, ambos da LQF), só por si, enquadra-se na previsão legal da al. a) do art.º 6.º do CIS.

Ainda que, por mera hipótese, não se aplicasse esta isenção pela via acabada de explanar, sempre teríamos a possibilidade de a aplicar às fundações públicas de direito privado, porquanto estas assumem a natureza de institutos públicos como adiante passaremos a expor e a al. a) do art.º 6.º do CIS prevê uma isenção de selo para os institutos públicos.

Como atrás se referiu, de acordo com o n.º 2 do art.º 57.º da LQF, às fundações públicas de direito privado aplica-se o capítulo III da LQF, ou seja, o regime das fundações públicas com as especificidades do capítulo aplicável àquelas fundações de direito privado.

Desta forma, conclui-se que as fundações públicas de direito privado se regem, entre outras, pelas normas constantes da LQF.

De realçar que o n.º 2 do Artigo Primeiro dos Estatutos da "FUNDAÇÃO" estabelece ainda que "[a] Fundação rege-se pelos presentes estatutos e, nos casos omissos, pelas disposições legais aplicáveis" e na escritura de alteração total de Estatutos, outorgada em 2017-02-02, é referido que "(...) por imperativo do enquadramento dos estatutos da fundação à Lei-Quadro das Fundações publicada pela Lei n.º 24/2012 de 09 de Julho, alterada e republicada pela Lei n.º 150/2015, de 10 de Setembro, que estabelece os princípios e normas que regem as fundações, tipificando a Fundação Instituto (...) como uma fundação pública de direito privado (...) procedem à alteração dos estatutos da fundação sua representada quanto à sua nova qualificação e tipo jurídico e que vai adotar a seguinte denominação "Fundação Instituto (...), F.P. e, conseqüentemente, a sua nova organização e funcionamento em conformidade com o modo de organização dos Institutos Públicos (...)".

Também o art.º 53.º, ex vi do n.º 2 do art.º 57.º, ambos da LQF, regula a forma de organização e serviços das fundações públicas de direito privado nos termos e condições previstas na Lei-Quadro dos Institutos Públicos (LQIP - Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro) e o art.º 54.º, ex vi do n.º 2 do art.º 57.º, ambos da LQF, dispõe que as fundações do tipo da em análise no presente pedido, ficam sujeitas ao regime de gestão económico-financeira e patrimonial previsto na LQIP.

O art.º 55.º, ex vi do n.º 2 do art.º 57.º, ambos da LQF, relativo ao acompanhamento, avaliação de desempenho e fiscalização sujeita igualmente as fundações públicas de direito privado aos poderes de superintendência e de tutela da entidade instituidora, nos termos e condições previstos na LQIP.

Deste normativo legal, podemos concluir que o legislador pretendeu atribuir uma natureza jurídica de pessoa coletiva pública às fundações públicas *tout court* e fundações públicas de direito privado, sob a forma de institutos públicos, aplicando-lhes o regime da LQIP, com as ressalvas constantes dos arts.º 57.º a 61.º da LQF para as fundações públicas de direito privado.

Assim sendo, equiparando o legislador as fundações públicas de direito privado aos institutos públicos, é-lhes aplicável a isenção contida na al. a) do art.º 6.º do CIS.

A estes dois fundamentos acresce um outro, segundo o qual, de acordo com as regras de extinção da "FUNDAÇÃO" e de destino do seu património, o mesmo será sempre afeto à prossecução "(...) dos fins previstos nos presentes Estatutos e, para tanto, entregue à Universidade "A" ou a instituição ou instituições, no âmbito desta Universidade, que garantam o cumprimento dos desígnios ou vontade expressos pela testadora, aos quais não se podem eximir" (Artigo Vigésimo Sétimo dos Estatutos)

Ou seja, o património da "FUNDAÇÃO" nunca poderá ser afeto a uma atividade empresarial, lucrativa. Nos termos do n.º 2 do art.º 60.º da LQF, "[e]m caso de extinção de fundação pública de direito privado, o património

remanescente após liquidação reverte para a pessoa coletiva de direito público que a tenha criado ou, tendo havido várias, para todas, na medida do seu contributo para o património inicial da fundação ou do número de membros dos órgãos de administração, de direção ou de fiscalização da fundação que podia designar” e, em última análise, o património remanescente da “FUNDAÇÃO” poderá reverter para o Estado (n.º 3 do art.º 12.º da LQF), o que significa que este património nunca sairá da esfera jurídica de uma pessoa coletiva pública com interesses públicos, neste caso, de natureza cultural.

Aqui chegados e, se dúvidas restassem quanto à equiparação das fundações públicas aos institutos públicos e, conseqüentemente, à aplicação da al. a) do art.º 6.º do CIS à “FUNDAÇÃO”, constatamos que a LQIP, no n.º 1 do seu art.º 3.º considera, inequivocamente, como instituto público os fundos das entidades referidas no art.º 2.º, quando dotados de personalidade jurídica, sendo que o n.º 2 do mesmo art.º 3.º designa esses fundos personalizados como fundações públicas.

Cabe, ainda, enunciar que é unanimemente considerado pela doutrina administrativa, designadamente pelo Prof. Freitas do Amaral, *in* “Curso de Direito Administrativo”, Volume I, Almedina, 2018, reimpressão da 4.ª edição de 2015, págs. 313 a 318, que as fundações públicas integram uma das três espécies de institutos públicos existentes em Portugal, a par dos serviços personalizados e dos estabelecimentos públicos.

Segundo o mesmo Professor, “(...) decorre hoje do disposto no n.º 2 do artigo 51.º, n.º 1 da LQIP que para um instituto público poder ser designado como “fundação” deve ter “parte considerável” das receitas assente em rendimentos do seu património e dedicar-se a “finalidades de interesse social” (ou mais especificamente, a “interesses públicos de natureza social, cultural, artística ou outra semelhante”, como se dispõe no n.º 2 do art.º 50.º da LQF”.

Acresce que até à aprovação da LQF, o n.º 4 do art.º 3.º da LQIP estabelecia que as fundações criadas como pessoas coletivas de direito privado pelo Estado, Regiões Autónomas ou autarquias locais não estavam abrangidas por esta lei e com o surgimento da LQF, a LQIP foi alterada no sentido de estas fundações passarem a integrar o seu âmbito de incidência, pelo que dúvidas não há que a “FUNDAÇÃO”, se subsume a um instituto público.

Assim sendo, a aquisição, por doação, do direito de propriedade sobre bens imóveis, a efetuar pela “FUNDAÇÃO”, sujeita a IS nos termos conjugados do art.º 1.º, n.º 1, art.º 2, n.º 3 do CIS e verba 1.1 da TGIS, vai cair na previsão da al. a) do art.º 6.º do mesmo diploma, estando, portanto, isenta.

III – CONCLUSÃO

Face ao exposto, conclui-se que a doação dos bens imóveis que a Universidade “A” pretende efetuar a favor da “FUNDAÇÃO”:

- Não está sujeita a Imposto do Selo da verba 1.2 da TGIS, porquanto se trata de uma pessoa coletiva;
- Está sujeita à verba 1.1 da TGIS, mas isenta nos termos da al. a) do art.º 6.º do CIS, atenta a sua natureza jurídica (fundação pública de direito privado).