

CES
COOPERATIVISMO E ECONOMIA SOCIAL
Núm. 45 (2022-2023), páxs. 179-196
ISSN: 1130-2682

AS ISENÇÕES DE IVA E AS ENTIDADES DA
ECONOMIA SOCIAL: COMENTÁRIO AO ACÓRDÃO
DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE
9/11/2022 (PROC. NÚM. 0386/10.9BEVIS)

*VAT EXEMPTIONS AND THE SOCIAL ECONOMY ENTITIES:
COMMENTARY ON THE DECISION OF THE
PORTUGUESE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT
OF 9/11/2022 (CASE N.º. 0386/10.9BEVIS)*

ANA PAULA ROCHA*

Recepción: 11/09/2023 - Aceptación: 15/10/2023

* Doutora em Direito. Professora Adjunta Convidada do Instituto Politécnico do Porto – ISCAP – CEOS.PP (Rua Jaime Lopes Amorim, s/n, 4465-004 S. Mamede de Infesta, Portugal). Árbitro Tributário no CAAD – Centro Português de Arbitragem Administrativa. Correio eletrónico: anarocho@iscap.ipp.pt.

RESUMO

No presente estudo, comentaremos a posição adotada pelo Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão proferido a 9 de novembro de 2022 no âmbito do Processo núm. 0386/10.9BEVIS a respeito da suscetibilidade de aplicação de determinadas isenções internas de IVA a uma entidade da economia social. No nosso trabalho, procuraremos evidenciar a importância da posição adotada pelo Supremo Tribunal Administrativo ao nível da consideração estanque e autónoma das entidades da economia social no seio de um grupo empresarial e da interpretação estrita das isenções de IVA (incluindo o conceito de organismo sem finalidade lucrativa), acrescentando algumas reflexões sobre a necessidade de prevenção de situações de planeamento fiscal abusivo envolvendo as entidades deste setor.

PALAVRAS-CHAVE: economia social; operações internas; isenções de IVA; benefícios fiscais.

ABSTRACT

In this study, we will comment on the position adopted by the Portuguese Supreme Administrative Court in its judgement of November 9th, 2022 (Case no. 0386/10.9BEVIS) regarding the application of certain internal VAT exemptions to a social economy entity. In our work, we will try to highlight the importance of the position adopted by the Supreme Administrative Court in what concerns to the watertight and autonomous consideration of social economy entities within a business group and to the strict interpretation of VAT exemptions (including the non-profit organization' concept), also adding some thoughts in what concerns to the prevention of abusive tax planning situations involving the social economy.

KEY WORDS: social economy; internal operations; VAT exemptions; tax benefits.

SUMÁRIO: 1. APRESENTAÇÃO DO LITÍGIO. 2. A APLICAÇÃO DAS ISENÇÕES DE IVA AO SETOR DA ECONOMIA SOCIAL. 2.1. Notas introdutórias sobre o enquadramento das entidades da economia social em sede de IVA, em geral. 2.2. O princípio da neutralidade do IVA e o carácter excecional das isenções de imposto. 2.3. A aplicação das isenções de IVA às entidades da economia social, em especial. 3. DA CONCRETA ISENÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELO SUJEITO PASSIVO NO CASO EM ANÁLISE. 4. CONCLUSÃO. 5. BIBLIOGRAFIA

SUMMARY: 1. PRESENTATION OF THE DISPUTE. 2. THE APPLICATION OF VAT EXEMPTIONS TO THE SOCIAL ECONOMY SECTOR. 2.1. Introductory notes on the VAT framework of the social economy entities, in general. 2.2. The principle of VAT neutrality and the exceptional nature of tax exemptions. 2.3. The application of VAT exemptions to the social economy entities, in particular. 3. THE SPECIFIC EXEMPTION OF THE SERVICES PROVIDED BY THE TAXPAYER IN THE CASE UNDER ANALYSIS. 4. CONCLUSION. 5. BIBLIOGRAPHY

I APRESENTAÇÃO DO LITÍGIO

No aresto que agora se comenta, está em causa o enquadramento fiscal em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) de uma Fundação constituída a 9 de janeiro de 1981, com a qualidade de Instituição Particular de Solidariedade Social (“IPSS”) e com Estatuto de Utilidade Pública – doravante designada por “Fundação” ou “Fundação IPSS” –, que tem como principal objetivo “promover a solidariedade social, numa perspetiva cristã, dando prioridade à freguesia de ..., o ensino, e a cultura Portuguesa” e que se dedica primordialmente às atividades de “Promoção da Assistência Infantil; Promoção da Assistência à Terceira Idade; Promoção da Assistência médica e medicamentosa; Promoção do ensino; Promoção da cultura e da língua portuguesa; Promoção de outras formas de Assistência”. Relativamente ao exercício de tais atividades, a Fundação IPSS beneficia da isenção de IVA prevista no núm. 8 do art. 9.º do Código do IVA (doravante, “CIVA”)¹.

A 6 de outubro de 1999, a Fundação IPSS constituiu e passou a deter integralmente uma “Escola Profissional”, sociedade unipessoal por quotas “de natureza privada, sem fins lucrativos, com autonomia administrativa, financeira e pedagógica”, cujos cursos ministrados nas áreas de informática, desenho técnico e topografia são “financiados pelo PRODEP e Ministério da Educação”. Posteriormente,

¹ Nos termos do qual são isentas de IVA as “prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades”.

a 7 de novembro de 2002, a Fundação IPSS e a Escola Profissional celebraram um protocolo de cooperação, nos termos do qual a Fundação se comprometeu, a título oneroso, a fornecer refeições à Escola Profissional e a explorar os bares dos polos de Viseu e Castro Daire desta Escola, providenciando pela respetiva manutenção e higienização.

A Fundação IPSS veio a ser objeto de uma ação de inspeção de âmbito geral relativa ao exercício fiscal de 2008, no âmbito da qual foram propostas correções em sede de IVA. As liquidações adicionais de imposto subsequentes foram impugnadas pela Fundação IPSS no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que veio a julgar a impugnação judicial totalmente procedente por fundamentalmente considerar que os serviços em análise visaram aproveitar “a Experiência, recursos humanos qualificados em termos de confeção e organização de dietas alimentares equilibradas” da Fundação. No entendimento do Tribunal, ao constituir e deter integralmente o capital social de “algumas sociedades comerciais no cumprimento do seu objeto social”, a “situação substancial” da Fundação não se afigura diversa da que existiria se tivesse optado, alternativamente, por criar um centro de custos para cada uma das atividades desenvolvidas por aquelas sociedades, razão pela qual concluiu, conforme relatado pelo Tribunal de Recurso (o Supremo Tribunal Administrativo – doravante, “STA”), que a Fundação IPSS deveria beneficiar “da isenção de que, supostamente, beneficia a Escola Profissional (...), a saber, o artigo 9.º, n.º 10 do Código do IVA”².

Inconformada com o assim decidido, a Fazenda Pública interpôs recurso daquela decisão judicial junto do STA, o qual veio a decidir pelo provimento do recurso interposto pela Fazenda Pública, pela revogação da sentença recorrida e pela legalidade das liquidações impugnadas, sustentando o seu raciocínio em três eixos principais de fundamentação, a saber:

- a) Desde logo, refere o STA que não se podem confundir as diversas normas de isenção de IVA, uma vez que as mesmas configuram “normas de isenção distintas, que abrangem prestações de serviços completamente distintas e que respeitam a sujeitos passivos claramente diversos”;
- b) No que à norma de isenção prevista no **núm. 10 do art. 9.º do CIVA** se refere, entende o STA que a Fundação IPSS não se pode dela valer, ainda que tal isenção seja aplicada a uma sociedade por si detida integralmente. Isto porque, para “efeitos de IVA, a personalidade tributária de uma e outra entidade não são (nem podem ser, sem mais) confundíveis: tratam-se de agentes

² Nos termos do qual são isentas as “prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes”.

económicos autónomos, que configuram sujeitos passivos com estruturas contabilísticas e fiscais próprias, sendo destinatários e prestadores de operações económicas distintas”. Para o STA, não se pode “desconsiderar sem mais a personalidade jurídica de um sujeito passivo – neste caso, da [Fundação IPSS] – para atender à actividade da Escola Profissional e daí retirar considerações grupais; e, muito menos, fazê-lo sem o exigível suporte legal fundamentador”, tanto mais que os destinatários dos serviços abrangidos pelo acordo de cooperação “não são utentes diretos da actividade estatutária desenvolvida pela [Fundação]; são utentes da Escola Profissional”;

- c) Para o STA, seria apenas e somente à luz da norma do **núm. 8 do art. 9.º do CIVA** (isenção de que a Fundação IPSS já beneficia quanto a algumas atividades), que se deveria avaliar da isenção em IVA das prestações de serviços de bar, refeitório e limpezas que aquela efetuou à Escola Profissional. Sucede que a aplicação de tal isenção “impunha, além do mais, a demonstração da verificação das exigentes condições previstas no artigo 10.º do Código do IVA”, o que não só não foi feito pela Recorrida, como o STA não “vislumbra como pudesse facilmente sê-lo”, pois que “seria sempre com uma enorme dificuldade que se demonstraria que a criação de uma rede de bares e refeitórios nas várias sociedades comerciais detidas pela Recorrida não entraria em concorrência direta com outros sujeitos passivos de IVA, como exige a alínea *d*) do artigo 10.º do Código do IVA”.

2 A APLICAÇÃO DAS ISENÇÕES DE IVA AO SETOR DA ECONOMIA SOCIAL

De forma a refletir adequadamente sobre os resultados alcançados no Acórdão do STA em análise, começemos por dedicar a nossa atenção na compreensão, em termos gerais, dos aspetos fundamentais relativos à aplicação das isenções de IVA às entidades que compõem o setor da economia social. Neste contexto, e considerando a amplitude e abrangência das matérias sob análise (quer no que diz respeito aos diferentes tipos de isenções de IVA existentes, quer no que se refere à diversidade das entidades que compõem o setor da economia social³), orientaremos naturalmente a nossa análise tendo por base o concreto litígio objeto de comentário – razão pela qual nos focaremos nas isenções

³ Como refere NAMORADO, R., *Compreender a Economia Social* in “Economia Social em Ação” (coord. NAMORADO, R.). Almedina, Coimbra, 2014, p. 11, a economia social é, metaforicamente, “como uma galáxia constituída por constelações distintas, as quais, por sua vez, se desdobram em tipos diferenciados de entidades”, no seio das quais se verificam importantes diferenças de cariz orgânico, contabilístico e jurídico.

de IVA aplicáveis nas *operações internas*⁴, mormente as isenções aplicáveis às IPSS e aos designados “organismos sem finalidade lucrativa” (cujo conceito definiremos mais adiante).

2.1 Notas introdutórias sobre o enquadramento das entidades da economia social em sede de IVA, em geral

Enquanto operadores económicos, as entidades da economia social são sujeitos passivos de IVA cujas transmissões de bens e prestações de serviços realizadas a título oneroso constituem operações sujeitas a tributação, nos termos gerais (tal como expressamente resulta do disposto no núm. 1 do art. 1.º e na al. a), do núm. 1 do art. 2.º do CIVA). Sucede que, apesar deste âmbito alargado de incidência objetiva do IVA e, conseqüentemente, do vasto número de operações que se encontram sujeitas a tributação em sede deste imposto, as entidades da economia social podem beneficiar das isenções incompletas previstas no art. 9.º do CIVA *se e na medida em que* cumpram os requisitos subjetivos e objetivos erigidos pelo legislador em função da natureza jurídica da entidade e da operação económica em causa, respetivamente.

A este respeito, comecemos por sublinhar que o conceito de *economia social* é “um conceito aberto e em construção”⁵, não existindo um recorte dogmático universal e concreto do âmbito e dos limites de tal conceito⁶. Contudo, com a aprovação e a entrada em vigor da Lei de Bases da Economia Social (Lei núm. 30/2013, de 8 de maio – doravante, “LBES”), foi dado um importante passo para a delimitação jurídica deste conceito em Portugal⁷, por via da adoção de uma técnica legislativa combinada que complementou “a definição de economia social constante do art. 2.º [da LBES] por uma enumeração aberta das entidades da economia social (art. 4.º) e pela enunciação dos seus princípios orientadores (art. 5.º)”⁸.

Como tal, quando nos debruçamos sobre o enquadramento fiscal da economia social em Portugal, importa tomar em consideração a noção que deriva da LBES.

⁴ Não obstante, não deixamos de sublinhar que, sendo realizada uma exportação ou uma transmissão intracomunitária de bens por estas entidades, poderão ser aplicadas as isenções que decorrem da aplicação do princípio do destino nos termos gerais, contanto que sejam respeitados todos os requisitos legais para o efeito. Sobre a aplicação de tais isenções ao setor da economia social *v.* LAIRES, R., *O IVA nas actividades culturais, educativas, recreativas, desportivas e de assistência médica ou social – Cadernos IDEFF N.º 14*, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 123 a 126.

⁵ APARÍCIO MEIRA, D., “A Lei de Bases da Economia Social Portuguesa: do projeto ao texto final”, CIRIEC, n.º 24, 2013, p. 8.

⁶ TAVARES DA SILVA, S. & DIAS SOARES, C., *Regime Fiscal das Entidades da Economia Social e Civil*. Vida Económica, Porto, 2015, pp. 31, 32 e 35.

⁷ NAMORADO, R., *Compreender...*, op. cit., p. 7.

⁸ APARÍCIO MEIRA, D., “A Lei de Bases...”, op. cit., p. 8.

Nos termos desta noção, *economia social* é a expressão que designa o conjunto das atividades económico-sociais que tenham por finalidade prosseguir o interesse geral da sociedade⁹, verificando-se ainda cumulativamente que:

- Aquelas atividades são livremente levadas a cabo pelo conjunto heterogéneo de entidades enumeradas no art. 4.º da LBES, designadamente as cooperativas, as associações mutualistas, as misericórdias, as fundações, as IPSS e as associações com fins altruísticos que atuem no âmbito cultural, recreativo, do desporto e do desenvolvimento local;
- Tais entidades respeitam os princípios orientadores previstos no art. 5.º da LBES, de entre os quais se destaca o primado das pessoas e dos objetivos sociais; a conciliação entre o interesse geral e o interesse dos membros, utilizadores ou beneficiários; o respeito pelos valores da solidariedade, da igualdade e da não discriminação, da coesão social, da justiça e da equidade, da transparência, da responsabilidade individual e social partilhada e da subsidiariedade e a afetação dos excedentes à prossecução de finalidades de interesse geral (sem prejuízo do respeito pela especificidade da distribuição dos excedentes, própria da natureza e do substrato de cada entidade da economia social, constitucionalmente consagrada); e que
- Tais entidades constam da base de dados permanente e atualizada do setor português da economia social, disponível em <https://basededados-social.pt/>.

Ora, face ao papel fundamental desempenhado pelas entidades da economia social em diversos domínios de intervenção social e económica¹⁰, o legislador português veio expressamente reconhecer que o estímulo e o desenvolvimento deste setor de atividade devem ser tomados como valores de interesse geral – o que, a nosso ver, se coaduna com a expressa previsão constitucional de muitos dos referidos vetores de ação como direitos económicos, sociais e culturais de cariz fundamental no Título III, da Parte I, da CRP. Nesta medida, encontra-se legalmente prevista a necessidade de fomento da economia social por parte dos poderes públicos, designadamente por via da consagração “de um estatuto fiscal mais favorável”, “definido por lei em função d[o] substrato e natureza” das entidades que integram tal setor (cfr. os arts. 10.º e 11.º da LBES), o que claramente se situa no contexto de adoção de políticas que visam a “prossecução de objectivos

⁹ O que, nos termos da lei, pode ser levado a cabo de forma direta ou indireta, neste último caso através da prossecução dos interesses dos membros, utilizadores e beneficiários das entidades que integram o setor da economia social (quando tais interesses sejam socialmente relevantes).

¹⁰ CAMPOS DE AMORIM, J., “Regime fiscal aplicável às Entidades sem Fins Lucrativos em Portugal e em Espanha”, *Journal of Business and Legal Sciences / Revista De Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 20, 2011, p. 181.

económicos e sociais por via fiscal”¹¹, comumente designadas de políticas ou medidas fiscais de natureza extrafiscal¹².

Sendo certo que as isenções de IVA nas operações internas concedidas ao setor economia social se enquadram claramente neste espírito (ficando, como tal, sujeitas aos limites impostos pela dogmática dos benefícios fiscais), não podemos também esquecer que, no caso do IVA, o âmbito de intervenção estadual tem de ser necessariamente conformado pelas balizas e orientações que derivam do plano comunitário, conforme passaremos a desenvolver no ponto seguinte.

2.2 O princípio da neutralidade do IVA e o carácter excecional das isenções de imposto

Nos seus traços gerais, o IVA caracteriza-se por ser um imposto geral sobre o consumo que tributa “tendencialmente todas as operações decorrentes do exercício de uma atividade económica” realizadas a título oneroso¹³. Sendo harmonizado a nível comunitário, o IVA configura-se como um imposto plurifásico baseado no método subtrativo indireto, que “mais não é do que a técnica da liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico”¹⁴. Assim acontece na medida em que um dos princípios fundamentais do IVA é a neutralidade do imposto. E esta característica de neutralidade, ao impor “que a carga fiscal deva ser exclusiva e efectivamente suportada pelos consumidores finais”, é fundamentalmente alcançada “através do correcto funcionamento do mecanismo da liquidação e da dedução”, sendo o imposto “tanto mais neutral quanto mais abrangente for a concessão do direito à dedução”¹⁵. Como tal, e por regra, para todas as operações económicas sujeitas a imposto e dele não isentas, as entidades da economia social devem liquidar IVA sobre o respetivo valor de realização, sendo-lhes possível deduzir ou pedir o reembolso do IVA suportado a montante, contanto que sejam respeitadas as regras previstas para tais operações, designadamente no art. 20.º do CIVA.

¹¹ CASALTA NABAIS, J., *Direito Fiscal*. Almedina, Coimbra, 2021 – 11.ª edição, p. 405.

¹² Tal como decorre do disposto nos n.º 1 e 2 do art. 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, enquanto medidas que consagram uma derrogação das regras gerais de tributação, os benefícios fiscais (nos quais se enquadram as isenções de imposto) configuram vantagens fiscais de natureza excecional instituídas “para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”.

¹³ MOREIRA RIBEIRO, F. & FERREIRA SANTOS, S., *A Fiscalidade e as Organizações de Economia Social*. Vida Económica, Porto, 2013, p. 65.

¹⁴ CELORICO PALMA, C., *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Almedina, Coimbra, 2015, 6.ª edição, p. 10.

¹⁵ CELORICO PALMA, C., *A interpretação das normas de isenção de IVA pelo Tribunal de Justiça da União Europeia – Algumas notas* in “Temas de Direito Tributário – IRC, IVA e IRS”. Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2016, pp. 54, 56, 58 e 59.

A *contrario*, a previsão legal de isenções incompletas – como é o caso das isenções de IVA nas operações internas previstas no art. 9.º do CIVA –, constitui “um entrave significativo ao funcionamento neutro do imposto”¹⁶, uma vez que apesar de o Sujeito Passivo beneficiário não liquidar IVA nas suas operações ativas, ficará impossibilitado de deduzir ou de pedir o reembolso do imposto que tenha incidido sobre as suas operações passivas, *i.e.*, sobre os bens e serviços adquiridos ou utilizados a montante. Como tal, CELORICO PALMA, C. refere que “a aplicação de isenções incompletas sem possibilidade de renúncia viola o princípio básico da neutralidade do imposto, representando, em certos casos, um verdadeiro “presente envenenado””, uma vez que se “a isenção pode representar uma vantagem no preço, essa vantagem pode ser anulada pela repercussão do imposto suportado não dedutível”, podendo ainda originar “tributação em cascata, deixando o encargo fiscal de proporcionar-se exactamente ao valor do consumo”¹⁷.

Portanto, a previsão legal e a própria interpretação das isenções de imposto são tarefas que têm de ser realizadas com critério e cautela. O que, no caso do IVA, se revela ainda mais premente em função da característica fundamental do imposto que temos vindo a analisar: a sua neutralidade. **É precisamente por este motivo que** já a Sexta Diretiva do IVA (Diretiva núm. 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977) procedeu à harmonização das isenções nas operações internas e que a jurisprudência do TJUE tem insistido em alguns aspetos fundamentais¹⁸, a saber:

- A configuração das isenções previstas na atual Diretiva IVA (Diretiva núm. 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006) como isenções taxativas, não podendo os Estados-Membros conceder isenções adicionais nem alterar o conteúdo das isenções previstas na legislação comunitária,

¹⁶ TAVARES DA SILVA, S. & DIAS SOARES, C., *Regime Fiscal...*, op. cit., p. 113.

¹⁷ CELORICO PALMA, C., *A interpretação...*, op. cit., p. 60 e, no mesmo sentido, TAVARES DA SILVA, S. & DIAS SOARES, C., *Regime Fiscal...*, op. cit., p. 113.

Importa, contudo, salientar a existência de uma exceção para as IPSS. De acordo com os requisitos e limites concretamente previstos no Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho e no Ofício 90.025/2017, de 14 de agosto, as IPSS podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto incorrido: com a construção, manutenção e conservação de imóveis utilizados total ou predominantemente na prossecução dos fins estatutários; com elementos do ativo fixo tangível sujeitos a depreciação e utilizados única e exclusivamente para fins estatutários (com exceção de veículos e respetivas reparações); e com a aquisição de bens e serviços de alimentação e bebidas no âmbito das atividades sociais desenvolvidas. O pedido de restituição deve ser submetido no portal das finanças pelas entidades beneficiárias a partir do 2.º mês seguinte ao da emissão das faturas e até ao termo do prazo de um ano contado da data dessa emissão.

¹⁸ Na análise da jurisprudência do TJUE proferida neste contexto v. CELORICO PALMA, C., *A interpretação...*, op. cit., pp. 66 e seguintes.

uma vez que os conceitos empregues se reportam a conceitos autónomos de direito da União Europeia¹⁹;

- Em harmonia com a natureza objetiva das isenções de IVA nas operações internas, por se tratarem de isenções essencialmente construídas por referência às *operações* realizadas e não, ao invés, em função da natureza jurídica das entidades beneficiárias (o que, como veremos adiante, é uma regra que admite exceções), é entendimento do TJUE, de acordo com CELORICO PALMA, C.²⁰, que o “princípio da neutralidade fiscal implica que todas as actividades económicas devam ser tratadas da mesma maneira”, o mesmo sucedendo “quanto aos operadores económicos que efectuem as mesmas operações”;
- As isenções de IVA devem ser interpretadas de forma estrita, como decorrência do seu carácter marcadamente excepcional. Contudo, tal não significa que se recorra forçosamente a uma interpretação restritiva dos preceitos contidos nas normas de isenção mas, antes, que se deve adotar preferencialmente “uma interpretação declarativa ou literal, ou seja, uma interpretação que tem em conta o sentido próprio e exacto (o estrito sentido) das palavras que o texto compreende” (“sem prejuízo de aspectos de ordem sistemática ou outros”)²¹.

E a respeito deste carácter marcadamente excepcional dos benefícios fiscais, importa aduzir ainda alguns comentários. Segundo entendemos, de forma que se possa almejar que a concessão de benefícios fiscais ao setor da economia social cumpra o seu principal propósito (repetindo: promover interesses gerais superiores aos da tributação que se impede) e se coadune com os fundamentais princípios da justiça e da igualdade na tributação, a tarefa de interpretação das isenções especificamente aplicáveis a este setor não pode deixar de tomar em consideração dois aspetos fundamentais, a saber:

- O propósito de que a concessão dos benefícios se dirige *efetivamente* a fomentar a realização de atividades de verdadeiro interesse público e geral por parte das entidades da economia social. Por outras palavras, a concessão da isenção não pode ser concedida automaticamente por via da verificação da qualidade jurídica da entidade beneficiária; tal concessão deverá, antes, encontrar-se associada à efetiva prossecução do objeto social definido nos estatutos da organização (pressupondo que tal objeto assume um interesse geral, público ou mutualista) e à efetiva realização de atividades com um escopo dirigido ao desenvolvimento de tal objeto, tal como impõe a natureza marcadamente objetiva das isenções de IVA; e, paralelamente

¹⁹ LAIRES, R., *O IVA...*, p. 126.

²⁰ CELORICO PALMA, C., *A interpretação...*, op. cit., p. 67.

²¹ LAIRES, R., *O IVA...*, pp. 127 e 128.

- A obviar que tais benefícios redundem numa via para a prática de planeamento fiscal abusivo, designadamente através da utilização das entidades da economia social com o exclusivo ou principal propósito de obtenção abusiva de vantagens fiscais²². Nesta medida, a atribuição de benefícios fiscais ao setor português da economia social não deve ser legislativamente consagrada ou administrativamente concedida *em bloco* (*i.e.*, em termos amplos ou gerais), pois que a heterogeneidade das entidades que integram o setor da economia social recomenda que a atribuição dos benefícios tenha em conta o “grau de intensidade da prossecução de objetivos de interesse geral”²³, no contexto de uma avaliação seletiva em função do substrato e da natureza de cada entidade²⁴.

2.3 A aplicação das isenções de IVA às entidades da economia social, em especial

Como vimos já, as isenções de IVA aplicáveis às operações internas são isenções com um carácter marcadamente objetivo, que se referem ao tipo de operações praticadas e não à qualidade subjetiva dos operadores económicos.

Há, contudo, um conjunto de isenções especificamente erigidas para as entidades sem finalidade lucrativa, em função do papel fundamental desempenhado por estas entidades em diversos domínios de intervenção social e económica (como vimos já). Nestes casos, apesar de o aproveitamento das isenções continuar a depender intrinsecamente do exercício da atividade por estas protegida (em função do seu carácter marcadamente objetivo²⁵), tais isenções comportam uma componente subjetiva muito vincada, exigindo-se que sejam praticadas, designadamen-

²² Como bem observa AGUIAR, N., “O Problema da Tributação do Rendimento das Cooperativas – reflexão a partir do direito português”, CES 28, 2016, pp. 166 e 167, a consagração dos benefícios fiscais não deve ter apenas “como pressuposto dogmático [a] realização de um interesse público com um valor jurídico-constitucional demonstrado”, sendo ainda necessário *i)* provar que tais benefícios são eficazes na prossecução desse interesse e *ii)* prevenir que os mesmos sejam utilizados “abusivamente”.

²³ APARÍCIO MEIRA, D., “A Lei de Bases...”, op. cit., p. 23.

²⁴ No mesmo sentido, v. AGUIAR, N., “O Problema ...”, op. cit., p. 167.

²⁵ Donde resulta, naturalmente, que as entidades da economia social não beneficiam automaticamente de isenções de imposto em sede de IVA, apenas podendo beneficiar de tais isenções na medida em que as atividades por si prosseguidas sejam especificamente protegidas por uma norma de isenção. A este respeito, e “considerando a possibilidade de haver entidades que possuam os dois tipos de atividades, ou seja, as isentas [e] as não isentas”, VASCONCELOS FERNANDES, F., *Direito Fiscal...*, op. cit., pp. 44 a 47 explica com muito interesse que estamos perante “entidades consideradas sujeitos passivos mistos, uma vez que realizam simultaneamente operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem o direito à dedução”, o que significa que tais entidades ficarão “sujeitas a pagar o imposto recebido a jusante ou a receber o suportado a montante, com base no saldo dos dois”.

te, por *IPSS* ou por *organismos sem finalidade lucrativa*²⁶, de forma a garantir que a atribuição das vantagens fiscais se dirige efetivamente a proteger e a promover interesses públicos extra-fiscais relevantes, em respeito pelos princípios da justiça e da igualdade na tributação. Assim é na medida em que, se a atribuição do estatuto de *IPSS* apenas ocorre por via administrativa (sendo que tal atribuição é concedida a entidades que tenham o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de justiça e de solidariedade, contribuindo para a efetivação dos direitos sociais dos cidadãos, conforme se prevê no Decreto-Lei n.º 119/83 de 25 de Fevereiro), a qualificação de uma entidade enquanto organismo sem finalidade lucrativa depende do cumprimento cumulativo dos exigentes requisitos previstos no art. 10.º do Código do IVA²⁷ – donde resulta que as exigências apostas nos dois casos

²⁶ MOREIRA RIBEIRO, F. & FERREIRA SANTOS, S., *A Fiscalidade...*, p. 72 e TAVARES DA SILVA, S. & DIAS SOARES, C., *Regime Fiscal...*, op. cit., p. 116. A este respeito, LAIRES, R., *O IVA...*, p. 123 salienta que “o TJUE já várias vezes assinalou que, apesar da circunstância de algumas das isenções previstas visarem as actividades que prosseguem certos objectivos, “a maior parte das disposições especificam igualmente os operadores económicos que estão autorizados a fornecer as prestações isentas e que as mesmas não são definidas por referência a noções puramente materiais ou funcionais” (indicando a este propósito, e a título exemplificativo, os “acórdãos de 11 de Julho de 1985 (107/84, Comissão/Alemanha, Recueil p. 2655, n.º 13), de 15 de Junho de 1989 (348/87, SUFA, Colect. P. I-1737, n.º 12) e de 7 de Setembro de 1999 (C-216/97, Gregg, Colect. P. I-4947, n.º 13)”).

²⁷ Os requisitos previstos no art. 10.º do CIVA foram construídos a partir da densificação levada a cabo pelo legislador europeu no art. 133.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho Europeu (TAVARES DA SILVA, S. & DIAS SOARES, C., *Regime Fiscal...*, op. cit., p. 116). Assim, as entidades qualificadas como *organismo sem finalidade lucrativa* para efeitos de IVA deverão cumprir, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

- a) “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” da entidade;
- b) “Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior”;
- c) “Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto”;
- e) “Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto”.

A este respeito, sublinhe-se que de acordo com o acórdão proferido pelo TJUE (Quinta Secção) a 21 de março de 2002, respeitante ao processo C-174/00 (caso Kennemer Golf & Country Club), o TJUE concluiu que a qualificação de uma entidade como organismo sem finalidade lucrativa “deve ser efectuada tendo em consideração o conjunto das suas actividades”, “incluindo as que oferece em complemento dos serviços nela referidos” [isto é, em complemento dos serviços isentos]. Para o TJUE, não se pode entender que a expressão “«sem fins lucrativos» se refere às prestações e não aos organismos”, verificando-se ainda que o conjunto das isenções previstas neste contexto diz respeito a entidades que “actuem no interesse público num sector social, cultural, religioso e desportivo ou num sector análogo. O seu objectivo consiste, assim, em conceder um tratamento mais favorável, em matéria de IVA, a determinados organismos cujas actividades são orientadas para fins distintos dos fins comerciais”.

Torna-se, pois, evidente a afirmação de MARQUES DOS SANTOS, L., Os organismos sem finalidade lucrativa e o IVA in “Cadernos IVA 2021” (Coord. Sérgio Vasques). Coimbra, Almedina, 2021,

se revelam aptas a admitir que a correspondente atribuição de vantagens fiscais se dirige efetivamente a proteger e a promover interesses públicos extra-fiscais relevantes, em respeito pelos princípios da justiça e da igualdade na tributação.

Orientando naturalmente a nossa exposição com base nos contornos fácticos do Acórdão sob anotação, verifica-se que, no caso das **IPSS**, encontrar-se-ão isentas de imposto, e sem possibilidade de renúncia, as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas estreitamente conexas 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 às IPSS, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações (n.º 7 do art. 9.º do CIVA)²⁸; por sua vez, encontrar-se-ão isentas de imposto, e novamente sem possibilidade de renúncia, as prestações de serviços efetuadas pelos **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 8 do art. 9.º do CIVA)²⁹.

Esta última isenção encontrava-se particularmente em causa na situação decidida pelo STA no Acórdão que agora comentamos. Vejamos, então.

3 DA CONCRETA ISENÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELO SUJEITO PASSIVO NO CASO EM ANÁLISE

Em face dos aspetos acima referidos, não podemos senão concluir que andou bem o STA na apreciação que fez, na causa *sub judice*, quanto ao enquadramento fiscal em sede de IVA das prestações de serviços de bar, refeitório e limpezas que a Fundação IPSS efetuou à Escola Profissional.

Desde logo, importa salientar que embora os n.ºs 8 a 11 do art. 9.º do CIVA prevejam isenções que se encontram essencialmente relacionadas com o ensino, a formação profissional e a prática de atividades artísticas, desportivas e recrea-

pp. 205 e 206, quando este Autor afirma que a “não introdução de distorções de concorrência, sendo uma condição lógica e essencial do regime das entidades não lucrativas, é de difícil comprovação”.

²⁸ Encontrando-se ainda isentas de IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços ligadas à segurança e assistência sociais, bem como as transmissões de bens com elas conexas nos termos do n.º 6 do art. 9.º do CIVA (as quais não são suscitadas especificamente no Acórdão que agora se comenta).

²⁹ Encontrando-se ainda previstas, concretamente para os organismos sem finalidade lucrativa, as isenções estabelecidas nos n.ºs 12, 13, 14, 19, 20 e 35 do art. 9.º do CIVA (as quais não são especificamente suscitadas no Acórdão que agora se comenta).

tivas, tal não justifica que as mesmas possam ser concedidas “em bloco”, como se de uma única isenção se tratasse. Cada isenção tem o seu concreto campo de aplicação em termos objetivos, sabendo-se que em alguns casos há também requisitos subjetivos a cumprir, tudo quanto deve ser interpretado de forma estrita, como decorrência do caráter marcadamente excecional e taxativo das isenções de imposto³⁰.

Tanto assim é que a eventual aplicação da isenção prevista no núm. 8 do art. 9.º do CIVA, particularmente em causa porque aplicável às atividades incluídas no objeto social da Fundação IPSS (como resulta do probatório), impunha necessariamente a demonstração de que esta entidade poderia ser qualificada como um organismo sem finalidade lucrativa, o que não foi provado no caso (sendo que esta prova, como se referiu já na sequência da análise do caso Kennemer Golf & Country Club decidido pelo TJUE, implicaria, em termos gerais, a análise da atividade global da Fundação IPSS³¹).

Não tendo sido feita tal prova, revelava-se impossível o aproveitamento da isenção de IVA em análise aos serviços prestados pela Fundação IPSS à Escola Profissional, não só em harmonia com o princípio da neutralidade do IVA mas também por força do princípio da interpretação estrita das normas de isenção deste imposto, pois importa não esquecer que os serviços em causa não eram relativos à exploração, por parte da Fundação, de instalações destinadas à prática das atividades referidas na norma legal mas, apenas, à exploração das cafetarias e restaurantes inseridos em tais instalações, as quais eram objetivamente pertencentes à Escola Profissional – o que não tem naturalmente cabimento na norma em análise.

A este respeito, sempre se diga que a circunstância de a Fundação IPSS aproveitar da isenção prevista no n.º 8 do art. 9.º do CIVA para alguns dos serviços por si prestados no contexto da sua atividade estatutária não poderia conduzir, *ipso facto*, à conclusão de que toda e qualquer atividade desenvolvida por tal entidade se considera incluída no âmbito da isenção. Na verdade, estando nós perante isenções de caráter marcadamente objetivo, a *mera* verificação da qualidade jurídica da entidade beneficiária não poderá conduzir à atribuição de isenções de IVA de forma indistinta, sendo fundamental perceber se tais entidades realizam efetivamente as atividades protegidas pela norma de isenção – o que, *in casu*, não se verificava (em concordância, aliás, com o que se encontrava previsto nos Estatutos da entidade).

³⁰ Alinhando-se assim com CELORICO PALMA, C., *A interpretação...*, op. cit., pp. 56 e 62.

³¹ Não podendo deixar de se equacionar se, sendo o conceito de *organismo sem finalidade lucrativa* preenchido por referência à atividade global da entidade, os serviços prestados pela Fundação IPSS à Escola Profissional não deveriam ter colocado em causa, em sede da inspeção tributária levada a cabo, o próprio o aproveitamento da isenção de IVA para as atividades levadas a cabo pela Fundação IPSS nos termos dos seus Estatutos.

No que se refere à eventual aplicação do núm. 10 do art. 9.º do CIVA, estaria sempre em falta o requisito subjetivo exigido para o respetivo aproveitamento, o qual determina que as atividades protegidas pela isenção sejam efetuadas por “organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes”³². Conforme resulta do probatório do Acórdão em comentário, estas características são detidas pela Escola Profissional e não pela Fundação IPSS (sendo precisa e concordantemente a primeira destas entidades que promove as atividades de ensino e de formação profissional, objetivamente protegidos pela norma de isenção), sendo que a circunstância de a Escola ser integralmente detida pela Fundação não poderia intitular esta última a beneficiar, de forma “grupal”, do enquadramento fiscal daquela entidade.

Na verdade, e à semelhança de outros Estados-Membros, Portugal não adotou o regime dos Grupos de IVA previsto no artigo 11.º da Diretiva IVA, nos termos do qual, e após consulta do Comité Consultivo do IVA, *cada Estado-Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização* (podendo ser adotadas *todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude ou evasão fiscais em razão da aplicação dessa disposição*). “Tratando-se de uma mera opção”, CELORICO PALMA, C.³³ salienta que a decisão de não acolher entre nós este regime “foi tomada dada a fraca tradição da figura em Portugal e as dificuldades que a fixação do seu conceito jurídico envolve”, considerando que “a criação de grupos de IVA exclusivamente para a realização de actividades isentas, ao permitir um tratamento mais favorável destas actividades quando realizadas através dos grupos, introduz nos sectores em causa um elemento potenciador da ocorrência de distorções de concorrência, sendo contrária ao princípio da neutralidade” (sendo que, em caso de acolhimento desta medida, sempre teria de “se ponderar a adopção de medidas anti abuso e de se avaliarem as consequências em matéria de responsabilidade tributária e responsabilidade contraordenacional e/ou penal para o grupo IVA, as sociedades dele integrantes e os respectivos administradores ou gerentes”).

³² Como refere LAIRES, R., *O IVA...*, p. 180, “esta disposição do CIVA, assim como a norma que lhe serve de matriz, que integra a alínea i) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva do IVA, é composta por um elemento de ordem objectiva, que consiste na promoção de cursos ou acções que visam a iniciação, a qualificação, o aperfeiçoamento, a reconversão ou a especialização profissional dos formandos. Por outro lado, a norma comporta também um elemento de índole subjectiva, consistindo este na necessidade, para que a isenção opere, de que os serviços sejam prestados por um organismo de direito público ou por uma entidade formadora reconhecida como tendo competência no domínio da formação profissional”.

³³ CELORICO PALMA, C.: A faculdade de criação de grupos para efeitos de IVA in “Estudos de IVA III”. Almedina, Coimbra, 2016, pp. 91, 92, 100 e 107.

Assim, não existindo um regime de IVA de Grupo em Portugal, não se afigura possível considerar que a situação substancial da Fundação IPSS, para efeitos fiscais, fosse idêntica quer na hipótese em análise nos autos (em que a Fundação é a detentora integral do capital social da Escola Profissional), quer na hipótese *teórica* de a Fundação agregar em si os objetivos e as atividades prosseguidas pelas duas entidades, optando (nas palavras do TAF de Viseu) “por criar um centro de custos para cada uma das atividades desenvolvidas por aquelas sociedades”. Com o devido respeito, discordamos diametralmente desta posição.

Não podemos esquecer que as entidades da economia social são fundamentalmente constituídas para levar a cabo atividades de interesse geral concretamente previstas nos seus estatutos, donde resulta que a atribuição de benefícios fiscais a estas entidades deve tomar em linha de conta o substrato e a natureza de cada entidade beneficiária, de forma a aferir o grau de intensidade com que esta prossegue objetivos de interesse geral, público ou mutualista por via da realização de atividades com um escopo dirigido ao desenvolvimento desses fins. Ainda que as entidades da economia social possam afetar os excedentes que decorram de eventuais atividades lucrativas exercidas a título acessório à prossecução de finalidades de interesse geral, não nos parece recomendável que a respetiva inserção no seio de um grupo económico permita *transmutar* a atividade estatutariamente prevista por cada uma das entidades que o compõem, permitindo-se dessa forma que os regimes fiscais aplicáveis a cada uma das entidades do Grupo possa ser extensível às demais.

Assim é, desde logo, porque ainda que o grupo seja fundamentalmente constituído por entidades sem um escopo lucrativo, a heterogeneidade das entidades que integram o setor da economia social recomenda que a atribuição dos benefícios fiscais tenha em conta o “grau de intensidade da prossecução de objetivos de interesse geral”³⁴, no contexto de uma avaliação seletiva em função do substrato e da natureza de cada entidade (como tivemos já a oportunidade de referir). E assim é, também, porque tal como transparece do artigo 11.º da Diretiva IVA, a inserção de entidades da economia social no seio de grupos empresariais não pode redundar numa forma de obter vantagens ou benefícios fiscais indevidos, que de outra forma não seriam aplicáveis, nem numa via para a prática de planeamento fiscal abusivo, designadamente através da utilização das entidades da economia social com o exclusivo ou principal propósito de obtenção abusiva de vantagens fiscais (tanto para a entidade da economia social, como para as entidades comerciais que integram tal Grupo).

Como tal, não tendo sido adotado o regime de IVA de Grupo entre nós, importa continuar a atender às *nuanças* de cada entidade que integra um Grupo no que ao respetivo regime jurídico e contabilístico respeita – e não apenas no que se

³⁴ APARÍCIO MEIRA, D., “A Lei de Bases...”, op. cit., p. 23.

refere aos benefícios fiscais aplicáveis, mas também no que respeita às próprias regras atinentes à incidência e ao cálculo dos impostos. Tal é, a nossa ver, uma decorrência essencial do princípio da neutralidade e do caráter marcadamente objetivo das isenções de imposto em sede de IVA.

4 CONCLUSÃO

O estímulo e o desenvolvimento da economia social são reconhecidos como valores de interesse geral em Portugal, razão pela qual se encontra legalmente prevista a necessidade de fomento deste setor de atividade por parte dos poderes públicos, designadamente por via da consagração de um estatuto fiscal mais favorável para as entidades que o integram. Contudo, a concessão de benefícios fiscais deve sempre coadunar-se com os fundamentais princípios da justiça e da igualdade tributárias, sendo que, no caso específico do IVA, importa também atender aos limites e orientações impostos no plano comunitário.

É, pois, imperativo compreender que cada isenção em sede de IVA tem o seu concreto campo de aplicação em termos objetivos, sabendo-se que em alguns casos há também requisitos subjetivos a cumprir (designadamente, ao nível da demonstração dos requisitos previstos para a qualificação de uma entidade como *organismo sem finalidade lucrativa*), tudo quanto deve ser interpretado de forma estrita, como decorrência do caráter marcadamente excecional e taxativo das isenções construídas em sede deste imposto.

Na verdade, sabendo-se que as entidades da economia social são fundamentalmente constituídas para levar a cabo atividades de interesse geral concretamente previstas nos seus estatutos e, bem assim, que as atividades económicas que estão em concorrência entre si devem, por princípio, ser tratadas da mesma maneira, a mera inserção de uma entidade da economia social no seio de um Grupo não pode permitir *transmutar* a atividade estatutariamente prevista para cada uma das entidades que o compõem, permitindo-se dessa forma que os regimes fiscais aplicáveis a cada uma das entidades do Grupo possa ser extensível às demais. Com efeito, não tendo sido adotado o regime de IVA em Grupo em Portugal, importa continuar a atender às *nuances* de cada entidade que integra um Grupo económico no que ao respetivo regime jurídico, contabilístico e fiscal respeita, como decorrência essencial do princípio da neutralidade e do caráter marcadamente objetivo das isenções de imposto em sede de IVA.

A mera qualificação de uma determinada entidade como IPSS ou organismo sem finalidade lucrativa não poderá conduzir, *ipso facto*, à conclusão de que toda e qualquer atividade desenvolvida por tal entidade se considera isenta em sede de IVA (nomeadamente, por osmose com as isenções concedidas às entidades do mesmo grupo empresarial), sob pena de transgressão dos objetivos pelos quais os

benefícios fiscais são concedidos e, em última análise, de violação dos princípios da justiça e da igualdade na tributação.

5 BIBLIOGRAFIA

- AGUIAR, N., “O Problema da Tributação do Rendimento das Cooperativas – reflexão a partir do direito português”, CES 28, 2016, pp. 163-190.
- APARÍCIO MEIRA, D., “A Lei de Bases da Economia Social Portuguesa: do projeto ao texto final”, CIRIEC, n.º 24, 2013, pp. 1 a 32. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5025/1/02_Apariciopdf.pdf.
- CAMPOS DE AMORIM, J.: “Regime fiscal aplicável às Entidades sem Fins Lucrativos em Portugal e em Espanha”, Journal of Business and Legal Sciences / Revista De Ciências Empresariais e Jurídicas, n.º 20, 2011, pp. 179 a 202. Disponível em: <https://parc.ipp.pt/index.php/rebules/article/view/983>.
- CASALTA NABAIS, J., *Direito Fiscal*. Almedina, Coimbra, 2021, 11.ª edição.
- CELORICO PALMA, C., *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. Almedina, Coimbra, 2015, 6.ª edição.
- CELORICO PALMA, C., *A interpretação das normas de isenção de IVA pelo Tribunal de Justiça da União Europeia – Algumas notas* in “Temas de Direito Tributário – IRC, IVA e IRS”. Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2016, pp. 53 a 71. Disponível em: <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=Tr6TliP2WGE%3D&portalid=30>
- CELORICO PALMA, C., *A faculdade de criação de grupos para efeitos de IVA* in “Estudos de IVA III”. Almedina, Coimbra, 2016, pp. 87 a 107.
- LAIRES, R., *O IVA nas actividades culturais, educativas, recreativas, desportivas e de assistência médica ou social – Cadernos IDEFF N.º 14*, Almedina, Coimbra, 2012.
- MARQUES DOS SANTOS, L., *Os organismos sem finalidade lucrativa e o IVA* in “Cadernos IVA 2021” (Coord. Sérgio Vasques). Coimbra, Almedina, 2021, pp. 181 a 207.
- MOREIRA RIBEIRO, F. & FERREIRA SANTOS, S., *A Fiscalidade e as Organizações de Economia Social*. Vida Económica, Porto, 2013.
- NAMORADO, R., *Compreender a Economia Social* in “Economia Social em Ação” (coord. NAMORADO, R.). Almedina, Coimbra, 2014, pp. 5 a 25.
- TAVARES DA SILVA, S. & DIAS SOARES, C., *Regime Fiscal das Entidades da Economia Social e Civil*. Vida Económica, Porto, 2015.
- VASCONCELOS FERNANDES, F., *Direito Fiscal do Terceiro Setor*, AAFDL Editora, Lisboa, 2022.