

Isenção de sisa e imposto sobre sucessões e doações das associações de caridade

por Carlos Z. Pinto Coelho
Presidente do Conselho Superior da
Ordem dos Advogados

O Código da Sisa e do Imposto sobre sucessões e doações aprovado pelo dec.-lei 41.969 de 24-11-1958, concede as seguintes isenções às pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, instituições e associações de caridade, assistência ou beneficência :

No n. 16.º do art. 11: isenção de sisa pelas aquisições de bens, quando destinadas à directa e imediata realização de seus fins.

No n. 11.º do art. 12: isenção de imposto sobre sucessões e doações, quanto às heranças, legados e donativos.

O art. 416 do C.Adm. considera pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, além de outras, as associações de beneficência ou humanitárias e os institutos de assistência.

Mas, apesar disso, as citadas disposições do Código da Sisa e do Imposto sobre sucessões e doações mencionam separadamente, a seguir à referência a pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, os institutos de caridade, assistência ou beneficência, distinguindo-os, desta forma, na referida menção, das aludidas pessoas, e separando por vírgulas a respectiva enumeração.

Afigura-se-nos que o motivo desta menção separada deriva das dúvidas que se suscitaram sobre se deviam considerar-se pessoas colectivas de utilidade pública administrativa as associações que, além dos fins religiosos a que se destinassem, tivessem também fins de assistência.

Sobre este caso recaíram os pareceres da Procuradoria-Geral da República de 31-7-1952, publicado no *Diário do Governo*, 2.ª série, n. 175, de 28-7-1953, p. 4.291 e ss., e de 28-8-1953, no *D. do G.*, 2.ª série, 168 de 19-7-1954, p. 4.187 e ss.

Este último parecer nega, mesmo, a estas associações a qualidade de pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, no caso de não terem os seus estatutos aprovados como instituições particulares de assistência.

Mas o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão da secção do contencioso administrativo de 29-10-1951 (*D. do G.*, 2.ª série, n. 48, de 26-2-1952), e no acórdão da secção do contencioso das contribuições e impostos de 20-5-1953 (*D. do G.*, 2.ª série, n. 176, de 28-7-1954), considerou pessoas colectivas de utilidade pública administrativa as associações religiosas com fins de assistência.

O art. 454 do C.Adm. e a referência deste artigo aos institutos de utilidade local, que são pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e vêm, como tais, regulados nos arts. 444 e ss., não deixam a nosso ver dúvidas sobre terem estas instituições a qualidade de pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, como adiante veremos.

A menção especial das instituições de assistência, e outras, que fazem as referidas disposições do Código da Sisa e do Imposto sobre sucessões e doações, afasta quaisquer dúvidas sobre a isenção de que gozam estas instituições.

A lei, ao conceder as citadas isenções, atendeu *mais especialmente* ao fim de interesse social daquelas instituições do que à circunstância de serem pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, isto apesar de o referido fim as incluir naquela categoria.

E, com efeito, o citado art. 11, ao enumerar as isenções de sisa, diz no aludido n. 16.º :

«As aquisições de bens pelas pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, *por* [...] institutos e associações [...] e de caridade, assistência ou beneficência», etc.

Se a isenção concedida o fosse por estas instituições terem a categoria de pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, seria inútil a lei mencionar *em especial*, em separado, *além* daquelas pessoas, as referidas instituições, isolando até, por meio de vírgulas, umas das outras das respectivas menções.

Mas onde a separação e a especialização é frisante, é no n. 11.º do art. 12 relativo ao imposto sobre sucessões e doações. Diz essa disposição :

«As heranças, legados e donativos a favor das pessoas colectivas de utilidade pública administrativas, *bem como* de [...] institutos e associações de [...] caridade, assistência e beneficência.»

A distinção a que acabamos de nos referir, é importante para a interpretação do art. 15 do Código.

Diz este artigo, no seu princípio, que, entre outras, aquelas isenções do n. 16.º do art. 11, ou seja a relativa a sisa, e a do n. 11.º do art. 12, ou seja a relativa ao imposto sobre sucessões e doações, só se efectuarão mediante despacho do director-geral das Contribuições e Impostos sobre requerimento das entidades interessadas.

Anteriormente, o § ún. do art. 1 do dec.-lei 37.578 de 11-10-1949 exigia despacho do ministro das Finanças.

Mas, prosseguindo, o já citado art. 15 do actual Código, que regula este imposto, exige, no seu § único, que o requerimento ao director-geral seja instruído com os documentos que comprovem os factos alegados.

E acrescenta outros que menciona como *designadamente* necessários.

Quanto a estes últimos o aludido parágrafo distingue dois casos.

O primeiro, a que se refere o n. 1.º, é o seguinte :

«Tratando-se de *pessoa colectiva de utilidade pública administrativa*, com certificado passado pelo respectivo governador civil comprovativo de que a requerente tem os seus estatutos aprovados *como tal*» (o resto não interessa).

O segundo dos casos referidos acima vem regulado no n. 2.º do art. 15, disposição que diz o seguinte :

«Nos *demais casos* do n. 16.º do art. 11 e 11.º do art. 12 [...] com documento comprovativo da existência legal da instituição» (o resto não interessa).

Ora sucede que todos os casos a que se referem o n. 16.º do art. 11 e o n. 11.º do art. 12, se integram na enumeração *nítidamente exemplificativa* das pessoas colectivas de utilidade pública administrativa constante do art.º 416 do C.Adm.

De facto, as bibliotecas, institutos de educação, de assistência ou beneficência, vêm expressamente referidos no art. 416 do C.Adm.

Os museus, escolas, institutos de ensino, de cultura científica, literária ou artística e de caridade integram-se nos institutos de assistência e beneficência e associações humanitárias e nos institutos de educação referidos no art. 416.

Ora, como já vimos, tanto o n. 16.º do art. 11, como o n. 11.º do art. 12 do Código da Sisa e do Imposto sobre sucessões e doações, separaram, na enumeração que fazem, as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa das demais instituições a que se referem.

Desta forma, somos levados a incluir essas outras instituições que as acima citadas disposições do Código separam das aludidas pessoas colectivas, nos tais *demais casos*, a que se refere o n. 2.º do § ún. do art. 15 do Código.

Afigura-se-nos que o n. 1.º do § único do art. 15 só pode abranger aqueles institutos que necessitam de aprovação de estatutos para terem existência legal.

Mas, ainda assim, é incorrecta a maneira de dizer deste n. 1.º do aludido § ún., quando refere que o certificado do governador civil deve comprovar que a instituição que requer a isenção tem os seus estatutos aprovados *como tal*, ou seja como pessoa colectiva de utilidade pública administrativa.

Ora conforme o art. 416 do C.Adm., a qualidade de pessoa colectiva de utilidade pública administrativa não deriva e não resulta de os respectivos estatutos serem aprovados como tais, como se lê no dito n. 1.º do § ún. do art. 15 do Código.

Esta qualidade, ou a inclusão do instituto nesta categoria, é, antes, uma consequência da sua própria natureza ou seja dos fins a que se destina e ainda de aproveitar aos habitantes de determinada circumscrição, de não ser administrado pelo Estado ou por um corpo administrativo.

Ainda que a aprovação dos estatutos diga que o instituto é pessoa colectiva de utilidade pública, nem por isso tal aprovação lhe imprime esse carácter se porventura ao instituto a que respeitam os estatutos, faltarem os requisitos do art. 416 do C.Adm.

Do que acima fica exposto resulta que as associações ou organizações constituídas pela Igreja Católica nos termos do art. 3 da Concordata, que se destinem a alguns dos fins enumerados nos referidos n. 16.º do art. 11 ou n. 11.º do art. 12, não têm que ter estatutos aprovados e não pode, portanto, exigir-se-lhes o certificado dessa aprovação, a que se refere o n. 1.º do § ún. do art. 15 do citado Código.

Conforme o art. 3 da Concordata, o reconhecimento por parte do Estado da personalidade jurídica dessas instituições resulta da simples participação escrita à autoridade competente feita pelo bispo da diocese onde tiverem a sua sede ou por seu legítimo representante.

Não dizia, como se vê, o citado art. 3 qual fosse a autoridade a que o bispo devia fazer a participação.

Mas o § ún. do art. 450 do C.Adm., modificado pelo dec.-lei 31.386 de 14-7-1941, veio esclarecer que a participação deve ser feita ao governador civil do distrito onde os institutos tiverem a sua sede.

Quando esses institutos se destinem a algum dos fins a que se referem os citados n. 16.º do art. 11 e n. 11.º do art. 12 do Código da Sisa e do Imposto sobre sucessões e doações, convém que a autoridade eclesiástica, no interesse desses institutos, mencione, na sua participação, que eles se destinam a esses fins.

Da referida participação resulta a aquisição de personalidade jurídica pelas associações, corporações ou institutos religiosos canonicamente erectos, da Igreja Católica, e a sua capacidade para adquirirem bens e deles disporem livremente.

É o que resulta do art. 4 da Concordata e do art. 452 do C.Adm., conforme a alteração do citado dec.-lei 31.386.

Mas a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos a que se refere o art. 15 do Código da Sisa e do Imposto sobre sucessões e doações, tem exigido que as associações religiosas mencionadas nas citadas disposições da Concordata e do Código Adm. instruem o seu requerimento com o certificado do Governo Civil e não se contenta com os documentos necessários para comprovar os factos alegados para obterem a isenção e a existência legal da associação feita por forma diferente daquele certificado do Governo Civil.

Isto apesar do que acima fica exposto.

E, com efeito, o mencionado § ún. distingue entre pessoa colectiva de utilidade pública administrativa, mencionada no n. 1.º desse parágrafo, e os *demais casos* dos n. 16.º do art. 11 e do n. 11.º do art. 12, mencionados no n. 2.º do mesmo parágrafo.

Bastaria esta distinção para que estas instituições apenas tivessem que comprovar por meio de documento, além de que se destinam a alguns dos fins que lhes dão direito ao benefício da isenção, a sua existência legal, a sua personalidade jurídica.

Tratando-se de isenção de sisa, há que provar também o fim a que se destinam os bens que se pretende adquirir.

Uma vez feita a prova de que a instituição está incluída naquelas a que respeitam as disposições que as isentam, e que se trata de entidade com personalidade jurídica, a Direcção-Geral de Contribuições e Impostos não pode recusar a isenção.

Se, tratando-se de associação religiosa, a requerente da isenção não fizer prova, por outra forma, da sua existência legal, da sua personalidade jurídica, pode, na verdade, pedir-se-lhe que apresente certificado do Governo Civil.

Mas não é necessário que este certificado contenha tudo o que vem referido no n. 1.º do § ún. do art. 15 do aludido Código fiscal. No caso de ter sido feita ao governador civil a participação exigida no art. 3 da Concordata e art. 450 do C.Adm., é suficiente que prove que a associação tem personalidade jurídica.

Mas, além do que fica exposto, o facto de associações de caridade e semelhantes não poderem ser obrigadas, a fim de lhes ser reconhecida a isenção, a apresentarem certificado contendo tudo o que menciona o referido n. 1.º do § ún. do art. 15 do Código fiscal, resulta ainda do seguinte.

Confrontando o começo do § ún. do art. 5 do aludido Código fiscal com os dois números deste parágrafo, conclui-se que é neste princípio que a lei exige a prova documental dos factos alegados pelo requerente para obter a isenção, ou seja a sua inclusão nas citadas disposições que a concedem.

Ambos os números deste parágrafo, à parte a demonstração do destino dos bens, no caso especial de aquisição por título oneroso, destinam-se *apenas* a obter a prova da *existência legal* da instituição requerente.

Unicamente a obter esta prova, *distinta da já exigida, em todos os casos, no começo do parágrafo*, se destinam estes dois números, como o revela, mais claramente, o n. 2.º.

Ora é manifesto que a existência legal das instituições do art. 3 da Concordata não precisa de que o certificado do Governo Civil comprove a aprovação dos estatutos.

Basta a prova, ou de simples participação do bispo, ou outra qualquer donde resulte a sua existência legal, como sucede no caso de terem estatutos oficialmente aprovados por qualquer outra autoridade que não seja o Governo Civil.

É, pois, ilegal exigir a estas instituições o certificado a que se refere o n. 1.º do § 1.º do art. 15, para o que basta observar que este n. 1.º exige que este certificado prove a aprovação dos estatutos.

O que deixamos dito não obsta, porém, a que a instituição, se tal lhe convier, recorra ao Governo Civil para comprovar a sua existência

legal, a sua personalidade jurídica, e até o fim a que se destina, mas nunca se lhe pode pedir a prova da aprovação de estatutos.

Neste caso, do certificado do Governo Civil deve constar apenas, conforme acima dissemos, que houve a participação da autoridade eclesiástica e os fins da instituição se dessa participação constarem.

Na Direcção-Geral de Contribuições e Impostos, numa hipótese que conhecemos, exigiu-se, porém, num desses *demaix casos* a que se refere o n. 2.º do citado § ún. do art. 15 do Código, ou seja a uma associação destinada a asilar velhos pobres, que apresentasse o certificado do Governo Civil.

Nesse caso, a associação tinha comprovado por documento não emanado do Governo Civil que tinha estatutos aprovados e os fins de assistência a que se destinava.

O mais curioso, porém, é que o Governo Civil teve dificuldades em passar o certificado por não constar ali que a instituição tivesse estatutos aprovados, quando, como acima demonstrámos, não era necessária a existência de estatutos nem, portanto, a aprovação destes.

Mas, uma vez que ali existisse, acerca da instituição, a participação do bispo, tinha de certificar-se a existência da sua personalidade jurídica. E se, ou pela participação ou por outra qualquer forma, constasse também os fins da instituição, deviam estes ser também mencionados no certificado.

Mesmo depois de se ter feito constar no Governo Civil que a associação se destinava a fins de caridade e assistência, e até o teor dos seus estatutos e sua aprovação por meio de portaria do Governo, continuou a haver ali dificuldade em consignar no certificado que a referida associação era pessoa colectiva de utilidade pública administrativa.

Como acima referimos, o Supremo Tribunal Administrativo, nos dois acórdãos citados, reconheceu esta qualidade a associações religiosas com fins de assistência e beneficência.

O parecer da Procuradoria-Geral da República de 4-9-1953, também acima citado, apesar de com ele não concordarmos em vários pontos, reconhece todavia, na sua conclusão, a qualidade de pessoas colectivas de utilidade pública administrativa às associações religiosas que tenham estatutos aprovados como instituições particulares de assistência.

E o parecer, também da mesma Procuradoria, de 31-7-1952, igualmente referido acima, entende que essas associações estão submetidas ao regime do art. 454 do Código Administrativo.

Ora desse artigo conclui-se, a toda a evidência, que tais institutos são pessoas colectivas de utilidade pública administrativa.

Diz essa disposição que os mesmos ficam sujeitos ao regime legal «dos restantes institutos de utilidade local de fins análogos».

A esses institutos se referem os arts. 444 a 448 do mesmo Código, que constituem o cap. III do seu tít. VIII.

Este tít. VIII trata precisamente «*Das pessoas colectivas de utilidade pública administrativa*».

Como se isso não bastasse, o citado art. 444 diz: «São considerados institutos de utilidade local *as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa*», etc.

Ora se, conforme o citado art. 454, os institutos de assistência fundados, dirigidos ou sustentados por associações religiosas, se regem pelas disposições que se aplicam aos *restantes* institutos de utilidade local, não vemos como possa pôr-se em dúvida a sua qualidade de pessoas colectivas de utilidade pública administrativa.

Na interpretação das leis que favorecem as instituições destinadas a fazer bem, há que atender a que, conforme o art. 6 da Constituição, elas *colaboram* com o Estado no exercício da sua missão.

É mesmo por esse motivo que o C.Adm. as declara de *utilidade pública*.

Com efeito, o n. 1.º do referido art. 6 da Constituição prescreve que incumbe ao Estado fazer respeitar os direitos e garantias impostos pela moral, pela justiça ou pela lei, em favor dos indivíduos, das famílias, das autarquias locais e das outras pessoas colectivas públicas e privadas.

Efectivamente o n. 3.º designa ao Estado a incumbência de *zelar* pela melhoria das classes sociais mais desfavorecidas, procurando assegurar-lhes um nível de vida compatível com a dignidade humana.

A esta luz devem ser interpretadas as leis que favorecem as instituições de caridade, assistência e beneficência.

Quando estas se apresentem a requerer o que, afinal, é seu direito, não se lhes deve criar dificuldades.

Há que olhar o caso com benevolência e nunca procurar dar à lei uma interpretação que ela não comporta e que dificulte o exercício daquele direito.