

Projeto de Lei n.º 986/XIII/3.ª (CDS-PP)

Alteração ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, de modo a isentar de IVA todas as entidades promotoras de creches, jardins-de-infância, lares, entre outros, independentemente da sua natureza jurídica

Data de admissão: 17 de setembro de 2018

Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa (5.ª)

Índice

- I. Análise da iniciativa**
- II. Enquadramento parlamentar**
- III. Apreciação dos requisitos formais**
- IV. Análise de direito comparado**
- V. Consultas e contributos**
- VI. Avaliação prévia de impacto**
- VII. Enquadramento bibliográfico**

Elaborado por: Vasco Cipriano (DAC), José Filipe Sousa (DAPLEN) e Belchior Lourenço (DILP)

Data: 24 de setembro de 2018

I. Análise da iniciativa

- **A iniciativa**

A presente iniciativa do Centro Democrático Social – Partido Popular (CDS-PP) insere-se num conjunto de projetos de lei cujo contexto é a quebra da natalidade e a consequente regressão demográfica em Portugal, a médio/longo prazo.

Socorrendo-se de dados e previsões do Instituto Nacional de Estatística e do Inquérito à Fecundidade de 2013 para sustentar aquele enquadramento - que indicia dificuldades, a nível da taxa de natalidade, em efetuar a “substituição das gerações” -, o CDS-PP defende a concertação das políticas fiscal, educativa, de segurança social e de habitação.

Nesta iniciativa em concreto, o CDS-PP propõe que a isenção de IVA prevista no n.º 7 do artigo 9.º do Código do IVA, prevista para serviços prestados essencialmente a crianças e idosos, se aplique quando essas prestações de serviços procedam de quaisquer instituições licenciadas pelas entidades competentes para o exercício daquelas funções e não apenas - como atualmente - se essas entidades forem Instituições Particulares de Solidariedade Social ou pessoas coletivas de direito público.

O CDS-PP justifica esta alteração notando que as famílias que não têm vagas em estabelecimentos públicos sofrem, de momento, um agravamento fiscal.

- **Enquadramento jurídico nacional**

Nos termos do [artigo 67.º](#) da [Constituição da República Portuguesa \(CRP\)](#), nomeadamente das alíneas b) e f) do n.º 2, é atribuído ao Estado o objetivo de proteção da família e da promoção da criação e da garantia de “...acesso a uma rede nacional de creches e de outros equipamentos sociais de apoio à família, bem como uma política de terceira idade”. É ainda referida a incumbência do Estado com a regulação dos “...impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares”.

Segundo a opinião dos Professores Jorge Miranda e Rui Medeiros é tarefa pública a “criação de uma rede nacional de creches e de outras estruturas que se ocupem das crianças pequenas e das pessoas, permitindo aos membros ativos da família exercer a sua atividade profissional” sendo que a “«rede nacional» envolverá naturalmente as instituições criadas e geridas pelos poderes públicos, mas poderá abranger também as das entidades particulares, nomeadamente as IPSS's”.¹

Retendo-nos nos princípios constitucionais, importa ainda referir o [n.º 4 do artigo 104.º](#), que assinala que a tributação do consumo [a que o [Código do Imposto de Valor Acrescentado](#)² (CIVA) alude] “visa adaptar a estrutura de consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e social, devendo onerar os consumos de luxo.”

De acordo com a opinião dos Professores Gomes Canotilho e Vital Moreira, esta tipologia de impostos, “sendo pagos por todos independentemente da condição económica e social de cada um, agravam mais fortemente os titulares de menores rendimentos do que os mais ricos, pois é maior o peso relativo do consumo no rendimento dos primeiros.”³

Conforme referenciado pelo proponente na exposição de motivos, verifica-se atualmente que os serviços “...promovidos pelas creches, jardins de infância, centros de atividades 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, bem como a oferta de outras atividades complementares ao ensino (desportivas recreativas e artísticas) apenas estão isentos de Imposto sobre o Valor Acrescentado se a entidade promotora for uma instituição particular de solidariedade social (IPSS) ou uma pessoa coletiva de direito público.”

¹ Miranda, Jorge e Medeiros, Rui “Constituição Portuguesa Anotada”, Tomo I – 2ª Edição, pág. 858 e 859, Coimbra Editora (2010).

² Texto consolidado retirado do Portal das Finanças.

³ Canotilho, J.J. Gomes e Moreira, Vital “Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I – 4ª Edição Revista, pág. 1101; Coimbra Editora (2007).

No contexto das isenções, de acordo com o Dr. Luís Duarte Neves, as mesmas “...respeitam a situações em que o legislador entendeu conceder o benefício de isenção de IVA, por razões de natureza social, cultural, económica ou mesmo técnica”, sendo que “em alguns casos a concessão de isenção carece de reconhecimento prévio e, naturalmente, da verificação e manutenção de alguns pressupostos”⁴.

Ora, refere o proponente que a não incidência de IVA na situação acima referenciada já não se verifica quando o mesmo serviço é prestado por uma empresa para as famílias dos seus trabalhadores ou para o público em geral, o que representa uma incidência do IVA superior sobre agregados familiares que não têm vaga em estabelecimentos públicos e/ou em IPSS's.

Nestes termos, o presente projeto de lei (artigo 1.º) visa proceder à alteração do CIVA, aprovado pelo [Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro](#), com o objetivo de consagrar “...a isenção a todas as entidades promotoras nas prestações de serviço e nas transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual em 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, estabelecimento para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais”.

A promoção desta alteração incide sobre o [n.º 7 do artigo 9.º \(Isenção nas operações internas\)](#), onde consta que a abrangência da isenção de imposto incide sobre as prestações de serviço e as transmissões de bens 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 a pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de sociedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso,

4 Neves, Filipe D. (2012) “Código do IVA e Legislação Complementar – Comentado e Anotado” Pág. 178; Editora Vida Económica; 2ª Edição.

reconhecida pelas autoridades competentes, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações.

Importa salientar que a redação atualmente em vigor do CIVA confirma a redação da [Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro](#) (Orçamento de Estado para 2014), o que significa que a atual abrangência do artigo, que limita a isenção de IVA às atividades pertencentes a “...pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes...”, passaria a um limite mais amplo em que abrangeriam todas as atividades, desde que devidamente licenciadas para o exercício dessas funções.

Para uma melhor compreensão da proposta em apreço, são referenciados os seguintes indicadores estatísticos:

- Índice Sintético de Fecundidade ⁵ (ISF): O ISF é usado para indicar a fecundidade ao nível da substituição de gerações; em países mais desenvolvidos, o valor de 2,1 (para que a substituição de gerações seja assegurada, é preciso que cada mulher tenha em média 2,1 filhos) é considerado como sendo o nível (desejável?) de substituição de gerações. Atualmente, para a União Europeia a 28, considerando os 3 países com melhor índice e os 3 países com pior índice, verifica-se a seguinte evolução nos últimos 40 anos:

Anos	1960	2016
FR – França	2,73	Pro 1,92
SE – Suécia	x	1,85
IE – Irlanda	3,78	1,81
UE28 - União Europeia (28 Países)	x	Pro 1,60
PT – Portugal	3,16	1,36
ES – Espanha	x	1,34

⁵ O ISF é o número médio de crianças nascidas por cada mulher em idade fértil, ou seja, entre os 15 e os 49 anos de idade.

IT - Itália	2,37	1,34
-------------	------	------

Fonte: www.pordata.pt

- Projeção da população residente de acordo com as “[Projeções de População Residente em Portugal \(Instituto Nacional de Estatística\) 2015-2080](#)”: No seu cenário central de projeção, é possível sintetizar que:
- Portugal perderá população, dos atuais 10,3 para 7,5 milhões de pessoas;
 - O número de jovens diminuirá de 1,5 para 0,9 milhões;
 - O número de idosos aumentará de 2,1 para 2,8 milhões;
 - O Índice de Envelhecimento aumentará de 147 para 317 idosos, por cada 100 jovens;
 - A população em idade ativa diminuirá de 6,7 para 3,8 milhões; e
 - O Índice de Sustentabilidade diminuirá de 315 para 137 pessoas em idade ativa, por cada 100 idosos.

II. Enquadramento parlamentar

- **Iniciativas pendentes (iniciativas legislativas e petições)**

Pesquisada a base de dados, verifica-se que não há iniciativas legislativas ou petições pendentes sobre esta matéria.

- **Antecedentes parlamentares (iniciativas legislativas e petições)**

Não foram encontradas iniciativas legislativas ou petições anteriores sobre esta matéria específica.

III. Apreciação dos requisitos formais

- **Conformidade com os requisitos constitucionais, regimentais e formais**

O Projeto de Lei n.º 986/XIII/3.^a é subscrito por dezoito Deputados do Grupo Parlamentar do CDS-PP, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 167.º da [Constituição](#) e no artigo 118.º do [Regimento da Assembleia da República](#) (RAR), que consagram o poder de iniciativa da lei.

Trata-se de um poder dos Deputados, nos termos da alínea b) do artigo 156.º da Constituição e da alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º do RAR, e dos grupos parlamentares, nos termos da alínea g) do n.º 2 do artigo 180.º da Constituição e da alínea f) do artigo 8.º do RAR.

Toma a forma de projeto de lei, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 119.º do Regimento, encontra-se redigido sob a forma de artigos, é precedido de uma breve exposição de motivos e tem uma designação que traduz sinteticamente o seu objeto principal, dando assim cumprimento aos requisitos formais estabelecidos no n.º 1 do artigo 124.º do RAR.

Respeita ainda os limites da iniciativa impostos pelo RAR, por força do disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 120.º, uma vez que não parece infringir princípios constitucionais e define concretamente o sentido das modificações a introduzir na ordem legislativa.

Em face da informação disponível, não é possível determinar ou quantificar eventuais consequências da aprovação desta iniciativa, embora da exposição de motivos e articulado se possa deduzir que haverá uma diminuição de receitas resultantes da isenção do Imposto sobre o valor acrescentado por entidades que atualmente não estão isentas, o que contende com o disposto no n.º 2 do artigo 120.º do Regimento, que impede a apresentação de iniciativas que “envolvam, no ano económico em curso, aumento das despesas ou diminuição das receitas do Estado previstas no Orçamento”, princípio igualmente consagrado no n.º 2 do artigo 167.º da Constituição e conhecido pela designação de “lei travão”. Este limite, contudo, mostra-se acutelado visto que, nos termos do artigo 3.º da iniciativa, a sua entrada em vigor é diferida para o momento da entrada em vigor do Orçamento do Estado subsequente à sua aprovação.

O projeto de lei em apreciação deu entrada a 12 de setembro de 2018, foi admitido a 17 de setembro e anunciado em 19 de setembro, data em que baixou na generalidade à Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa (5.^a), por despacho de S. Ex.^a o Presidente da Assembleia da República.

- **Verificação do cumprimento da lei formulário**

O título da presente iniciativa legislativa - “Alteração ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, de modo a isentar de IVA todas as entidades promotoras de creches, jardins-de-infância, lares, entre outros, independentemente da sua natureza jurídica” - traduz sinteticamente o seu objeto, de acordo com disposto no n.º 2 do artigo 7.º da Lei n.º 74/98, de 11 de novembro, conhecida como [lei formulário](#)⁶, embora, em caso de aprovação, possa ser objeto de aperfeiçoamento, em sede de apreciação na especialidade ou em redação final.

Refira-se ainda que, segundo as regras de legística formal, “o título de um ato de alteração deve referir o título do ato alterado”, como sucede neste título, “bem como o número de ordem de alteração”. Porém, neste caso concreto, parece não ser aconselhável incluir no título o número de ordem de alteração a este código, à semelhança do critério que tem sido seguido nos títulos de diplomas legais que alteram códigos fiscais, habitualmente sujeitos a diversas modificações (pela Assembleia da República e pelo Governo), para assegurar o rigor jurídico da informação transmitida.

Assim, e no respeito pelas regras de legística que têm sido seguidas nesta matéria, no sentido de tornar a sua formulação mais sucinta e clara, sugere-se a seguinte alteração ao título:

“Isenta de imposto sobre o valor acrescentado as prestações de serviços e as transmissões de bens, efetuadas por entidades e estabelecimentos educativos, residenciais e promotores de atividades para crianças, jovens e idosos, alterando o

⁶ Lei n.º 74/98, de 11 de novembro, que estabelece um conjunto de normas sobre a publicação, a identificação e o formulário dos diplomas, alterada e republicada pelas Leis n.ºs 2/2005, de 24 de janeiro, 26/2006, de 30 de junho, 42/2007, de 24 de agosto, e 43/2014, de 11 de julho.

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.”

Em caso de aprovação esta iniciativa revestirá a forma de lei, nos termos do n.º 3 do artigo 166.º da Constituição, pelo que deve ser objeto de publicação na 1.ª série do Diário da República, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º da lei formulário.

No que respeita ao início de vigência, o artigo 3.º deste projeto de lei estabelece que a sua entrada em vigor ocorrerá com o Orçamento do Estado subsequente à sua aprovação, respeitando o disposto no n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 74/98, de 11 de novembro, segundo o qual os atos legislativos “*entram em vigor no dia neles fixado, não podendo, em caso algum, o início de vigência verificar-se no próprio dia da publicação*”.

Nesta fase do processo legislativo, a iniciativa em apreço não nos parece suscitar outras questões em face da *lei formulário*.

- **Regulamentação ou outras obrigações legais**

A iniciativa não contém qualquer norma de regulamentação nem fixa outra obrigação legal.

IV. Análise de direito comparado

- **Enquadramento internacional**

A legislação comparada é apresentada para os seguintes países europeus: Espanha e França.

ESPANHA

Relativamente a Espanha, o enquadramento legal resulta da [Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido](#), onde podemos verificar os seguintes termos de isenção de IVA:

Projeto de Lei n.º 986/XIII/3.ª (CDS-PP)

Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa (5.ª)

Título II - Isenções

Capítulo I – Entrega de Bens e Prestações de Serviços

Artigo 20.º

1 – As seguintes operações estarão isentas deste imposto:

(...)

2.º A prestação de serviços de hospitalização ou cuidados de saúde e outros serviços diretamente relacionados com eles, realizados por entidades de direito público ou por entidades privadas ou estabelecimentos sob preços autorizados ou tabelados.

A prestação de serviços de alimentação, alojamento, centro cirúrgico, fornecimento de medicamentos e material sanitário e outros serviços similares fornecidos por clínicas, laboratórios, sanatórios e outros estabelecimentos de internação e cuidados de saúde serão considerados diretamente relacionados à hospitalização e cuidados de saúde.

(...)

8.º Os serviços prestados pelos serviços de assistência social listados abaixo por entidades de direito público ou entidades privadas ou estabelecimentos de natureza social:

- a) Proteção de crianças e jovens. São considerados atividades para proteger as crianças e jovens, a reabilitação e educação de crianças e jovens, assistência aos idosos, guarda e cuidado de crianças, a realização de cursos, caminhadas, acampamentos ou viagens infantis e juvenis e outras análogas prestadas a favor de menores de vinte e cinco anos;
- b) Assistência aos idosos;
- c) Educação especial e assistência a pessoas com deficiência;
- d) Assistência às minorias étnicas;
- e) Assistência a refugiados e asilados;
- f) Assistência aos transeuntes;
- g) Assistência a pessoas com responsabilidades familiares não compartilhadas;

- h) Ação social comunitária e familiar;
- i) Assistência a ex-reclusos;
- j) Reintegração social e prevenção do crime;
- k) Assistência a alcoólatras e toxicodependentes;
- l) Cooperação para o desenvolvimento.

A isenção inclui a prestação de serviços de alimentação, alojamento ou transporte relacionados com os anteriores acima fornecidas por esses estabelecimentos ou entidades com os seus próprios ou outros meios.

9.º A educação das crianças e jovens, guarda dos filhos, incluindo assistência em atividades de tempos livres, assistência às refeições escolares ou salas de aula de acolhimento de crianças fora do horário de aula, ensino escolar, universitário e de pós-graduação, ensino de línguas e formação e reciclagem, realizada por organismos de direito público ou entidades privadas autorizadas a realizar tais atividades.⁷

FRANÇA

Relativamente a França, o contexto legal encontra-se consagrado no [Code général des impôts \(CGI\)](#), nomeadamente no [artigo 261.º](#), atinente à isenção de IVA, modificado pelo [Décret n.º 2018-500 du 20 jui 2018 – art. 1](#). Assim, relativamente à temática em apreço, é possível salientar o seguinte enquadramento legal:

Título II: Impostos sobre o volume de negócios e impostos conexos

Capítulo I: Imposto sobre o valor acrescentado

Artigo 261.º

Transações isentas

Estão isentos do imposto sobre valor agregado:

(...)

⁷ Tradução livre.

4. (Profissões liberais e outras atividades):

(...)

1. a. Os custos de hospitalização e tratamento, incluindo os custos da prestação de um quarto individual, em estabelecimentos privados de saúde titulares da autorização referida no artigo [L. 6122-1](#) do Código de Saúde Pública;

1. b. Os cuidados prestados pelos estabelecimentos privados de alojamento para os idosos referidos no [n.º 6 do artigo L. 312-1](#) do Código de ação social e famílias, suportados por uma taxa anual global cuidados de acordo com o Artigo L. 174-7 do Código da Segurança Social;

(...)

4. a. Os serviços e fornecimentos de bens que estejam estreitamente relacionados com as profissões liberais e outras atividades, prestados aos seus membros, realizados como parte de:

(...)

- Formação profissional contínua, tal como definida pelas disposições legislativas e regulamentares que a regem, ministrada por pessoas coletivas de direito público ou por pessoas de direito privado titulares de um certificado emitido pela autoridade administrativa competente, reconhecendo que preenchem as condições previstas para o exercício da sua atividade no âmbito da formação profissional contínua.

(...)

8. b. A prestação de serviços e o fornecimento de bens estreitamente relacionados com as profissões liberais e outras atividades, realizados no contexto da prestação de cuidados infantis pelas instituições referidas nos dois primeiros parágrafos do artigo [L. 2324-1](#) do Código de Saúde Pública e que asseguram o acolhimento de crianças menores de três anos;

(...)

9. A prestação de serviços e o fornecimento de bens estreitamente relacionados com as profissões liberais e outras atividades, prestados aos seus membros, mediante contribuição estabelecida nos termos dos estatutos, por organizações sem fins

lucrativos, legalmente constituídas, prosseguindo objetivos de natureza religiosa, política, patriótica, cívica ou sindical, na medida em que estas operações estejam diretamente relacionadas com a defesa coletiva dos interesses morais ou materiais dos seus membros;⁸

V. Consultas e contributos

Consultas facultativas

Em caso de aprovação da iniciativa na generalidade, poderá ser pertinente solicitar o contributo do Governo.

VI. Avaliação prévia de impacto

Linguagem não discriminatória

Não há questões a assinalar relativamente a esta matéria.

⁸ Tradução livre.