



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

CENTRO REGIONAL DO PORTO – PÓLO DA FOZ

ESCOLA DE DIREITO

**O Tratamento Fiscal do Mecenato Social no Direito Português:
Breves Notas Sobre a Noção de Bilateralidade**

Dissertação de Mestrado elaborada sob a orientação da

Professora Doutora Cláudia Soares

BERNARDO VAZ FRANCO DE VIEIRA E BRITO

Nº 340107022

Porto

Dezembro 2013

*À Professora Doutora Cláudia Soares – orientadora
da presente dissertação de mestrado – por todo o
conhecimento que me transmitiu e pela disponibilidade e
entrega pessoal e profissional demonstrada.*

*À minha família, em especial aos meus Pais, Irmãos e à
Maria João, pelo incondicional apoio e motivação prestado, e à
CLT & Associados - Sociedade de Advogados, pela disponibilidade
demonstrada sem a qual seria impossível a realização destes trabalhos.*

Índice

1 - Introdução.....	5
1.1. – Exposição breve do tema.....	5
1.2 – Metodologia e estrutura.....	7
2 - As entidades beneficiárias.....	9
2.1 – O regime jurídico das entidades beneficiárias.....	9
3 - Tratamento fiscal do mecenato social.....	13
3.1 – Breve apontamento histórico.....	13
3.2 - Enquadramento legal.....	14
3.2.1 – Código Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Coletivas.....	14
3.2.2 – Estatuto Benefícios Fiscais.....	15
3.2.3 – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.....	16
3.2.4 – Circulares da Direção Geral de Cobrança de Impostos.....	17
4 - O conceito de donativo.....	19
4.1 - O conceito de liberalidade do doador.....	22
4.2 - Exceções unilaterais e dimensão objetiva da bilateralidade.....	24
4.3 - O donativo enquanto gasto fiscal e variação patrimonial negativa.....	25
4.4 - Diferenciação entre o regime do mecenato e patrocínio.....	27
5 - O regime legal do mecenato social na perspetiva Europeia.....	31
6 - Conclusão.....	39
Bibliografia.....	41

Introdução

1.1. Exposição breve do tema

No contínuo desenvolvimento da realidade socioeconómica sucede, que paralelamente à mesma, se assiste a um conjunto de mutações que manifestam a necessidade de apoios e incentivos das mais distintas formas, podendo ser regimes fiscais mais favoráveis às entidades que promovem determinado fim, mas também apoios a quem contribui para uma resposta das carências sociais da população. Para tal contribui bastante a figura do mecenato social, na vertente social e económica, para o desenvolvimento de uma sociedade social atual mais justa e solidária.

Será, por isso, legítimo afirmar que o mecenato social poderá ser realizado das mais diversas formas, em prol das mais diferenciadas instituições, mas certo será também afirmar que maioritariamente se percebe que os sujeitos que mais utilizam esta figura são as pessoas coletivas, através de donativos concedidos às entidades credenciadas pelo Ministério das Finanças, para que, posteriormente, tenham o direito de utilizar para efeitos fiscais, com a acrescida majoração correspondente, as doações concedidas, sejam elas em espécie ou em dinheiro.

A justificação será tratada *a posteriori* com uma análise profunda, mas *a priori* poderá daqui ser retirado desde logo que diversas empresas poderão fazer uso da figura legal do mecenato exclusivamente com o intuito de usufruir do benefício fiscal para obter uma menor tributação dos rendimentos a que estão sujeitas em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas. Vemos então que poderá ser vantajoso uma empresa contribuir de alguma das formas possíveis para determinada entidade, seja ela de cariz social, cultural, desportiva, ambiental ou educacional, e ao mesmo tempo estar a efetuar um planeamento fiscal e retirar os frutos desse planeamento, em sede de impostos. Permitir-se que estas entidades tenham à sua disponibilidade meios que doutra forma não conseguiriam poderá demonstrar uma responsabilidade social.

Trata-se de um tema sensível, pela temática da solidariedade, que cada vez mais se encontra em pleno desenvolvimento e crescimento, mas também de um tema de enorme relevância atual, pela dificuldade financeira do Estado, bem como pelas dificuldades sociais e económicas da maior parte da população portuguesa. Pensamos que, no que respeita ao mecenato, o incentivo do Estado às pessoas coletivas e

individuais, mesmo que como contrapartida veja diminuir as suas receitas fiscais, deverá ser mais amplo, por se tratar de um tema que o Estado pretende estimular, além de não existir qualquer obrigação dos mecenas em conceder tais donativos.

Vejamos: se por um lado o Estado perde na vertente fiscal, o Estado ganha na em áreas como a solidariedade, o desporto, a cultura, a educação, o ambiente, pelo que existem dois fatores contra um. Do ponto de vista prático deveria originar uma maior quota de Mecenato, pois apesar da existência do benefício fiscal, a realidade é que existe aqui, ainda que não na sua totalidade, uma substituição da figura do Estado, em entidades sem fins lucrativos, por pessoas coletivas privadas e pessoas individuais, pois além destas deterem o apoio direto do Estado, o Estado cria regime fiscais para estas se capitalizarem, abdicando de receita fiscal. No caso dos Estados Unidos, a quota de receita fiscal que o Estado Americano não recebe e se enquadra na figura do benefício fiscal resultante do mecenato prevê-se que seja de \$246 biliões de dólares¹, isto para os anos entre 2010 e 2014. Assim se compreende a existência de um notório cuidado e atenção para com os mais necessitados, por forma a distribuir um pouco da sua riqueza, mas também tendo em conta os corresponsivos benefícios fiscais a que têm direito de acordo com as leis americanas.

Em Portugal, não existem dados recentemente², publicados oficialmente pelo Ministério das Finanças que possam comprovar qual é o montante realizado através do mecenato e qual a sua percentagem no uso do seu benefício fiscal, quer pelas pessoas coletivas quer pelas pessoas individuais, pelo que não podemos fazer uma comparação íntegra e direta, pela ausência de dados atuais robustos para sustentar qualquer conclusão válida e coerente. Apesar disso, entendemos que na prática todas as dificuldades e morosidade que acarreta a figura do Mecenato Social, falando exclusivamente da parte do Ministério das Finanças e da Administração Tributária, no que respeita à validação das entidades beneficiárias do Mecenato³, torna esta figura não

¹ Zolt, Eric M., “Tax deductions for Charitable Contributions: Domestic Activities, Foreign Activities, or None of the Above”, *Hastings Law Journal*, January, 2012, page 1-2.

² O último registo é do Tribunal de Contas, em 2010, no seu Processo N° 06/2010, Relatório N° 44/2010 – 2ª Secção, onde quantifica que em 2009 a despesa apurada para o Mecenato foi de € 3.862.895,35, em contraste com os € 6.571.977,79 apurados no ano de 2006, conforme dados do Tribunal de Contas, Processo N° 10/2007, Relatório N° 39/2007 – 2ª Secção, pág. 62

³ Podemos verificar a quantidade de 320 processos pendentes que entraram na Administração Tributária entre Maio de 2000 e Dezembro de 2006, em contraste com os 277 processos concluídos em 2006, no documento elaborado pelo Tribunal de Contas, Processo N° 10/2007, Relatório N° 39/2007 – 2ª Secção, págs. 36 e ss.

muito apetecível para as pequenas e médias empresas, até pelo seu próprio volume de negócios que não será suficiente para fazer um planeamento fiscal vantajoso que lhes permita uma menor tributação e compensação do subsídio concedido. Em contraste, para as grandes empresas a vantagem é bastante significativa, pelos seus ganhos fiscais, quer pelo próprio normativo legal que permite a dedução até 8/1000 do volume de vendas e serviços prestados, acrescida da respetiva majoração, permitindo porventura uma menor tributação em função deste planeamento fiscal.

A questão então que subjaz à presente dissertação será a de analisar todo este mecanismo legal do mecenato social, no que respeita às empresas, além das suas questões relativas à bilateralidade que podem conduzir à não integração do montante doado na figura do mecenato social. Se comprovada determinada bilateralidade, nomeadamente a contrapartida de aquisição de serviços e bens, em princípio os valores doados serão apenas considerados gastos para efeitos fiscais e, assim, sem qualquer majoração concedida pelo Estatuto dos Benefícios Fiscais.

1.2 Metodologia e estrutura

Em termos metodológicos, por haver pouca jurisprudência nacional além de uma escassa doutrina, tivemos em consideração a abundância de literatura americana sob o tema, ainda que o regime, por um lado ser ligeiramente parecido na vertente do comportamento fiscal do mecenato mas, por outro lado, notoriamente diferente, nomeadamente nas suas justificações, evoluções e abordagens por diversos Autores⁴. Pelo que foi feita uma análise destes textos, bem como, apesar da escassez, dos diversos artigos publicados em Portugal sobre este tema, tendo por referência o quadro legislativo nacional.

Face ao *supra* exposto, caberá fazer uma exposição da estrutura da presente dissertação. Assim, a mesma apresenta a seguinte forma: i) As entidades beneficiárias e o seu regime jurídico; ii) Tratamento Fiscal do Mecenato Social; iii) Conceito de donativo; iv) Regime legal do Mecenato Social na Perspetiva europeia. Em cada

⁴ Zolt, Eric M., “Tax deductions for Charitable Contributions: Domestic Activities, Foreign Activities, or None of the Above”, *Hastings Law Journal*, January, 2012
Crimm, Nina J., “An Explanation of the Federal Income Tax Exemption For Charitable Organizations: A theory of Risk Compensation”, *Florida Law Review*, July, 1998
Mayer, Lloyd Hitoshi, “The Independent Sector: Fee-for-Service Charity and the Limits of Autonomy”, *Vanderbilt Law Review*, January, 2012.

capítulo serão desenvolvidos diversos conceitos que são imprescindíveis para um cabal esclarecimento do que aqui se apresenta.

2 As entidades beneficiárias

2.1 O regime jurídico das entidades beneficiárias

No regime do mecenato em geral, existe um conjunto vasto de diversas entidades que podem obter um tratamento fiscal mais favorável. No Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (doravante CIRC) e Estatuto dos Benefícios Fiscais (doravante EBF) existem várias normas que enumeram o modo e quais as entidades que podem obter este tratamento. Podemos, desde logo, separar estas entidades do terceiro sector em dois grupos. De um lado, teremos as Fundações, Associações e Cooperativas⁵ e, do outro, teremos as que dispõem de um estatuto especial, nomeadamente as de Estatuto de Utilidade Pública, as Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) e as Organizações Não Governamentais. É através destas entidades que o Estado abdica das suas receitas⁶, pelo menos no que respeita ao Mecenato⁷.

No que concerne ao mecenato social, podemos verificar um leque enorme de tipos de entidades com fins estatutários diferenciados, estando todas tipificadas e enumeradas exhaustivamente no Estatuto dos Benefícios Fiscais. De certa forma, acaba por ser uma caracterização das entidades do terceiro setor, havendo uma espécie de elegibilidade de atividades com fins públicos relevantes que estas entidades têm de prosseguir, para que se possa aplicar o regime do mecenato.

Estas entidades beneficiárias estão organizadas e separadas hierarquicamente, conforme a relevância que o Estado lhes pretende atribuir. Podemos retirar esta conclusão ao observar dois artigos de leis diferentes⁸, que permitem por um lado perceber qual o regime aplicável a umas entidades e, noutra sentença, qual o regime aplicável em termos de benefício fiscal nas doações a umas entidades em detrimento de outras. Esta escolha é influenciada pelos fins públicos que o Estado pretende incentivar, hierarquizando em função da importância que lhes reconhece.

⁵ Uma pequena nota para a inserção dos benefícios destes tipos de entidades que, face à Lei nº 64-B/2011, deixaram de ter as disposições fiscais nos seus Estatutos, passando a vigorar no EBF, o mesmo acontecendo com o Mecenato Científico.

⁶ *Vid.* Artigo 10º do CIRC.

⁷ *Vid.* Artigo 62º do EBF.

⁸ *Vid.* Artigo 10º e 11º do CIRC e Artigo 62º do EBF.

Vemos que, em geral, as entidades beneficiárias são dotadas de um regime de isenção de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas, desde que cumpram alguns requisitos que figuram na lei. Em consonância com este regime, está também organizada a hierarquia de donativos concedidos, ao existir maior ou menor majoração, em função da entidade beneficiária, o que traduz a ideia de o Estado pretender um maior financiamento para determinadas entidades e as suas atividades.

Os direitos sociais adquirem uma enorme importância histórica constitucional, e na perspectiva da evolução do Estado de Direito Democrático, devem os Governos criar mecanismos de apoio a entidades que realizam fins que o Estado pretende estimular. Como tal, o enquadramento fiscal destas entidades é, face ao seu propósito, distinto do das entidades empresariais a que, por regra, se destina a maior parte das normas do CIRC. O CIRC institui um capítulo dedicado a estas entidades, que determina o tipo de imposto a aplicar. Em princípio, o regime que é aplicado a este tipo de entidades é o da isenção de IRC, preenchidos os demais pressupostos exigidos pela lei fiscal, estando este regime plasmado entre os artigos 9º e 14º do CIRC. Percebe-se, assim, que o alcance desta isenção é o resultado da orientação da Constituição da República Portuguesa⁹, ao compreender um determinado conjunto de entidades que realizam fins que o estado apoia e fiscaliza. Neste contexto, estes artigos referem-se a determinadas entidades, fazendo, por consequência, uma separação entre tipos de isenção, bem como entre os fins prosseguidos pelas entidades beneficiárias.

Este tratamento mais favorável compreende essencialmente dois tipos de isenção, a objetiva e a subjetiva. Ou, como Casalta Nabais define, “isenções de concessão automática” e “isenções dependentes de reconhecimento”¹⁰. No que concerne às isenções de concessão automática ou objetivas, vemos que basta figurar como determinada entidade para que a isenção opere de forma automática, não havendo um requisito legal objetivo ou material, sem ser o do tipo de entidade, tornando assim a isenção automática, de acordo com os artigos 9º e 10º, nº1 alínea a) e b) do CIRC. Saliente-se que esta isenção não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das atividades comerciais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários,

⁹ Nomeadamente o artigo 63º nº 5, que nos diz: “ O Estado apoia e fiscaliza, nos termos da lei, a atividade e o funcionamento das instituições particulares de solidariedade social e de outras de reconhecido interesse público sem carácter lucrativo, com vista à prossecução de objetivos de solidariedade social consignados, nomeadamente, neste artigo, na alínea b) do n.º 2 do artigo 67º, no artigo 69º, na alínea e) do n.º 1 do artigo 70º e nos artigos 71º e 72º.

¹⁰ Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, Março, 2009, pág. 573-575.

bem como não abrange os rendimentos de títulos ao portador não registados, nem depositados. Podemos dizer que se configura automaticamente, mas há que respeitar o disposto no artigo 10º nº 3 CIRC que, de certa forma, condiciona a isenção no que respeita à natureza da atividade, ao período temporal e à conexão de interesse. Cumpridas estas condições, a isenção é concedida automaticamente.

Ora, para conseguir estas isenções, os artigos citados fazem uma enumeração exaustiva dos tipos de entidade que podem gozar deste tratamento fiscal, não sendo necessário reconhecimento para conceder a isenção. De todo o modo, existem mais¹¹ isenções de concessão automática mas, em que não é necessário haver reconhecimento da entidade¹² pelo Ministério, sendo a isenção, deste imposto (IRC), concedida caso as entidades respeitem determinados requisitos¹³ previstos na lei fiscal. Caso se verifiquem esses requisitos, a concessão da isenção opera de forma automática.

Por outro lado, teremos as isenções subjetivas ou dependentes de reconhecimento, sendo que neste tipo existem apenas duas situações normativas, o artigo 10º nº 1 – c) e artigo 13º do CIRC. Aqui a disposição é ligeiramente distinta do outro tipo de isenção, visto que é o sujeito passivo que deve requerer ao Ministério das Finanças o reconhecimento da isenção a que aquela entidade se propõe¹⁴, sendo este reconhecimento de natureza meramente declarativa. Neste despacho, o Ministério das Finanças define os termos da isenção, tendo em atenção a atividade e os fins desenvolvidos pelas entidades.

Estas isenções surgem num contexto de lógica do sistema fiscal, que opera através da articulação entre vários diplomas legais¹⁵. Encontramos uma situação triangular entre três tipos de pessoas diferentes, que se complementa numa orientação jurídico-fiscal, mas que traduz, no fundo, o sentido e relevância que o Estado pretende

¹¹ Como por exemplo as que figuram no artigo 11º do CIRC e artigo 54º e 55 do EBF.

¹² As associações que tenham rendimentos provenientes do exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas. *Vid.* Artigo 11º nº1 CIRC

¹³ A não distribuição de resultados, a não existência de interesses diretos ou indiretos nos resultados das atividades, ter contabilidade ou escrituração que abranja todas as atividades e a ponham ao dispor dos serviços fiscais.

¹⁴ Este procedimento administrativo é distinto, e incide sobre “pessoas coletivas de mera utilidade pública que prossigam exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente”, entidades tipificadas no artigo 10º nº 1 – c) CIRC.

¹⁵ Exemplo da boa complementaridade entre CIRC e EBF relativamente a este tipo de isenção é o artigo 11º do CIRC e 54º do EBF, pois se por um lado no CIRC prevê a forma legal que determinada associação necessita para ser considerada para efeitos de isenção, o EBF reforça o sentido da isenção de IRC, mas estabelece um valor máximo de 7500 € de rendimentos brutos para que opere a isenção.

dar às entidades do terceiro setor. Por isso, além deste alcance, acaba por justificar-se toda esta relação com as políticas governamentais para financiar e conceder autonomia às entidades públicas ou privadas que, no fundo, prossigam fins de interesse público.

Também o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado ¹⁶ (doravante CIVA) prevê em diversas normas, isenções para as atividades desenvolvidas por este tipo de entidades beneficiárias de um regime fiscal mais favorável. No fundo, acaba por ser uma linha orientadora do ordenamento jurídico português, no que respeita a estas entidades, pois as várias disposições complementam-se fiscalmente, quer face ao exercício anual das entidades, quer quanto às suas atividades diárias. Vários autores¹⁷ sugerem um vasto leque de teorias que justificam este tratamento fiscal, mas a verdade é que não há, ainda, uma teoria uniformizada que sustente todo este regime fiscal destas entidades¹⁸, sendo que o contributo de cada autor oferece justificações plausíveis, mas no cômputo geral não chegam para justificá-lo¹⁹.

¹⁶ No seu artigo 9º, várias são as alíneas que isentam determinadas atividades dos sujeitos passivos. Note-se que, face ao artigo 2º, poderão existir algumas atividades que devido à sua natureza estariam sujeitas à incidência de IVA. Isto é, poderá haver incidência deste tipo de imposto a nível objetivo. Remete-se para a utilidade da Circular 2/2004 que exemplifica um conjunto de situações em que esta incidência ocorre.

¹⁷ *Vid. Cf. 4*

¹⁸ Crimm, Nina J., “An Explanation of the Federal Income Tax Exemption For Charitable Organizations: A theory of Risk Compensation”, *Florida Law Review*, July, 1998, page 3-8.

¹⁹ Mayer, Lloyd Hitoshi, “The Independent Sector: Fee-for-Service Charity and the Limits of Autonomy”, *Vanderbilt Law Review*, January, 2012, page 3.

3 Tratamento fiscal do mecenato social

3.1 Breve apontamento histórico

Ao longo dos tempos, a figura do Mecenato encontrava-se espalhada por vários diplomas legais, até que foi criado o Estatuto do Mecenato²⁰, sendo que o seu contributo é, de natureza formal e material, bastante significativo, por ter sido o primeiro diploma legal autónomo, em Portugal, a prever esta figura e o seu respetivo tratamento fiscal. A criação deste benefício fiscal no ordenamento jurídico português prende-se com razões de evolução normativa, mas também de razões sociais, além da congregação de diversas normas que então se encontravam espalhadas pelo ordenamento jurídico. O Estado português pauta-se, como está bem patente na Constituição, por ser um Estado de Direito Democrático, sendo que maioritariamente, por meio dos impostos, o Estado suporta as suas funções, nomeadamente a social. Em causa estará um incentivo de natureza social, de elevada relevância, que promova a responsabilidade de pessoas coletivas e individuais no seu meio cívico.

Na sequência de motivos justificativos deste Estatuto, o Governo criou este regime por forma a fomentar uma cultura e responsabilidade social perante a população, promovendo como prémio o benefício fiscal. O Estatuto do Mecenato estava dividido em três categorias, sendo que cada uma delas era referente a um tipo de imposto, no caso IRC, IRS e IVA, respetivamente. As normas que se encontram previstas são sucintas e objetivas, pois o intuito governamental de criar este instituto era o de facultar o desenvolvimento de determinadas entidades, não sendo o custo em causa na sua totalidade suportado pelo Estado.

É então, neste momento legislativo, que se cria um Estatuto do Mecenato, ao elaborar um diploma autónomo, exclusivo para estes objetivos, promovendo o desenvolvimento de instituições, e ainda uma plataforma de aproximação das pessoas com o objeto da sua intervenção na sociedade. O contributo da criação deste Estatuto foi muito inspirador para a elaboração das normas previstas no EBF, pois se compararmos as normas destes diplomas, verificamos a semelhança entre os dois textos legislativos.

²⁰ Este Estatuto foi criado pelo Decreto-Lei n.º 74/99 de 16 de Março, aprovado previamente pela Lei do Orçamento de Estado para 1998, no seu artigo 43.º, n.º 11

3.2 Enquadramento legal

No ordenamento jurídico português, estão previstas as mais diversas normas em inúmeros diplomas legais, no que concerne à figura do Mecenato Social. Podemos encontrar essas normas no CIRC, no EBF, no CIVA e no Estatuto do Mecenato²¹, sendo ainda de salientar o relevante contributo das Circulares elaboradas pela Direção Geral dos Impostos e alguns despachos da Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais.

Cada categoria de normas exprime o enquadramento sistemático do ordenamento jurídico manifestando o objetivo do legislador que, assim, exterioriza o *animus* que o inspirou, produzindo da melhor forma uma sistematização do sistema fiscal português, pelo menos no que respeita a este conceito.

Exemplificado o leque jurídico de normas onde se pode encontrar a figura do Mecenato, caber-nos-á agora apresentar, dentro de cada categoria, quais as normas que se aplicam e as vantagens e desvantagens das mesmas.

3.2.1 Código Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Coletivas

No CIRC podemos, desde logo, encontrar duas tipologias de normas relevantes para efeitos do Mecenato Social. Em primeiro lugar, e a título exemplificativo, encontram-se as normas que tratam do IRC das entidades de solidariedade²². Neste âmbito, constitui-se um regime fiscal próprio destas entidades, para que se cumpra o disposto no artigo 63º nº5 da Constituição da República Portuguesa²³, vantajoso para atingir os desígnios constitucionais a que o Estado se compromete. Em segundo lugar, encontram-se as normas que preveem o enquadramento do Mecenato Social no exercício fiscal das pessoas coletivas, sendo este tipo de normas o mais relevante para a exposição que se segue. Estas normas são relativamente recentes, sendo que obrigatoriamente tem de ser conjugado o artigo 62º do EBF com o artigo 23º do CIRC, pois o artigo 62º do EBF tem como finalidade a equiparação do donativo a gasto, com relevância fiscal nos termos do artigo 23º do CIRC, ou seja, o donativo concedido, se

²¹ Cf. 18

²² Este conceito está tratado no ponto 2.1 da presente dissertação.

Artigo 10º CIRC prevê expressamente a isenção no seu nº 1, mas por outro lado condiciona a isenção de imposto a uma observância continuada de determinados requisitos para que possa ser concedida a isenção.

²³ Este preceito constitucional manifesta a consagração dos direitos sociais no texto constitucional, demonstrando a evolução constitucional de Portugal, tendo esta inserção uma grande componente histórica.

preencher os requisitos previstos nos artigos para tal, passa a ser considerado como gasto, sendo permitida a sua dedução ao lucro tributável para efeitos de apuramento da matéria colectável, acrescido de uma determinada majoração. A relevância e qualificação fiscal são feitas no EBF, bem como todo o seu modo de se processar. Aliás, apesar de no EBF o texto normativo ainda não ter sido corrigido para acompanhar as mais recentes atualizações do CIRC, deve-se esclarecer que, em virtude da classificação que podemos retirar do EBF, os donativos e a respetiva majoração são deduções ao rendimento e não deduções à coleta como poderá ser concluído por uma leitura menos cautelosa de alguns artigos do CIRC.²⁴ Em termos formais, o sujeito passivo de IRC deve proceder ao preenchimento dos modelos disponibilizados pela Administração Tributária²⁵, fazendo verificar os requisitos formais necessários para o aproveitamento do benefício fiscal cuja hipótese legal preenche. Menção apenas para o artigo 24º do CIRC que, mais à frente, será abordado detalhadamente, face à sua escassa aplicação, como se explica no ponto 4.3 da presente dissertação.

3.2.2 Estatuto Benefícios Fiscais

É no EBF que se prevê o enquadramento legal dos donativos enquanto benefícios fiscais. Trata-se de um resultado normativo da política fiscal de vários Governos e que, não olvidando as recentes alterações, continua a revelar uma enorme significância do desígnio ao qual está vinculado. Basta perceber que estamos a falar num vasto leque de artigos²⁶, o que vem manifestando a extensividade que o Estado pretende facultar a este regime.

O EBF prevê vários artigos relativos ao Mecenato, podendo este ser concedido em sede de pessoas singulares ou de pessoas coletivas mas, ao mesmo tempo, separa dentro destes últimos, consoante a natureza da atividade beneficiada pelo donativo. É relevante perceber que este regime de incentivo, provocando despesa fiscal, é o

²⁴ Ver para o efeito o disposto no artigo 90º, nº2-b) e 92º nº2-b) CIRC que consagra a dedutibilidade de benefícios fiscais, incluindo os donativos, no cálculo de imposto. De certa forma, é preciso haver uma harmonização da lei fiscal para uma melhor aplicação e segurança jurídica da mesma, eliminando conflitos decorrentes da própria letra da lei.

²⁵ A título informativo, o modelo a preencher pelas empresas para considerar como gasto os seus donativos é o Modelo 22 – Anexo D, no seu ponto 08, sendo que apenas se insere o código da tipologia do donativo, juntamente com a totalidade do montante doado sem a respetiva majoração. Refira-se a elevada importância que é dada pela Administração Tributária em conservar o comprovativo do donativo, bem como as demais informações da instituição beneficiária, para que se possa efetivamente usufruir do benefício fiscal e proceder-se à respetiva aplicação como gasto no IRC.

²⁶ Desde o artigo 61º ao 66º

propósito dos benefícios fiscais²⁷, sendo que o está em causa no EBF é a tutela de interesses públicos extrafiscais, criando assim um regime excecional de tributação.

É acima de tudo necessário perceber o porquê destes benefícios, mas ao mesmo tempo é imprescindível conhecer as leis necessárias para sua a correta aplicação. Ao longo da dissertação, será tratado de uma forma mais eficaz os artigos aqui em análise.

3.2.3 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Referido o enquadramento normativo no que respeita ao EBF e CIRC, faltará mencionar, quanto ao CIVA, quais as normas diretamente relevantes para efeitos de aplicação do mecenato social. A realidade aqui é ligeiramente diferente, em função da natureza do imposto em causa, mas a ideia que se pode desde logo retirar é que, em princípio, o Imposto sobre o Valor Acrescentado não incide sobre os produtos das entidades beneficiárias, nem sobre os donativos concedidos²⁸.

Em princípio, não existe uma desconsideração da figura do mecenato, sendo conferida uma isenção às entidades do terceiro setor, desde que verificados determinados requisitos, relativamente ao *animus donandi* e à não ultrapassagem de determinados limites em termos legais a que estejam sujeitas. Portanto, o doador, enquanto titular de um direito privado no que respeita à doação, será isento de IVA, em função do contrato gratuito celebrado com a entidade beneficiária. Importa apenas referir que, aqui, terão de ser analisadas as operações realizadas pelos beneficiários dos donativos, podendo surgir situações em que será obrigatório liquidar imposto²⁹.

²⁷ Vid. Artigo 2º nº 2 do EBF “São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas...”

²⁸ Excluindo os donativos em espécie que estão sujeitos a IVA, de acordo com o artigo 4º nº 2 a) e b) e artigo 3º nº3 g), ambos do CIVA.

²⁹ Estão plasmadas, no CIVA, diversas normas que se aplicam à questão em causa, tais como o artigo 3º, nº3- f); artigo 16º, nº2-b); artigo 4º, nº2- a) e b); artigo 36, nº3. Neste diploma, é manifestamente relevante perceber que tendo em atenção a natureza do IVA, todo o mecanismo do mesmo poderia ser posto em causa, se não houvesse estas normas para prever as operações que mesmo sujeitas podem ser isentas. A questão prende-se sim com a lógica procedimental do imposto, pelo que entende-se a previsão de comportamentos que possam existir, para que não haja aqui um abuso de direito no que concerne à sujeição de IVA ou isenção de IVA.

Ainda como exemplo, diga-se que numa situação em que o sujeito passivo A concede a B um donativo no valor de 10.000 €, e em contrapartida, B oferece a A um conjunto de bilhetes de espetáculo que irá realizar, no valor de 500,00€ mais uns livros sobre o mesmo espetáculo no valor de 500,00€. O montante máximo por lei permitido para estas vantagens é de 5% do donativo recebido, sendo que aplicando a lei do IVA, B irá proceder à liquidação de imposto no valor dos 1000€. Aqui, ainda que a lei isente até ao montante de 5% poderia, na minha ótica, talvez adotar-se outro comportamento e não tributar no valor total da liberalidade realizada por B, mas sim no seu excesso. Ou seja, apenas incidir IVA sobre o montante que excede os 5% e não sobre toda a liberalidade, pois o que se prende com esta figura são

Deve fazer-se um alerta para o artigo 64º do EBF, que prevê pequenas ofertas, pelas entidades beneficiárias, aos doadores, mas que limita estas ofertas na percentagem de 5% do donativo, para que em sede de IVA não sejam tributadas. Considera-mos pertinente questionar-nos se estes 5% não são uma percentagem bastante insignificante, pois num donativo de 500€ a entidade beneficiária não poderá conceder liberalidades acima dos 25€, sem pagar qualquer imposto. Calcula-mos que assim não haja um verdadeiro espírito harmonioso da lei, discriminando as liberalidades da entidade beneficiária em função do montante doado, provocando uma desigualdade em função da quantia doada em dinheiro ou espécie. Estamos convictos de que não existiria uma violação do princípio da capacidade contributiva, pois se o imposto deve ser repartido na medida da capacidade que cada um mostre para o suportar, aqui aplica-se o mesmo fim, ao permitir que quem tenha mais capacidade de doar, ao fazê-lo, distribua a riqueza e tenha incentivos por parte das entidades para o fazer, não deixando de parte quem contribui com menos. Não podemos deixar de reforçar que este é um comportamento que o Estado pretende incentivar, e sendo que as empresas não têm obrigação de o fazer.

Seria por ventura preferível que a percentagem para a isenção fosse por escalões. Certo é que o propósito não é conceder contrapartidas, mas logicamente uma forma de agradecimento pelo donativo concedido. Poderá tornar-se difícil para a entidade beneficiária graças a esta limitação legislativa, até porque a intenção destas entidades é também estimular o mecenato, incentivando a promoção deste tipo de comportamentos.

3.2.4 Circulares da Direção Geral de Cobrança de Impostos

Detalhadamente analisados os conjuntos de leis que incidem sobre o mecenato, caberá compreender-se agora a importância das circulares publicadas, no desenvolvimento do ordenamento jurídico português.

É prática corrente a Administração Tributária, no pleno uso dos seus poderes e competência, redigir diversificadas circulares para que a aplicação dos tributos seja feita de forma mais eficaz e justa. Assim, e no caso de subsistirem algumas dúvidas, estas circulares têm como objetivo a explicação e clarificação dos regimes legais previstos. No caso concreto, existem desde logo três circulares relevantes, a Circular nº 2/2004, a

razões de cariz social e económica, pelo que deveria haver sim um estímulo e não mais tributação sobre uma liberalidade por forma de agradecimento ao doador.

Circular nº 12/2002 e a Circular nº 9/2005. Nas duas primeiras circulares visou-se estabelecer alguns critérios a seguir para a correta classificação do donativo enquanto tal, prevendo desde logo um conjunto de características a verificar no caso de liberalidades realizadas pelo beneficiário ao doador. Portanto será de louvar a atuação da Administração Tributária, pois apesar de o conceito parecer de fácil distinção, existem situações em que a doação é classificada como patrocínio. Posto isto, verificamos que com este cabal esclarecimento poderá estar-se perante uma maior certeza fiscal, contribuindo para a harmonia do seu sistema. Na Circular nº 9/2005 contempla-se um conjunto de obrigações acessórias do mecenas e da entidade, beneficiária, para que não sejam suscitadas quaisquer dúvidas quanto à fruição do benefício fiscal previsto no EBF, aspeto que será tratado no ponto 4.4 da dissertação.

Paralelamente à legislação nacional, não podemos deixar de observar a relevância do direito da União Europeia, no que se refere às normas nacionais, pois devemos verificar se as mesmas estão em conformidade e em cumprimento com os princípios base da União, para que desta forma, exista uma segurança jurídica e uma plena harmonização do sistema jurídico-fiscal, pelo menos das normas que aqui interessam. Adiante, esta questão será abordada conjuntamente com a importante jurisprudência existente, relevante para o assunto em questão.

Posto isto, vemos que a diversidade do Mecenato não é complexa, interagindo e completando-se entre diplomas legais distintos, o que demonstra a harmonização, relevância e significado deste benefício fiscal para o Estado Português. Ainda assim, consoante cada categoria, poder-se-á perceber qual é o tipo de donativo, quais as instituições que podem beneficiar das vantagens, o que e como se deverá fazer durante este processo e, por fim, aplicar, de uma forma simples e clara, o gozo deste incentivo fiscal no exercício anual de rendimentos, sejam eles individuais ou coletivos.

4 O conceito de donativo

No âmbito do Mecenato Social, e sendo o segundo mais valorizado³⁰ em termos de majoração devido à sua relevância, só poderemos estar perante esta figura legal se se verificar a realização de um donativo. Vindo o seu conceito, objetiva e materialmente, previsto no artigo 61º do EBF³¹. *Lato sensu* significa a pretensão de determinada pessoa doar algo a outra, desprendida de qualquer intenção de obter uma contraprestação da mesma. No âmbito da lei fiscal, terá que se manifestar o *animus donandi* para que se possa enquadrar o comportamento no regime fiscal do mecenato social. Saliente-se, que a noção atual de donativo corresponde à que figurava no Estatuto do Mecenato. Lei entretanto revogada.

Importa primeiramente compreender a conexão existente entre o donativo e a existência e configuração legal do benefício fiscal. Desde logo, no artigo 2º do EBF, está consagrado o conceito de benefício fiscal, as suas formas e, ainda que não de forma desenvolvida, as suas razões de ser.

Numa ótica puramente legal, e apurando o sentido da norma: “Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”, podemos deduzir um conjunto de ideias inerente a este preceito. Conseguem-se apurar que as normas dos benefícios fiscais são normas excecionais, pois visam uma derrogação às regras e normas gerais de tributação. Ao mesmo tempo, a justificação do carácter excecional destas normas prende-se com interesses públicos extrafiscais relevantes, isto é, ao longo do EBF encontramos diversos benefícios, sendo que cada um deles resulta de um conjunto de incentivos e políticas do Estado, onde se querem promover determinados comportamentos dos seus cidadãos e/ou empresas. Em contrapartida, entende-se que as vantagens atribuídas e benefícios gozados pelas

³⁰ Curiosamente a Administração Direta, como o Estado, Regiões Autónomas, entre outros, bem como a Administração Indireta, como Institutos Públicos, por exemplo, estão no topo da hierarquia da majoração. Não se pode deixar de registar tal facto, pois não se compreende até que ponto fará algum sentido a posição que figuram, visto que *a priori* as intenções do Estado é que os particulares atuem no terceiro setor, estimulando-o, e para tal devia beneficiar no seu conjunto de uma melhor percentagem que os órgãos da Administração Central.

³¹ A letra da lei que figura no EBF é esclarecedora no alcance que pretende demonstrar “[P]ara efeitos fiscais, os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas, previstas nos artigos seguintes, cuja atividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.”

peças individuais e coletivas são o meio necessário para estimular o leque objetivo desta categoria, realizando a componente extrafiscal, dada a existência de um conjunto de comportamentos determinados que justificam a existência de cada tipologia de benefícios fiscais reforçada pela Lei Geral Tributária, que no seu artigo 14º faz menção especial ao uso dos benefícios fiscais.

Compreendida a natureza e alcance dos benefícios fiscais, analisar-se-ão as características, âmbito, alcance, natureza e finalidades do donativo enquanto benefício fiscal. Para esta compreensão, além do artigo 61º do EBF, é necessário recorrer a outros diplomas legais por forma a efetuar uma melhor interpretação do conceito, como por exemplo a Circular n.º 2/2004 que contribuiu para uma clarificação da distinção entre este conceito e o de patrocínio, sendo que, respetivamente, o seu tratamento fiscal é distinto. Esta conjugação é necessária para se perceber melhor o âmbito e limites dos donativos para que possam ser considerados fiscalmente. Assim, a Direção Geral dos Impostos caracteriza os donativos como “prestações de caráter gratuito em que impera o espírito de liberalidade do doador”, enquanto no patrocínio destaca que “o espírito de liberalidade do doador é secundarizado”. Constatamos deste modo que a Administração Tributária apela ao *animus donandi* do doador no sentido de considerar o seu contributo como donativo e enquadrá-lo, no seu tratamento fiscal como mecenato. Certo será dizer que a linha divisória entre esta figura atualmente, e fruto do desenvolvimento de novas realidades económico-sociais, pode ser muito ténue, até porque em correntes doutrinárias³² recentes se apela ao indivíduo filantropo, que pretende doar e partilhar a sua riqueza, por forma a contribuir para uma maior equidade e bem-estar geral, mas que, ao mesmo tempo, maximiza os seus lucros empresariais, através da demonstração da responsabilidade cívica e social que manifesta a sua empresa.

Esta nova corrente, em consonância com a sua evolução internacional, tem um contributo importante para o conceito de donativo, numa perspetiva algo diferente da que podemos reter a nível nacional pois que, não podemos negar a contrapartida eventual que este possa ter, e daí haver talvez, na ótica do legislador nacional, uma clara intenção de não introduzir este conceito nos benefícios fiscais inerentes dos donativos, devido à questão das contrapartidas financeiras.

³² Taborda, Daniel, *Os donativos empresariais e o seu tratamento fiscal*, Almedina, 2011, pp. 161-169

A filantropia, apesar do seu altruísmo e reconhecido valor social, tem sido associada a um certo interesse económico, há quem a apelide de filantropia estratégica ou filantropia organizacional, havendo ainda empresas que, ao quererem abrir sucursais noutros países, atuam primeiramente na área social, demonstrando assim uma responsabilidade e interesse pela comunidade, por forma a elevar o seu potencial de mercado. Há autores³³ que explicam mesmo a existência de uma relação entre os rendimentos empresariais com a direta influência da filantropia, e que em parte esta visão estratégica das empresas já começa a tutelar os seus comportamentos, além de usufruírem fiscalmente destes benefícios. A nosso ver, o fundamento que justifica os donativos não assenta neste interesse económico, sendo maioritariamente uma prestação sem qualquer intenção de rentabilidade empresarial, sem promoção individual ou mesmo sem contrapartidas das entidades beneficiárias. Assim, e analisando a lei nacional, creio que este conceito possa mais tarde influenciar alguma alteração no conceito de donativo. Na verdade, sendo uma das áreas de intervenção do Estado, cada vez mais a percentagem de instituições financiadas por entidades privadas é maior, o que leva, por um lado, a uma menor receita fiscal mas, por outro, a atingir meios e fins que as instituições não conseguiriam se dependessem exclusivamente do Estado. Logo económica e socialmente poderá ser uma vantagem para o Estado associar a filantropia ao nosso sistema nacional, até mesmo numa óptica de atração de capital, visto que, como já foi referido, a satisfação dos interesses e políticas definidas é concretizada pelo Estado, apoiando diretamente através da despesa fiscal³⁴.

Não podemos deixar de ter em especial atenção o grande significado de solidariedade e economia social³⁵, que está implícito no tema em análise, e que, apesar de não estar abordado no conceito dos donativos, ou do regime do mecenato, é de enorme importância, estando-lhe subjacente. Existe todo um setor que abrange as entidades que se preocupam e contribuem com os seus atos para uma sociedade mais justa, pujante e desenvolvida, aliando estas dimensões ao facto de contribuírem para a “recente” economia social. Hoje em dia já podemos falar de um sector autónomo, que interage diretamente com o Estado, responsável por inúmeros projetos, tendo sempre

³³ Porter, M.E. e Kramer, M.R., "*Strategy and Society: The Link Between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility*", *Harvard Business Review*, December (2006), pp. 78–92.

³⁴ Poderemos dizer que esta “despesa” verdadeiramente dita é uma “não receita” pois não chegou a entrar nos cofres do Estado, por ser um regime de exceção às normas gerais dos regimes de tributação.

³⁵ Namorado, Rui, “Os quadros jurídicos da economia social – uma introdução ao caso português”, CECES, Coimbra, 2006

como objetivo principal o bem-estar geral. É de louvar o desenvolvimento que todo este sector vem tendo, e muito graças à cooperação e incentivos que recebe do Estado, mas também à importância cada vez maior do facto de as empresas manifestarem uma responsabilidade social, contribuindo através de donativos, para todo um propósito geral que é o bem comum.

Por fim, no próprio EBF, o Estado decidiu limitar o âmbito e alcance dos donativos, ao, de certa forma, discriminar a entidade beneficiária do donativo. Vejamos, o nº1 do artigo 62º, considera custo na sua totalidade, não impondo restrições de volume e ainda faculta uma majoração, caso o donativo se insira em determinada categoria de entidades. Por outro lado, no seu nº3, estabelece um limite de 8/1000 do volume de negócios que as empresas podem considerar como gastos no caso de donativos concedidos a determinadas entidades, mantendo a majoração. Neste artigo, vai-se percebendo quais os donativos fiscalmente mais relevantes, e por outro lado a atuação que o Estado pretende das empresas nas entidades beneficiárias, ao estimular de forma mais vantajosa o donativo a determinadas entidades em detrimento de outras. Esta seleção de entidades é uma decisão política, pelo que sendo políticas governamentais, teríamos de analisar objetiva e materialmente a razão destas limitações, bem como as orientações que o Governo pretende para atingir os fins políticos a que se propõe. Face ao carácter jurídico deste trabalho essa análise não é particularmente relevante.

4.1 O conceito de liberalidade do doador

Os donativos concedidos subentendem a existência do espírito de liberalidade do doador. É esta ideia que as normas e circulares que regulam esta temática pretendem transmitir, para evitar a ilegalidade de uma vantagem fiscal que, de outra forma, não seria obtida.

Este conceito de liberalidade³⁶ pressupõe um tipo de espírito específico da pessoa que oferece algo, caracterizado por uma generosidade, ajuda do próximo³⁷, ser a título gratuito, não pressupor qualquer contrapartida, interesse direto ou indireto, imediato ou mediato, sendo este espírito preponderante na caracterização do donativo para efeitos de enquadramento no regime do Mecenato³⁸. Ainda neste contexto, a

³⁶ Que podemos ver definido no Acórdão nº 625/03, de 02-02-2004, Supremo Tribunal de Justiça

³⁷ Curzer, Howard J., Chapter “Liberality and Benevolence”, *Aristotles and the Virtues*, NE IV.1, Oxford University Press, May 2012, pág. 86

³⁸ *Vid.* Processo de Arbitragem nº 8/2011 – TCAAD, pág. 26

Circular nº 12/2002 estipula alguns critérios³⁹ a seguir pela Administração Tributária para a qualificação da existência ou não da liberalidade.

A nível jurídico, compreendemos que o que se exige é a manifestação inequívoca deste espírito, mas não se definem os contornos que este conceito de liberalidade impõe, pelo que pode várias vezes suscitar dúvidas quanto à presença deste espírito e hipotética qualificação fiscal de donativo.

Vemos que a fronteira aqui existente assume os contornos de uma linha ténue entre a manifestação ou não de um tipo comportamental, mas que posteriormente a lei pode ou não retirar, através da conclusão da intenção de enriquecimento, a sua qualificação para efeitos fiscais. É algo duvidoso e difícil tentar encontrar uma solução para esta qualificação, sendo que é unicamente realizada pela Administração Tributária, baseada em informações dos sujeitos intervenientes. O que poderá suceder é um erro relativo aos pressupostos de direito na qualificação, por apenas se verificar os comprovativos, recibos da doação, e não a situação fáctica do caso, conforme o que foi dito anteriormente⁴⁰.

Ora, se toda esta exigência formal e material é necessária, para um conceito em que as obrigações acessórias para sustentar o gozo do benefício se baseiam num recibo e numa matéria de facto com difícil meio probatório, por ser a exteriorização de um comportamento, deveria haver um modo mais seletivo e teleológico que permitisse confirmar a existência da liberalidade.

Refira-se ainda que, quanto aos contratos de liberalidade, a questão levantada é um pouco diferente da que aqui está em causa, por se caracterizar pela interseção de dois fatores. Por um lado, a unilateralidade da relação entre custo e benefício, sendo suportado o custo por uma pessoa, e a vantagem do benefício usufruída por outra, mas ainda, e por outro lado, pela coincidência da finalidade global do contrato com as finalidades pessoais típicas de cada um dos contraentes⁴¹. Ainda assim, existe quem

³⁹ Podemos ler: “A apreciação pela Administração Tributária... dependerá sempre da exposição precisa dos elementos de facto, nomeadamente quanto à respetiva natureza e valor, bem como de eventuais regalias que em correspondência lhe estejam associadas”

⁴⁰ *Vid.* ponto 5 da dissertação.

⁴¹ Ferreira de Almeida, Carlos, *Contratos III*, Almedina, 2012, pág.17

sugira que as entidades beneficiárias, na prossecução dos objetivos, se inspirem em modelos de mercado, como publicidades, oferta e procura⁴².

Não podemos deixar de afirmar que este tipo de classificação enquanto contratos desvirtua a figura do *animus donandi* característica intrínseca do espírito de liberalidade, pois ao não estar presente o significado de sacrifício e dádiva⁴³, viola a classificação do donativo e as suas respetivas funções, provocando assim a sua não classificação⁴⁴ como liberalidade propriamente dita.

4.2 Exceções unilaterais e dimensão objetiva da bilateralidade

Existem exceções e algumas derrogações para algumas situações bilaterais que, mantendo o espírito de liberalidade do mecenas e não pretendendo a realização de proveitos, serão permitidas e consideradas enquadráveis no artigo 62º do EBF. Devido à sua relevância, e por serem poucas, analisar-se-ão as que são assim permitidas, e a sua possível fundamentação, de acordo com o entendimento da Direção Geral dos Impostos plasmado na sua Circular 2/2004.

No conjunto destas bilateralidades podemos destacar, nomeadamente, as insignificantes contrapartidas, desde que estas não tenham sido estipuladas no donativo concedido. Quando esteja em causa a associação do respetivo nome a um evento promovido pelo beneficiário, por subsistir o espírito de liberalidade do doador, não deverão ser excluídas do âmbito do artigo 62º do EBF. É também permitido a associação do nome do doador a iniciativas promovidas pelo donatário, desde que a mesma não apresente “natureza comercial” mas meramente institucional, ou seja, não deve ser feita qualquer referência a marcas, produtos ou serviços, mas apenas ao nome ou designação social e logotipo. Importa referir que esta divulgação terá de ser tratada de forma igual em relação a todos os mecenas, não podendo variar em função do valor do donativo. Por último, podem ser concedidos alguns benefícios em espécie aos doadores, como a disponibilização das instalações do beneficiário, a atribuição de convites ou bilhetes para iniciativas promovidas por estes, com a condição de o valor total ser insignificante em comparação com o donativo, não podendo as contrapartidas

⁴² Ferreira de Almeida, Carlos, *Contratos III*, Almedina, 2012, pág.18

⁴³ *Hamburger, Philip, “Liberality”, Texas Law Review*, Volume 78, Number 6, May, 2000, pág.23

⁴⁴ Processo nº 2371, Despacho do Subdiretor Geral dos Impostos de 25 de Agosto de 2011

ultrapassar anualmente 5% dos donativos concedidos, de acordo com o artigo 64º do EBF, por forma a não se violar o espírito de liberalidade.

Creio que estas possibilidades de existência de bilateralidade relevantes se justificam por se tratar meramente de casos em que não se viola o espírito da liberalidade e continua presente a vontade do mecenas de ajudar as entidades que mais necessitam. Aqui não há contrapartidas económicas relevantes e muito provavelmente o resultado que se possa obter destas vantagens não será significativo, o que reforça a ideia do *animus donandi* do donativo. A possibilidade de existência destas pequenas atribuições justifica-se ainda para promover a interação social entre os doadores e as entidades, alertando para as dificuldades que tenham estas últimas, mas também para que o doador possa compreender qual o alcance prático dos vários donativos concedidos, demonstrando assim aos doadores os resultados para os quais estes contribuíram. Pode-se ver como foi aplicado, onde foi, e quais são as carências e melhorias que existem nas entidades. Esta interação deve assim ser permitida pois pode melhorar a performance da entidade beneficiária com interação entre doadores e beneficiários, mas também aumentar o leque de doadores ao perceber-se que existe uma efetiva e eficaz aplicação dos valores doados.

4.3 O donativo enquanto gasto fiscal e variação patrimonial negativa

No regime do mecenato há uma interação entre diferentes pessoas. Por um lado a entidade beneficiária, pessoa coletiva e, por outro, um doador, sendo este uma pessoa individual ou coletiva. A existência de atribuições bilaterais não impede a caracterização do donativo como gasto fiscal⁴⁵, mas para tal é imprescindível passar o teste da indispensabilidade. Para tal, é necessário verificar o *numerus clausus* do artigo 23º e 24º do CIRC, e caso seja qualificado no âmbito destes artigos a consequência é o afastamento do quadro legal do mecenato, pois os donativos nessas condições ultrapassaram estes⁴⁶ limites definidos pelo teste e não cumprem os fundamentos que estão na base do artigo 62º do EBF⁴⁷.

⁴⁵ Nabais, Casalta José, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, pp. 581-583 e *Vid.* artigo 23º CIRC

⁴⁶ *Vid.* Acórdão nº 184/03 TCA Sul, de 12/10/2004, onde se pode ler: “para efeitos fiscais, as liberalidades não são consideradas como indispensáveis à realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte promotora”.

⁴⁷ Taborda, Daniel, “Algumas notas sobre a concessão de donativos pelas empresas”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano III, volume IV, 2011, pp. 115-136.

É importante compreender que um valor classificado como gasto fiscal, conforme está previsto no artigo 23º do CIRC, ou como variação patrimonial negativa, conforme o artigo 24º do CIRC, não concorre para a formação do lucro tributável⁴⁸, à semelhança do que acontece com o mecenato.

É necessário perceber qual o alcance destas normas classificativas, no que respeita ao requisito da indispensabilidade. Examinamos que o entendimento da norma é jurídico-económico, pelo que se compreende as dificuldades que por vezes possam existir na classificação como gasto, pois está-se a interferir na conduta empresarial, ou seja, no modo como a empresa é gerida e pretende obter os seus proveitos. A nível doutrinal⁴⁹ e jurisprudencial⁵⁰ português este conceito de indispensabilidade tem sido interpretado maioritariamente em função do objeto societário ou fim de interesse societário, além de existirem mais duas teses, uma restritiva, onde se entende a indispensabilidade como absoluta necessidade, e outra intermédia que aceita os gastos tidos por convenientes para a sociedade⁵¹.

Apesar de o artigo 24º do CIRC fazer referência às liberalidades, só as que não estão “refletidas no resultado líquido do período de tributação” é que terão relevância fiscal para efeitos deste artigo, beneficiando da respetiva classificação como variação patrimonial negativa. Serão poucas as possibilidades de enquadramento⁵² enquanto variação patrimonial negativa, até porque, por norma, os donativos afastam-se da finalidade lucrativa e assumem-se como dedução ao rendimento, transformando-se em gastos fiscais⁵³.

Se, como vimos, que dificilmente existe a possibilidade de ser enquadrado no espectro do artigo 24º do CIRC, sendo mais provável quando se desconsidera um

⁴⁸ *Vid.* Acórdão nº 184/03 TCA Sul, de 12/10/2004, onde se pode ler: “... e daí que não sejam consideradas custos nem variações patrimoniais negativas, a menos que a lei expressamente as qualifique de outro modo, como sucede relativamente a algumas liberalidades de cariz social, que por razões de política fiscal, a lei qualifica como custos...”

⁴⁹ Portugal, António Moura, “A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa”, Coimbra Editora, 2004, págs. 113 e ss.

⁵⁰ *Vid.* Acórdão nº 03022/09 TCA Sul, de 06/10/2009

⁵¹ Tavares, Tomás, “Da relação de dependência parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na determinação do rendimento colectável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 396, DGCI, Lisboa, 2000, pág. 134

⁵² A título exemplificativo vemos a possibilidade de numa assembleia geral ser decidido a atribuição de donativos através da aplicação dos resultados do exercício, não havendo aqui a classificação como donativo.

⁵³ Taborda, Daniel, “Donativos empresariais – uma análise jurídico-económica”, *Revista de Direito das Sociedades*, ano III, Volume IV, pp. 117/20

donativo, se passe a considerar a saída do valor como gasto fiscal. Assim, existem dois requisitos cumulativos para que se possa enquadrar uma despesa como gasto fiscal. Em primeiro lugar, esta despesa tem de ser comprovada com documento emitido de acordo com a forma legal exigida. Em segundo lugar, tem de haver uma indispensabilidade para a realização de proveitos ou manutenção da fonte produtora⁵⁴. Para aferir este aspeto deverá ter-se em conta o público-alvo ou as condições de mercado.

Note-se que as importâncias que revistam a natureza de donativos, mas que não preencham os requisitos exigidos pelo EBF, não logram passar o teste da indispensabilidade e, portanto, não serão aceites como gasto para efeitos fiscais.

4.4 Diferenciação entre o regime do mecenato e patrocínio

Compreendido agora o conceito e justificação dos donativos na categoria de benefícios fiscais, deve proceder-se a uma clara separação de regimes que, por vezes, possam ser confundidos face à ténue linha que legalmente demarca estas duas figuras jurídicas distintas, nomeadamente o mecenato e o patrocínio.

Como podemos deduzir pela classificação léxica de cada um dos conceitos, os mesmos referem-se a situações diferentes, sendo também diferente o tratamento jurídico conferido a cada uma delas. Ora, como se sabe face ao *supra* referido relativamente ao conceito do donativo, o patrocínio⁵⁵ caracteriza-se pela ausência de *animus donandi* sendo esta uma condição *sine qua non* para a existência e enquadramento do regime fiscal do Mecenato, tal como se refere no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 25/3/2003, no processo nº 7416/02⁵⁶.

Se analisados objetivamente, em ambos os conceitos legais pode ser difícil de confirmar a existência do *animus donandi*, o que se deve à difícil delimitação da fronteira a que nos referimos previamente. O modo de solucionar o problema poderá passar por um critério que permitisse aferir a eventual rentabilidade económica do patrocínio. Contribuindo para a segurança jurídica e clarificação deste conflito, a

⁵⁴ Estes requisitos são enunciados no Acórdão nº 00365/03 TCA Sul, de 20/06/2006.

⁵⁵ Figura no artigo 24º do Decreto-Lei nº 330/90 de 23 de Outubro.

⁵⁶ Neste acórdão, o tribunal face ao litígio em causa ser uma questão entre donativo e patrocínio, vemos que vem clarificar e contribuir para a separação destes conceitos, prática corrente visto que até à existência da Circular 2/2004, houve alguns acórdãos, como um dos exemplos o Acórdão referido no texto, que visavam exclusivamente classificar determinadas prestações como donativos ou patrocínios. Mas, no Acórdão nº 7416/02 TCA Sul a consideração mais relevante para a questão em tratamento é a afirmação "... existe uma contrapartida económica para ambas as partes, (...) a qual exclui o *animus donandi* típico dos donativos".

Administração Tributária na sua Circular 2/2004⁵⁷ estabeleceu um conjunto de critérios de distinção que permitem um enquadramento legal consoante a tipologia do comportamento adotado pelo patrocinador ou doador e, assim, o seu tratamento fiscal será mais adequado. Os potenciais doadores poderão assim conhecer o que podem ou não contratar com a entidade beneficiária, e qual será o seu enquadramento em virtude do contrato celebrado, podendo aplicar corretamente a lei fiscal.

No que concerne aos critérios de distinção, observamos que existem três critérios para duas linhas de orientação. Dividimos então as contrapartidas prestadas pela entidade beneficiária que podem ser usufruídas pelo doador em dois grupos. De um lado, temos as contrapartidas de associação do nome do doador a certas iniciativas, que o identifiquem junto do público-alvo, do outro, temos as contrapartidas de associação de certa iniciativa dos produtos comercializados pelo doador, promovendo, junto dos consumidores, os seus produtos.

Relativamente à primeira vertente, as orientações tributárias estabelecem três critérios para que se possa enquadrar a doação no regime do mecenato. Em primeiro lugar, não permite a referência a marcas, produtos ou serviços do mecenas, sendo que apenas consente a referência ao nome ou designação social e logotipo. Em segundo lugar, esta divulgação deverá ser feita de forma igual e uniforme em relação a todos os mecenas, não havendo uma discriminação em função do valor do donativo concedido. Por último, esta identificação do mecenas não deve ser realizada de forma publicitária, mas sim num plano secundário relativamente ao evento ou obra a que este esteja associado.

Na segunda vertente, a circular remete para todas as limitações da primeira contrapartida, por forma a que os produtos comercializados pelo doador, ou mesmo produtos com o seu nome, não sejam publicitados ou promovidos através das atividades da entidade beneficiária, sendo que basta não ser observado qualquer um dos critérios referidos no parágrafo anterior para que deixe de se considerar esta ação como

⁵⁷ Vemos que além dos critérios em IRC, a Circular regista também algumas orientações em sede de IVA, optando mesmo por fornecer alguns exemplos concretos para a dissipação de comportamentos eventuais que possam prejudicar o doador ou a entidade beneficiária. Deve-se salientar que aqui o que está em questão não é o *animus donandi* do Mecenato, mas sim a eventual ocorrência de contrapartidas que, em função da natureza do imposto em questão, poderá originar situações de tributação, tal como foi exemplificado no texto que aborda o CIVA. Penso que, além da evidente clarividência demonstrada nesta linha de orientação, é de louvar a separação categorizada da tipologia de situações de eventual tributação para uma melhor aplicação do Imposto, não só pela Administração, mas também para, preventivamente identificar os comportamentos que as entidades possam ou não adotar.

enquadrável no regime do Mecenato, e se a enquadre na do patrocínio, pois fundamenta e bem a Administração Tributária, que a não ser assim o espírito de liberalidade do doador é secundarizado. O que afasta o enquadramento fiscal da ação realizada como mecenato. Embora o doador possa reagir, pois esta presunção é ilidível, sendo que dispõe dos meios administrativos e judiciais competentes para tal, será aconselhável alguma cautela na prática utilizada, pois se a bilateralidade observada for considerada relevante, o correspondente tratamento fiscal a aplicar será outro que não o regime do mecenato.

De facto, é necessário ser-se rigoroso quando se está num âmbito além da liberalidade do doador, e ainda no que respeita ao comportamento das entidades beneficiárias, que devem ser responsáveis pelo que podem ou não fazer, visto que nem sempre o doador se preocupa e acautela os seus direitos, por pensar estar a realizar os seus fins sociais e responsabilidade cívica. O que poderá então acontecer é o donativo ser considerado como patrocínio sem haver qualquer responsabilidade do doador.

Estes critérios justificam a não desvirtuação do *animus donandi* do mecenas, não estimulando a obtenção de benefícios de cariz económico relevantes para o doador, e assim purificando o sentido que o legislador pretende, ao conferir este benefício fiscal⁵⁸. Seria inadequado facultar direitos a quem dolosamente pretende violar o espírito da lei, mas não se deve deixar de registar que, apesar dos esforços do legislador e da Administração Tributária em procurar harmonizar as práticas mecenáticas, continua a haver situações de abuso por parte dos sujeitos passivos na manuseação deste benefício fiscal, como práticas que assentam numa natureza combinada, agindo como mecenas perante a lei, mas beneficiando de um carácter publicitário na realidade. Ainda que a Administração Tributária confirme, esta não dispõe de meios de controlo para fiscalizar todas as eventuais contrapartidas, verificando se estas violam ou não a lei, pelo que existe espaço para pequenos abusos. A jurisprudência⁵⁹ tem contribuído para a definição

⁵⁸ Sobre o tema ver Acórdão 00366/03 do TCA Sul, de 03-06-2003, onde se procede a uma análise fáctica desta diferenciação.

⁵⁹ Além do acórdão citado no início do tema, saliente-se também o recente acórdão nº 8/2011 – TCAAD, que explica não só a separação destes conceitos, como promove determinados comportamentos, e ainda exemplifica todo o processo da obtenção do benefício fiscal. Este acórdão no seu ponto 12.2 redige um conjunto de ideias referente à separação dos conceitos aqui em análise, bem como alerta a Administração Tributária para adotar cuidadosamente um tipo de comportamento fiscal porque, caso não haja plena certeza do ato em causa, verificadas todas as condicionantes da relevância fiscal do ato em análise, a Administração Tributária irá violar o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica, consagrado na Lei Geral Tributária, por erro nos pressupostos de facto e de direito e proceder a uma liquidação ilegal. Tais princípios garantem ao contribuinte uma correta aplicação das leis fiscais, bem

destes conceitos e a sua separação lógica, ainda que se possa perceber a hipotética confusão do regime do Mecenato com o patrocínio ou publicidade, sem que a Administração Tributária dê conta destas infrações dos sujeitos passivos, por serem devidamente elaboradas e arquitetadas.

como se parte do princípio que as suas declarações são verdadeiras, promovendo a Administração Tributária a demonstrar o contrário.

5 O regime legal do mecenato social na perspectiva Europeia

A nível europeu a figura do mecenato é caracterizada e influenciada pelo contributo do Tribunal da Justiça da União Europeia, não existindo diretivas ou regulamentos que indiquem ou regulamentem condutas comuns de um regime de mecenato europeu, questão que a nosso ver não será necessária face às decisões jurisprudenciais existentes. É da competência dos Estados legislar relativamente à sua política fiscal e, nesta situação, cada um decide o modo de tratamento do regime do mecenato. No caso português, ficaram conhecidas as normas e o seu teor, pelo que agora o objeto da discussão centra-se na sua harmonização face aos demais princípios da União Europeia.

A norma portuguesa enumera um leque de entidades para que o doador possa ver o seu donativo majorado e tratado de acordo com essa denominação. A questão que aqui abordamos prende-se com dois problemas existentes, no nosso entender, quanto à aplicação da norma nacional⁶⁰. Primeiramente existem situações em que é necessária a intervenção do Ministério das Finanças, para reconhecer determinado estatuto a algumas entidades, com o objetivo de adquirirem um tratamento fiscal favorável, e os seus doadores verem os seus donativos reconhecidos. Logicamente, o Ministério das Finanças Português não tem competência, nem legitimidade para acreditar ou reconhecer o estatuto de entidades europeias que se encontram no mesmo patamar, pelo menos a nível formal, que as entidades nacionais. Ora, se o artigo 62º do EBF refere as entidades, inclusive as que dependem de atos administrativos de reconhecimento⁶¹, levanta-se, desde logo, a questão de, no caso de o doador, preenchendo o requisito do *animus donandi*, conceder donativos a entidades reconhecidas por outro Estado-Membro⁶², e que se equiparam às entidades nacionais, a nível material e formal, como resolverá a Administração Tributária este problema, visto que não está prevista tal

⁶⁰ Estão aqui em causa os artigos 62º do EBF e outros referentes à constituição e validação das entidades para tratamento fiscal.

⁶¹ Vemos que, mercê do Decreto-Lei nº 391/2007, que atualiza o Decreto-Lei 460/77, diploma que reunia o conjunto de requisitos para o reconhecimento da Declaração de Utilidade Pública, além de uma série de requisitos para o reconhecimento de utilidade pública, a competência é do Primeiro-Ministro, com faculdade de delegação, como resulta do artigo 3º. Atualmente, esta delegação opera no Secretário de Estado da Presidência do Conselho de Ministros, sendo a decisão de reconhecimento objeto de publicação no Diário da República (II Série).

⁶² Nota apenas para a referência no nº3, alínea f) do artigo 62º do EBF que reconhece os donativos feitos a entidades de ajuda humanitária, desde que seja em consequência de calamidades ou catástrofes naturais internacionais, mas é necessário reconhecimento pelo Estado Português, mediante despacho conjunto do Ministério das Finanças e Ministério dos Negócios Estrangeiros. Não posso deixar de criticar este despacho ministerial conjunto face à burocracia que implica.

situação. Caso o problema subsista, não poderá deixar de se verificar uma violação do princípio de livre circulação de capitais da União Europeia, anteriormente regulado pelo artigo 56º do Tratado da Comunidade Europeia (doravante TCE) e atualmente pelo artigo 63º do Tratado do Funcionamento da União Europeia.

A possível violação desta liberdade⁶³ acarreta desde logo consequências para o Estado Português⁶⁴. Convém mencionar que esta infração aplica-se apenas no regime do Mecenato plasmado no artigo 62º do EBF, que é o objeto de estudo em causa, e não a doações conforme vêm reguladas no artigo 991º do Código Civil. Aproveitando os conteúdos jurisprudenciais do Acórdão *Persche*⁶⁵, do Acórdão Comissão Europeia vs República da Áustria⁶⁶, do Acórdão *Centro di Musicologia Walter Stauffer*⁶⁷, bem como comunicados oficiais da União Europeia⁶⁸, e ainda pedidos de esclarecimentos pela Comissão Europeia⁶⁹, podemos sustentar uma posição relativamente à verificação de uma eventual violação de Portugal referente a um princípio consagrado no Tratado da União Europeia. Vejamos, no Processo C-386/04 de 14 de Setembro de 2006 aborda-se a equiparação de instituições de direito privado que obtenham a declaração de utilidade pública de acordo com a lei de um Estado-Membro, devendo estas ser reconhecidas em qualquer Estado-Membro, desde que estejam devidamente constituídas e reconhecidas pelo Estado-Membro onde se situam. Portanto, nada impede que no seu direito nacional estipule quais os requisitos para adquirir este estatuto, o que não pode acontecer é rejeitar-se este estatuto de uma entidade que não seja nacional do Estado, alegando que não é reconhecida por esse Estado em virtude de não cumprir os requisitos, quando já é reconhecida por outro Estado-Membro.

O Acórdão *Persche* foi pioneiro nesta matéria de liberdade de circulação de capitais e, curiosamente aborda a questão respetivamente simétrica à que exemplificada.

⁶³ Borchardt, Klaus-Dieter, “ O ABC do Direito da União Europeia”, União Europeia, 2011, pág. 22

⁶⁴ O artigo 56º do Tratado opõe-se a uma legislação de um Estado-Membro, pelo que, em caso de violação do tratado, irá o Estado ser responsabilizado pela não conformidade da sua norma com os Tratados em vigor, de acordo com o artigo 258º do TFUE.

⁶⁵ Processo C-318/07 de 27 de Janeiro de 2009.

⁶⁶ Processo C-10/10 de 8 de Março de 2011.

⁶⁷ Processo C-386/04 de 14 de Setembro de 2006.

⁶⁸ Comunicado de Imprensa nº 05/09, referência CJE/09/5.

⁶⁹ Comissão Europeia vs França, referência IP/09/1764. A Comissão Europeia pediu à França esclarecimentos quanto à possível violação da liberdade de circulação de capitais. Por consequência, o Governo Francês procedeu à alteração legislativa, para acabar com a discriminação existente que apenas considerava, para efeitos de donativos, entidades com sede em território nacional.

Neste acórdão, estava em causa um donativo em espécie feito pelo Sr. Persche ao Centro Popular de Lagoa, que juntava um certificado da Direção Geral da Ação Social de Faro a confirmar a existência e classificação de instituição de utilidade pública. A Finanzamt, equivalente à Administração Tributária Portuguesa, não reconheceu este donativo, para efeitos de benefício fiscal, argumentando que a entidade beneficiária não tinha sede na Alemanha, o recibo de donativo não respeitava as exigências formais⁷⁰ e que esta recusa não constituía uma violação da liberdade de circulação de capitais, por esta ter em vista uma atividade económica⁷¹.

O Tribunal Alemão, face ao processo instaurado pelo Sr. Persche, suspendeu o processo e submeteu três questões prejudiciais ao TJUE⁷², para que pudesse, a nível interno, dirimir o litígio entre a República Alemã e o seu cidadão. Por sua vez, a decisão do TJUE foi bastante inovadora para a jurisprudência, na medida em que, além de esclarecer que os donativos em espécie integravam a categoria de circulação de capitais e que assim se encontram protegidos pelo artigo 56º do TCE, vem explicar na sua totalidade a impossibilidade de restrição no reconhecimento do tratamento fiscal em função da nacionalidade da entidade beneficiária.

Afirma o Advogado Geral⁷³, Paolo Mengozzi, que “apesar de a fiscalidade direta ser da competência dos Estados-Membros... tal restrição inibe os residentes a realizarem movimentos de capitais para outros Estados-Membros”. Significará isto dizer que, independentemente da legislação nacional, não poderá haver um tratamento menos favorável reservado aos donativos transfronteiriços, pois tal põe em causa o cumprimento do direito da União Europeia. O AG Mengozzi reforça ainda a sua argumentação com a necessidade de cooperação entre Estados, ou melhor, entre

⁷⁰ À luz do direito alemão, o beneficiário do donativo não tinha sede na Alemanha e o contribuinte não havia apresentado recibo desse donativo na forma prevista no *Abgabenordnung* (Código Geral dos Impostos Alemão – artigos 51º a 68º)

⁷¹ *Vid.* Nº 15 e 21 do Acórdão.

⁷² A primeira questão prejudicial incidia sobre saber se os donativos em espécie abrangiam ou não o princípio da livre circulação de capitais. A segunda questão incidia sobre uma disposição legal de um Estado-Membro nos termos da qual os donativos feitos a instituições de utilidade pública só são fiscalmente favorecidos quando estas estão estabelecidas neste Estado-Membro é contrária à livre circulação de capitais. Por fim, a terceira pergunta era relativa à aplicação da Diretiva 77/799, tentando perceber se era possível opor ao contribuinte que, nos termos do direito processual do seu Estado-Membro, é a ele que cabe provar os factos ocorridos no estrangeiro, ou seja, que o ónus da prova recaísse sobre o contribuinte.

⁷³ Conclusões do AG Paolo Mengozzi, de 14.10.2008 em *Hein Persche vs Finanzamt Lüdenscheid*, C-318/07, cit. § 46 a 50.

administrações tributárias dos Estados, através da assistência mútua⁷⁴, havendo assim uma troca de informações e fiscalização concreta sobre o donativo em questão⁷⁵.

Apesar das eventuais dificuldades técnicas de cooperação entre Estados, o TJUE não deixa de afirmar⁷⁶ que não se poderá deixar de recorrer a este mecanismo para a troca de informações fiscais sobre atos fiscais de cada Estado-Membro. Portanto, este mecanismo, aplica-se para a concessão de benefícios fiscais, não violando o princípio da proporcionalidade, alegado pelo Estado Alemão.

Contemplamos que as conclusões apresentadas por *Paolo Mengozzi* neste processo, na sua maioria, foram aproveitadas pelo TJUE para fundamentar a sua decisão, sendo este o primeiro caso julgado onde se encontra uma restrição relativamente à liberdade de circulação de capitais em matéria de dedução fiscal por doação. No cômputo geral, as várias justificações, consoante as questões prejudiciais, permitem-nos retirar determinadas ilações para a aplicação direta da análise ao problema português. Ainda assim, no acórdão *Comissão Europeia vs Áustria*, argumentando essencialmente com a remissão para o Acórdão *Persche* no que respeita aos fundamentos jurídicos e doutrinários, conseguimos perceber a atuação da União Europeia, ao desencadear um procedimento semelhante ao que teve por objeto o Estado Francês, só que a Áustria, ao invés de proceder a uma alteração legislativa, afirmou que os beneficiários seriam apenas organismos austríacos⁷⁷, desencadeando o respetivo processo.

O presente acórdão transmite-nos a exigência e exatidão que a Comissão pretende ao incidir apenas em quatro alíneas de um artigo⁷⁸, ou seja, ainda que no Acórdão *Persche* estivessem em causa várias normas e a ocorrência de uma situação real, percebemos que aqui o que verdadeiramente importa é o espírito de harmonização entre as leis dos vários Estados-Membros, fazendo *jus* aos demais valores e princípios que regem e orientam a União.

⁷⁴ Esta ideia é reforçada pela Diretiva 77/799, que foi substituída recentemente pela Diretiva N.º 2011/16/UE, de 15.02.2011 a partir do seu artigo 5º.

⁷⁵ Sendo claro que relativamente aos donativos para países terceiros aos Estados é-lhes permitido criar restrições ao nível de deduções fiscais, visto que não existe quaisquer obrigações por parte das Administrações Tributárias do Estado recetor.

⁷⁶ *Vid.* N.º 68 e 71 do Acórdão.

⁷⁷ Como podemos verificar no ponto 8 do Acórdão C-10/10.

⁷⁸ Estava em causa o artigo 4º, ponto 1, alínea a) a d), do *Einkommensteuergesetz*. Estas alíneas restringiam o gozo do benefício fiscal dos donativos, na medida em que apenas eram reconhecidos para efeitos fiscais se fossem concedidos a entidades com sede na Áustria.

Neste acórdão, devido à natureza das instituições⁷⁹ em causa, há uma coerente argumentação para combater a eventual restrição de uma liberdade⁸⁰, mas que *in casu* não se aceita, por o TJUE considerar que não existem razões imperiosas de interesse geral capazes de justificar tal restrição, nem a mesma respeitar o princípio da proporcionalidade do artigo 58º do TCE⁸¹. Deve ainda referir-se que a advogada geral *Verica Trstenjaki* formula vários argumentos que são perfilhados pelo TJUE, demonstrando novamente a inequívoca base ideológica que suporta esta questão.

Assim, e apesar de este Acórdão não ser tão denso como o *Perscher*, conseguimos alcançar quais as consequências de existir uma restrição na norma nacional que, no caso, resultou na condenação da República da Áustria por violação das obrigações que lhe incumbem por força do Tratado.

Com esta base jurisprudencial, podemos compreender os dois pontos de vista essenciais para analisarmos se a aplicação da lei nacional, nomeadamente ao artigo 62º do EBF, está em conformidade com as normas do TCE. Este artigo, apesar de longo, cria várias restrições à liberdade de circulação de capitais como *infra* iremos demonstrar. Pelo conteúdo dos acórdãos anteriores⁸², e a leitura do artigo em análise, observamos que existem determinados números do artigo⁸³ que podem criar uma restrição, e que essa não está justificada nem é proporcional, argumentos únicos passíveis de permitir tal restrição. Vemos, por um lado, que esta enumeração taxativa de entidades pressupõe o cumprimento de requisitos enumerados em diversas leis nacionais, com os reconhecimentos do Ministério das Finanças, e do Ministério da tutela referente ao tipo de coletividade.

No caso das Instituições Particulares de Solidariedade Social, estas estão sujeitas a diversas formalidades⁸⁴ que, consoante a lógica procedimental que exigem, muito dificilmente, serão reconhecidas em Portugal IPSS que tenham a sua sede noutro Estado-Membro, para fins de utilização de donativos como benefícios fiscais. Este registo tem como finalidade, além de comprovar a natureza e fim da instituição, a

⁷⁹ Estavam em causa organismos de educação, investigação e ciência sediados na Áustria.

⁸⁰ Argumento defendido pela República Austríaca.

⁸¹ *Vid.* Nº 28,36, 38 e 40 do Acórdão.

⁸² *Vid.* nota nº 34, por precisamente prever instituições de um Estado-Membro que detenham reconhecimento de utilidade pública, o que é relevante para a exposição.

⁸³ *Vid.* Nº 1, 3, 6, 9 e 10 do artigo 62º EBF.

⁸⁴ A nível procedimental, terão de respeitar o âmbito normativo do Decreto-Lei nº 199/83, depois registar-se para adquirirem natureza de utilidade pública, previsto no Decreto-Lei nº 460/77, conjugando este registo com a Portaria nº 139/2007, que define as regras de registo das IPSS.

obtenção do estatuto de utilidade pública, resultando da mesma, por parte do Estado, a concessão de um conjunto de benefícios, nomeadamente fiscais e financeiros. Ora, se durante todo este procedimento, onde há intervenção de vários órgãos da Administração Pública, produzindo diversos atos administrativos, como será possível, de acordo com estas leis, que uma IPSS de outro Estado-Membro possa adquirir o mesmo estatuto, para efeitos do gozo dos benefícios fiscal, previsto no artigo 62º n.º3 alínea a) do EBF?

A resposta será sucinta, mas ao mesmo tempo suficiente. Se por um lado podemos recorrer à base jurisprudencial e justificar a maior parte do problema, reforçando com a diretiva de cooperação fiscal entre Estados, vemos que, por outro, este mecanismo é insuficiente para resolvermos o problema. A verdade é que, não existe previsão normativa para este problema, pois não está prevista uma regulamentação/procedimento para conceder este benefício fiscal a nível europeu. Entende-se o objetivo do legislador, como deriva do preâmbulo das leis citadas, mas a realidade é que cria uma restrição da liberdade de circulação de capitais, na medida em que um mecenas que conceda um donativo a uma IPSS com sede noutro Estado-Membro, de acordo com o artigo 62º n.º 3 alínea a) do EBF, levantará problemas na utilização do benefício fiscal, pois esta entidade não tem o reconhecimento que é exigido administrativamente, e a Administração Tributária não pode prever legalmente este tipo de situações. Portanto, se não pode gozar deste benefício por a entidade não ser reconhecida pelas entidades nacionais, origina tal restrição, situação idêntica aos casos jurisprudenciais citados.

Serve de exemplo este n.º 3, mas também o n.º 1 que, quando menciona “Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais” está a restringir a liberdade de circulação de capitais, pois se o Mecenas, manifestando o *animus donandi* pretende doar determinado valor a outro Estado, região autónoma ou autarquia, também este donativo não será reconhecido, muito menos com a majoração respetiva, pois o âmbito de aplicação da norma é nacional, não respeitando as liberdades da União Europeia, até porque poderá coincidir com denominações diferentes, apesar de materialmente semelhantes. Também nos seus números 9 e 10 do artigo 62º, o EBF prevê atos do Ministério das Finanças e tutela, e atos do Ministro da respetiva tutela, respetivamente. Logicamente, o Ministério das Finanças português e o ministério da tutela não têm legitimidade para conferir, fiscalizar e, através dos seus atos administrativos, reconhecer uma entidade estrangeira

no modo como este artigo prevê, pois implicitamente recorre às leis de constituição das entidades portuguesas.

Novamente ocorre uma restrição à liberdade de circulação de capitais, pois, imagine-se, seguindo o texto do nº 9⁸⁵, se determinado contribuinte português quiser doar uma quantia a uma fundação com sede noutra Estado-Membro, como será possível obter o benefício fiscal, se essa fundação não cumpre o requisito necessário de acordo com a lei portuguesa, nem os Ministérios têm qualquer poder para reconhecer se está corretamente ou não constituída⁸⁶?

Ou melhor, como poderá um Ministério conseguir reconhecer o donativo se a fundação não se encontra em Portugal, e com que eficácia irá o Estado, apenas para este preciso ato de reconhecimento, aceder aos registos, formalidades e comprovação dos fins a que a fundação se propõe, se a mesma estiver noutra Estado-Membro, apesar de o poder fazer através da Diretiva?

Portanto, é necessária a intervenção de vários órgãos interestaduais⁸⁷ para a acreditação e reconhecimento da entidade beneficiária para que se possa ver reconhecido o direito ao benefício fiscal do Mecenaz. Ou seja, aproveitando o conteúdo do Acórdão *Persche*, e aplicando à situação portuguesa, verificamos que este benefício fiscal é excluído se a entidade tiver sede noutra Estado-Membro, pois não será a entidade a solicitar reconhecimento em Portugal, mas sim o doador a solicitar à Administração Tributária a validação do donativo, e levantará distintos problemas, desde a forma para a validação do donativo, como também a entidade e a sua respetiva atividade e constituição, embora sejam obstáculos morosamente ultrapassáveis.

É necessária alguma precaução, pois no artigo grande parte das entidades não são definidas aí apenas como nacionais, mas percebemos que devido ao seu processo de constituição, validação e reconhecimento, será a estas que pode ser aplicado esse estatuto para utilização dos benefícios fiscais⁸⁸. A solução poderá passar pela

⁸⁵ “Estão sujeitos a reconhecimento, a efetuar por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela, os donativos para a dotação inicial de fundações exclusivamente privada...”

⁸⁶ Ver ainda o Acórdão 0878/11 do Supremo Tribunal Administrativo, onde se reconhece a necessidade de obtenção do estatuto de utilidade pública para o reconhecimento de um donativo.

⁸⁷ Como resulta do próprio entendimento do Tribunal de Contas no seu Processo nº 10/2007, Relatório nº 39/2007 – 2ª Secção, pp. 36-40

⁸⁸ Basta consultar o Modelo 22 – Anexo D em vigor, referente ao preenchimento dos Donativos, para perceber que aí nem está prevista a possibilidade de o NIF da entidade ter sede noutra Estado-Membro, ao contrário de outros modelos que já contêm esta previsão.

cooperação entre administrações fiscais apesar de todas as barreiras existentes, sendo defensável esta ideia como está presente no Acórdão⁸⁹, pelo que não pode ser descartada esta possibilidade.

Este problema legal é compreensível face à evolução da UE, mas também por se tratar de fiscalidade direta e do resultado de políticas fiscais que pretendem estimular determinados comportamentos interestaduais. É verdade que a jurisprudência é escassa, mas recente o que comprova a atualidade e provoca a necessidade de intervenção, sob pena de penalizações para o Estado Português. A nível doutrinal⁹⁰, apenas um autor perfilha tese semelhante⁹¹, apesar de considerar que a violação incide na ofensa ao princípio da não discriminação, e seguindo as orientações do TJUE, percebemos que em ambas as situações está em causa a mesma liberdade, a de circulação de capitais.

Deve então o Estado perceber este problema e ser proactivo, por forma a não lesar os interesses dos contribuintes, e no uso dos seus poderes proceder à alteração desta norma, conjugando-a com a liberdade de circulação de capitais. Defendemos a existência desta restrição, especialmente a um nível prático, sendo que a solução passa por clarificar, no EBF, o alcance desta norma, mormente inserindo a possibilidade dos donativos a entidades com sede noutro Estado-Membro, desde que plenamente reconhecidas como tal, tratando-as da mesma forma que as nacionais. A lei não é clara, e a nível prático vemos que não existe tal possibilidade, por isso, Portugal não dispõe de argumentos válidos para justificar esta restrição, pelo que terá antecipadamente de resolver este problema. Como vantagem evitar-se-á o desencadeamento de um processo por parte da Comissão Europeia por violação dos Tratados e a harmonização do Direito da União Europeia.

Afirmar apenas que para o relatório do Tribunal de Contas, que trata sempre esta questão na perspectiva nacional, ou seja, calculando que a sua aplicabilidade seja apenas a entidades com sede em Portugal, de acordo com o conteúdo oferecido⁹², reforça o problema que aqui se aborda, o que se compreende é que o Estado abdica da sua receita fiscal, e tenta-se assim perceber qual é a utilização pelos contribuintes deste benefício em Portugal.

⁸⁹ Vid. N.º62 do Acórdão.

⁹⁰ Hemels, Sigrid J.C., “*What if Gulbenkian had been Persche: taxing charitable giving in Europe*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano III, n.º4, pp. 137-155

⁹¹ Taborda, Daniel, “Os Donativos Empresariais e o seu Tratamento Fiscal”, Almedina, 2011, p. 243

⁹² Tribunal de Contas no seu Processo n.º 10/2007, Relatório n.º 39/2007 – 2.ª Secção, pp. 36-40

6 Conclusão

Ao longo deste trabalho conseguimos compreender o conceito, procedimentos e problemas que configuram a atualidade do regime do Mecenato Social. Com este trabalho pretendeu-se levantar questões, mas também entender-se a razão dos problemas, propondo algumas soluções.

O Estado ao incentivar o Mecenato Social está a abdicar de receita fiscal, e penso que deverá fazer-se um balanço entre o impacto da receita perdida, com a eventual diminuição do benefício neste regime e o financiamento das entidades beneficiárias. Não suscita qualquer dúvida a razão de ser do enquadramento fiscal mais favorável quanto às entidades beneficiárias, mas será que deve existir além das vantagens fiscais que estas detêm, mais vantagens para quem as financia?

Neste trabalho calculamos que as empresas podem gozar destes benefícios sem ter qualquer interação direta com a comunidade, pelo que questiona-se se o que o Estado pretende é apenas um apoio financeiro, ou, além deste, uma verdadeira responsabilidade social. Com o que conseguimos perceber, em função da legislação, vemos que o Estado não pretende vincular-se apenas com a responsabilidade das empresas, ao tentar incentivar os seus comportamentos cívicos, criando este regime fiscal por forma a subsidiar as entidades beneficiárias, evitando assim custos aos quais estaria vinculado. Não existem obrigações legais que vinculem empresas a partilhar as suas receitas, pelo que estas podem realizar o seu planeamento fiscal da forma mais benéfica para elas próprias. Ainda assim, penso que a diferença das majorações, o limite de gozo do benefício fiscal em função do volume de vendas, a limitação de contrapartidas pelas entidades possa criar algum desinteresse pela figura do Mecenato.

Questiono-me ainda se não será mais viável incentivar a economia social, autonomizando este tipo de entidades, garantindo um melhor serviço e gestão mais rigorosa, concorrendo com os privados⁹³ nas mais diversas áreas, ao invés de se optar pelo estímulo fiscal dos mecenas. Assim, permitir-se-ia o uso da receita fiscal abdicada na aplicação direta de financiamento e desenvolvimento das entidades, promovendo a

⁹³ CIRIEC Portugal - Centre International de Recherches et d'Information sur l'Economie Publique, Sociale et Coopérative, "A Economia Social e a sua Sustentabilidade como Fator de Inclusão Social", Equipa do Projeto: Cândida Soares; José António Sousa Fialho, Fernando Chau; João Gageiro /Helena Pestana, 2012.

concorrência e aumento de serviços, meios e património, conseguindo também produzir um impacto social mais homogéneo.

Por fim, certo da importância do direito da União Europeia, penso que o Estado deverá agilizar-se, o mais rapidamente, para que junto dos órgãos competentes, uniformize a nossa legislação com o direito da União promovendo a harmonização e evitando a possibilidade de ações contra o Estado, podendo basear-se nos conteúdos jurisprudenciais exemplificados. A experiência existente⁹⁴, levanta desde logo problemas práticos de aplicação da lei nacional. Se compararmos com as orientações europeias desenvolvidas neste trabalho, aprendemos que em Portugal há um problema quanto a este tipo de situações, mas que em função dos conteúdos jurisprudenciais europeus existentes, poderia ser simplificado. No que respeita às entidades, em função de um estudo para que a União Europeia desenvolvesse esforços para a criação de um estatuto próprio de fundações⁹⁵, percebe-se que este é um bom caminho para melhorar a economia social, afirmando mesmo que com este mecanismo há uma maior captação de mecenas⁹⁶.

Com o presente estudo pretendemos que se trate esta questão de uma forma científica, com as cautelas necessárias, contribuindo para a escassa doutrina existente em Portugal. Pretende-se um maior esclarecimento dos órgãos nacionais, alertando e alterando os seus comportamentos, tentando esclarecer o alcance do conteúdo jurisprudencial europeu, para que não se cometam erros, no qual Portugal seja prejudicado, sendo assim proactivo na aplicação do direito.

⁹⁴ Correio eletrónico da DSIRC que nos diz: “estes benefícios só são concedidos quando a sua missão seja atividades para a promoção do desenvolvimento da sociedade portuguesa”, o que implicitamente significa que estas têm de estar em Portugal, provocando uma violação da liberdade.

⁹⁵ Hellam, Mall, Parecer do Comité Económico e Social Europeu sobre o «Estatuto da Fundação Europeia, Jornal Oficial da União Europeia, C 18/30 de 19 Janeiro de 2011.

⁹⁶ *Vid. Cf. 90*, no seu ponto 3.

Bibliografia

BORCHARDT, KLAUS-DIETER, *O ABC do Direito da União Europeia*, União Europeia, (2011), pág. 22.

CRIMM, NINA J., “An Explanation of the Federal Income Tax Exemption For Charitable Organizations: A theory of Risk Compensation”, *Florida Law Review*, July, (1998).

CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Coimbra: Almedina, 2009.

CURZER, HOWARD J., Chapter “Liberality and Benevolence”, *Aristotles and the Virtues*, NE IV.1, Oxford University Press, May (2012).

FERREIRA de ALMEIDA, CARLOS, *Contratos III*, Almedina, 2012, pág.17-21.

HAMBURGER, PHILIP, “*Liberality*”, *Texas Law Review*, Volume 78, Number 6, May, 2000, pp. 23-25.

HEMELS, SIGRID J.C., “What if Gulbenkian had been Persche: taxing charitable giving in Europe”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, nº4, pp. 137-155.

MAYER, LLOYD HITOSHI, “The Independent Sector: Fee-for-Service Charity and the Limits of Autonomy”, *Vanderbilt Law Review*, January, 2012.

MOTA DE CAMPOS, J. e LUIZ CAMPOS, J., *Manual de direito comunitário*, 5ª edição Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

NAMORADO, RUI, “Os quadros jurídicos da economia social – uma introdução ao caso português”, *CECES*, Coimbra, 2006.

PAIS, S., *Princípios fundamentais de direito da União Europeia*, 2.ª edição, Coimbra: Almedina, 2012.

PORTER, M.E. e KRAMER, M.R., "Strategy and Society: The Link Between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility", *Harvard Business Review*, December, 2006, pp. 78–92.

PORTUGAL, ANTÓNIO MOURA, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, págs. 113 e ss.

QUADROS, F. e MARTINS, A., *Contencioso da União Europeia*, 2ª edição, Coimbra: Almedina, 2009.

TABORDA, DANIEL, "Donativos empresariais – uma análise jurídico-económica", *Revista de Direito das Sociedades*, ano III, Volume IV, pp. 117-121.

TABORDA, DANIEL, *Os Donativos Empresariais e o seu Tratamento Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2011.

TAVARES, TOMÁS, "Da relação de dependência parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na determinação do rendimento colectável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos", *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 396, DGCI, Lisboa, 2000, pág. 134.

TERRA, B. e WATTEL, P., *European tax law*, 6th edition, Wolters Kluwer, 2012.

XAVIER, A., *Direito tributário internacional*, 2.ª edição atualizada, Coimbra: Almedina, 2011.

ZOLT, ERIC M., "Tax deductions for Charitable Contributions: Domestic Activities, Foreign Activities, or None of the Above", *Hastings Law Journal*, January, 2012.