



CATÓLICA PORTO

O TRATAMENTO FISCAL DOS DONATIVOS EM SEDE DE IRC E IRS

**EM ESPECIAL DA (IM)POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DAS
PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS**

SÍLVIA DIAS OLIVEIRA

PORTO

2015

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
CENTRO REGIONAL DO PORTO
ESCOLA DE DIREITO

O TRATAMENTO FISCAL DOS DONATIVOS EM SEDE DE IRC E IRS

**EM ESPECIAL DA (IM)POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DAS
PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS**

SÍLVIA DIAS OLIVEIRA

*Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal,
realizada sob a orientação do Exmo. Senhor
Professor Doutor Rui Duarte Morais.*

Porto
2015

Aos meus pais, por todas as conquistas que me vão permitindo, incondicionalmente a meu lado;

À Carla por ser a melhor amiga de todos os dias, de sempre e para sempre.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Doutor Rui Duarte Morais, por toda a disponibilidade e dedicação;

À Dra. Leonor Valente Monteiro, por tudo, em especial pela inspiração que representa para mim;

À Kika, ao Rui e ao Flávio pela paciência e colaboração.

“If you feel rooted in your home and family, if you’re active in your community, there’s nothing more empowering. The best way to make a difference in the world is to start by making a difference in your own life.” (Julia Louis-Dreyfus)

Índice

| | | |
|-------|---|----|
| 1 | Introdução..... | 1 |
| 2 | Mecenato, solidariedade, terceiro setor: O Papel do Estado | 4 |
| 2.1 | Como é que se justifica o apoio e fomento das mencionadas entidades sem fins lucrativos por parte do estado?..... | 5 |
| 3 | Solidariedade e Filantropia: A sua importância e relação com o Mecenato..... | 9 |
| 4 | O Regime de Mecenato | 14 |
| 4.1 | Enquadramento Geral..... | 14 |
| 4.2 | Complexidade do Regime..... | 16 |
| 5 | Tratamento fiscal dos donativos, em sede de IRC e em sede de IRS | 19 |
| 5.1 | Tratamento fiscal dos donativos em sede de IRC | 19 |
| 5.1.1 | Dedutibilidade dos custos empresariais em sede de IRC vs. Carácter de Liberalidade dos Donativos | 19 |
| 5.1.2 | Entidades Beneficiárias e tratamento fiscal dos donativos realizados a favor das mesmas | 22 |
| 5.2 | Tratamento fiscal dos donativos em sede de IRS..... | 19 |
| 6 | Conceito de Donativo e Respetiva Abrangência | 32 |
| 6.1 | Conceito de donativo nos termos do art.61.º do EBF..... | 32 |
| 6.2 | O que se poderá inferir de tal previsão?..... | 34 |
| 6.3 | Da possibilidade de integração analógica | 34 |
| 6.4 | Da interpretação extensiva do art.61.º do EBF..... | 37 |
| 7 | Conceito de Mecenato de <i>iure constituendo/lege ferenda</i> | 42 |
| 7.1 | Vantagens inegáveis de tal alteração legislativa..... | 42 |
| 7.2 | O controlo de eventuais fraudes e a quantificação do valor de tais contribuições para efeitos de dedução | 49 |
| 8 | Conclusão | 51 |
| 9 | Bibliografia..... | 56 |

Siglas e abreviaturas:

Ac.: Acórdão;

Art(s) .: Artigo(s);

AT: Administração Tributária;

CC: Código Civil;

CIRC: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;

CIRS: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

CRP: Constituição da República Portuguesa;

DL: Decreto -Lei;

EATLP: European Association of Tax Law Professors;

EBF: Estatuto dos Benefícios Fiscais;

INATEL: Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores;

IPSS: Instituições Particulares de Segurança Social;

IRC: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;

IRS: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

LGT: Lei Geral Tributária;

ONG: Organizações não governamentais;

ONGA: Organizações não governamentais de Ambiente;

ONGM: Organizações não governamentais de mulheres;

ONGMD: Organizações não governamentais para o desenvolvimento;

P(p).: página(s)

STA: Supremo Tribunal Administrativo;

STJ: Supremo Tribunal de Justiça;

TCA: Tribunal Central Administrativo.

Vide: verifique, veja

1 Introdução

A solidariedade é, e continuará a ser, como devemos orgulhosamente notar, parte do nosso código genético, mostrando-se o nosso povo sensível, coeso, e, com uma interação e integração sociais fortes.

Se, por um lado, tais características, enraizadas na nossa cultura, se fazem sentir em tempos económicos estáveis, por outro, é, em situações de fragilidade económica e financeira, como as, atualmente, existentes e sentidas, que a vontade de contribuir para o aumento de bem-estar coletivo se vê mais acentuada, ainda que, nestes tempos, a possibilidade da população em geral ajudar seja, inversamente, proporcional à necessidade de ajuda sentida.

Esclareça-se, então, que o estudo realizado bem como as soluções que procuramos alcançar, almejam dar respostas às necessidades existentes, em tempos económicos estáveis, onde se justifica que tenham aplicação sem que, todavia, se deixe de realçar o impacto positivo que a sua aplicação, em tempos de crise como os de hoje (que em termos relativos será superior ao sentido em tempos estáveis) terá.

Procurar-se-á, com o presente trabalho compreender o fenómeno do mecenato, a sua génese, abrangência bem como o tratamento fiscal que lhe é aplicado.

Descortinar qual o papel do Estado, neste fenómeno, articulando-o com o apoio e fomento do denominado terceiro setor e das finalidades pelo mesmo prosseguidas, compreender a importância da solidariedade e da filantropia, assim como a sua relação com o mecenato, são alguns dos objectivos a que nos propomos, numa fase inicial, do presente estudo.

Encontrando-nos já dentro da dinâmica daquilo que é o Mecenato, procuraremos compreender o seu regime, tal qual existe na legislação tributária atual, através de uma análise crítica do tratamento fiscal atribuído aos donativos, em sede de IRC e IRS, nomeadamente, no que concerne

às entidades reconhecidas como aptas a ser beneficiárias de tais donativos, aos benefícios fiscais atribuídos aos donativos feitos às mesmas, e ainda, os termos em que tais benefícios operam (possibilidade de dedução, majorações e limites de dedutibilidade).

Compreendido que esteja o Regime de Mecenato vertido no nosso EBF, logo ressalta a complexidade do mesmo, que se afigura como algo confuso, incoerente e, acredita-se, lacunoso, dificultando a correta interpretação e consequente aplicação da lei.

Das questões que tivemos oportunidade de analisar, aquela que mereceu a nossa maior atenção, e que consideramos digna de uma mais profunda reflexão, prende-se com o próprio conceito de donativo, para efeitos de concessão de tratamento fiscal privilegiado.

Compreender que tipo de contribuições se encontra abrangido, no conceito de donativo e o porquê de tal inclusão, ter ou não lugar, é, efetivamente, o principal objetivo do presente estudo.

Granjear-se-á saber se as contribuições em serviços se encontram abrangidas pelo aludido regime.

Sendo certo que o art. 61.º do EBF se refere expressa e unicamente a contribuições em dinheiro e em espécie, caberá descortinar se as contribuições em serviços, não estando expressamente previstas, nem expressamente excluídas, se poderão considerar abrangidas em tal conceito, por outra qualquer via.

Repare-se que, apesar do art. dedicado à definição do conceito de donativo para efeitos de aplicação a todo o Regime de Mecenato não fazer qualquer menção a contribuições em espécie, o n.º 6 do art. 62.º-A dedicado ao Mecenato Científico prevê, expressamente, a possibilidade de contribuições de recursos humanos, através da cedência de investigadores ou especialistas, parecendo incluir este tipo de contribuições, nas contribuições em espécie.

Considerando que o aludido tipo de contribuição mais não é do que uma prestação de serviços prestada por investigador/ especialista (ainda que o custo de tal prestação seja assegurado

pela sua entidade empregadora), poderá, daqui, retirar-se que as contribuições em prestações se encontram incluídas no conceito de donativo, como subtipo de contribuição em espécie? Terá sido lapso do legislador abarcar esta possibilidade, no regime de mecenato científico e já não no conceito de donativo para efeitos de aplicação a todo o regime de mecenato? Poderá fazer-se uma integração analógica do aludido preceito para que se considere, para efeitos de atribuição de tratamento fiscal privilegiado, que as contribuições em serviços de todas as espécies são consideradas como dando lugar a dedução? E, em caso negativo, poderemos socorrer-nos de eventual interpretação extensiva do próprio art.61.ºEBF, considerando que o seu espírito vai de encontro ao vertido no n.º6 do art. 62.º-A do EBF? Caberá a inclusão das contribuições em espécie, no espírito da lei? Por fim, e em caso de resposta negativa, justificar-se-á, de *iure constituendo*, a inclusão expressa das contribuições de serviços no conceito de donativos vertido no art. 61.º do EBF, para efeitos de atribuição de tratamento privilegiado à concessão de tais donativos?

Estas são, então, algumas das questões às quais pretendemos dar cabal resposta, no correr do presente estudo, e que ambicionamos sejam elucidativas da problemática em análise e das melhores soluções a atribuir à mesma.

2 Mecenas, solidariedade, terceiro setor: O Papel do Estado

“O direito evoluiu também para uma função promocional, não só porque passou a complementar novas formas de exercer o próprio controlo social, mas também porque agregou uma função de direcção social capaz de fomentar mudanças sociais, através de técnicas de encorajamento, no sentido de promover e favorecer valores e motivar ou estimular comportamentos socialmente desejáveis e responsáveis “¹

Iniciando o estudo proposto, não poderíamos começar por qualquer outra parte que não a de descortinar qual é o lugar do Estado, na temática em análise.

Porque é o mecenas merecedor de tratamento privilegiado por parte do Estado? Porque auxilia, através da concessão de donativos, as entidades sem fins lucrativos a desenvolverem as suas atividades e projetos.

E porque é que tais atividades e projetos são merecedoras de tratamento privilegiado, não apenas através do incentivo à concessão de donativos às entidades que os prosseguem, mas também pela sujeição de tais entidades a um tratamento fiscal privilegiado, quando não através de financiamento directo? Porque prosseguem fins de utilidade pública e contribuem para o bem-estar geral da sociedade.

E a quem caberá, em primeira linha, a prossecução de tais fins?

Será exactamente a partir daqui que partiremos, por nos dar um enquadramento geral e abrangente da temática e sua importância nas várias ópticas em causa: Estado, Mecenas, entidades beneficiárias dos seus donativos e por fim, (e conseqüentemente) a sociedade em geral.

¹ MILLER SOBRAL, Luís Manuel, *A responsabilidade Social das Empresas um Novo Desafio para o Direito*, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico – Económicas apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto, (2013), 4.

2.1 Como é que se justifica o apoio e fomento das mencionadas entidades sem fins lucrativos por parte do estado?

Segundo José Carlos Gomes Santos², as razões de tal apoio e fomento podem ser sistematizadas em dois grandes grupos de argumentos, de natureza distinta mas complementares: argumentos de natureza jurídico-constitucional e argumentos de índole económica e social.

Com o mesmo autor, e no que concerne aos primeiros: “O moderno Estado-Providência assume uma multiplicidade de atribuições, designadamente no âmbito da área social, que o caracteriza como tal e o diferencia das concepções mais liberais e menos intervencionistas e constitutivas.”

Neste sentido, é a própria CRP que impõe ao Estado a prossecução de uma série de finalidades de interesse geral que do lado dos cidadãos se consubstanciam em direitos, como o direito à saúde, à segurança social, à habitação, ao ambiente e à qualidade de vida, à protecção da família, à protecção especial dos jovens, dos deficientes, dos idosos, à educação, à cultura (art. 63.º a 79.º da lei Fundamental).

Contudo, é, também, a própria CRP que prevê a possibilidade de tais finalidades serem prosseguidas por determinadas entidades sem fins lucrativos que a elas se dediquem exclusivamente.

Na verdade, na alínea b) do art.80.º daquela é consagrada a coexistência de três sectores de propriedade dos meios de produção: privado, público e cooperativo e social - sendo que este último, nos termos do n.º4 do art. 82.º, abrange as cooperativas, todas as formas de exploração comunitária e de autogestão e ainda o sector solidário, sendo assim consagrado na Constituição aquilo que na literatura jurídica e económica se designa por terceiro sector.

² «IRC e discriminação fiscal positiva de entidades sem fins lucrativos. O caso das IPSS», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º3 do ano I, (2008), 79ss.

Numa perspectiva ampla de solidariedade social, este sector comporta instituições não lucrativas que se dedicam à assistência e inclusão social, promoção da cultura, emprego, saúde, educação, apoio a idosos, entre outros, cuja actuação se inscreve nas actividades altruístas e comunitárias, visando responder a necessidades da colectividade, assumindo, por regra, a forma de associação ou fundação.

“Actuam sob a égide dos valores da solidariedade e do respeito pela dimensão humana, abstendo-se de critérios de índole lucrativa. O voluntariado social concretiza a solidariedade desinteressada da sociedade civil, cujas virtudes humanitárias superam a actuação institucional do Estado, e não se esgotam no apoio financeiro.”³

Trata-se, assim, da concretização do princípio fundamental da discriminação positiva, que atribui um tratamento diferenciado q tais entidades em comparação com as demais instituições de natureza privada que prosseguem fins egoísticos ou lucrativos.

É por tudo quanto ficou exposto que o Estado apoia a prossecução das finalidades de tais entidades (que em primeira linha competem ao próprio) não só através de financiamento directo de tais entidades em determinados casos, como também através da atribuição aos mesmos de tratamento fiscal privilegiado, preenchidos que estejam determinados requisitos.

Já quanto aos argumentos de índole económica e social adiantados por José Carlos Gomes Santos, o mesmo aponta, para o merecimento de tal discriminação positiva: **a) razões de eficiência** que se prendem com o facto de tais entidades serem produtoras de “externalidades” positivas, constituindo nas palavras do mesmo “ “casos puros” justificativos de subsidiação pública (fiscal ou “orçamental)””; **b) razões de eficácia ou eficiência organizativa** relacionadas com a génese e o carácter descentralizado das mesmas que lhes permite uma maior proximidade do terreno bem como uma melhor identificação dos problemas e soluções, e bem assim das necessidades e

³ TABORDA, Daniel Martins, *Os Donativos Empresariais e o seu Tratamento Fiscal*, Almedina, Coimbra, (2011), 87.

preferências dos agente; **c) e ainda razões de coesão e estabilidade social** uma vez que, segundo o mesmo autor, “o incentivo público à iniciativa e organização associativa, com objectivos mutualistas e solidários, permite a potenciação das sinergias do voluntariado e do comportamento altruísta dos cidadãos, funcionando paralelamente como verdadeiros “estabilizadores sociais”, ao acomodarem (parcialmente) os riscos de alteração grave do status quo, funções que como tal devem ser “compensadas””⁴.

São assim notórias as vantagens operadas com a partilha e/ou transferência de tais finalidades para o terceiro sector e que comportam três vertentes distintos, a saber, a complementaridade, suplementaridade e factor de mudança.⁵ De facto as aludidas entidades, ao partilharem com o Estado a prossecução do bem-estar comum, cooperando, concorrendo ou substituindo a intervenção direta do mesmo, têm uma capacidade acrescida não só de perceber e solucionar os problemas que encontram no terreno e com os quais têm mais contacto, como também de transmitir uma mensagem à população em geral, alterando as suas convicções, e encorajando o seu comportamento cívico e humano, operando assim como verdadeiros agentes de transformação social.

Aqui chegados, não só compreendemos qual o papel do Estado na prossecução de tais finalidades, como também o porquê da existência e financiamento das entidades que as prosseguem.

Mas, e então, onde cabe aqui o Mecenato? Como é que se justifica a existência de mecenas? E como se justifica que a concessão de donativos, por parte dos mesmos, às entidades supra referenciadas dê lugar a um tratamento privilegiado por parte do Estado, através da atribuição de benefícios fiscais?

⁴ «IRC e discriminação fiscal positiva...» 80,81.

⁵ Neste sentido, vide **TABORDA, Daniel**, *Os Donativos Empresariais...*,p.22

3 Solidariedade e Filantropia: A sua importância e relação com o Mecenato

“O altruísmo, entendido como a vontade em aumentar o bem-estar alheio, contrariamente ao interesse próprio, é um ingrediente essencial da filantropia.”⁶

O reforço do sentimento de pertença, a busca de reconhecimento social, o acesso a grupos de influência, a procura de objetivos de vida mais nobres, a reciprocidade ou demonstração de gratidão e a resposta a apelos morais podem estar associados ao ato filantrópico,⁷ sendo todavia o prazer em ajudar a pedra de toque do acto filantrópico, aquilo que efectivamente lhe confere o carácter altruísta.

Contudo, se por um lado, a solidariedade, como virtude, deve emergir do sentimento dos indivíduos e não tanto do sistema de poder, a verdade é que essa mesma virtude pode e deve ser estimulada.

Assim, facilmente se compreende que o Estado promova a solidariedade social, quer através do financiamento do terceiro setor (financiamento direto), quer através do seu financiamento indireto, pelo do reconhecimento de benefícios fiscais às pessoas que o apoiam, através da concessão de donativos.

De facto, os indivíduos geralmente prosseguem o seu compromisso social, respondendo às suas aspirações e apelos morais, procurando exercer plenamente a sua cidadania e deixar o seu contributo para com a sociedade, através da concessão de donativos às entidades pertencentes ao terceiro sector ou sector social.

Por seu turno, saindo da perspectiva dos indivíduos e passando para a ótica das empresas, não podemos deixar de mencionar um conceito que se encontra algo em voga.

⁶ Daniel Taborda e António Martins «Algumas notas...», 117.

⁷ Neste sentido, ibidem.

Trata-se da Responsabilidade Social das empresas e caracteriza-se pela integração voluntária e não legalmente imposta de preocupações sociais e ambientais por parte das empresas nas suas operações e na sua interação com as outras partes interessadas.

Podemos identificar na responsabilidade social das empresas cinco dimensões - económica, social, ambiental, voluntária e gestão de stakeholders, sendo de realçar que a mesma opera através da incorporação de preocupações sociais, no seu processo de tomada de decisões, considerando os diversos interesses dos stakeholders e comprovando que o seu compromisso não se circunscreve ao cumprimento das obrigações económicas e legais.

Hoje em dia é pacificamente aceite que “o envolvimento social da empresa favorece a conquista de novos mercados em ambientes estranhos e a adequação do posicionamento estratégico da empresa, facilita a reunião de informação relevante sobre a cultura e valores da comunidade e potencia uma expansão mais rápida, criando activos intangíveis que robustecem a reputação da organização, com resultados profícuos ao nível da legitimação social e do reforço das relações institucionais”⁸.

Tal objetivo é não raras vezes concretizado através da concessão de donativos, pese embora não seja isenta de críticas por conotada com “falsa filantropia” ou com uma atitude oportunista dos gestores. De todo em todo, é prática comum e, geralmente, aceite, sendo-lhe, aliás, reconhecida inúmeras vantagens.

De facto, são amplamente conhecidos os benefícios de tais concessões, dos quais destacaremos não só as já mencionadas integração na comunidade e aumento de reputação, como também o reforço dos laços entre a organização e os seus funcionários, a construção de relações sedimentadas na integridade e na confiança, dentro e fora da organização, que conduzem a vantagens competitivas

⁸ Daniel Taborda e António Martins «Algumas notas...», p. 117.

baseadas na atração e retenção de recursos humanos qualificados e talentosos e, ainda, as reações positivas junto do mercado (como é exemplo a fidelização de clientela).

Assim, a verdade é que, para além de motivações puramente filantrópicas - e ainda que sem perder o carácter desinteressado exigido para o preenchimento do conceito de donativo - com tais concessões as empresas beneficiam de uma série de vantagens a nível interno e externo, que devem ser considerados na gestão de tal concessão (filantropia estratégica).

Compreendidas assim as motivações dos mecenas, sejam eles pessoas singulares ou coletivas, cumpre analisar o fundamento do tratamento privilegiado destes donativos, o que se afigura de fácil compreensão.

De facto, a relevância das atividades prosseguidas pelas aludidas entidades justifica que o Estado participe, nesta sede, de forma indireta, no financiamento das mesmas, abdicando de receita fiscal, através da atribuição de benefícios fiscais às entidades que procedem à concessão de tais donativos às mesmas.

Ora, os benefícios fiscais são exactamente medidas de carácter excecional criadas para tutela de interesses extrafiscais relevantes que se afigurem como hierarquicamente superiores ao da própria tributação que impedem (art.2.º, n.º1 EBF).

Não podemos olvidar que é a própria Constituição que prevê expressamente que o sistema fiscal deve promover a redistribuição do rendimento (art.103º,n.º1) e que a tributação do rendimento pessoal deve contribuir para a diminuição das desigualdades (art.104º,n.º1), comportando ainda disposições que acautelam fins económicos (art.58.º a 62.º), sociais (art.63.º a 72.º), de educação (art.73.º a 79.º), cultura e ciência (art.73.º a 79.º), e de associação e participação na vida pública (art.46.º e 48.º).⁹

⁹ No mesmo sentido, Daniel Taborda, *Os Donativos Empresariais...*, p 133.

E se é certo que a LGT postula, no seu art.4.º, n.º1, que os impostos têm de assentar essencialmente na capacidade contributiva dos sujeitos passivos, não menos o será que esse critério de repartição da carga fiscal pode ser afastado por razões extrafiscais, como o serão a prossecução do bem-estar geral.

Assim, os benefícios fiscais, atribuídos aos donativos realizados às supra indicadas entidades, constituem uma derrogação das regras gerais de tributação – tributação regra e tributação consentânea com a capacidade contributiva dos sujeitos passivos – justificada pela superioridade hierárquica de valores que lhe dão lugar.

Em termos simples, o Estado abdica da receita fiscal, por via da atribuição de benefícios fiscais a quem concede donativos para atividades inseridas nas áreas supra discriminadas, prosseguidas por entidades que, as mais das vezes, usufruem financiamento público direto, assistindo-se assim a uma substituição entre as transferências diretas públicas e o financiamento privado, subsidiado parcialmente, através da renúncia a receitas fiscais.

Desta feita, o sacrifício suportado pelo Estado com a receita fiscal que deixa de receber corresponde àquilo que o mesmo Estado estaria disposto a transferir directamente às entidades beneficiárias dos donativos e equivale simetricamente à vantagem fiscal percebida pelos mecenas.

Terminaremos o presente capítulo com uma citação que tão bem descrevem a importância da existência de um tratamento especial para o Mecenato:

“O financiamento privado do terceiro sector (...) Reforça os laços sociais, desenvolve um sentido de responsabilidade cívica, aprofunda a tolerância face à adversidade, fortalece o pluralismo e aumenta o nível de participação e exigência face ao bem-estar social. Reinventam-se, também, novas formas de trabalho, normalmente inclusivas dos mais desfavorecidos. Num cenário de crise

económica, este propósito assume uma importância primacial, porquanto as pessoas mais vulneráveis são as mais atingidas e, ao mesmo tempo, torna imperioso a criação de instrumentos de apoio a projectos inovadores capazes de inverter a tendência da recessão, propulsionando um sistema social mais justo, criativo e solidário.”¹⁰

¹⁰ «Algumas notas...», 132,133.

4 O Regime de Mecenato

“A relutância que por vezes existe em pagar impostos, assente na impossibilidade de os cidadãos vislumbrarem uma contrapartida directa do seu esforço, é suprimida pela vantagem de poderem acompanhar a actuação das entidades do terceiro sector e de seleccionarem as suas causas preferidas, retirando satisfação do seu contributo para o bem-estar geral.”¹¹

4.1 Enquadramento Geral

Encontramo-nos, agora, em condições de compreender o regime do mecenato, em especial, no que toca ao seu espírito e à vontade, ou àquela que deveria (ou deverá) ser a vontade do legislador.

Assim, começaremos por uma breve análise do regime do mecenato, não só a nível nacional como também europeu. Almejamos, destarte oferecer uma noção mais abrangente do que existe, bem como do que deveria existir ao nível do tratamento fiscal dos donativos para que se cumprissem, plenamente, os objectivos supra explanados e bem assim o próprio desígnio do regime.

A nível europeu, após uma cuidada análise, realizada com base em relatórios elaborados pelos próprios países em 2012¹², a propósito do encontro da **European Association of Tax Law Professors**, podemos concluir que a generalidade dos países analisados¹³ não prevê, na sua legislação tributária, um direito geral de dedução dos donativos realizados. Contudo, todos eles prevêem exceções a esta regra geral, tendo em consideração as entidades/atividades a quem são concedidos.

¹¹ ibidem, p.19, 20.

¹² EATLP Meeting- Rotterdam 2012, relatórios disponíveis em <http://www.eatlp.org/>.

¹³ Entre outros, Espanha, França, Alemanha, Holanda, Áustria, Dinamarca, Suécia, Itália, Noruega, Reino Unido e Polónia, destacando estes, de entre os demais, por terem sido, após análise, considerados os mais relevantes *in casu*.

De facto, em todos os países em nota de rodapé destacados, os donativos realizados para determinado tipo de entidades ou com determinados fins, relacionados com o interesse público, atribuem um direito a dedução por parte do mecenas, seja ele pessoa coletiva ou pessoa singular.

Naturalmente, de país para país, variam as entidades, atividades e fins passíveis de atribuir aquele direito, como, também, os requisitos formais exigidos, para que possa haver lugar a dedução e, ainda, e com especial relevância para o presente estudo, quais os tipos de contribuição que abrangidos no tratamento privilegiado.

Com efeito, no que concerne ao tipo de contribuições, encontramos, de entre os mencionados países, contribuições monetárias (as mais comuns, e amplamente aceites, como dando lugar a tal direito), em espécie (que começam a ter uma maior expressão, como sendo um tipo de donativo digno de atribuir ao doador tratamento privilegiado, mas que são, ainda, expressamente excluídas, por parte significativa dos países analisados¹⁴), e ainda, contribuições em serviços (imperativamente excluídos por parte dos países¹⁵; não mencionados pela esmagadora maioria - que referem, como dando direito a dedução, apenas as monetárias, ou monetárias e em espécie¹⁶, ficando por descortinar se poderão, ou não, ser incluídos no direito a dedução, através de eventual interpretação extensiva do termo donativo; e expressamente incluído, apenas num dos países analisados, a saber, a Polónia que faz referência expressa às contribuições em serviços como sendo um tipo de donativo digno de receber tratamento privilegiado).

¹⁴ De onde referimos, a mero título de exemplo, a Suécia e Noruega.

¹⁵ Como acontece, por exemplo, em Espanha.

¹⁶ De entre os quais, França, Alemanha, Dinamarca, Suécia, Noruega e, ainda, Portugal.

Após esta muito sucinta abordagem ao tratamento dado aos donativos ao nível europeu, cumpre voltarmos a centrarmo-nos no panorama nacional, destacando as críticas que, numa primeira análise, logo ressaltam, cumprindo esta reflexão inicial o desiderato de oferecer um enquadramento meramente introdutório, daquela que será uma análise mais escrupulosa e extensa.

4.2 Complexidade do Regime

A primeira observação a tecer, prende-se, incontornavelmente, com a grande complexidade do regime de mecenato, complexidade essa que, infelizmente, é timbre da legislação tributária portuguesa em geral, e que nos leva, nesta matéria em especial e nas palavras de João Félix Pinto Nogueira, a um verdadeiro “labirinto da dedução”¹⁷.

Vejamos, em geral, os donativos realizados a instituições públicas e privadas, que prosseguem fins sociais, culturais, educacionais, desportivos, ambientais ou religiosos, podem ser deduzidas pelo mecenas.

Todavia, o valor específico da dedução varia consoante a natureza da atividade para a qual o donativo é concedido, a natureza do mecenas, e o valor relativo do donativo.

Ora, tratando-se de donativo realizada por empresa (natureza do mecenas) para calcularmos o valor a considerar como custo ou perda de exercício suscetível de dedução temos de analisar duas variáveis:

- 1) majoração, que pode ir desde 120% a 150% do valor do donativo, e que dependerá do objetivo da mesmo (**natureza da atividade**);

¹⁷ In “National Report for the EATLP Meeting- Rotterdam 2012”.

2) limite da dedução que não pode exceder, conforme os casos, 0,1%, 0,6% e 0,8% do volume de negócios da empresa (**valor relativo da doação**).¹⁸

Por seu turno, no caso específico do Mecenato Científico¹⁹ (**natureza da atividade**), encontramos um outro conjunto de regras bastante específicas. Segundo este regime, uma empresa (**natureza do mecenas**) pode deduzir os donativos efetuadas até 0,8% do volume de negócios da mesma (**valor relativo do donativo**), se for realizada a uma entidade privada²⁰, e, sem qualquer limite, no caso de ser realizada a favor de entidade pública indicada nas alíneas do n.º2 do art.62-A do EBF. Em qualquer dos casos, a dedução, normalmente, corresponderá a 130% do valor efetivamente doado, com a exceção prevista no n.º4 do EBF, para os casos em que o mesmo é realizado ao abrigo de contratos plurianuais, em que a dedução corresponderá a 140% do valor.

Já no caso dos donativos realizados por pessoas singulares²¹ (**natureza do doador**), o tratamento privilegiado opera através de dedução à colecta²².

Tal dedução corresponderá a 25% do valor do donativo, no caso das deduções anteriormente referidas, como não sendo sujeitas a limite; e de 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da coleta, nos restantes casos (**valor relativo da doação**).

Será de referir que a lei distingue, ainda, o tratamento atribuído a donativos realizados por pessoas singulares (**natureza do doador**) a entidades religiosas (**natureza da atividade**), em que o

¹⁸ Vide art.62.ºEBF;

¹⁹ Veja-se o art. 62.º-A EBF; Possui um regime específico em relação aos demais donativos, e que por uma questão de espaço não merecerá um maior desenvolvimento no presente trabalho

²⁰ Art. 62.º-A/3;

²¹ Previsto no art.63.º do EBF

²² Ou seja, a dedução opera após a aplicação da taxa de imposto, ao contrário do que acontecia até 1999 em que o abatimento era feito à matéria colectável consubstanciando uma dedução operada antes da aplicação da taxa. Ora, havendo taxas progressivas, esta situação fazia com que os sujeitos passivos com uma matéria colectável maior beneficiariam relativamente mais que os de menor rendimento, ao enquadrarem-se num escalão de taxa inferior. Neste sentido veja-se Daniel Taborda, *Os Donativos Empresariais...*, p.201.

valor do donativo, para efeitos dos privilégios supra referidos (crédito de imposto com os respetivos limites), será considerado em 130% do seu quantitativo.

Através desta pequena exposição do tratamento concedido aos donativos, facilmente depreendemos que o mesmo é revestido de uma grande complexidade, a qual é agravada por uma série de obrigações acessórias impostas às entidades beneficiárias dos donativos. O se afigura como mais pernicioso pelo facto de o incumprimento daquelas obrigações, por parte das entidades beneficiárias, implicar que sejam os mecenas coartados no seu direito de dedução.²³

Cuidemos então agora de uma análise crítica mais aprofundada do regime aplicado aos mesmos em sede de IRC e em sede de IRS.

²³É, no mínimo, dúbio que tal situação não configure uma violação do Princípio da Proporcionalidade, nas suas vertentes de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito. Todavia, por questões de oportunidade e espaço, limitar-nos-emos a levantar a questão, sem a analisarmos mais afincadamente.

5 Tratamento fiscal dos donativos, em sede de IRC e em sede de IRS

Cumpre analisar de modo mais aprofundado do nosso regime de mecenato em sede de IRC e IRS, nomeadamente no que concerne ao seu funcionamento e às entidades reconhecidas como aptas a receber os donativos abrangidos por tal regime.

Começaremos por analisar a questão na ótica dos donativos realizados pelas empresas e posteriormente analisaremos o tratamento fiscal dos donativos em sede de IRS, sem que, contudo, se volte a elencar e desenvolver exaustivamente as entidades beneficiárias reconhecidas como dando lugar a dedução da ótica do mecenas, sob pena de nos repetirmos, já que são as mesmas em ambos os casos, pelo que destacaremos apenas as questões em que o tratamento em sede de IRS se distingue do tratamento em sede IRC.

5.1 Tratamento fiscal dos donativos em sede de IRC

5.1.1 Dedutibilidade dos custos empresariais em sede de IRC vs. Caráter de Liberalidade dos Donativos

Cabendo agora debruçarmo-nos sobre o tratamento fiscal dos donativos em sede de IRC, parece-nos apropriado fazer uma breve referência às especificidades existentes nesta sede relativamente à dedutibilidade ou não dos gastos/ custos empresariais.

Como é sabido, apenas são considerados gastos fiscais, dedutíveis em sede de IRC, aqueles que comprovadamente forem incorridos ou suportados para obter ou garantir a realização dos rendimentos sujeitos a tributação.²⁴

Ora, no que concerne aos donativos a lógica é diametralmente oposta, ou seja, o caráter de liberalidade exigido pelo regime de mecenato tem uma natureza inversa à qualificação fiscal dos gastos no CIRC.

²⁴ Vide art.23.º/1 do CIRC.

O que facilmente se compreende já que um custo não pode ser considerado suportado para a realização dos rendimentos sujeitos a tributação e, simultaneamente afigurar-se como uma prestação de carácter gratuito, que integra o regime de mecenato por caber no espírito de liberalidade do mecenas. Ou bem que é um donativo feito com carácter de liberalidade ou bem que é um custo incorrido para obtenção ou garantia dos rendimentos da empresa, jamais sendo conciliáveis, por contraditórias, as duas classificações.

A definição de donativo reprime a perspectiva assente no interesse económico, rejeitando-se a relevância fiscal daqueles que dão lugar a quaisquer contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial.²⁵

Dedicando-se o regime do mecenato a atribuir a categoria de gasto fiscal aos donativos, se estes fossem direccionados para a finalidade reditícia da empresa, deixariam de ser fiscalmente aceites, na medida em que se afastam no sentido oposto ao do ordenamento que os regula.²⁶

Não é, contudo, tarefa simples delimitar o espírito de liberalidade do mecenas, devendo tal exercício ser realizado tendo em conta a intenção predominante da sua ação, de tal modo que, a busca de um benefício relevante faz com que o donativo caia fora do âmbito do mecenato.

Como exemplo de uma situação que faz com que o donativo saia do quadro do mecenato, encontramos os casos em que o donatário terá publicidade como contrapartida do seu donativo.²⁷

²⁵ Neste sentido vai o Ac.TCASul, de 12/10/2004 quando afirma que *“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 produtora”*. Repare-se que, apesar de hoje já não existir na nossa lei o outrora denominado teste de indispensabilidade dos custos de que nos fala o transcrito Acórdão, a ideia central mantém-se, já que considerando-se que um gasto foi realizado com o objectivo de gerar rendimento o mesmo jamais poderá ser considerado como enquadrado no espírito de liberalidade do mecenas.

²⁶ Na mesma linha, Daniel Taborda e António Martins «Algumas notas...» p. 127.

²⁷ Veja-se o AcTCASul, de 25/3/2003: *“a publicidade é um genuíno instrumento ao serviço da actividade económica pois com ela se visa propiciar o conhecimento por parte do público da existência da empresa, da actividade que desenvolve, da qualidade ou potencialidade dos produtos ou serviços produzidos ou comercializados, etc. Em tal situação existe, pois, uma contrapartida económica para ambas as partes (...), a qual exclui o animus donandi típico dos donativos”*.

Para concluir, podemos afirmar que “Numa análise simplista, apenas as prestações de carácter gratuito integram o regime de mecenato. Porém, fruto da polivalência de motivos que determinam a filantropia empresarial e as fronteiras imprecisas deste conceito, essa perspectiva revela-se demasiado redutora. A própria Administração Fiscal mostra uma flexibilidade considerável na interpretação, à luz do mecenato, de algumas modalidades de concessão de donativos que podem acarretar benefícios para a empresa”²⁸.

Impõe-se, assim, que seja feita uma análise casuísta que permita o escrutínio entre um verdadeiro espírito de liberalidade (por parte de mecenas) demonstrando-se, em consequência, o donativo verdadeiramente merecedor de integração no regime de mecenato e os casos em que, pelo contrário, podemos encontrar um qualquer benefício para a empresa enquanto contrapartida daquele, o que determinará a sua exclusão do presente quadro.

Repare-se que o que está verdadeiramente em causa na qualificação de um custo como liberalidade ou, pelo contrário, como apto a criar rendimento é a possibilidade de usufruição, ou não, das majorações previstas no regime de mecenato.

De facto encontram-se previstas majorações significativas para os donativos enquadrados neste regime, que, relembre-se, podem ir até à consideração do custo em 150% do seu valor.

Como se sabe tal circunstância não ocorre nas regras gerais de dedução de custos, pelo que a qualificação de um custo como liberalidade será, na perspectiva da dedução, claramente mais vantajosa para o sujeito passivo de IRC.

²⁸ Daniel Taborda e António Martins «Algumas notas...» p. 127.

Feitas que estão estas considerações, que julgamos relevantes na compreensão do regime do mecenato em sede de IRC, afigura-se adequado voltarmos as nossas atenções para as entidades beneficiárias dos donativos abrangidos pelo Regime de Mecenato.

5.1.2 Entidades Beneficiárias e tratamento fiscal dos donativos realizados a favor das mesmas

Por questões de segurança jurídica e também de proteção da receita fiscal, o legislador optou por uma enumeração taxativa das entidades beneficiárias dos donativos²⁹, procedendo ainda a uma hierarquização entre elas, através da fixação de limites à dedutibilidade dos donativos e da majoração que lhes é aplicável.

Nesta esteira, o art.62.º do EBF agrupa as entidades beneficiárias em três grupos, distribuídos pelo seu n.º1, n.º3 e n.º 6.

No seu n.º1, podemos encontrar como entidades recipientes:

- a) **“Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismo, ainda que personalizados”;**
- b) **“Associações de municípios e de freguesias”;**
- c) **“ Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial”;**
- d) **“Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural, relativamente à sua dotação inicial, nas condições previstas no n.º9”;**

Os donativos feitos às entidades supra vertidas são os únicos que não encontram qualquer tipo de limitação à sua dedutibilidade como gasto.

²⁹ Entidades que prosseguem atividades consideradas relevantes nas áreas sociais, culturais, ambientais, desportivas, educacionais ou científicas.

Para além desta relevante vantagem de tratamento, as entidades donatárias podem ver os valores dos donativos considerados como custos, majorados em 20%, 30% ou 40%, em função do objetivo da doação.

Assim, de acordo com o vertido no n.2 do art. em análise, tratando-se de mecenato social, o valor será considerado em 140%; qualificando-se como mecenato cultural, ambiental, desportivo e educacional serão computados em 120%; e, nos casos em que os donativos "forem atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos, que fixem os objetivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias, e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos", o valor será considerado em 130%.

Por seu turno, no n.º3 podemos encontrar como entidades recipientes as que se seguem:

- a) **"Instituições particulares de solidariedade social, bem como pessoas coletivas legalmente equiparadas";**
- b) **"Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social e cooperativas de solidariedade social".**
- c) **"Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), desde que destinados ao desenvolvimento de actividades de natureza social no âmbito daquelas entidades";**
- d) **"Organizações não governamentais cujo objeto estatutário se destine essencialmente à promoção dos valores da cidadania, da defesa dos direitos humanos, dos direitos das mulheres e da igualdade de género, nos termos legais aplicáveis";**
- e) **"Organizações não governamentais para o desenvolvimento";**

- f) **“Outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária, em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade internacional, reconhecidas pelo Estado Português, mediante despacho conjunto do Ministro das Finanças e do Ministro dos Negócios Estrangeiros”;**

Ao contrário do que acontece com os donativos realizados a favor das entidades especificadas no n.º1, as contribuições realizadas a favor das ora discriminadas encontram-se sujeitas a limites.

Assim, e independentemente das majorações do valor a ser considerado como custo (que infra explanaremos), a dedutibilidade dos donativos encontra um teto equivalente a 0,8% do volume de negócios da empresa, ou, nas palavras do legislador, até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados. Ou seja, o valor das contribuições realizados a favor destas será considerado como custo e, por esta via, dedutível até que o valor dessas deduções atinja 0,8% do volume de negócios da empresa, sendo desconsiderado o (eventual) remanescente.

No que concerne às majorações podemos encontrar considerações do valor doado em 130%, 140% e 150% o que configuram incentivos bastante significativos.

Temos como regra a elevação de tais donativos a custo correspondente a 130% do respetivo total.

O valor efetivamente atribuído será considerado em 140%, nos casos em que tal donativo se destine a custear/apoiar a infância ou a terceira idade; apoiar e tratar toxicodependentes ou de doentes com SIDA, com cancro ou diabéticos; promover iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social, designadamente, no âmbito do rendimento social de inserção,

de programas de luta contra a pobreza ou de programas e medidas adotadas no contexto do mercado social de emprego.

Com uma expressiva majoração, 150%, podemos encontrar o chamado mecenato familiar, considerado, por alguns, como uma subespécie do mecenato social³⁰

Destarte, os donativos realizados a favor de qualquer entidade supra referida terão o seu valor majorado em 50% quando se destine ao apoio de mulheres grávidas, mormente solteiras, jovens e economicamente desfavorecidas, e a crianças em situações de risco ou vítimas de abandono: “ a) Apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco e à promoção de iniciativas com esse fim; b) Apoio a meios de informação, de aconselhamento, de encaminhamento e de ajuda a mulheres grávidas em situação social, psicológica ou economicamente difícil; c) Apoio, acolhimento e ajuda humana e social a mães solteiras; d) Apoio, acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situações de risco ou vítimas de abandono; e) Ajuda à instalação de centros de apoio à vida para adolescentes e mulheres grávidas cuja situação socioeconómica ou familiar as impeça de assegurar as condições de nascimento e educação da criança; f) Apoio à criação de infra-estruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a atividade profissional dos pais.”

Chegados agora ao último grupo, encontramos previstas no n.º6 no artigo *sub Júdice*, as seguintes:

- a) Cooperativas culturais, institutos, fundações e associações que prossigam actividades de investigação, excepto as de natureza científica, de cultura e de defesa do património histórico-cultural e do ambiente e, bem assim, outras entidades sem fins**

³⁰ Com o mesmo entendimento, Daniel Taborda in *Os Donativos Empresariais...*, p.186.

lucrativos que desenvolvam acções no âmbito do teatro, do bailado, da música, da organização de festivais e outras manifestações artísticas e da produção cinematográfica, áudio-visual e literária;³¹

- b) **“Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais”;**
- c) **“Organizações não governamentais de ambiente (ONGA)”;**
- d) **“Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal e pessoas colectivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva”;**
- e) **“Associações promotoras do desporto e associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional”;**
- f) **“Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), com excepção dos donativos abrangidos pela alínea c) do n.º 3”;**
- g) **“Estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas, creches, lactários e jardins-de-infância legalmente reconhecidos pelo ministério competente”**
- h) **“Instituições responsáveis pela organização de feiras universais ou mundiais, nos termos a definir por resolução do Conselho de Ministros”;**
- i) **Organismos públicos de produção artística, responsáveis pela promoção de projetos relevantes de serviço público nas áreas do teatro, música, ópera e bailado.**

³¹ Por força do n.º10 do mesmo artigo, os donativos concedidos a estas entidades carecem de reconhecimento prévio pelo Ministro da respetiva tutela, através de declaração que ateste o seu enquadramento no regime de mecenato e o “interesse cultural, ambiental, desportivo ou educacional das actividades prosseguidas ou das acções a desenvolver”.

Os donativos realizados a tais entidades são considerados custos até ao limite de 0,6% do volume de negócios da entidade donatária.

O valor do donativo será considerado em 120%, como regra geral, sendo considerado em 130%, em caso de contratos plurianuais, e em 140%, nos casos em que os mesmos são atribuídos a creches, lactários e jardins de infância legalmente reconhecidos e aos organismos públicos de produção artística fomentadores de projetos relevantes de serviço público, nas áreas de teatro, música, ópera e bailado.

Por último, e no que concerne à dedução dos donativos como custos, falta-nos referir a possibilidade das importâncias atribuídas pelos associados aos respetivos organismos associativos a que pertençam, com vista à satisfação dos seus fins estatutários, serem consideradas como custos ou perdas do exercício, até ao limite de 0,1% do volume de negócios (n.º8).

5.2 Tratamento fiscal dos donativos em sede de IRS

De modo a evitar repetições desnecessárias, na análise do tratamento fiscal dos donativos em sede de IRS, apenas abordaremos as questões que se distinguem do tratamento em sede de IRC, remetendo para a exposição supra vertida no demais.

É o que faz, aliás, a própria lei, no art. 63.º do EBF, (artigo dedicado ao tratamento fiscal dos donativos atribuídos por sujeitos passivos de IRS), quando remete para os artigos anteriores no que concerne aos termos e condições em que devem ser atribuídos os donativos - relembre-se que o art. 62.º foi o artigo que supra analisamos com maior cuidado e que cura exatamente das entidades reconhecidas como aptas a receber donativos que darão lugar a dedução por parte do mecenas³²

Impera, então, que comecemos exatamente pela modalidade que concretiza o benefício fiscal em sede de IRS.

³² “Os donativos em dinheiro atribuídos pelas pessoas singulares residentes em território nacional, nos termos e condições previstos nos artigos anteriores...” – art. 63.º, n.º1 do EBF.

Em sede de IRC, o benefício opera através da consideração do valor do donativo como custo ou perda do exercício; em sede de IRS, o mesmo opera através da sua dedução à coleta do IRS, do ano a que digam respeito os donativos, até determinado valor.

Assim, regra geral, os sujeitos passivos de IRS podem beneficiar de tratamento fiscal privilegiado, através de dedução à coleta, desde que o valor dos donativos não esteja contabilizado como custo de atividade.³³

Contudo, tal possibilidade de dedução encontra determinados limites, a saber:

- Poderá ser deduzido 25% do valor do donativo, nos casos em que, segundo o exposto supra, não haja qualquer limitação de dedutibilidade.³⁴

- Nos casos em que a dedução de donativos, por serem concedidos a determinadas entidades, se encontra sujeita a limitações, os donativos realizados a essas mesmas entidades por sujeitos passivos de IRS, podem ser deduzidos à coleta em 25% do seu valor, com um teto de 15% da coleta.³⁵

Ainda e para terminar a análise do tratamento fiscal em sede de IRS, importa referir a majoração que opera nos “donativos religiosos”.

Prevê o n.º2 do artigo ora em análise que, no caso de tais donativos, a sua importância será considerada em 130% do seu quantitativo.³⁶

Tendo em atenção a formulação algo confusa do aludido número, importa esclarecer como parece funcionar a aludida majoração, compaginada com a sua dedutibilidade respeitando as limitações fixadas na alínea b) do n.º1 do mesmo artigo.

³³ O que tem como objetivo evitar a duplicação de benefícios do sujeito passivo ao catalogá-lo como gasto da sua atividades profissional e posteriormente proceder a uma dedução à coleta, afirmando que se trata de um donativo atribuído a título pessoal.

³⁴ Vejam-se as entidades descritas supra, abrangidas no n.º1 do art.62.º do EBF.

³⁵ Ou seja, os donativos realizados por sujeitos passivos de IRS, realizados a favor das entidades identificadas no n.º 3 e 6 do 62.ºEBF, são dedutíveis em 25% do valor das doações, até que tais deduções perfaçam o valor correspondente a 15% da coleta.

³⁶ Repare-se que estes donativos são os únicos donativos concedidos por pessoas singulares que beneficiam de majoração.

Desta feita, parece-nos que o primeiro passo será considerar o valor do donativo concedido (a ser sujeito às aludidas limitações) em 130%. Depois de achado este valor (valor efetivo do donativo majorado em 30%), deveremos deduzir à coleta 25% do valor encontrado (já com a majoração), até ao limite em que a dedução perfaça 15% da coleta. Momento a partir do qual já não haverá lugar a dedução, ainda que não tenha sido deduzido a totalidade dos 25% do valor majorado em 30% dos donativos, efetivamente concedidos.

Não podemos deixar de referir que tal preceito apresenta uma estrutura confusa e labiríntica, o que dificulta a sua interpretação e correta aplicação por parte dos sujeitos passivos de IRS.

Sendo ainda de referir que a inclusão (e significativa majoração) dos ditos “donativos religiosos”, nesta sede, suscita várias críticas por parte da Doutrina, não apenas por existirem em sede de IRS e não em sede de IRC, mas também e principalmente pela existência, *tout court*, deste tipo de benefício.³⁷

Apesar de termos apresentado algumas críticas e tecido as considerações que foram sendo tidas como convenientes, não poderíamos, aqui chegados, passar para a análise do próximo ponto sem deixar aqui uma breve análise, em jeito de conclusão, relativa ao funcionamento e aplicação dos aludidos benefícios e, em especial, à falta de clareza e completude da lei, o que, sem dúvida, dificulta a compreensão e aplicação da mesma (por parte do sujeito passivo), desvirtuando, assim, o objetivo, se não o espírito do Regime do Mecenato.

Começando pelas entidades beneficiárias de donativos concluímos que existe uma inclusão exagerada de entidades públicas que ocupam o topo de hierarquia e que, como tal, encontram majorações, mas já não limites de dedutibilidade, o que não parece justificar-se. A tal facto acresce a natureza jurídica, de difícil delimitação, de algumas das entidades beneficiárias, o que, associado à

³⁷ O que, com pena nossa, não será alvo de maior desenvolvimento dada a limitação de espaço e o facto de não se relacionar com a matéria que é efectivamente merecedora de toda a nossa atenção no presente trabalho.

forte variedade de tipos de intervenção (social, cultural, ambiental, desportivas, educacional e científica), dificulta o seu enquadramento, no regime do mecenato e, portanto, a identificação dos limites e das majorações aplicáveis.

De facto, encontramos-nos no âmbito dos benefícios fiscais que têm por objetivo levar os sujeitos passivos a adotar determinado tipo de comportamentos considerados, em dado momento, significativos a nível de política extrafiscal, por força dos objetivos económicos e sociais que se propõe atingir.

Assim, se o nosso Estatuto de Benefícios Fiscais dedica um capítulo, aos donativos concedidos a entidades que, fruto das atividades que desenvolvem têm um marcado e reconhecido Interesse Público e contribuem para o Bem-Estar Geral, atribuindo-lhe um tratamento fiscal privilegiado, é porque o legislador, inequivocamente, assume como desejável que eles existam e existam em quantidade significativa.

Ora, se o Estado reconhece como benéfica e desejável a aludida substituição, então terá de elaborar regras simples, claras e de fácil compreensão já que o desejável e pretendido é que o sujeito passivo seja capaz de olhar para a letra da lei e com alguma facilidade,³⁸ compreender que tipo de donativos são abrangidos pelo tratamento privilegiado, realizados a favor de que entidades, e quais as vantagens que retirará de tal concessão, bem como quais os passos que terá de percorrer para o conseguir.

Malgrado, tal não acontece no nosso regime de mecenato.

Como podemos verificar, trata-se de um regime profundamente complexo, repleto de incoerências, com algumas lacunas e com uma formulação bastante confusa, que se consubstancia num verdadeiro labirinto da dedução e que exige dos especialistas uma análise bastante minuciosa e

³⁸ Compreenda-se, grau de facilidade avaliada tendo em conta a capacidade de compreensão e apreensão de um leigo em Direito e tanto mais em Direito Tributário, como o serão o grosso dos contribuintes.

cuidada, sob pena de incorretas interpretações (e consequentes erros de aplicação da lei) o que pode inviabilizar a dedução dos donativos, frustrando-se o objetivo dos benefícios que lhes são concedidos.

Vejamos: se a correta interpretação da lei, nos aspectos afluídos, se afigura tarefa desafiante para profissionais que estão habituados a lidar com a terminologia jurídica e tributária, como podemos almejar que os objetivos e funcionamento de tais benefícios sejam facilmente compreendidos pelo sujeito passivo comum (real de tais normas)?

Podemos, então, concluir que, para que se cumpram os objetivos pretendidos com a previsão de tais benefícios, o seu regime deveria ser revisto no conjunto, corrigindo-se as incoerências encontradas, colmatando-se as lacunas apontadas e, principalmente, simplificando-o, de forma a ser facilmente apreendido e aplicado pelo sujeito passivo.

6 Conceito de Donativo e Respetiva Abrangência

Chegamos ao momento mais importante do nosso trabalho Importa referir, ab initio, que este conceito é pedra-basilar no presente estudo.

Aqui pretendemos compreender que tipo de contribuições podem usufruir do tratamento privilegiado previsto no Regime de mecenato, em especial descortinar se as contribuições em serviços são ou não abarcadas pelo aludido regime, nomeadamente através da sua inclusão nos donativos em espécie.

É o que parece acontecer no Regime do Mecenato Científico. Será descabido que daqui se retire que as contribuições em serviços poderão estar incluídas no conceito de donativos em espécie aplicável a todo o regime de mecenato? Terá sido mero lapso do legislador abarcar esta possibilidade no mecenato científico mas já não no regime de mecenato em geral? Poderemos chegar a tal resultado através de integração analógica? Em caso de resposta negativa, será uma interpretação extensiva do próprio conceito de donativo absurda? Não caberá tal interpretação no espírito da lei e do próprio sistema? E se não, quais serão os motivos para a sua exclusão? Não se justificará, de *iure constituendo*, a sua inclusão?

6.1 Conceito de donativo nos termos do art.61.º do EBF

*“Para 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 actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.”*(art.61.º EBF)

Após leitura deste preceito, aquilo que, rapidamente, depreendemos é que os únicos tipos de contribuições abrangidas pelo presente regime serão efetivamente os prestados em dinheiro ou em

espécie, já não sendo consideradas, e como tal, abrangidas pelo tratamento fiscal privilegiado, as contribuições em serviços.

Contudo, quando fazemos uma leitura do artigo 62.º-A EBF, dedicado ao mecenato científico³⁹, deparamo-nos com a inclusão de contribuições de recursos humanos como sendo um tipo de contribuição abrangido pelo regime de mecenato e, como tal, abrangido pelo tratamento privilegiado.

De facto, quando procedemos à análise deste último normativo, encontramos dois números, a saber, o cinco e o seis, inteiramente dedicados aos métodos de avaliação do valor dos donativos em espécie, tendo em conta o tipo de sujeito passivo e de contribuição em causa.

Assim, quando chegados ao n.º6, encontramos uma alusão a um tipo de mecenato que, até então, não é mencionado em parte alguma do regime, a não ser sede de mecenato científico (e unicamente no aludido número).

Falamos do aí designado como Mecenato de Recursos Humanos que, atendendo à estrutura do artigo em análise, e à forma como o mesmo aí se enquadra, é considerado como um subtipo de contribuição em espécie.

Tal contribuição, parece, consubstancia-se na cedência de investigador ou especialista, por parte do donatário, *in casu*, a entidade patronal do investigador/especialista, a uma entidade reconhecida como apta a ser beneficiária do regime de mecenato, dando assim lugar a tratamento fiscal privilegiado, do lado do mecenas.

Ora, tal contribuição mais não nos parece do que exatamente a prestação de serviços de modo gratuito à entidade beneficiária, no caso, por parte da entidade donatária que aqui será a entidade patronal do prestador de serviços, que suporta os custos de tal prestação.

³⁹ Que aqui não merecerá um maior desenvolvimento mas que bebe do espírito de todo o Regime do Mecenato do qual é parte integrante, mas que, tendo em atenção as suas especificidades em relação aos demais, tem um artigo que lhe é inteira e exclusivamente dedicado.

Parece, assim, que no regime de mecenato se encontra previsto, pelo menos um tipo de contribuição através da prestação de serviços, que é expressamente tida como admissível para estes efeitos e dando lugar a tratamento fiscal privilegiado.

6.2 O que se poderá inferir de tal previsão?

Poderemos desta previsão retirar que todo o tipo de prestações de serviços se encontra incluído no regime de mecenato, no geral, como sendo um tipo de contribuição em espécie e que apenas se encontra expressamente previsto nesta sede e neste tipo específico para efeitos de quantificação do seu valor para aferir da dedutibilidade admissível? Poderemos fazer uma interpretação analógica que tal preceito por forma a que consideremos, para efeitos de atribuição de tratamento fiscal privilegiado, que as contribuições em serviços de todas as espécies são consideradas como dando lugar a deduções?

6.3 Da possibilidade de integração analógica

Quando nos debruçamos sobre esta questão, imediatamente nos esbarramos com dois dos mais basilares princípios do direito tributário, a saber: o Princípio da Legalidade⁴⁰ e o Princípio da Tipicidade.

Com António Cipriano da Silva⁴¹, *“O princípio de legalidade, expresso no artigo 103.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP) impõe que os impostos e os seus elementos essenciais (incidência; taxa, benefícios fiscais e garantia dos contribuintes) têm obrigatoriamente de ser criados por lei. Nesta perspectiva, o princípio da legalidade está ligado umbilicalmente ao princípio democrático, visto que os impostos apenas podem ser criados e regulamentados pelo órgão que*

⁴⁰ Segundo Casalta Nabais, “ o princípio da legalidade fiscal tem na base a ideia de autoimposição, autoatribuição ou de autoconvencimento dos impostos, segundo a qual os impostos devem ser consentidos pelos próprios contribuintes, pessoas singulares, cidadãos votantes e como manifestação directa do poder de soberania.” – in *Direito Fiscal – 6.ª edição*, Almedina, Coimbra, (2011)p. 140.

⁴¹ Cipriano da Silva, «Princípios de Direito Fiscal», *TOC 96 - Março 2008*, p. 55.

representa directamente o povo soberano – a Assembleia da República. (...) O princípio da legalidade é, contudo, pormenorizado no artigo 8.º da Lei Geral Tributária, onde é definido o seu âmbito. Todavia, o princípio da legalidade não pode ser levado ao extremo, sob pena de total impraticabilidade.”

Por seu turno, e agora com Lúcio Augusto Pimentel Lourenço⁴² *“O princípio da tipicidade emana do princípio da legalidade e exige que a interpretação da norma e o respectivo enquadramento dos factos tributários constitutivos da relação jurídica tributária respeite a forma da interpretação literal declarativa, sem conceder com a interpretação extensiva e muito menos com a interpretação funcional, onde se retira o sentido da lei pelo fim.*

Se este princípio resulta do princípio da legalidade, devemos limitar o seu âmbito às normas que são criadas por Lei, ou sejam as que determinam a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.”

Ora, daqui se depreende que o Princípio da Legalidade nos impõe, no caso em estudo, que apenas se considerem, como dando lugar a tratamento privilegiado, os tipos de contribuição expressamente plasmados na lei e o Princípio da Tipicidade, corolário do primeiro, que a interpretação a ser feita do Regime de Mecenato terá de se cingir a uma interpretação o mais literal possível, o que não se coaduna, facilmente, com interpretações extensivas e tão pouco analógicas.

Acresce que é a própria Lei Geral Tributária⁴³ que proíbe a integração analógica no n.º4 do seu artigo 11.º, o que apesar de já não deixar margem para dúvidas vem ainda ser reforçado pelo Estatuto de Benefícios Fiscais no seu art.10.º

⁴² «A Tributação dos Factos Ilícitos em Portugal», artigo disponível em http://recil.grupolusofona.pt/bitstream/handle/10437/5055/a_tributacao_dos_factos_ilicitos.pdf?sequence=1

⁴³ “As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.”

Contudo, o mesmo já não se passará com a possibilidade de fazer uso da interpretação extensiva, no que concerne à atribuição de benefícios fiscais.

De facto, se é certo que não há qualquer margem para proceder a uma integração analógica dos preceitos relacionados com esta matéria, porque expressamente vedado pela lei, já o mesmo não se poderá dizer da interpretação extensiva.⁴⁴

Em boa verdade, o artigo dedicado à interpretação das normas tributárias começa por referir que “Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.”⁴⁵

Assim, não se encontrando a mesma expressamente vedada por lei, e prevendo a LGT que a interpretação deve ser feita segundo as regras gerais, estava claramente aberta a possibilidade de eventual interpretação extensiva, dependendo a sua concretização, apenas, do seu enquadramento ou não no espírito da lei, como o dita a *lex generali*.

Se consideramos que, por esta via, já chegaríamos à admissibilidade de interpretação extensiva, o EBF, para que dúvidas não restassem, previu essa possibilidade de forma bem clara.⁴⁶

Por forma a distinguir sucintamente a integração analógica da interpretação extensiva diz-nos Daniel Taborda que “De uma forma simples, a interpretação extensiva faz apelo ao espírito da lei, perante o silêncio do texto, ao passo que a interpretação analógica preconiza uma interpretação que não está nem no espírito, nem na letra da lei”.⁴⁷

Poderemos então, pela primeira via, estender a possibilidade de reconhecimento de tratamento privilegiado às contribuições em serviços?

⁴⁴ “...como notam Leite de Campos *et tal.* (2003), tal não impede a interpretação extensiva. Descendo ao plano do EBF, o seu art.10.º proíbe a interpretação analógica das normas que estabelecem benefícios fiscais, mas reconhece-lhes a interpretação extensiva”.

⁴⁵ Art.11.º da LGT.

⁴⁶ “As normas que estabeleçam benefícios fiscais não são susceptíveis de interpretação analógica, mas admitem interpretação extensiva.”

⁴⁷ **TABORDA, Daniel Martins**, «Os donativos atribuídos aos Hospitais E.P.E.», *Fiscalidade*, 33, (2008), 98.

Será possível fazer uma interpretação extensiva do art.61.º do EBF, por forma a incluir a prestação de serviços na definição de donativo, ainda que como um subtipo de contribuição em espécie, para efeitos do Regime de Mecenato?

Caberá tal opção interpretativa no espírito da lei?

6.4 Da interpretação extensiva do art.61.º do EBF

Como vimos, nos termos do art.11.º da LGT a interpretação deve ser feita segundo as regras gerais.

Destarte, em tudo o que se prende com a interpretação de normas tributárias devemos reger-nos pelas regras do Direito Civil, in casu, as vertidas no art. 9.º do CC dedicado a este tema.

Na esteira da melhor jurisprudência, somo a secundar o vertido pelo STJ, num dos seus doutos acórdãos:“...a interpretação jurídica tem por objecto descobrir, de entre os sentidos possíveis da lei, o seu sentido prevalente ou decisivo, sendo o artigo 9.º do Código Civil a norma fundamental a proporcionar uma orientação legislativa para tal tarefa.

O artigo 9.º do Código Civil reza que «[a] interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada» (n.º 1); o enunciado linguístico da lei é o ponto de partida de toda a interpretação, mas exerce também a função de um limite, já que não pode «ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso» (n.º 2); além disso, «[n]a fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados» (n.º 3).”

No que concerne à interpretação extensiva, e ainda com o mesmo Ac. “A interpretação extensiva aplica-se, no dizer de BAPTISTA MACHADO (ob. cit., pp. 185-186), quando «o intérprete chega à conclusão de que a letra do texto fica aquém do espírito da lei, que a fórmula verbal adoptada peca por defeito, pois diz menos do que aquilo que se pretendia dizer. Alarga ou estende então o texto, dando-lhe um alcance conforme ao pensamento legislativo, isto é, fazendo corresponder a letra da lei ao espírito da lei.».

Podemos considerar que as contribuições em serviços se encontram dentro do espírito da lei, socorrendo-nos desta técnica de interpretação, por forma a fazer corresponder a letra da lei ao espírito da mesma? Estará a possibilidade de dedução das contribuições em prestações em consonância com os elementos sistemáticos, históricos e racionais ou teleológicas?

Não podemos olvidar que, nesta análise, temos de ter em atenção, ainda com o mesmo Acórdão, “outras disposições que formam o complexo normativo do instituto em que se integra a norma interpretada, isto é, que regulam a mesma matéria (contexto da lei), assim, como a consideração de disposições legais que regulam problemas normativos paralelos ou institutos afins (lugares paralelos).”, e ainda “o lugar sistemático que compete à norma interpretada no ordenamento global, assim como a sua consonância com o espírito ou unidade intrínseca de todo o ordenamento jurídico” (elemento sistemático); considerando ainda “todas as matérias relacionadas com a história do preceito, as fontes da lei e os trabalhos preparatórios” (elemento histórico); e, ainda, e, por último, atender à “razão de ser da norma (ratio legis), no fim visado pelo legislador ao editar a norma, nas soluções que tem em vista e que pretende realizar”.

Será que, atendendo à disposição sistemática de tal norma, à vontade do legislador ao tempo de criação da mesma, e à sua razão de ser, podemos então fazer tal interpretação extensiva?

É sabido que, para que seja possível socorreremo-nos deste tipo de interpretação, impera que a interpretação a fazer se coadune com todos os elementos supra mencionados.

Ora, começando pelo elemento sistemático, logo encontramos alguns problemas.

Por um lado, temos um n.º de um artigo que se enquadra no capítulo dedicado aos benefícios fiscais relativos ao mecenato, e que, sistematicamente, aparece depois da definição geral de donativo (definição essa que abre o aludido capítulo e se aplica a todos os tipos de mecenatos) referindo, ainda, o mecenato de recursos humanos como integrando uma das contribuições que darão lugar a dedutibilidade. Pelo que, não será descabido, inferir que o Mecenato de Recursos Humanos, que mais não é do que contribuições em serviços, se encontrará abrangido na definição de donativo, ainda que como um subtipo das contribuições em espécie, sendo assim merecedor de tratamento fiscal privilegiado.

Contudo, e por outro lado, além da excepção do aludido n.º de um artigo relativo especificamente ao Mecenato Científico, não encontramos qualquer outro preceito no Regime de Mecenato em geral, ou fora dele, ou uma norma em qualquer outro preceito legal que nos faça crer que esta foi, efetivamente, a vontade do legislador.

Não podemos de igual modo ignorar o facto de se tratar de um único número, inserido num artigo especificamente dedicado ao mecenato científico e que se refere, tão só, ao Mecenato de Recursos Humanos, em sede de Mecenato Científico, e, exclusivamente, nas situações em que há cedência, por parte de determinada entidade patronal, de especialistas ou investigadores, sendo os custos remuneratórios suportados pela entidade patronal.

Ora, tais circunstâncias, ainda nos afastam mais da possibilidade de se fazer uma interpretação extensiva do art.61.º EBF, afigurando-se-nos o n.º6 do art.62.º-A como uma norma especial em contraposição com o art. 61.º, que, claramente, configura uma norma geral.

Trata-se pois de uma norma que cria um regime particular para determinadas situações concretas, sem contrariar o princípio nela contido, em contraposição, com o art.61.º, que trata do regime regra e, como tal, se aplica a um número mais vasto de situações.

Assim, jamais poderia haver lugar a interpretação extensiva uma vez que, como é sabido, as normas especiais não são passíveis de interpretação extensiva.

A tais circunstâncias ainda acresce o facto de, ao averiguar da possibilidade de interpretação extensiva, termos de atender ao elemento histórico da norma, ou seja, a qual terá sido a vontade do legislador à data da criação/alteração da norma.

No sentido de rejeitar, totalmente, a relevância fiscal das prestações de serviços, temos ainda a Informação vinculativa da AT relativa ao processo n.º 499/07, de 07/03/2008, estabelece os donativos em espécie, concedidos por pessoas singulares, que revistam a forma de «prestações de serviços gratuitas», não têm relevância fiscal, quer por falta de previsão legal, quer por não poderem ser quantificadas nos termos do n.º11 do art. 62.º do EBF.

Tendo em atenção todas as questões supra indicadas, nomeadamente no que concerne aos elementos sistemático e histórico, somos forçados a concluir que a interpretação feita no sentido de abranger, no conceito de donativos, as contribuições em espécie não tem aqui lugar não se mostrar consentânea com o verdadeiro espírito da lei.

Não foi, de todo, vontade do legislador incluir a prestação de serviços no conceito de donativo, quer de per si, que como subtipo das contribuições em espécie.

O que se deve, indubitavelmente, às dificuldades de avaliação do valor a atribuir a tais prestações, para efeitos de posterior dedutibilidade e, ainda, acreditamos nós, à protecção da receita fiscal, que aliás se encontra bem vinculada na arquitetura legal de todo o regime de mecenato, e a questões de controlo de fraude.

Não será, contudo, relevante refletirmos sobre tais justificações, que consubstanciam entraves à possibilidade de enquadramento das prestações de serviços no conceito de donativo e, bem assim, ao direito de tratamento fiscal privilegiado deste tipo de contribuições, e sobre o impacto positivo que tal inclusão teria, não só nas entidades beneficiárias, e bem assim, e principalmente, na sociedade em geral?

Não nos podemos esquecer do motivo pelo qual foram criados estes tipos de benefícios; de que as entidades beneficiárias se dedicam a actividades/interesses que incube, primeiramente e por imposição constitucional ao Estado, prosseguir; e que os mecenas se substituem a este, quando concedem donativos àquelas, correspondendo, como vimos, a despesa fiscal que o Estado suporta (receita que deixa de receber) com a concessão de tais benefícios à despesa que o mesmo teria, caso procedesse ao financiamento das entidades beneficiárias de forma direta.

Se é certo que a interpretação extensiva do art.61.º nos é vedada por falta do elemento sistemático e histórico, não podemos, todavia, deixar de observar que o elemento racional de tal norma vai no sentido da inclusão daquele tipo de donativos, já que a razão de ser da mesma e de todo o regime de mecenato, bem como o fim visado pelo legislador com a sua criação se coadunam, perfeitamente, com a mesma.

Não se justificará assim proceder a uma alteração legislativa, de forma a poder incluir, expressamente, no conceito de donativo, as contribuições em serviços?

7 Conceito de Mecenato de *iure constituendo/lege ferenda*

Ora, aqui chegados, não vislumbramos justificação alguma para que não se incluam as prestações de serviços no conceito de donativo sujeitando-as ao tratamento fiscal privilegiado previsto no regime de mecenato.

Muito pelo contrário, encontramos em tal inclusão muitas vantagens, não só por tais contribuições se afigurarem mais cómodas e exequíveis para o mecenas, mas também pelo impacto positivo que terá na esfera das entidades beneficiárias. O que se reflete não só na maior adesão (que se prevê que passe a existir), mas também por terem acesso a contribuições especializadas direcionadas para as suas necessidades que, de todo, não passam apenas pela receção de donativos em dinheiro e em espécie.

Assim, porque efectivamente nos parece mais que justificada tal alteração legislativa, procuraremos demonstrar não só as vantagens e efeitos positivos que a mesma traria, bem como as formas de contornar ou solucionar as questões que fizeram com que, até então, tal inclusão seja, até hoje, rejeitada.

7.1 Vantagens inegáveis de tal alteração legislativa

A. Maior facilidade em prestar tais contribuições por parte dos mecenas

De facto, as possibilidades de contribuições com direito de dedução, são na óptica do mecenas muito limitativas.

Como se sabe, as únicas formas de contribuição reconhecidas para efeitos de atribuição de tratamento privilegiado são as realizadas em dinheiro ou em espécie.

Relativamente às contribuições em dinheiro, facilmente se compreenderá que para que o mecenas as possa realizar, terá, naturalmente de ter liquidez. Ou seja, o mecenas, seja ele pessoa

singular ou pessoa coletiva, terá de dispor de montantes de que possa abdicar a favor de tal entidade, sem esperar qualquer retorno de carácter pecuniário ou comercial, e sem que tal concessão possa comprometer a sua sustentabilidade.

Se tal circunstância já constitui um forte entrave a que grande parte das pessoas particulares, singulares ou não, para lá da sua vontade, tenham disponibilidade para efetuar tal contribuição em tempos económicos estáveis, mais assim o será, em tempos tumultuosos como os ainda hoje, lamentavelmente, sentidos.

Em boa verdade, a forte crise económica e financeira experienciada nos últimos anos, para além de arrastar um significativo número de pessoas singulares e coletivas privadas para situação de insolvência, colocou a grande maioria das demais sem qualquer margem de poupança, forçando-as a limitarem-se a prover pelas suas necessidades básicas e recorrentes, grande parte das vezes a custo de muito cortes nas despesas e muita ginástica financeira, ficando os mesmos perfeitamente coartados na possibilidade de conceder donativos deste tipo.

Assim, se por um lado, como refere João Félix Pinto Nogueira⁴⁸ se deve orgulhosamente notar que a solidariedade é e continuará a ser parte do nosso código genético, mostrando-se o nosso povo mais coeso e solidário em situações de maior fragilidade, por outro a possibilidade de ajudar nestes termos, é inversamente proporcional à necessidade de tais entidades serem ajudadas.

Se desta feita, na nossa opinião, mesmo em tempos estáveis a concessão deste tipo de donativos se afigura como muito limitativa, reduzindo significativamente o número de sujeitos com disponibilidade monetária para conceder tais donativos, mais o será em tempos como os hoje vividos.

⁴⁸ in «Portugal, National Report for the EATLP Meeting, Rotterdam», EATLP Meeting- Rotterdam, (2012), relatório disponível em <http://www.eatlp.org/>.

Analisando agora da possibilidade/facilidade por parte dos mecenas, em proceder a contribuições em espécie não podemos deixar de constatar que, apesar de ser defensável (e como tal de manter) a sua admissibilidade como contribuições susceptível de dedução, a verdade é que este tipo de contribuição se afigura-se igualmente bastante limitativa da possibilidade de realização pela generalidade dos sujeitos, singulares ou colectivos.

A primeira limitação que ressalta prende-se com o facto de só se afigurarem como produtivas, e assim realmente merecedoras de tratamento privilegiado, as contribuições em espécie que sejam efetivamente aproveitadas pelas entidades beneficiárias, tendo em atenção as suas necessidades, as atividades e objetivos por si prosseguidos. Deste modo as contribuições em espécie prestadas pelos mecenas têm de ter em conta tais fatores, estando assim os mesmos limitados a contribuições de determinada espécie.

Ora, ou os mecenas dispõem de tais bens e em quantidades que lhes permitam realizar a sua entrega a tais entidades, sem que fiquem prejudicados com tal contribuição, ou terão de proceder à compra desses bens, para posteriormente os entregar aos beneficiários.

Nesta segunda opção, teremos de remeter para as limitações expressas no âmbito das contribuições em dinheiro no que concerne à (necessária) liquidez dos mecenas.

Destarte, encontramos aqui três limitações: a primeira que tange com a disponibilidade de bens em espécie a ser atribuídos pelos mecenas; a segunda relaciona-se com a relação entre a disponibilidade de tais bens (por parte do mecenas) e o efeito positivo que a sua entrega terá na entidade beneficiária – v.g. as necessidades da mesma; por fim, o facto de, atendendo às duas limitações expostas, o mecenas (não tendo bens que se coadunem com as necessidades das beneficiárias de que possa dispor sem ficar com as suas necessidades comprometidas) se veja obrigado a proceder à compra de tais bens - o que já nos levaria às limitações supra referidas a propósito da liquidez monetária.

Assim rapidamente se verifica que é bastante limitado o número de pessoas singulares ou coletivas com facilidade em proceder à concessão deste tipo de donativos.

Contribuições em serviços:

Identificadas que estão as limitações de tais modos de contribuição na ótica do mecenas será relevante contrapor as mesmas com a possibilidade de contribuições em serviços.

A propósito das contribuições em dinheiro, falou-se do forte espírito solidário implementado na sua sociedade e a verdade é que, tendo em atenção tal aspeto, estamos em crer que o número de mecenas aumentaria significativamente caso a noção de donativos para efeitos do regime de mecenato abarcasse as contribuições em serviços.

De facto, como ficou dito, em qualquer situação económica vivida, mas em especial em panoramas de crise como a que experienciamos, são grandes os entraves que as pessoas singulares encontram na concessão de tais donativos.

Distintamente, a possibilidade de contribuições em serviços permite a cada pessoa colectiva ou singular contribuir para o bem-estar geral, através da sua própria arte.

Na verdade, apresenta-se como mais simples, fácil e viável, para a esmagadora maioria das pessoas, depender umas horas da sua semana ou do seu mês para, usando das capacidades profissionais (ou de conhecimento técnico que disponha), contribuir para a prossecução dos objectivos de tais entidades.

Se é certo que a liquidez monetária e a disponibilidade de bens para proceder a contribuições dos tipos hoje admitidos como dando lugar a dedução, estarão vedadas a grande parte dos sujeitos, o mesmo já não se passará com a possibilidade de os mesmo procederem à prestação de serviços de modo gratuito e sem qualquer tipo de retorno, a entidades que prosseguem atividades de interesse geral, contribuindo assim para o bem-estar público.

B. Impacto positivo superior na esfera das entidades beneficiárias

Se nos debruçarmos sobre o assunto e nos esforçarmos por compreender o funcionamento de tais entidades, facilmente concluímos que as suas necessidades vão muito além daquilo que é possível satisfazer com as contribuições em espécie que lhes são concedidas e daquilo que as contribuições em dinheiro conseguem cobrir.

Para uma maior facilidade de compreensão de tais factos tentaremos expor a questão através de uma abordagem que nos dê uma visão mais prática e não tão teórica.

Neste sentido, imaginemos, a mero título de exemplo uma ONGM, entidade beneficiária que como vimos se enquadrará na alínea d) do n.º2 do art. 62.º do EBF, que se dedica a prestar apoio jurídico e psicológico a mulheres vítimas de violência doméstica, abuso sexual, tráfico de seres humanos ou vítima de qualquer outra forma de violência e discriminação.

Sendo inegável o interesse público das atividades por si prosseguidas e a dignidade do trabalho por si desenvolvido, a verdade é que, as necessidades de uma entidade deste género, ficam muito além daquilo que o financiamento direto e a concessão de donativos em dinheiro ou em espécie consegue satisfazer.

De facto, o financiamento direto e os donativos em dinheiro são uma forte ajuda para fazer face a despesas fixas como o serão o arrendamento de um espaço, o pagamento das contas de água, luz, transportes, despesas de escritório, como as de telefone, correios, impressora, todo o material relacionado, a saber, carimbo, papel, caneta, entre outros.

Da mesma forma que contribuições em espécie, como alimentos e vestuários de senhora e de criança, serão um boa ajuda para as vítimas que, na sua maioria, apresentam fortes dificuldades económicas, mas não para o desenvolvimento das demais atividades daquela entidade (p. ex. consultas).

Não se pretende, de todo, retirar valor a tais contribuições que têm de facto um impacto bastante positivo em tais entidades, permitindo-lhes em grande parte, a sua subsistência.

Pretende-se isso sim demonstrar o forte acréscimo de benefício/vantagens que a abrangência das contribuições em prestações traria para tais entidades.

Continuando com o nosso exemplo, uma entidade como a que aqui descrevemos para além de fazer frente às despesas supra mencionadas, necessita da colaboração gratuita de advogados e psicólogos que estejam na disposição de acompanhar as vítimas nos longos e morosos processos jurídicos e psicológicos que aquelas terão de enfrentar até verem as suas situações regularizadas; necessita de uma funcionária de limpezas; necessita de uma administrativa a tempo inteiro, ou várias em part-time, por forma a que consiga prestar a qualquer hora da noite ou do dia auxílio a vítimas que se encontrem em situação de perigo, articulando-se com outras entidades que consigo trabalhem em rede (por exemplo casas abrigo).

Tal entidade, ainda que esporadicamente, poderá necessitar de apoio informático ou de serviços de um electricista, canalizador ou de um construtor civil.

Da mesma forma que tal entidade beneficiaria, na ótica das suas utentes e eventuais filhos, de “prestações” como explicações ou apoio ao estudo, por parte de professores/explicadores às próprias vítimas ou aos filhos das mesmas, muitos deles também vítimas (ainda que secundárias) - que em consequência da exposição a tais situações de violência apresentam dificuldades de aprendizagem e desenvolvimento intelectual e/ou social.

Através de tais exemplos torna-se fácil compreender o impacto positivo que a prestação de tais serviços, quer através de pessoas singulares que prestam o seu serviço de forma gratuita, quer através de pessoas coletivas que cedem os serviços dos seus trabalhadores, suportando os respetivos custos (imagine-se uma empresa de construção civil, um centro de explicações, uma empresa de limpezas, etc) teria na prossecução dos objetivos de tal entidade e que vão muito além das

necessidades que a mesma consegue satisfazer com financiamento direto e com a concessão de donativos em dinheiro e em espécie.

Não poderemos ainda deixar de referir que se tem considerado que existe uma maior eficácia do trabalho desenvolvido de através da prestação de serviços de forma gratuita, em comparação com o trabalho contratado.

Em boa verdade, as pessoas que prestam serviços às entidades do terceiro sector de forma gratuita, fazem-no por se identificarem com as suas causa, sentido-se movidos pela razão de ser das mesmas, cooperando sagazmente com as suas actividades, numa atitude daquilo que na gíria chamado de amor à camisola, em contraposição com o trabalho contratado que é feito com a perspectiva de obrigação e não de verdadeira dedicação.

Apesar de nos termos centrado num tipo de entidade para que, olhando para um caso em específico, nos fosse mais fácil (*mutatis mutandis*) apreender as vantagens e o impacto que a possibilidade de abranger tais contribuições trariam para as entidades beneficiárias e para a sociedade em geral, estamos em crer que as vantagens e argumentos apontados se aplicam à generalidade das entidades beneficiárias abrangidas pelo regime de mecenato.

Acreditamos que o incentivo por parte do Estado à concessão de tais contribuições, através da inclusão das mesmas no conceito de donativos, para efeitos de aplicação do regime de mecenato e assim da atribuição de um tratamento fiscal privilegiado aos mecenas que as realizam se afigura como mais do que justificado, verdadeiramente desejável, pelo forte impacto que teria na prossecução das atividades e objetivos das entidades beneficiárias – vantagens que, ao invés, os donativos em dinheiro e em espécie não conseguem alcançar, *in totum*.

A par do acréscimo de impacto positivo virá natural e conseqüentemente um acréscimo do bem-estar geral da sociedade que é o fim último do regime de mecenato.

Não podemos ainda deixar de lembrar que tal inclusão já vigora expressamente na legislação tributária da Polónia que, como é sabido, se encontra na vanguarda de questões sociais como a humanitária, cultural, ambiental, entre outras e que, como tal, merece não só a nossa vénia como principalmente a nossa atenção, devendo ser tomada como exemplo a seguir.

Expostas as vantagens de tal inclusão e justificada que cremos estar a despesa fiscal inerente à mesma, cumpre-nos, por último, avançar com propostas para solucionar as questões que se afiguram como maiores entraves a tal inclusão.

7.2 O controlo de eventuais fraudes e a quantificação do valor de tais contribuições para efeitos de dedução

No que concerne ao controlo de eventuais fraudes nas contribuições em serviços, cumpre dizer que, sendo genericamente aceite a dependência da atribuição de tratamento fiscal privilegiado ao cumprimento de obrigações acessórias, como acontece com as entidades beneficiárias (66.ºEBF), a questão facilmente se solucionaria fazendo depender a concessão de tais benefícios do cumprimento de obrigações acessórias por parte de ambos os intervenientes (mecenas e entidade beneficiária).

Assim, seria razoável exigir da entidade beneficiária a emissão de relatório mensal do qual constassem individual e separadamente os mecenas, o tipo de serviço prestado e o n.º de horas de despendido; e por seu turno, impor ao mecenas, a junção de relatório com os mesmos elementos (entidade beneficiária, serviço prestado e número de horas despendido), aquando da apresentação da sua declaração de rendimentos.

Relativamente à quantificação do valor de tais prestações, parece-nos que o mais indicado seria, nos casos em que tais prestações são suportadas por pessoa coletiva, através da concessão de trabalhadores, o valor a considerar ser, como acontece no caso do mecenato científico (n.º6 do

art.62.º-A), o correspondente aos encargos despendidos pela entidade patronal com a sua remuneração, devidamente documentados; e nos casos em que as prestações são prestadas por pessoa singular, quando os mecenas possuam valores tabelados serem considerados tais valores, e quando o mesmo não acontece serem considerados os valores realizados no mercado para a prestação de actividades idênticas.

Adiantadas que estão possíveis soluções para as dificuldades apresentadas relativamente à inclusão no conceito de donativo das contribuições em serviços e justificada, que cremos estar, a necessidade e impacto da sua conclusão, acreditamos que esta deverá ser uma questão a analisar de *iure constituendo*.

8 Conclusão

Terminado que está o presente estudo, afigura-se como adequado elencar, sucintamente, algumas das respostas às questões que fomos colocando, e resoluções para os problemas destacados, fazendo uma pequena resenha, mas que se pretende esclarecedora, das principais elações retiradas.

Vejamos: cabe em primeira linha ao Estado prosseguir atividades conducentes ao bem-estar coletivo e ao interesse geral, sendo a própria lei fundamental a impor-lhe uma série de finalidades que, do lado dos cidadãos, se consubstanciam em direitos, como o direito à saúde, à segurança social, à habitação, entre outros (art. 63.º a 79.ºCRP).

Contudo, encontra-se comprovado que tais finalidades são conseguidas de modo mais eficaz quando prosseguidas por entidades sem fins lucrativos que se dedicam exclusivamente a tais atividades. O que sucede fruto da sua maior proximidade com o terreno que lhes permite uma maior e melhor compreensão dos problemas existentes e das soluções mais adequadas, necessidades e preferências dos agentes, ao mesmo tempo que, para além das externalidades positivas que geram, são potenciadores de coesão e estabilidade social, incentivando o comportamento cívico e estimulando a atitude altruísta dos cidadãos.

Tais entidades, designadas de terceiro sector, são, por isso, verdadeiramente merecedoras de financiamento do Estado, o que é feito a mais das vezes de forma direta, mas que também o será, com especial interesse, para o presente estudo, de forma indireta.

De facto, tal financiamento é também realizado pela atribuição de benefícios fiscais aos sujeitos passivos que contribuam para a prossecução das atividades de tais entidades (através da concessão de donativos), através da possibilidade de dedução dos valores doados, em alguns casos até majorados, preenchidos que estejam determinados requisitos e, ainda que, sujeitos a determinadas limitações.

O nosso EBF dedica um capítulo ao Regime de Mecenato. Contudo, tal regime apresenta-se bastante confuso. Acontece que o valor da dedução (tendo em atenção as diferentes majorações e limites de dedutibilidade) variará em função da natureza da atividade para a qual o donativo é concedido⁴⁹, da natureza do mecenas (pessoa singular ou coletiva) e do valor relativo do donativo (tendo em conta o volume de negócios da empresa donatária), o que nos leva a um verdadeiro “labirinto da dedução”, cuja apreensão não figura como simples.

Ora, uma vez que nos encontramos no domínio da atribuição de benefícios fiscais, a dificuldade em compreender o regime (e conseqüente em aplicar correctamente a lei), representa um obstáculo à adesão dos sujeitos passivos ao mesmo, o que terá um efeito pernicioso, desincentivando-os, ao invés de os estimular em clara contraposição com a *ratio* do próprio regime.

Assim, julgamos que haveria todo o interesse em proceder a uma revisão de todo o regime, simplificando-o, e corrigindo algumas incongruências e lacunas, tornando-o mais perceptível aos olhos do sujeito passivo comum.

Chegados, agora, à questão central do nosso trabalho, cumpre expor as conclusões que podemos extrair de todo este discorrer relativamente à (im)possibilidade de dedução das contribuições em serviços.

Repare-se, apesar de encontrarmos no regime de mecenato, mais especificamente no âmbito do mecenato científico, um tipo de prestação de serviços merecedor de direito a dedução – *vide* n.º6 do art. 62.º-A EBF – não nos parece que, de tal possibilidade, se possa retirar que todo o tipo de prestações de serviços se encontra incluído no conceito de donativos, como sendo um tipo de donativo em espécie.

⁴⁹ Ao que acresce o facto de haver entidades cuja natureza jurídica se configura de difícil delimitação, o que associado à grande variedade de domínios de intervenção, dificulta o seu enquadramento no regime de mecenato e assim a identificação das majorações e limites a aplicar.

De facto, ainda que quiséssemos socorrer-nos de integração analógica, a mesma esbarra com princípios base da nossa lei tributária como o são o Princípio da Legalidade e da Tipicidade e é-nos expressamente vedada pela Lei Geral Tributária no n.º4 do seu art.11.º e pelo Estatuto de Benefícios fiscais, no seu art.10.º.

Sendo certo que o mesmo não acontece com a possibilidade de interpretação extensiva, que o próprio EBF (no supra mencionado artigo) reconhece, a verdade é que, ao analisarmos os elementos sistemáticos, históricos e teleológicos, somos forçados a concluir que a inclusão das contribuições em serviços, no conceito de donativos para efeitos de atribuição do tratamento fiscal privilegiado, não cabe no espírito da lei.

Desta feita, resta-nos aceitar que o Regime de Mecenato, tal qual se encontra previsto, não abarca as prestações em serviços, como sendo um tipo de contribuição merecedora de tratamento fiscal privilegiado.

Contudo, não podemos deixar de observar que tal inclusão traria vantagens inegáveis, quer na ótica dos mecenas, quer na ótica das entidades beneficiárias de tais donativos, porquanto, em tempos económicos estáveis, mas especialmente em tempos económicos controversos como os vividos, afigura-se como muito limitativa a possibilidade de conceder donativos em dinheiro ou em espécie.

Na verdade, para que se proceda à concessão de donativos do primeiro tipo é necessário que haja liquidez por parte do mecenas, e, por seu turno, para que se proceda a contribuições do segundo tipo é necessário que estejam na propriedade do mecenas bens em espécie que se coadunem com as necessidades das entidades beneficiárias, o que, como se compreende, limita em muito as possibilidades de contribuição dos mecenas.

No entanto, se é certo que a liquidez monetária e a disponibilidade de bens para proceder a contribuições dos aludidos tipos estarão vedadas a grande parte dos sujeitos, o mesmo já não se

passará com a possibilidade dos mesmos procederem à prestação de serviços, de modo gratuito, a entidades que prosseguem atividades de interesse geral, contribuindo, assim, com tempo do seu trabalho, para o bem-estar público.

Por outro lado, acreditamos que os donativos deste tipo terão um impacto superior (numa comparação relativa com os demais) nas entidades beneficiárias, porquanto, para além das necessidades sentidas por aquelas ultrapassarem, em larga escala, aquilo que as contribuições em dinheiro e em espécie podem cobrir, a possibilidade de cada sujeito passivo contribuir para o desenvolvimento do trabalho das entidades com aquilo que é a sua arte, faz com que usufruam de serviços especializados e prestados, com uma eficiência, que o trabalho contratado não apresenta.

Avistando, como possíveis entraves a tal inclusão, a dificuldade de controlo de eventuais fraudes e, ainda, problemas relacionados com a quantificação do valor a atribuir a tais contribuições para efeitos de dedução, adiantamos algumas possíveis soluções.

Destarte, para o primeiro entrave, sugerimos a sujeição da possibilidade de dedução à apresentação de relatórios, por parte dos sujeitos envolvidos (mecenas e entidades beneficiárias), realizada separada e independentemente, onde constem informações que nos permitam confirmar a veracidade de tais contribuições, como seja, a identificação de mecenas e entidade recetora, serviço prestado e número de horas despendido; Já para o segundo, parece-nos indicado que, nos casos em que tais prestações são suportadas por pessoa coletiva através da concessão de trabalhadores, o valor a considerar seja o valor correspondente aos encargos despendidos pela entidade patronal com a sua remuneração, devidamente documentados; e, nos casos em que as prestações são realizadas por pessoa singular, sejam considerados os valores tabelados, quando existam, ou sejam considerados os valores realizados no mercado para a prestação de atividades idênticas, quando não existam valores tabelados.

Concluimos, então, o presente estudo certos de que se afigura como mais do que justificada, de *iure constituendo*, a inclusão, expressa, das contribuições em serviços, no conceito de donativo, para efeitos de aplicação do regime de mecenato e consequente atribuição de tratamento fiscal privilegiado.

9 Bibliografia

AMATUCCI, Fabrizio, «ROTTERDAM EATLP CONGRESS, NATIONAL REPORTS, TAXATION OF CHARITIES, Italian Report», EATLP Meeting- Rotterdam, (2012), relatório disponível em <http://www.eatlp.org/>.

BÁEZ, Andrés/ José Pedreira, «TAXATION OF CHARITIES IN SPAIN», EATLP Meeting- Rotterdam, (2012), relatório disponível em <http://www.eatlp.org/>.

BAPTISTA MACHADO, José, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, (1994).

BPI, «Determinação da Matéria Colectável», *Guia do Fisco*, n.º15 do ano, 15 (2009), 199ss.

CAMPANIÇO, José Pires, *Regime fiscal dos donativos: aplicação do Estatuto do Mecenato em sede do IRS e do IRC*, Vida Económica, Porto, (2002).

CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal – 6.ª edição*, Almedina, Coimbra, (2011).

CASALTA NABAIS, José, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, Coimbra, (2013).

CASALTA NABAIS, José, «Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal», *Estudo Jurídico Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, vol. II, Edição da FDUL, Coimbra Editora, Coimbra (2006), 627ss.

CIPRIANO DA SILVA, António, «Princípios de Direito Fiscal», *TOC 96 - Março 2008*, (2008).

GOMES SANTOS, José Carlos, «IRC e discriminação fiscal positiva de entidades sem fins lucrativos. O caso das IPSS», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º3 do ano I, (2008), 78ss.

HANSEN, Søren Friis/ Jacob Graff Nielsen, «Taxation of Charities», EATLP Meeting- Rotterdam, (2012), relatório disponível em <http://www.eatlp.org/>.

HEMELS, Sigrid J.C., «ROTTERDAM CONGRESS, NATIONAL REPORTS, TAXATION OF CHARITIES THE NETHERLANDS», EATLP Meeting- Rotterdam, (2012), relatório disponível em <http://www.eatlp.org/>.

LAMPERT, Steffen/ Heike Jochum, «European Association of Tax Law Professors, Rotterdam Conference 2012, Taxation of Charities, National Report Germany», EATLP Meeting- Rotterdam, (2012), relatório disponível em <http://www.eatlp.org/>.

MENDES DE ALMEIDA, Luís, *A responsabilidade Social das Empresas – O exemplo EDP*, Dissertação de Mestrado em Direito e Gestão apresentada à Universidade Católica Portuguesa, (2012).

MILLER SOBRAL, Luís Manuel, *A responsabilidade Social das Empresas um Novo Desafio para o Direito*, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico – Económicas apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto, (2013).

NEVES, António/Carlos Lobo/João Sousa/Paulo Mendonça/Pedro Paiva, *O Novo IRC*, Almedina, Coimbra, (2013).

PINTO NOGUEIRA, João Félix, «Portugal, National Report for the EATLP Meeting, Rotterdam», EATLP Meeting- Rotterdam, (2012), relatório disponível em <http://www.eatlp.org/>.

PWC, *Legislação Tributária Anotada 2014 – Volume 1*, (2014).

SANTOS BARBOSA DA FRADA, Isabel Maria dos, *A Responsabilidade Social das Empresas*, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico – Privatísticas apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto, (2012).

SANTOS JUSTO, António, *Introdução ao Estudo do Direito – 6.ª edição*, Coimbra Editora, Coimbra, (2012).

SIMONEK, Madeleine, «Congress of the European Association of Tax Law Professors, Rotterdam, June 2012 Taxation of Charities in Switzerland», EATLP Meeting- Rotterdam, (2012), relatório disponível em <http://www.eatlp.org/>.

SMITH, Mark Bowler «UK National Report for the EATLP Rotterdam Congress on the Taxation of Charities», EATLP Meeting- Rotterdam, (2012), relatório disponível em <http://www.eatlp.org/>.

TABORDA, Daniel Martins, «Os donativos atribuídos aos Hospitais E.P.E.», *Fiscalidade*, 33, (2008), 87 ss.

TABORDA, Daniel Martins, *Os Donativos Empresariais e o seu Tratamento Fiscal*, Almedina, Coimbra, (2011).

TABORDA, Daniel Martins/ António Martins, «Algumas notas sobre a concessão de donativos pelas empresas », *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º4 ano III, (2011), 116 ss.

TABORDA, Daniel Martins/ António Martins, «Os donativos em espécie no âmbito do mecenato», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º1 ano IV, (2011), 25 ss.

TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, *Lições de Finanças Públicas – 5.ª edição*, Coimbra Editora, Coimbra, (2011).

TEIXEIRA, Glória, *A Tributação do Rendimento, Perspectiva Nacional e Internacional*, Almedina, Coimbra, (2000).

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal – 2.ª edição*, Almedina, Coimbra, (2010).

URTZ, Christoph, « TAXATION OF CHARITIES, NATIONAL REPORT - AUSTRIA», EATLP Meeting- Rotterdam, (2012), relatório disponível em <http://www.eatlp.org/>.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, (2011).

VINNITSKIY, Danil V., « ROTTERDAM CONGRESS 2012 - RUSSIAN NATIONAL REPORT, TAXATION OF CHARITIES», EATLP Meeting- Rotterdam, (2012), relatório disponível em <http://www.eatlp.org/>.

Legislação Consultada:

Código Civil;

Código do IRC;

Código do IRS;

DL.n.º119/83, 25 de Fevereiro;

DL.n.º35/98, 18 de Julho;

DL.n.º66/98, 14 de Outubro;

DL.n.º74/99, 16 de Março;

DL.n.º389/99, 30 de Março;

Estatuto dos Benefícios Fiscais;

Lei Geral Tributária.

Lei n.º71/98, de 3 de Novembro;

Jurisprudência Consultada

Ac. STA de 08 de Fevereiro, Proc.n.º878/11;

Ac. STJ de 04 de Maio de 2011, Proc.n.º4319/07.1TTLSB.L1.S1;

Ac. TCA Sul de 12 de Outubro, Proc.n.º184/03;

Ac. TCA Sul de 25 de Março, Proc.n.º7416/02;

Informação da Administração Tributária

Circular n.º12/2002, 19 de Abril;

Circular n.º2/2004, 20 de Janeiro;