

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais

Artigo/Verba: Art.61º - Noção de donativo

Assunto: Mecenato - Donativo sob a forma de prestação (gratuita) de serviços

Processo: 24843, com despacho de 2025-12-03, do Chefe de Divisão da DSIRC, por subdelegação

Conteúdo: A questão objeto do presente pedido prende-se com o enquadramento nos benefícios relativos ao mecenato, previstos no Capítulo X (art.ºs 61.º a 66.º) do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), de um donativo sob a forma de prestação (gratuita) de serviços de auditoria ou análise financeira, bem como com a forma de valorização desse donativo.

Está em causa uma sociedade de revisores oficiais de contas, a qual, tendo em conta os valores praticados no mercado para obter serviços de auditoria e análise financeira, tem, recorrentemente, recebido pedidos, por parte de diversas entidades (organizações não governamentais (ONG), instituições particulares de solidariedade social (IPSS), fundações, pessoas coletivas de utilidade pública (PCUP), entre outras), para a atribuição de donativos sob a forma de prestação desse tipo de serviços, em detrimento de um donativo em numerário.

De acordo com o art.º 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 atividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.".

Por sua vez, estabelece o n.º 11 do art.º 62.º do EBF que, "No caso de donativos em espécie, incluindo bens alimentares, o valor a considerar, para efeitos do cálculo da dedução ao lucro tributável, é o valor fiscal que os bens tiverem no exercício em que forem doados, deduzido, quando for caso disso, das depreciações ou provisões efetivamente praticadas e aceites como custo fiscal ao abrigo da legislação aplicável.".

O n.º 11 do art.º 62.º do EBF se, por um lado, explicitamente, apela às realidades "bens do ativo fixo tangível" e "inventários", poderá deixar ainda alguma margem interpretativa, para neles incluir outro tipo de donativos, dado o caráter impreciso da expressão "quando for caso disso".

Contudo, já o anterior art.º 4.º-A, sobre a valorização dos bens doados, do revogado Estatuto do Mecenato (EM), por integração no EBF, apenas se referia a "bens do activo imobilizado" (alínea a)) e a "bens com a natureza de existências" (alínea b)).

Acresce o facto de o art.º 62.º-A do EBF, que prevê atualmente o mecenato científico, referir, de forma explícita, no seu n.º 5, que o conceito de donativos em espécie abrange tão só "bens do ativo fixo tangível" e "bens com a natureza de inventários", o que também, refira-se, já resultava do art.º 11.º do revogado Estatuto do Mecenato Científico (EMC).

Refira-se que, não obstante, no mecenato científico, estar previsto o mecenato de recursos humanos - correspondente à cedência de um investigador ou especialista e em que o valor da cedência corresponde aos encargos despendidos pela entidade patronal com a remuneração do mesmo, incluindo os suportados para regimes obrigatórios de segurança social, durante o período da respetiva cedência - essa previsão é feita separadamente no n.º 6 do art.º 62.º-A do EBF, não estando, portanto, este tipo de donativos incluídos nos donativos em espécie, aos quais se refere o n.º 5 do mesmo artigo, sendo que tal é o que já resultava também do revogado EMC (cfr. alínea c) do n.º 1 e alínea c) do n.º 3 do art.º 2.º e n.º 3 do art.º 11.º, ambos do EMC).

E, refira-se que também o mecenato cultural, previsto no art.º 62.º-B do EBF, remete expressamente, quando se refere a donativos em espécie, para o n.º 11 do art.º 62.º do EBF (cfr. n.º 7 do art.º 62.º-B), prevendo separadamente o mecenato de recursos humanos (cfr. n.º 8 do art.º 62.º-B), à semelhança do que acontece no mecenato científico.

Por outro lado, e ainda no que toca à prestação de serviços, decorre da sua específica natureza que a respetiva valorização fiscal no período de tributação em que fossem doados não se torna diretamente exequível, por a mesma - com a exceção já citada e relativa às disposições respeitantes ao mecenato de recursos humanos - não ser, digamos, "estocável" e não se refletir ou decorrer diretamente das componentes integrantes do ativo tangível da empresa, como acontece com o outro tipo de "bens".

Mas, mesmo que assim não fosse, parece igualmente sintomático do "espírito do legislador" o facto de, quando, no art.º 64.º do EBF, se determina que "Não estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas, a título gratuito, pelas entidades a quem sejam concedidos donativos abrangidos pelo presente Estatuto, em benefício direto das pessoas singulares ou coletivas que os atribuam (...)", se efetuar um uso distintivo das noções de "bem" versus "prestações de serviços", evidenciando não lhe serem "indiferentes" as duas diferentes realidades. O que parece infirmar a hipótese de que, no referido n.º 11 do art.º 62.º do mesmo "ordenamento regulador", o legislador quisesse utilizar a palavra "bem" num sentido mais abrangente (i.e., bens + prestações de serviço).

Acresce, ainda, que, no n.º 2 do art.º 66.º do EBF (Obrigações acessórias das entidades beneficiárias), se dispõe como elementos obrigatórios a constar de documento comprovativo dos donativos recebidos, o seu "montante (...) em dinheiro, quando este seja de natureza monetária" (cfr. alínea c) do n.º 2 do art.º 66.º), ou a "identificação dos bens, no caso de donativos em espécie" (cfr. alínea d) do n.º 2 do art.º 66.º), nada se referindo no que concerne a prestações de serviços.

Ora, parece derivar dos vários preceitos citados que, não tendo o legislador explicitamente afastado a prestação (gratuita) de serviços do conjunto de bens "concedidos sem contrapartidas", portanto do conceito de donativo, o desenvolvimento das regras que conduzem à respetiva quantificação, valorização monetária e registo, aponta no sentido do seu afastamento, salvo em circunstâncias muito concretas e específicas referidas na própria lei. Isto é, quando o legislador fala de "donativos em espécie" reporta-se a um conceito de bens em sentido restrito.

Face ao exposto, os donativos que consistam em prestações de serviços gratuitas não têm enquadramento no conceito de donativos em espécie, previsto no art.º 61.º do EBF, pelo que não beneficiam, salvo raras exceções que possam estar definidas na lei, dos benefícios fiscais relativos ao mecenato, o que pode encontrar explicação, nomeadamente, na (eventual) dificuldade acrescida de controle e quantificação que delas derivam para a tutela pública, possibilitando usos abusivos, situação essa a que o

legislador, naturalmente, também não pode ficar indiferente.

Assim, no caso concreto, a prestação (gratuita) de serviços de auditoria ou análise financeira por parte da requerente, a ONG, IPSS, PCUP ou outras entidades, não se enquadra como um donativo, para efeitos de benefícios fiscais relativos ao mecenato.