Os donativos atribuídos aos Hospitais E.P.E.

Daniel Taborda, docente da ESTGOH-IPC e Revisor Oficial de Contas estagiário.

Sumário

1. Enquadramento……...1
2. O Processo de Transformação…….....2
3. A Tributação dos Hospitais EPE em IRC……...3
4. A Contabilização e a Tributação dos Donativos Recebidos pelos Hospitais EPE…….6
5. Os Hospitais EPE como Beneficiários de Donativos ao Abrigo do Mecenato……..8
5.1. A Letra da Lei……..8
5.2. A Interpretação da Lei……...12
5.3. A Actividade dos Hospitais EPE……...16
6. Comentários Finais……...25
7. Bibliografia Citada……...29

Resumo

A transformação dos hospitais públicos, integrados no sistema nacional de saúde, em entidades públicas empresariais coloca algumas questões ao nível do tratamento fiscal dos donativos mecenáticos. Este trabalho pretende demonstrar que os hospitais EPE mantêm o estatuto, reconhecido pelo regime do Mecenato, de entidades recipientes de donativos, e que a tributação em sede de IRC dos donativos recebidos ao abrigo daquele regime não é adequada.

Abstract

The transformation of public hospitals belonging to the national health system into public corporation entities (PCE) raises several questions on how the fiscal law should deal with donations. The objective of this work is to demonstrate that the status of PCE hospitals, according to the Portuguese law which regulates donations, remain as donation-receiving entities. Therefore, inclusion of the donations received under this scheme in the corporate income tax assessment is proven to be inadequate.

1. Enquadramento

A tributação em IRC dos donativos obtidos pelos hospitais sob a forma de entidade pública empresarial (EPE) suscita um interesse especial. De facto, admitindo que estes estão previstos como recipientes de donativos ao abrigo do regime do Mecenato, constante no Capítulo X do EBF, a sujeição destes rendimentos a tributação levanta algumas questões que merecem reflexão.

O reconhecimento de benefícios fiscais às pessoas singulares ou colectivas que concedem donativos, preenchidos que estejam determinados pressupostos, encontra a sua razão de ser no financiamento indirecto, pelo Estado, de determinadas actividades socialmente relevantes. Ou seja, o Estado abdica da receita fiscal a que tem direito, por via da concessão de benefícios fiscais a quem canaliza donativos para actividades inseridas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva, educacional e científica, prosseguidas por determinadas instituições que, não raro, beneficiam de financiamento público directo. Neste sentido, assiste-se a um fenómeno de substituição entre as transferências directas públicas e o financiamento privado, subsidiado, parcialmente, por via da renúncia a receitas fiscais, concretizada pela concessão de benefícios fiscais a pessoas singulares e colectivas privadas.

Ora, o que provoca perplexidade é o facto de, por um lado, atenta a natureza da actividade desenvolvida por um hospital EPE, os donativos concedidos se subsumirem no regime dos benefícios fiscais aplicáveis ao Mecenato, favorecendo os mecenas em sede de IRS ou IRC, e, por outro, serem sujeitos a tributação em IRC na esfera do hospital.

A compreensão da questão em apreço comporta a delimitação, em sede de IRC, da actividade dos hospitais EPE, atendendo, em particular, à forma de contabilização e de tributação dos donativos recebidos. Com o intuito de enquadrar a actividade dos hospitais nas regras do Mecenato, procede-se, também, a uma breve análise do regime dos benefícios fiscais, em particular do Mecenato, destacando as razões que estão na base da sua criação, a clarificação dos conceitos que o enformam e, sobretudo, as entidades abrangidas. O estatuto de EPE, bem como as características da actividade desenvolvida pelos hospitais são analisados minuciosamente, porquanto são essenciais para aferir do seu enquadramento no regime do Mecenato. Finalmente, esperando que esta sistematização do problema

contribua para o seu esclarecimento, apresentam-se, em jeito de conclusão, os comentários que se afiguram pertinentes sobre a questão equacionada.

2. O Processo de Transformação

No período compreendido entre 9 de Dezembro de 2002 e 30 de Dezembro de 2005, por força da publicação do Decreto-Lei n.º 276/2002, de 9 de Dezembro, alguns hospitais desenvolveram a sua actividade como sociedades anónimas de capitais exclusivamente públicos[1]. O capital social, representado por acções, encontrava-se integralmente realizado e pertencia na sua totalidade ao Estado. O Decreto-Lei nº 93/2005, de 7 de Junho determinou a transformação de 31 unidades de saúde que assumiam aquela forma societária em EPE. Os respectivos estatutos foram publicados no Decreto-Lei n.º 233/2005 de 29 de Dezembro, que produziu efeitos em 31 de Dezembro de 2005, e, naturalmente, todos os direitos e obrigações transitaram com a transformação operada. De acordo com o estipulado no n.º1 e n.º6 do art. 3º deste diploma, "o capital estatutário dos hospitais E.P.E. é detido pelo Estado" e "corresponde ao montante do capital social das sociedades transformadas". O art. 2º dos estatutos, publicados no anexo II do referido Decreto-Lei, estabelece que o objecto social principal dos hospitais EPE consiste na "prestação de cuidados de saúde à população designadamente aos beneficiários do Serviço Nacional de Saúde e aos beneficiários dos subsistemas de saúde, ou entidades externas que com ele contratualizem a prestação de cuidados de saúde e a todos os cidadãos em geral".

Tal como é assumido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de Dezembro, esta transformação visou tornar a intervenção dos Ministérios das Finanças e da Saúde no conjunto das instituições integradas no SNS mais efectiva. A este desígnio, associa-se a assunção manifesta da

[1] Em 2002, o XV Governo procedeu à alteração da Lei de Bases da Saúde, mediante a publicação da Lei n.º 27/2002, de 8 de Novembro. De acordo com o art. 2º, n.º1 desta Lei, os hospitais integrados na rede de prestação de cuidados de saúde podem assumir a forma de hospitais do sector público administrativo (alínea a)), entidades públicas empresariais (alínea b)), sociedades anónimas de capitais exclusivamente públicos (alínea c)) e hospitais privados, com ou sem fins lucrativos (alínea d)). Esta reforma surge na senda da empresarialização dos hospitais públicos. O intuito não é a privatização da saúde, terminando com o Sistema Nacional de Saúde (SNS). Pretende-se, antes, contribuir para a maior eficiência da gestão, através da remoção de obstáculos burocráticos, ao nível da aquisição de bens e serviços e da contratação, do reforço da autonomia e responsabilização dos conselhos de administração e da adopção de modelos baseados em programas de objectivos e incentivos (remuneração como contrapartida da prestação de cuidados de saúde de qualidade para o utente). Ademais, reforçando esta ideia, nos termos do Decreto-Lei n.º 212/2006, de 27 de Outubro (Lei Orgânica do Ministério da Saúde), o Ministério da Saúde exerce poderes de tutela e de superintendência sobre todos os organismos integrados no SNS, independentemente de pertencerem à administração directa ou indirecta do Estado, ou de integrarem o sector empresarial do Estado (art. 3º, 7º e 9º).

"natureza pública das instituições do Estado prestadoras de cuidados de saúde". De facto, fazia parte do conjunto das medidas eleitorais, a promessa de transformação de todos os hospitais que revestiam a forma de sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos em EPE. Com a fixação de um capital estatutário público e, bem assim, com a impossibilidade de aplicação automática das regras de transformação, fusão e cisão, do regime de dissolução e liquidação e dos processos especiais de recuperação e falência que recaem sobre as sociedades[2], reduziu-se significativamente a possibilidade de privatização.

Progressivamente, os vários hospitais públicos foram transformados em EPE. Continuam integrados no SNS e prestam serviços de saúde, segundo princípios de universalidade, qualidade e de racionalidade económica. A flexibilidade da gestão é visível na aplicação das regras de direito privado em matéria de aquisição de bens e serviços e de contratação de empreitadas (art. 13º, n.º1 do Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de Dezembro). O seu financiamento é assegurado por via da celebração de contratos-programa com o Ministério da Saúde, determinando-se "os objectivos e metas qualitativas e quantitativas, sua calendarização, os meios e instrumentos para os prosseguir, designadamente de investimento, os indicadores para avaliação do desempenho dos serviços e do nível de satisfação dos utentes e as demais obrigações assumidas pelas partes, tendo como referencial os preços praticados no mercado para os diversos actos clínicos" (art. 12º, n.º2).

3. A Tributação dos Hospitais EPE em IRC

As EPE, segundo o art. 3º, n.º2 do RJEP, são empresas públicas. São dotadas de autonomia administrativa, financeira e patrimonial (art. 25º). Porque têm uma gestão empresarial, adoptam, como regime-regra, o contrato individual de trabalho e o sistema de segurança social das empresas privadas. O art. 7º, n.º2 do RJEP consigna a tributação directa e indirecta das empresas públicas.

[2] Estes regimes estão expressamente consagrados nos art. 33º e 34º do Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de Dezembro, cuja alteração mais recente foi feita pelo Decreto-Lei n.º 300/2007, de 23 de Agosto. Este diploma, a que aludiremos mais adiante, estabelece o regime jurídico do sector empresarial do Estado e das empresas públicas (doravante RJEP).

Também o CIRC, no seu art. 2º, n.º1, alínea a), consagra que são sujeitos passivos de IRC "as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português".

O IRC é um imposto único, mas varia de acordo com a categoria e a residência dos sujeitos passivos. Abreviadamente, para efeitos de determinação do rendimento tributável, importa distinguir quatro tipos de sujeitos passivos de IRC: as entidades residentes que exercem uma actividade lucrativa, as residentes que não exercem a título principal uma actividade lucrativa, as entidades não residentes com estabelecimento estável e as não residentes sem estabelecimento estável (art. 2º e 3º do CIRC).

As entidades residentes são as que têm sede ou direcção efectiva em território português (art. 2º, n.º3 do CIRC). A sua tipologia é diversa. Podem assumir a forma de sociedades comerciais, sociedades civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas, outras pessoas colectivas de direito privado (associações, fundações, etc.) e pessoas colectivas de direito público (Estado, Regiões Autónomas, autarquias e institutos públicos). A existência de personalidade jurídica é irrelevante para aferir da capacidade tributária. Exemplo paradigmático é a tributação em IRC das heranças jacentes, dos baldios e das sociedades comerciais irregulares.

No plano da incidência objectiva (art. 3º do CIRC), os sujeitos passivos residentes são tributados pela totalidade dos rendimentos que auferem, independentemente da origem ou fonte dos rendimentos (art. 4º, n.º1). Mas a determinação do rendimento é feita por duas formas distintas, consoante exerçam ou não, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Em caso afirmativo, diz-se que as entidades realizam operações económicas de carácter empresarial que também incluem as prestações de serviços (art. 3º, n.º4), pelo que o lucro é a medida do seu rendimento. Por outro lado, se a actividade exercida não for de carácter empresarial, as entidades são tributadas em IRC pelo seu rendimento global (é o caso da generalidade das instituições sem fins lucrativos).

O CIRC assume que todas as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas e as empresas públicas exercem, a título principal, o comércio, a indústria ou a agricultura. A ideia subjacente é que estas actividades económicas são intrínsecas à natureza daqueles sujeitos.

Em obediência ao art. 104º, n.º2 da CRP, que remete para o índice da capacidade contributiva das empresas, o IRC incide, por via de regra, sobre o lucro real. O rendimento tributável das empresas é obtido, em primeira instância, através de cálculos e regras contabilísticos e decorre da aplicação da teoria do acréscimo patrimonial, ou teoria do balanço. Resulta da diferença entre o activo líquido no final e no princípio do exercício, ou seja, corresponde à variação do activo líquido durante o período de tributação (art. 3º, n.º2 do CIRC). Preconiza a tributação dos rendimentos líquidos, independentemente da sua fonte, uma vez que todos concorrem de forma idêntica para aferir da capacidade contributiva do sujeito passivo. É uma concepção ampla de rendimento, que não se esgota no rendimento-produto, ou seja, no rendimento que flui da actividade económica - abrange mais valias e, inclusivamente, rendimentos ilícitos.

Consequentemente, o lucro tributável resulta da soma do resultado, apurado na contabilidade e corrigido nos termos do CIRC, com as variações patrimoniais positivas e negativas não reflectidas naquele (art. 17º, n.º1 do CIRC). Os donativos recebidos são incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito e, nos termos do art. 21º do CIRC, constituem uma variação patrimonial positiva não reflectida no resultado que não está excluída de tributação. De facto, a redacção anterior deste preceito, alterada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, afastava expressamente da formação do lucro tributável "os incrementos patrimoniais sujeitos a imposto sobre as sucessões e doações". Com a abolição deste imposto, a partir de 2004, o IRC passou a incluir na sua base tributável todos os incrementos patrimoniais gratuitos. Assim, actualmente, estes rendimentos, que já não são tributados em sede de imposto sobre as sucessões e doações, não beneficiam da exclusão de tributação em IRC. Deixaram de prefigurar uma excepção ao princípio do rendimento-acréscimo.

Pelas normas de incidência do CIRC já mencionadas, as entidades públicas não escapam à tributação em sede de IRC. Porém, o seu art. 9º impede que grande parte destes sujeitos passivos, incluídos no perímetro de incidência deste imposto, sejam efectivamente tributados (isenções subjectivas). Aplica-se à generalidade das pessoas colectivas públicas, porque, sendo o IRC um imposto estadual, em homenagem à simplicidade administrativa, evita-se a sobreposição entre sujeito activo e passivo da relação tributária. É uma isenção pessoal automática.

O art. 9º, n.º1 do CIRC estabelece que estão isentos de IRC, "o Estado, as Regiões Autónomas e as autarquias locais, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, com excepção das entidades públicas com natureza empresarial".

Os entes públicos não isentos correspondem às pessoas colectivas que, não sendo sociedades comerciais, têm fins lucrativos, daí que a isenção transcrita arrede expressamente do seu campo de aplicação, as "entidades públicas com natureza empresarial". Esta ressalva visa, sobretudo, garantir a concorrência com as suas congéneres do sector privado, assunto que retomamos mais adiante.

4. A Contabilização e a Tributação dos Donativos Recebidos pelos Hospitais EPE

Os donativos recebidos, quer em dinheiro, quer em espécie, cumpram ou não a disciplina exigida pelo Mecenato, constituem um incremento patrimonial. O seu registo contabilístico é feito, segundo o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde, na conta de doações (576), que pertence à classe 5 (Fundo patrimonial), tendo como contrapartida uma conta do activo, que depende da natureza do bem doado.

Se o bem for diferente de numerário, o valor por que é registado reveste-se de uma importância fulcral. Assim, segundo a Directriz Contabilística (DC) n.º2, o justo valor constitui o método de avaliação apropriado. Corresponde à "quantia pela qual um bem (ou serviço) poderia ser trocado, entre um comprador conhecedor e interessado e um vendedor nas mesmas condições, numa transacção ao seu alcance" (DC n.º1). A DC n.º13 (Conceito de justo valor) dedica-se à descrição das normas de avaliação aplicáveis a diversos tipos de activos e passivos. Pretende-se que a relevação nas demonstrações financeiras da entidade beneficiária seja feita pelo justo valor, garantindo uma imagem verdadeira e apropriada da sua situação patrimonial. Em obediência a este desígnio, no caso de os bens doados serem reconhecidos no activo imobilizado, ficam sujeitos ao regime de amortizações seguido pela entidade.

Uma vez que os lançamentos contabilísticos na donatária não afectam o resultado líquido do exercício, as importâncias recebidas configuram variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado. Por isto, os donativos são acrescidos ao lucro tributável, no Quadro 07 do Modelo 22, na respectiva linha 202. O critério do valor real é reiterado pelas regras fiscais. Nos termos do art. 21º, n.º2 do CIRC, "para

efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado (…)". Porém, este preceito determina um "valor mínimo" para o justo valor, determinado segundo as regras do Código do Imposto do Selo, o que poderá originar diferenças face aos critérios de valorimetria contabilísticos.

No caso dos donativos reconhecidos pelo regime do Mecenato, o quantitativo registado na contabilidade da donatária não corresponde, por regra, ao valor do donativo atribuído pelo doador para efeitos de dedução ao lucro tributável. Para além dos limites estabelecidos naquele regime, em função do volume de vendas, segundo o art. 62º, n.º11 do EBF, nos donativos em espécie releva o valor fiscal "que os bens tiverem no exercício em que forem doados, deduzido, quando for caso disso, das reintegrações ou provisões efectivamente praticadas e aceites como custo fiscal ao abrigo da legislação aplicável". Se os donativos concedidos escaparem ao quadro legal do Mecenato, sob o ponto de vista fiscal o seu valor é irrelevante, porquanto não são passíveis de dedução ao lucro tributável.

Refira-se, por fim, que a relevância fiscal dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito não se confina ao apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos residentes. Por via de regra, também entram no cômputo do rendimento global das entidades residentes que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola - o rendimento global resulta da soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias para efeitos de IRS e dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (art. 3º, n.º1 alínea b) e art. 48º, n.º1 do CIRC). Também os sujeitos passivos não residentes não escapam à tributação deste tipo de rendimentos obtidos. Se possuírem estabelecimento estável, são tributados pelo lucro que lhe seja imputável, seguindo as regras gerais do apuramento do lucro tributável dos residentes (art. 50º, n.º1). Se não possuírem estabelecimento estável, ou, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis rendimentos, são tributados pelos rendimentos das diversas categorias constantes no CIRS e pelos incrementos patrimoniais obtidos gratuitamente (art. 3º, n.º1, alínea c)). Relativamente a esta última categoria de sujeitos passivos, importa observar o art. 4º, n.º3, alínea e) do CIRC, que define elementos de conexão com o território português para alguns tipos de incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito.

De tudo quanto antecede, os hospitais EPE são sujeitos passivos de IRC, a base de incidência deste imposto é o seu lucro e os donativos que recebem são tributados.

5. Os Hospitais EPE como Beneficiários de Donativos ao Abrigo do Mecenato.

Importa agora enquadrar os hospitais EPE no regime do Mecenato. De acordo com o art. 62º, n.º1, alínea a) do EBF, "são considerados como custos ou perdas do exercício, na sua totalidade, os donativos concedidos ao Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados".

5.1. A Letra da Lei

A subsunção de uma EPE neste artigo não é directa. Se, por um lado, não a inclui, por outro, não a oblitera, pelo que é necessário proceder a um breve périplo em torno do conceito compósito de Estado e da constituição do sector público.

Seguindo de perto Freitas do Amaral (2005), o Estado é uma pessoa colectiva pública que desempenha a actividade administrativa sob a direcção do Governo, distinta de outras pessoas públicas, que são rotuladas por Figueiredo Dias e Oliveira (2005:42) de "entes públicos menores". Fruto da descentralização, nem todas as funções administrativas estão cometidas ao Estado - são repartidas por diversas pessoas colectivas públicas[3].

O art. 199º, alínea d) da CRP alude expressamente a três diferentes modalidades de administração pública: administração estadual, que pode ser directa ou indirecta, e a administração autónoma.

A administração autónoma é composta por pessoas independentes do Estado, cuja actividade não se confunde com a deste. Dirigem com autodeterminação e sob responsabilidade própria os seus destinos e património. Essas pessoas colectivas são a administração regional, a administração local e as associações públicas.

[3] Rebelo de Sousa e Salgado de Matos (2006:145) salientam diversas vantagens da descentralização: "as maiores eficiência e celeridade em abstracto da administração; a sua maior democraticidade, possibilitada pela proximidade das pessoas colectivas públicas em relação aos problemas concretos a resolver; a especialização administrativa; a facilitação da participação dos interessados na gestão da administração; a limitação do poder público através da sua repartição por uma multiplicidade de pessoas colectivas (há mesmo quem fale, a este propósito, em *separação vertical de poderes*)".

A administração directa do Estado consiste na actividade desenvolvida pelos serviços que pertencem à pessoa colectiva Estado, de que constitui exemplo a função tributária. A direcção-geral dos impostos, que se ocupa do lançamento e liquidação dos impostos, e a direcção-geral do tesouro, que se dedica à cobrança, não são serviços autónomos - pertencem ao Ministério das Finanças. A administração directa tem uma organização piramidal, cujo órgão máximo é o Governo.

A administração indirecta do Estado comporta a actividade exercida por pessoas colectivas públicas diferentes do Estado, a quem este confia a realização dos seus próprios objectivos. Engloba serviços pertencentes ao Estado, mas que exercem a sua actividade com um certo grau de autonomia, dispondo de personalidade jurídica própria. Neste sentido, Freitas do Amaral (2005:349) afirma que administração estadual indirecta é "uma actividade administrativa do Estado, realizada, para a prossecução dos fins deste, por entidades públicas dotadas de personalidade jurídica própria e de autonomia administrativa ou administrativa e financeira". O seu surgimento, segundo Figueiredo Dias e Oliveira (2005:52) "deveu-se ao constante alargamento e complexificação da vida administrativa, o que acabou por reclamar a constituição de pessoas colectivas diferentes do Estado, com vista à prossecução, em nome próprio, de certos fins deste (designadamente de carácter técnico, económico, cultural e social), na convicção de que serão melhor realizados num clima de (certa) autonomia em relação ao Governo".

O Estado transfere poderes próprios para entidades distintas da sua pessoa (dispõem de personalidade jurídica própria). Contudo, existem, porque o Estado as incumbiu de exercer funções no seu próprio interesse, sujeitando-os à superintendência e tutela do Governo. A administração indirecta do Estado tem como elementos principais os institutos públicos e as empresas públicas (Freitas do Amaral, 2005)[4].

Os institutos públicos são pessoas colectivas públicas que exercem funções de natureza não empresarial. São dotados de personalidade jurídica e de autonomia administrativa e financeira, sujeitos ao controlo do Estado, através da tutela e da superintendência. Nos termos do art. 3º da Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro, alterada pelo Decreto-Lei n.º 105/2007, de 3 de Abril, os institutos públicos revestem a forma de serviços personalizados e de fundações públicas. Os primeiros são praticamente idênticos às

[4] Em sentido diferente, Paz Ferreira (2000) entende que as empresas públicas não integram a administração indirecta.

direcções-gerais da administração directa, mas, por razões de agilidade, dispõem de personalidade jurídica e de autonomia administrativa e financeira (IAPMEI, INE, entre outros). As fundações ou fundos personalizados são patrimónios autónomos que têm fins de interesse social e que são pessoas colectivas públicas. Por fim, anote-se que Freitas do Amaral (2005:371) reconhece uma terceira categoria de institutos públicos, mediante um critério de residualidade geral. Ou seja, os que não obedecem à tipologia apresentada, assumem a forma de estabelecimentos públicos, definindo-os como "institutos públicos de carácter cultural ou social, organizados como serviços abertos ao público, e destinados a efectuar prestações individuais à generalidade dos cidadãos que delas careçam". Acolhem, por exemplo, as universidades públicas e os hospitais públicos. Figueiredo Dias e Oliveira (2005) perfilham o mesmo entendimento e apontam os mesmos exemplos.

Até agora, centrámo-nos na caracterização do sector público administrativo. Mas o sector público é composto por todas as entidades controladas pelo poder político, incluindo não só a totalidade das administrações públicas que integram o Estado, os institutos públicos, as associações públicas, as autarquias locais e as regiões autónomas (sector público administrativo), como também o sector público empresarial[5]. Assim, além dos subsectores das administrações públicas (central, regional e local), destaca-se o sector público empresarial, cujas principais componentes são as empresas públicas (do Estado e das Regiões Autónomas) e as empresas municipais e intermunicipais.

Com efeito, o conceito de "economia mista" sintetiza a "filosofia que informa a constituição económica" (Gomes Canotilho e Vital Moreira, 2007:956). O art. 82º, n.º1 da CRP garante a coexistência dos três sectores económicos (público, privado e cooperativo e social), não se manifestando sobre a respectiva dimensão, mas sobre a sua incontornável manutenção. Ou seja, a propriedade dos meios de produção é tripartida em obediência à pluralidade sectorial protegida pela CRP, pelo que "nenhuma das três formas de iniciativa preclude ou prejudica as outras" (Gomes Canotilho e Vital Moreira, 2007:962). O art. 82º, n.º2 determina a integração no sector público dos meios de produção pertencentes ao Estado ou a outras entidades públicas territoriais, desde que a respectiva gestão seja assegurada por estas. Pode ser feita

[5] Para Sousa Franco (2002:143), o sector público administrativo consubstancia a "actuação económica própria do Estado e outras entidades públicas não lucrativas que desempenham uma actividade pública segundo critérios não empresariais" e o sector público empresarial acolhe o conjunto de "actividades dominadas exclusivamente por critérios económicos: produção de bens e serviços com o fim de gerar excedentes - «lucros»- dos proveitos sobre os custos".

directamente (como serviço administrativo), ou indirectamente - por intermédio de uma empresa pública, instituto público, fundação (…) -, contanto preencham, cumulativamente, os requisitos da propriedade e da gestão públicas.

O sector empresarial do Estado não se confunde com o sector público empresarial. O primeiro abrange as empresas públicas e as empresas privadas participadas pelo Estado (art. 2º, n.º1 do RJEP). As empresas públicas são empresas que estão sob a influência dominante do Estado ou de outras entidades públicas. Esta influência pode ser exercida isolada ou conjuntamente e de forma directa ou indirecta. É aferida tanto por via do critério da maioria da participação no capital, como por outros direitos especiais de controlo, tais como os direitos de voto e o direito de designar ou destituir a maioria dos órgãos de administração e de fiscalização (art. 3º, n.º1 do RJEP). Este segundo critério, previsto na alínea b) do referido preceito, porque substitui a titularidade do capital, poderá levar a que haja empresas públicas que não pertencem ao sector público empresarial, mas que estão integradas no sector empresarial do Estado.

Existem, pois, empresas públicas sob forma privada (sociedades controladas pelo Estado de base societária) e as empresas públicas sob forma pública, ou EPE, que são pessoas colectivas públicas de base institucional (o seu capital não é divisível em participações sociais, pelo que o critério da influência dominante é especificamente direccionado para as empresas constituídas nos termos da lei comercial)[6]. Ambas estão organizadas para serem sustentáveis e, regra geral, o "lucro" gerado destina-se ao seu autofinanciamento. Para Freitas do Amaral (2005:392), "a empresa pública é, antes de mais, uma empresa em sentido económico". Também nesta linha, Sousa Franco (2002:143) sustenta que as empresas públicas são "organizações permanentes de factores de produção, cuja gestão se faz em obediência a critérios exclusivamente económicos".

Enfatizando o equilíbrio económico-financeiro das empresas públicas, que salvaguarda a respectiva viabilidade, Coutinho de Abreu (1996:125) afirma que "em geral, as EP's devem tentar obter lucros – mas esse intento não é necessário: o interesse público, feito sentir superintendente-tutelarmente ou informando acordos concluídos entre o Estado e EP's, pode impor que elas visem alcançar o equilíbrio

[6] As EPE sucederam às anteriores empresas públicas (EP's), reguladas pelo Decreto-Lei n.º 260/76, de 8 de Abril, que passaram a utilizar a primeira sigla (art. 23º, n.º2 do RJEP).

entre custos e receitas da produção. Logo, o fim lucrativo não é elemento essencial do conceito de EP". No que se refere às EPE, Coutinho de Abreu (2006:256) defende que "são pessoas colectivas de direito público criadas pelo Estado com capitais públicos (por ele atribuídos e/ou por outras entidades públicas) destinados à formação (quando não já formadas *ab initio*) de organizações de meios produtoras de bens para a troca (empresas em sentido objectivo), com denominação parcialmente taxativo-exclusiva e que, sob a superintendência e tutela estaduais, visam prosseguir (indirecta ou directamente) finalidades públicas". Também nesta definição, que gravita em torno do conceito de empresa em sentido objectivo[7], não há qualquer referência ao lucro. Estas diferentes concepções das empresas públicas patentes na doutrina são retomadas mais adiante.

Em face do exposto, dir-se-á que, à partida, a integração de uma EPE no quadro do "Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados" (art. 62º, n.º1, alínea a) do EBF), é forçada. Neste preceito, está incluída a administração directa (Estado e seus serviços, estabelecimentos e organismos sem personalidade jurídica), parte da administração autónoma (Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, com ou sem personalidade jurídica) e parte da administração indirecta, ou seja os serviços, estabelecimentos e organismos personalizados (institutos públicos). Parece, pois, excluir o sector empresarial do Estado e, por consequência, as empresas públicas que acolhem as EPE.

5.2. A Interpretação da Lei

Não obstante a linha de raciocínio sobreexposta, a exclusão dos donativos atribuídos aos hospitais EPE do regime do Mecenato afigura-se contrária aos princípios que o enformam. Propendemos, por diversas ordens de razões, para uma solução alternativa. Com efeito, o conteúdo do regime do Mecenato fica esvaziado na área da saúde, caso as EPE, a forma mais comum que os hospitais públicos assumem, sejam eliminadas da sua moldura. Segundo os dados das declarações entregues à DGCI em 2006 (referentes ao período compreendido entre 2001 e 2005), analisados pelo Tribunal de Contas, cerca de 77,7% do total de donativos mecenáticos, atribuídos por sujeitos passivos de IRC, teve como destino o

[7] Para Coutinho de Abreu (2006:278), "uma empresa em sentido objectivo é a unidade jurídica fundada em organização de meios que constitui um instrumento de exercício relativamente estável e autónomo de uma actividade de produção para a troca".

mecenato social (Tribunal de Contas, 2007)[8]. O mecenato social, que engloba a área da saúde, beneficia da majoração mais elevada (140%) prevista no Mecenato (art. 62º, n.º2 do EBF).

Atente-se nas redacções do artigo 62º, n.º1, alínea a) do EBF e do art. 9º, n.º1 do CIRC, já transcritas. A primeira parece decalcada da segunda, enumerando as mesmas entidades. Todavia, contrariamente ao art. 9º, n.º1 do CIRC, o art. 62º, n.º1, alínea a) do EBF não excepciona as entidades públicas com natureza empresarial. Se pretendia afastá-las, por que razão não aderiu completamente à redacção do art. 9º, n.º1 do CIRC, na qual visivelmente se inspirou?

Impõe-se, contudo, uma sucinta justificação sobre a validade desta confrontação da letra de códigos fiscais distintos. Nos termos do art. 2º, alínea b) da LGT, os códigos fiscais aplicam-se, complementarmente, às relações jurídico-tributárias. Há, pois, uma clara intenção de colocar a LGT na cúpula do sistema tributário, assumindo-se como um diploma subordinante. A legislação complementar, que inclui os códigos fiscais, estabelece uma relação de subsidiariedade com a LGT. Ora, a coerência do sistema fiscal pressupõe uma interpretação integrada dos vários códigos tributários. Neste sentido, Pires (2008:83) sustenta que "as normas de direito fiscal têm carácter homogéneo e são coordenáveis num sistema harmónico regido por princípios gerais próprios, por princípios comuns, estando-se perante a organicidade de um sistema".

Por outra banda, o art. 11º, n.º4 da LGT veda a interpretação analógica de lacunas referentes a normas definidoras de elementos essenciais dos impostos, ou seja, que estão na reserva de lei da Assembleia da República. Esta opção justifica-se pela salvaguarda dos princípios da legalidade e da tipicidade tributárias, previstos na CRP. Porém, como notam Leite de Campos et al. (2003), tal não impede a interpretação extensiva. Descendo ao plano do EBF, o seu art. 10º proíbe a integração analógica das normas que estabelecem benefícios fiscais, mas reconhece-lhes a interpretação extensiva.

[8] O remanescente repartiu-se pelos outros tipos de Mecenato - cultural, ambiental, científico e tecnológico, desportivo, educacional e sociedade de informação. Estes valores têm por base a declaração anual de informação contabilística e fiscal, a que aludem os art. 109º, n.º1, alínea c) e 113º do CIRC. Esta declaração, que vigorava em 2006, previa no seu Anexo F, Quadro 07, campos F374 e seguintes, a inscrição do valor dos donativos atribuídos ao abrigo do Estatuto do Mecenato, do Estatuto do Mecenato Científico e de legislação avulsa conexa, quando superiores a 5 euros, majorados, independentemente de excederem os limites fiscais.

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 norma. Assim, Leite de Campos et al. (2003:77) defendem que "parece que entre interpretação extensiva e interpretação analógica não existe uma diferença qualitativa mas sim quantitativa. Limitando-se a primeira a estender o significado dos conceitos utilizados para além do sentido literal dos mesmos; enquanto que, através da aplicação analógica se estendem os conceitos utilizados a uma situação de facto não expressamente regulada na lei".

Ora, atenta a missão e a natureza dos hospitais integrados no SNS, não nos parece forçado incluí-los no espírito do art. 62º, n.º1, alínea a) do EBF.

Acresce que, nesta matéria, o objectivo do benefício fiscal consagrado não é despiciendo. Os benefícios fiscais constituem medidas excepcionais que afastam a tributação normal por razões extrafiscais hierarquicamente superiores (art. 2º, n.º1 do EBF)[9]. Os benefícios fiscais incorporam-se nos desagravamentos fiscais[10], consistem numa derrogação às regras gerais de tributação, traduzindo-se numa vantagem para os contribuintes que os aproveitam, e implicam despesa fiscal.

O elemento teleológico do imposto não se esgota no financiamento das actividades do Estado para satisfazer as necessidades colectivas. A par desta função financeira ou fiscal, convive a função extrafiscal. A própria LGT reforça os objectivos multifacetados da tributação no seu art. 5º. Em primeiro lugar surge a função financeira do Estado ("satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras

[9] Para Sá Gomes (1999:81), "os benefícios fiscais são desagravamentos excepcionais estabelecidos na lei para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que, na óptica do legislador fiscal, são constitucionalmente superiores ao da tributação que impedem". Na mesma linha, Oliveira Martins (2006:15) defende que "o benefício fiscal representa todo o desagravamento fiscal derrogatório da igualdade tributária, instituído para a tutela de interesses fiscais de maior relevância".

[10] Os desagravamentos fiscais em sentido amplo congregam os desagravamentos fiscais estruturais e os benefícios fiscais. Os primeiros fazem parte do conteúdo da tributação-regra e resultam de o próprio sistema fiscal admitir a existência de determinadas situações que não são tributadas, expulsando-as do perímetro de incidência do imposto, ou concedendo-lhes um tratamento fiscal mais favorável. A modalidade mais emblemática dos desagravamentos fiscais estruturais são as exclusões tributárias que, segundo Sá Gomes (1999:63), estão inscritas nas "normas fiscais de conteúdo negativo", sendo "delimitações negativas expressas da delimitação positiva das normas de incidência". Os benefícios fiscais não se confundem com as não sujeições tributárias. O próprio art. 4º do EBF repudia liminarmente as situações de não sujeição tributária do espectro dos benefícios fiscais, acrescentando no seu n.º2 que "consideram-se, genericamente, não sujeições tributárias as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência".

entidades públicas") e, de seguida, os objectivos sociais - favorecimento da justiça social, da igualdade de oportunidades e da distribuição equitativa da riqueza e do rendimento. Os intuitos económicos estão arrumados no art. 7º, n.º2 e 3 - promoção do "emprego, da formação do aforro e do investimento socialmente relevante", tendo em consideração "a competitividade e internacionalização da economia portuguesa, no quadro de uma sã concorrência".

Os benefícios fiscais incluem-se na política de intervenção económica e social[11]. A sua natureza excepcional e temporária[12] está patente no art. 14º n.º1 do EBF, segundo o qual "a extinção dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação-regra". A tutela de interesses extrafiscais protegidos pela CRP, cuja importância legitima a derrogação do modelo geral de tributação, constitui um elemento essencial dos benefícios fiscais.

Uma outra característica identificativa dos benefícios fiscais prende-se com o facto de o Estado participar "pela via da perda de receita fiscal, nos custos de obtenção de um certo objectivo" (Brás Carlos, 2006:28). Tal significa que o sacrifício suportado pelo Estado, prescindindo voluntariamente do direito de crédito que tem sobre as receitas fiscais, como sujeito activo da relação tributária, corresponde simetricamente à vantagem fiscal percepcionada pelos sujeitos passivos dessa relação que aproveitam os benefícios fiscais. Daí que estes se consubstanciem em despesas fiscais e, por imposição legal (106º n.º3, alínea g) da CRP; art. 14º, n.º3 da LGT e art. 2º, n.º3 do EBF), devam ser objecto de relatório do Governo que acompanha a proposta do Orçamento do Estado, estimando-se a "receita cessante" da sua aplicação.

[11] Neste sentido, Saldanha Sanches (2007:451), afirma que "na fase actual de intervenção, temos normas de direcção ou conformação da Economia, em que a isenção tributária surge como um sinal para os operadores privados, no sentido de obter deles um comportamento que se integre em certos objectivos definidos para a sociedade como um todo". Ou seja, constituem instrumentos de política económica.

[12] Os benefícios fiscais podem ser classificados em permanentes e temporários, consoante a sua duração esteja, ou não, pré-fixada legalmente. Porém, como nota Sá Gomes (1999:90), "em rigor os benefícios fiscais nunca são permanentes, mas antes estabelecidos por tempo indeterminado, para o futuro". Refira-se ainda que a temporalidade dos benefícios fiscais tem causado muita polémica, determinando a inserção do art. 3º ("Caducidade dos benefícios fiscais)" no EBF, pela Lei do Orçamento do Estado para 2007 e a reformulação, por duas vezes, do art. 14º do EBF ("Extinção dos benefícios fiscais") e do art. 14º da LGT ("Benefícios fiscais e outras vantagens de natureza social"). Este último preceito foi alvo de abundantes comentários e de profícuas recomendações no Relatório do Grupo de Trabalho de Reavaliação dos Benefícios Fiscais (2005), o que, aparentemente, determinou que a Lei do Orçamento do Estado para 2007 procedesse à alteração radical da sua redacção, com o intuito de clarificar o seu sentido e de colmatar as deficiências apontadas na doutrina.

As despesas fiscais são substitutas das despesas directas, na medida em que corporizam uma transferência medida pela diminuição da receita fiscal cobrada. Assim, o benefício fiscal traduz-se num financiamento indirecto não monetário que se quantifica como despesa fiscal. O interesse extrafiscal destas medidas está ínsito nos objectivos que os benefícios fiscais perseguem e que fundamentam a opção pela renúncia da receita fiscal. Por isto, Saldanha Sanches (2007) defende que, nos termos do art. 10º do EBF, a interpretação dos benefícios fiscais deve ser feita considerando os seus objectivos. O autor refere que esta regra decorre da própria inclusão do benefício em normas de política económica de superior interesse público. Assim, "o elemento teleológico e as singularidades de cada caso devem ser determinantes no processo de aplicação-interpretação de benefícios fiscais". Acrescenta que "estamos, então, perante um caso particularmente intenso de interpretação teleológica, que leva em linha de conta a política pública expressa pela norma que concede o benefício fiscal, como modo de proceder à sua aplicação correcta e evitar que as suas finalidades sejam frustradas pelas eventuais incorrecções do texto normativo" (Saldanha Sanches, 2007:463).

Da definição de benefício fiscal e, em particular, da importância que a sua componente extrafiscal tem, visível nos objectivos sociais e económicos relevantes que pretende atingir, parece claro que a actividade desenvolvida pelos hospitais EPE encontra guarida no Mecenato. É legítimo questionar se haverá alguma instituição que prossiga um fim social mais relevante do que um hospital.

5.3. A Actividade dos Hospitais EPE

Pretende-se, de seguida, descrever as principais características distintivas e as especificidades da actividade desenvolvida pelos hospitais, de forma a compreender as razões que motivaram o seu exercício sob as vestes de uma EPE. Dito de outro modo, procura-se demonstrar que a passagem de um hospital do sector público administrativo para o sector empresarial do Estado - trasladação comum a todos os hospitais portugueses - é uma medida que não acarretou uma alteração da substância da missão prosseguida. Ou seja, mudou a estrutura organizativa, mas a natureza da actividade exercida manteve-se.

Entre as várias razões da criação das empresas públicas, aponta-se a necessidade de modernização e a eficiência da gestão. Ou seja, não está apenas em causa o aumento do intervencionismo público na economia, ou a assunção de posições estratégicas, mas sim a adequação do sistema de governação à

prossecução dos fins públicos. Neste sentido, o art. 4º do RJEP consagra um duplo objectivo para o sector empresarial do Estado: económico-financeiro e social. Segundo este preceito, "a actividade do sector empresarial do Estado deve orientar-se no sentido da obtenção de níveis adequados de satisfação das necessidades da colectividade, bem como desenvolver-se segundo parâmetros exigentes de qualidade, economia, eficiência e eficácia, contribuindo igualmente para o equilíbrio económico e financeiro do conjunto do sector público".

A gestão das EPE é autónoma, pretende-se flexível, célere e orientada para os resultados, escapando à procedimentalização dos processos de decisão públicos e às normas da contabilidade pública, e aplicam-se as regras de direito privado[13]. Porém, a actividade das empresas públicas está submetida aos interesses do Estado, competindo ao Governo definir os seus objectivos básicos (art. 11º e 29º do RJEP), concretizando o objectivo que lhes foi confiado. Em primeiro lugar, importa relembrar que os fenómenos da empresarialização e da societarização (este último apenas aplicável às empresas públicas sob a forma comercial) não se confundem com a privatização. Significam, antes, reestruturar e revitalizar o Estado Providência ou Social, através da adopção de modelos mais próximos da gestão empresarial privada, rumo à eficiência[14]. Visto noutra perspectiva, este redimensionamento formal

[13] Repita-se que as EPE, porque são empresas públicas sob a forma pública, são pessoas colectivas de direito público. No entanto, estão, genericamente, sujeitas ao direito privado, "não porque este se lhes aplique automaticamente mas porque o direito administrativo manda aplicar direito privado" (Figueiredo Dias e Oliveira, 2005:55). A aplicação do direito privado surge não só pelas propaladas virtudes da "gestão empresarial", mas também por razões de igualdade com os outros operadores privados num mercado sujeito às regras da concorrência. Assim, este ramo do direito aplica-se, sobretudo, à sua actividade externa.

[14] Aproveita-se o ensejo para referir que a gestão pública, qualquer que seja a forma de a exercer, tem de obedecer a critérios de racionalidade económica. O art. 81º, alínea c) da CRP, que prescreve que, no âmbito económico e social, compete ao Estado "assegurar a plena utilização das forças produtivas, designadamente zelando pela eficiência do sector público", não faz qualquer distinção entre o sector público administrativo e o sector empresarial do Estado. No plano da legislação ordinária, o art. 5º da Lei n.º 3/2004 (Lei quadro dos institutos públicos) e o art. 3º da Lei n.º 4/2004 (versa sobre a administração directa do Estado), ambas de 15 de Janeiro e alteradas pelo Decreto-Lei n.º 105/2007, de 3 de Abril, determinam explicitamente princípios de boa gestão, com especial destaque para a eficácia e qualidade dos serviços prestados. Ou seja, toda a actividade do Estado, seja como administrador (que engloba a prestação de bens e serviços essenciais), seja como empresário, tem de estar subordinada a critérios de economia, eficiência e eficácia. D'Alte (2007:24) critica o "paradigma da gestão empresarial", referindo que "é uma panaceia universal" para o incremento da eficácia, não sendo perceptível a sua real valia, porque não se descrevem concretamente as respectivas técnicas, instrumentos ou métodos. Está eivado de conceitos vagos e imprecisos, confundindo-se a "boa gestão" com a "gestão empresarial", e as especificidades do sector público, que carecem de tratamento distinto, são olvidadas.

poderá até ser encarado como uma forma de reabilitar e de relançar o Estado de Bem-Estar, garantindo que as funções sociais, que desempenha numa base universal e contínua, escapam ao colapso financeiro.

Com efeito, nos termos do art. 2º da CRP, o Estado tem por dever efectivar a democracia de bem-estar económico e social. O art. 9º, nas suas alíneas a), b) e d), reitera a missão de concretização dos direitos económicos, sociais e culturais, de que gozam todos os cidadãos em condições de igualdade. É o caso do direito à saúde, consagrado no art. 64º da CRP. Neste sentido, Gomes Canotilho e Vital Moreira (2007:210) afirmam que "a democracia social, por sua vez, parece ter a ver, sobretudo, com o acesso de todos, em igualdade, às prestações sociais, designadamente à saúde (…)".

Note-se que não há uma estatização destes direitos fundamentais. O sector privado pode prestar estes serviços, originando o fenómeno da "despublicização do serviço público" - esta tendência generalizou-se com a integração europeia que, para além da imposição de apertadas regras de equilíbrio orçamental, adoptou um conceito amplo de empresa no direito da concorrência, sujeitando tanto as empresas privadas como as públicas às suas regras gerais. Porém, mesmo não sendo em regime de exclusividade, o Estado não pode demitir-se da sua provisão. Gomes Canotilho e Vital Moreira (2007:208) sufragam este entendimento, sustentando que os direitos de carácter económico, social e cultural são direitos fundamentais, "sendo que em relação a muitos deles é sobre o Estado que impende o encargo da sua satisfação (segurança social, saúde, educação)".

Daqui decorre que a função de "prestador de serviços públicos" é distinta da actuação do Estado enquanto agente económico[15]. E, no contexto da primeira, vigora o princípio da complementaridade e não da subsidiariedade (este último não tem assento na CRP, mas é geralmente invocado para caracterizar a actuação do Estado enquanto agente económico, atribuindo-lhe um papel secundário ou residual, face à iniciativa privada). Ou seja, o Estado não pode abster-se de concretizar a cláusula constitucional de bem-estar, ainda que a estrutura formal e a natureza do prestador sejam remetidas para segundo plano. Assim, prevalece como critério fundamental para aferir da qualificação de serviço

[15] Não obstante esta dicotomia de actuação, o Estado, sob o pretexto da eficácia, recorre indiscriminadamente à forma empresarial. Tal origina que as actividades de cariz social exercidas pelo Estado sejam, também, consideradas económicas em sentido amplo. Assim, segundo D'Alte (2007), importa separar o conceito de "empresa" do conceito de "natureza empresarial", de modo a diferenciar o Estado-Empresário (actividade empresarial) do Estado-Administrador (actividade económica).

público, a respectiva natureza e os princípios que regem a sua prestação. De facto, à luz do princípio da auto-organização, o Estado dispõe da faculdade de escolher a forma legal para exercer as actividades de que é incumbido (Gomes Canotilho e Vital Moreira, 2007). Porém, como consequência da liberdade de escolha entre a forma administrativa e a forma empresarial para prosseguir o interesse público, o critério formal cede em favor do critério substantivo. Daqui avulta a importância da qualificação da actividade exercida.

O serviço público tem como pilar fundamental a prossecução do bem-estar económico e social previsto na CRP. Baseia-se na noção de interesse público e, fruto do direito comunitário, o seu conceito tem evoluído muito. Actualmente confunde-se com o serviço de interesse geral, agrupando as actividades essenciais para os cidadãos e que estão vinculadas aos princípios da universalidade, não discriminação, continuidade e acessibilidade. Para Pinto Correia (2000:180), "a noção de serviço de interesse geral é uma noção comunitária que se destina a abranger a pluralidade de situações que, nos diversos Estados membros abrangem aquilo, que, entre nós, se designa por serviço público".

De acordo com a Comunicação da Comissão Europeia (2007:§2), os serviços de interesse geral integram "os serviços, económicos e não-económicos, que os poderes públicos classificam de interesse geral e que são objecto de obrigações de serviço público específicas". Estes serviços comportam "um amplo leque de actividades, dos grandes sectores que operam redes, como a produção e distribuição de energia, as telecomunicações, os transportes, a radiodifusão e os serviços postais, à educação, abastecimento de água, gestão de resíduos, serviços de saúde e serviços sociais". Daqui decorre que existem dois tipos de serviços de interesse geral: os serviços de interesse económico geral (SIEG) e os serviços não económicos. Os primeiros estão subordinados às regras comunitárias da concorrência e do mercado interno, porque têm por objecto uma actividade de natureza económica (sem prejuízo de beneficiarem de derrogações face ao regime geral da concorrência, caso o seu regular funcionamento seja obstruído). Os segundos escapam à lógica da concorrência e englobam as actividades realengas (segurança, defesa interna e justiça) e as actividades de cariz eminentemente social (saúde, educação e protecção social). A separação entre uns e outros depara-se com sérias dificuldades. Segundo a referida Comunicação, não é o sector em que o serviço se insere, nem a natureza do sujeito que o presta, nem o seu modo de

financiamento que determinam se a actividade exercida é ou não económica. O critério distintivo é a natureza da própria actividade[16].

Se a estrutura empresarial fosse reservada para actividades de natureza eminentemente económica, evitar-se-iam confusões. Nesta matéria, o caso dos hospitais EPE é um exemplo paradigmático. Nas áreas intrinsecamente empresariais, em que vigora o princípio da subsidiariedade, o estado deve escolher a empresa pública. Mas nos serviços públicos, em que vigora a obrigação de prestar, motivada pela necessidade de preencher a cláusula constitucional de bem-estar, em que prevalece o princípio da complementaridade, o Estado não deveria adoptar um suporte empresarial, mantendo-se a entidade prestadora no sector público administrativo, demonstrando, inequivocamente, que está em causa a prossecução do interesse público[17].

Em face das características apresentadas, conclui-se que a saúde é um serviço de interesse geral, de cuja prestação, por obrigação constitucional, o Estado não se pode demitir (mesmo que gere défices), e que não escapou ao fenómeno da empresarialização. Anote-se, porém, que a tendência de societarização encetada há uns anos foi invertida. Este retrocesso (ou progresso?) é mais consentâneo com a natureza da actividade prestada, tendo servido de mote para justificar a transformação dos hospitais SA em

[16] Neste sentido, Calvão da Silva (2008:215) observa que "no âmbito do Estado Providência, os serviços públicos eram sinónimo de titularidade pública, embora a sua gestão pudesse ser deferida a entidades privadas, designadamente através de contratos de concessão". Com os constrangimentos orçamentais dos Estados-Membros, a titularidade e a estrutura de suporte dos meios de produção foi subalternizada. Ou seja, começa a valer a "satisfação das necessidades fundamentais da colectividade, independentemente de tal escopo ser prosseguido através de serviços públicos tradicionais, a cargo do Estado ou concessionários, ou por entidades privadas sujeitas a «obrigações de interesse geral» («obrigações de serviço público»)". A fórmula comunitária - SIEG - destaca a neutralidade em relação à propriedade dos meios de produção do serviço público. Atendendo à dicotomia entre a lógica de mercado, de matriz anglo-saxónica, e os valores sociais, enraizados na sociedade francesa, Calvão da Silva (2008:248) sublinha que "os SIEG constituem um exemplo de equilíbrio comunitário entre diversos quadros valorativos no seio da Europa. Com efeito, a dialéctica entre o liberalismo inglês e o apego francês ao tradicional *Service Public* traduziu-se no modelo comunitário dos serviços de interesse económico geral".

[17] D'Alte (2007:200) questiona se "a saúde, o ensino, a cultura e a educação serão actividades regidas por uma lógica empresarial, quando o prestador é o Estado?". Defende que "na prestação de cuidados de saúde, no ensino, na educação e na cultura, aquilo que encontramos será, quando muito «uma empresa» no sentido da estrutura organizada para a produção técnica de um determinado serviço. Não se tratará porém de verdadeira empresa, desde logo porque o serviço produzido não tem de ser escoado de acordo com as regras de mercado, não tem como pressuposto a indexação de um preço que garanta efectivamente a cobertura do custo de produção, e não terá certamente associada à sua prestação, qualquer ideia de risco, mas apenas e só (para não dizer sobretudo), uma ideia de obrigatoriedade de prestação por forma a concretizar normas constitucionais" (D'Alte, 2007:207).

EPE[18]. De facto, o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de Dezembro, faz uma referência expressa ao "serviço público" que as unidades do SNS prestam, determinando a sua submissão à regra da bi-tutela ministerial.

Tal como já referimos, regra geral, as empresas desempenham actividades económicas. Os hospitais EPE, sob o ponto de vista formal, são considerados empresas. Porém, paradoxalmente, a actividade que desempenham é de natureza social e, portanto, não empresarial. Como nota D'Alte (2007), seria redutor e superficial avaliar apenas a natureza da entidade que exerce uma determinada actividade, sem atender à respectiva especificidade.

O RJEP contempla um regime especial para as empresas encarregadas da gestão dos SIEG (art. 19º a 22º). Não faz qualquer alusão aos serviços de interesse geral. Porém, atendendo a que a prestação de actividades de cariz social é efectivada mediante uma estrutura empresarial, são passíveis de inclusão nas actividades económicas em sentido amplo. Dito de outro modo, é razoável admitir que os SIEG referidos, mas não tipificados, no RJEP, englobam a saúde[19]. De facto, movido pela vontade de absorver a racionalidade económica da "gestão empresarial" e olvidando que a eficiência deve pautar a globalidade da intervenção pública, o legislador acabou por integrar nos SIEG os serviços públicos (ou de interesse geral) que têm como suporte uma estrutura empresarial, gerando, assim, um fenómeno de miscigenação. Neste sentido, para Gomes Canotilho e Vital Moreira (2007:1020), "o que caracteriza os

[18] De modo muito expressivo, D'Alte (2007:264) salienta que "a actividade empresarial desenvolvida por uma EPE é susceptível de ser muito mais controlada do que aquela que se desempenhe através de uma sociedade comercial". As actividades de natureza eminentemente social - educação, cultura, segurança social, ensino e saúde -, porque são áreas de intervenção obrigatória do Estado, protegidas pela Constituição, não deveriam revestir a forma empresarial. Tendo como suporte organizativo a empresa, "e considerando-se a possibilidade de se tratar de actuação isolada por parte do Estado no desenvolvimento de tal actividade, consideramos que a forma adequada será a de EPE, não a de sociedade comercial. É o que sucede com a reformulação anunciada dos hospitais SA" (D'Alte, 2007:332). A autora assume declaradamente que, no caso dos hospitais, a figura do instituto público é mais apropriada do que a EPE, uma vez que prestam um serviço público essencial e, portanto, a tendência empresarializadora não deveria abranger o sector da saúde. Esta conclusão ancora-se na falta de preenchimento cumulativo dos seguintes "índices de empresarialidade" - "assentar numa estrutura organizada e estável entendida como empresa em sentido objectivo", "implicar a assunção de riscos a suportar pelo sujeito titular da mesma, durante o processo produtivo" e "lançar o produto resultante do processo produtivo, no mercado, a um preço que cubra, no mínimo, os custos da sua produção" (D'Alte, 2007:153). Refira-se, por fim, que, para esta autora, o princípio da liberdade de escolha das formas jurídicas não é um poder absoluto, devendo a opção ser fundamentada pelo Estado.

[19] Num sentido aproximado, D'Alte (2007) refere que, apesar de os serviços de interesse geral não lograrem passar o teste da empresarialização, aferida pelos "índices de empresarialidade", as actividades económicas e sociais são, em termos amplos, actividades económicas.

SIEG (tal como os serviços públicos tradicionais) é o facto de eles estarem programados para garantir a satisfação das necessidades dos utentes, à margem das regras comuns do mercado. As regras da garantia do abastecimento, da disponibilidade para todos («serviço universal»), do preço acessível (quando não gratuitidade), da qualidade e da segurança garantidas, etc. constituem as chamadas «obrigações de serviço público» (OPS), normalmente associadas aos SIEG".

Nos termos do art. 19º do RJEP, consideram-se empresas encarregadas da gestão de SIEG "aquelas cujas actividades devam assegurar a universalidade e continuidade dos serviços prestados, a coesão económica e social e a protecção dos consumidores, sem prejuízo da eficácia económica e do respeito dos princípios de não discriminação e transparência". O art. 20º acrescenta como princípios orientadores a não discriminação, a generalidade, a qualidade dos serviços, a acessibilidade (e, inclusivamente, a gratuitidade), entre outros. Note-se que, na pendência da hipótese de os argumentos acima expendidos cederem perante uma interpretação restritiva (que rejeite a inclusão dos serviços de saúde nos SIEG, com base no seu carácter não económico), não restam dúvidas de que, considerando os princípios reitores enumerados, as entidades integradas no SNS beneficiam, por maioria de razão, deste regime[20].

A observância destes princípios, que caracterizam a gestão dos SIEG, é de tal modo inalienável que, em casos devidamente justificados, o disposto no art. 8º do RJEP, que submete as empresas públicas às regras gerais da concorrência, pode ser afastado. Assim, de acordo com o art. 9º do RJEP, as empresas encarregadas da gestão dos SIEG podem, no caso de o cumprimento da sua missão estar em crise,

[20] Para Morais (2000:125), "as empresas públicas encarregadas da gestão de serviços de interesse económico geral recebem o encargo de assegurar, de modo universal e continuo, determinadas prestações, com interesse para a comunidade, em geral, ou para certos sectores da população, normalmente não passíveis de prossecução numa óptica de rendibilidade". Este autor acrescenta que, não raro, o Estado estabelece uma relação com estas empresas por intermédio de contratos de gestão que acolhem os objectivos a atingir e a fórmula de cálculo das transferências financeiras públicas para a prossecução dos serviços públicos. É irrefutável a proximidade deste regime com as regras do SNS e com o disposto no art. 12º, n.º2 do Decreto-Lei n.º233/2005, de 29 de Dezembro, que determina que "o pagamento dos actos e actividades dos hospitais E. P. E. pelo Estado é feito através de contratos-programa a celebrar com o Ministério da Saúde (…)". Gomes Canotilho e Vital Moreira (2007:826) afirmam que "o serviço nacional de saúde deve considerar-se como serviço público obrigatório de activação necessária e de existência irreversível (se bem que não insusceptível de reforma)". Defendem que deverá ser universal (destinado à generalidade dos cidadãos sem discriminações), geral (deve congregar todos os serviços públicos de saúde) e tendencialmente gratuito. Só assim se previne o risco de selecção adversa, pois, tal como questiona Calvão da Silva (2008:221), "atendendo ao escopo lucrativo dos operadores privados em contexto concorrencial, como garantir que alguém não será visto enquanto custo, mas como pessoa independentemente do seu poder económico?".

beneficiar de um tratamento especial em matéria de concorrência. Ou seja, a prossecução do seu objecto sobrepõe-se às regras da concorrência.

O regime especial reconhecido às empresas encarregadas da gestão dos SIEG visa delimitar a classificação entre empresas públicas de mercado e de serviço público. Defendendo que há dois tipos de empresas públicas, Gomes Canotilho e Vital Moreira (2007:980-981) referem que umas obedecem à paridade com as suas congéneres do sector privado, competindo num mercado concorrencial. Outras são "as empresas prestadoras de serviços públicos, encarregues da produção e disponibilização de serviços qualificados como essenciais ao bem-estar individual e colectivo" e correspondem às empresas públicas encarregadas da gestão dos SIEG, "que é o nome comunitário das empresas prestadoras de serviços públicos".

No âmbito do sector empresarial, as EPE são a forma mais adequada para o Estado exercer uma actividade de interesse público, como é o caso da saúde[21]. De facto, um elemento essencial nas sociedades é o escopo lucrativo. Nas empresas públicas, atenta a formulação do art. 4º do RJEP, o fim lucrativo, destinado a contribuir "para o equilíbrio económico e financeiro do conjunto do sector público" é partilhado com a "satisfação das necessidades da colectividade". Tal não implica que o lucro seja indesejável. Significa antes que não é imperioso, tal como, infelizmente, demonstra a realidade - segundo a direcção-geral do tesouro e finanças (2007:50), os hospitais incluídos no sector empresarial do Estado registaram, em conjunto, um resultado líquido negativo de 190,6 milhões de euros em 2006, "o que representa um decréscimo de 108,3% relativamente ao ano transacto, constatando-se que só 6 entidades apresentam resultados líquidos positivos". Pretende-se, pois, que sejam as regras do interesse público, temperadas pela racionalidade económica, a comandar. E o regime das EPE está mais ajustado a este desígnio. Subscrevendo esta tese, Morais (2000:104) milita por "uma associação preferencial, ou

[21] Também Gervásio Lérias (2000:55) afirma que "relativamente às duas formas de organização de actividades empresariais previstas no regime do SEE [Sector Empresarial do Estado], ter-se-ia: as sociedades para as actividades que possam ter como fim último o lucro, e as entidades públicas empresariais para as actividades em que sejam relevantes outros fins sujeitos a tutela, salvaguardadas que estejam condições de auto sustentação da empresa". Referindo-se em concreto às empresas encarregadas da gestão de SIEG, Pinto Duarte (2000:79) declara que "o que ressalta da sua actividade não é o ânimo lucrativo, mas sim a prestação de determinados bens ou produtos. Isso, não obsta, no entanto, a que haja sempre um critério norteador da sua actuação, assente em padrões de rentabilidade empresarial. É que estas empresas – também elas – competem no mercado, não podendo da sua actuação resultar situações que impeçam, falseiem ou restrinjam as regras da concorrência".

tendencial - embora, logicamente, não automática ou obrigatória -, entre o conjunto de empresas públicas que se distingam pela prestação continuada de serviços de interesse económico geral (ou, numa formulação mais corrente e, porventura, mais sugestiva, «serviços públicos») – contrapostas ao conjunto das empresas públicas concorrenciais – e as EPE" [22].

Com efeito, os SIEG demandam uma intervenção pública mais efectiva, tais como a atribuição de subsídios e de indemnizações compensatórias e a fixação de preços e de tarifas (art. 29º, n.º2 alíneas a) e b) do RJEP), especificidades que estão previstos no regime da tutela aplicável às EPE. Por isto, Morais (2000:132), referindo-se aos SIEG, sustenta que as EPE "sistematicamente se deveriam fundamentalmente associar a esse tipo de funções específicas". Esta leitura vai ao encontro do disposto no Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de Dezembro, que procedeu à transformação dos hospitais SA em EPE. Os hospitais EPE podem ter a forma de empresa, mas a sua actividade não tem verdadeiramente uma natureza empresarial. É admissível que o "critério da finalidade" se sobreponha "ao da estrutura" (D'Alte, 2007:161).

Em face desta linha argumentativa, somos de opinião que os hospitais EPE têm a seu cargo a gestão de um serviço de interesse (económico) geral. Por isto, o suporte organizativo da sua actividade, que assume a forma de empresa pública, não obnubila o seu reconhecimento pelo Mecenato como recipiente de donativos. Por outras palavras, a forma escolhida para o exercício da sua actividade não oblitera a respectiva substância, ainda que, como vimos, aparentemente a descaracterize.

6. Comentários Finais

A transformação dos hospitais em EPE é um processo de metamorfose que permite a passagem do sector público administrativo para o sector empresarial do Estado, aproveitando as vantagens da desorçamentação das despesas públicas e aproximando-se dos modelos de gestão empresarial. A importação das virtudes da gestão privada tem sido feita através da trasladação das entidades públicas para o sector empresarial do Estado, esperando-se que daí advenha a tão almejada auto-sustentação.

[22] Nas empresas públicas sob forma societária, o lucro é mais relevante do que nas EPE. Nas primeiras, dele depende a sua qualificação como sociedade e não se lhes pode amputar esse elemento essencial (D'Alte, 2007). Nas EPE, já não é assim e, no caso das empresas encarregadas da gestão de SIEG, o escopo lucrativo é ainda menos pronunciado, porque, sendo comprovadamente deficitárias, não integra o seu núcleo de constituintes fundamentais (Coutinho de Abreu, 2006).

Porém, a gestão empresarial não tem o exclusivo da "boa gestão". Ademais, na área da saúde, fruto das suas características de serviço social público, é difícil que esta transferência consiga inverter a situação deficitária dos hospitais.

A actividade prosseguida pelos hospitais EPE enquadra-se no espírito do Mecenato. Estas entidades não são o exemplo paradigmático dos constituintes do sector empresarial do Estado, daí que uma interpretação literal daquele regime não seja adequada. Sugerimos que os hospitais EPE não estão expressamente previstos no Mecenato, porque a forma de organização e gestão da sua actividade não é consistente com a sua natureza. Embora o suporte empresarial possa, numa primeira análise, desvirtuar a natureza da actividade exercida pelos hospitais, o núcleo essencial dos serviços de saúde está assegurado. Ou seja, apesar da alteração formal, a substância da actividade prestada mantém-se fiel aos princípios que caracterizam o serviço público, subordinados às normas constitucionais que regem a prestação de serviços de saúde.

Tanto no IRS, como no IRC, o regime do Mecenato limita o benefício fiscal consoante a natureza da actividade apoiada e a tipologia da entidade destinatária. Daqui resulta a enumeração de um vasto número de actividades e de recipientes contemplados. Acresce que, em sede de IRC, este regime concede ainda uma multiplicidade de majorações (no IRS, admite-se uma única majoração de 30%, que se aplica a um caso isolado: os "donativos religiosos"). Muito embora não seja o seu principal objectivo, as conclusões deste trabalho têm um impacto profundo na órbita dos doadores. Visto na perspectiva dos filantropos, isto é, dos sujeitos passivos de IRC e de IRS que concedem donativos aos hospitais EPE e que satisfazem as condições previstas no Mecenato, nomeadamente o seu carácter de liberalidade[23], os benefícios advenientes não podem ser omitidos.

O estatuto especial dos donativos mecenáticos traduz-se num benefício fiscal, mediante a modalidade de dedução à colecta em IRS e de dedução ao rendimento em IRC[24]. O tratamento dos donativos

[23] A lei fiscal repudia todo e qualquer interesse económico na atribuição de donativos. O art. 61º do EBF prescreve que os donativos são custo fiscal desde que se destinem a determinadas entidades, públicas ou privadas, "cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional", rejeitando categoricamente a relevância fiscal daqueles que tenham quaisquer "contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial".

[24] A modalidade prevista para concretizar o benefício reconhecido aos sujeitos passivos de IRS que concedem donativos

concedidos por sujeitos passivos de IRS, ao abrigo do Mecenato, segue de perto as regras instituídas para as pessoas colectivas. De facto, as actividades e instituições, públicas e privadas, elegíveis em termos de benefícios fiscais em IRC, previstas no art. 62º do EBF, são retomadas pelo art. 63º que se dedica exclusivamente ao IRS (uma diferença face ao IRC prende-se com o facto de, não obstante a definição de donativo fiscal acolher as contribuições em espécie, esta forma não parecer admissível para efeitos de dedução à colecta em IRS[25]).

Focando unicamente nos sujeitos passivos de IRC, os donativos, em espécie, ou em dinheiro, atribuídos aos hospitais EPE, são dedutíveis ao rendimento e beneficiam de uma majoração de 40%, porque se trata de uma actividade social. Tal significa que o custo contabilístico para efeitos de determinação do lucro tributável é considerado em 140%, representando um valor fiscal superior ao que foi realmente despendido. Os donativos estão contabilizados como custos ou perdas extraordinários, afectando desde logo o resultado líquido. Por isto, no processo de determinação do lucro tributável, são incluídas as majorações reconhecidas fiscalmente. Assim, deduzem-se estes "sobre-custos" na linha 234 do Quadro 07 do Modelo 22.

Atenta a natureza dos hospitais EPE, o valor do donativo fiscalmente aceite não está sujeito a qualquer limite fixado pelo regime do Mecenato. Porém, todos os donativos concedidos ao abrigo do Mecenato, à semelhança de outros benefícios fiscais e dos regimes contemplados no n.º13 do art. 40º e no art. 69º do CIRC, estão expressamente previstos no art. 86º, n.º2, alínea b) do CIRC, com o propósito de corrigirem o valor do imposto liquidado, tendo como base de comparação a sua ausência. Deste modo,

ao abrigo do Mecenato é, em regra, a dedução à colecta (25% do valor do donativo, em alguns casos até ao limite de 15% da colecta). Esta modalidade foi introduzida pelo Estatuto do Mecenato. Até 1999, ano em que foi aprovado, o abatimento era feito à matéria colectável concretizando uma dedução que operava antes da aplicação da taxa de imposto. Por razões de equidade fiscal, no IRS, esta conversão de deduções à matéria colectável em deduções à colecta foi generalizada a outros tipos de desagravamentos fiscais. De facto, na pendência de taxas progressivas, os contribuintes com maior matéria colectável, beneficiavam relativamente mais do que os de menor rendimento, por via do enquadramento num escalão de taxas de tributação mais baixas. Esta questão é irrelevante ao nível do IRC, na medida em que é um imposto de taxa única. A inexistência de progressividade interna leva a que tanto a dedução ao rendimento como a dedução à colecta sejam proporcionais.

[25] Como excepção a esta regra, aponte-se o regime previsto no Estatuto do Mecenato Científico, cujo art. 11º consagra a possibilidade de os donativos em espécie serem fiscalmente aceites para efeitos de IRS.

preserva-se o "valor liquidado do IRC", através da limitação do efeito cumulativo dos benefícios que actuam antes da determinação da colecta.

No CIRC, se os donativos atribuídos não estiverem abrangidos pelo regime do Mecenato, não são aceites como custo. O controverso teste da indispensabilidade que os custos têm de ultrapassar para adquirirem relevância fiscal aplica-se aos donativos, mas de forma diametralmente oposta. Por outras palavras, os princípios reitores do regime do Mecenato têm um sentido inverso ao dos princípios que qualificam os custos fiscalmente aceites no CIRC. Logo, um encargo não pode, simultaneamente, ser elegível para efeitos fiscais pelos dois quadros normativos. Ora, dedicando-se o regime do Mecenato a atribuir a categoria de custo fiscal aos donativos, se estes fossem direccionados para a finalidade reditícia da empresa, demonstrando que são indispensáveis nos termos do art. 23º do CIRC, deixariam de ser fiscalmente aceites, na medida em que se afastam no sentido oposto ao do ordenamento que os regula. Reforçando esta leitura, o art. 24º, n.º1 alínea a) do CIRC arreda expressamente do cômputo do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício, "que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC" [26].

Retomando a perspectiva da entidade beneficiária, do enquadramento no Mecenato resultam diversas obrigações previstas no art. 66º do EBF. Relativamente à tributação em sede de IRC dos donativos recebidos, importa salientar que a comparticipação do Estado se reconduz ao benefício fiscal reconhecido às entidades doadoras. Mas note-se que, descontando o caso em que o donativo está sujeito ao regime das reintegrações e amortizações, a tributação do donativo na esfera do beneficiário, anula esta comparticipação. Nestes casos, haverá realmente despesa fiscal, uma componente indissociável do conceito de benefício fiscal?

Assim, por razões de igualdade entre as entidades beneficiárias dos donativos mecenáticos e de rigor na quantificação da despesa fiscal, os donativos recebidos pelos hospitais EPE deveriam ser excluídos de

[26] Neste sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 12-10-2004, Processo n.º 00184/03, dispõe 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, e daí que não sejam consideradas custos nem variações patrimoniais negativas, a menos que a lei expressamente as qualifique de outro modo, como sucede relativamente a algumas liberalidades de cariz social, que, por razões de política fiscal, a lei qualifica como custos (…)".

tributação. Com efeito, regra geral, as entidades abrangidas pelo Mecenato estão isentas de IRC, ainda que, na maioria dos casos, esta isenção incida apenas em alguns tipos de rendimentos (associados a actividades que interessa apoiar), dependa de reconhecimento administrativo prévio e exija o regular cumprimento de determinadas obrigações (art. 9º, 10º e 11º do CIRC).

Ora, como já se referiu, os hospitais EPE não gozam de qualquer tipo de isenção em IRC. Por isto, entendemos que deveriam beneficiar de um regime especial que impedisse a tributação dos donativos recebidos ao abrigo do regime do Mecenato. Esta proposta de excepção não diverge do regime derrogatório reconhecido às pessoas colectivas ou entidades residentes que não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Já se mencionou que o rendimento tributável destas entidades engloba os donativos recebidos. Porém, estes rendimentos têm um tratamento especial, nos termos do art. 49º, n.º4 do CIRC, segundo o qual "consideram-se rendimentos isentos os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários". Este preceito, reformulado pela Lei do Orçamento do Estado para 2007, visa precisamente impedir a tributação destes rendimentos, que, não raro, se enquadram no regime do Mecenato. Anteriormente, esta norma constava do n.º3 do art. 49º do CIRC. Contudo, a sua interpretação levantava algumas dúvidas, tendo sido objecto de uma informação vinculativa (processo n.º 739/2004, de 2004.06.21). Inequivocamente conclui que "se se destinarem a financiar a directa e imediata realização dos fins estatutários daquelas entidades, os citados incrementos patrimoniais não são sujeitos a IRC (…)".

Este entendimento contribui para a consistência do sistema fiscal. Seria incongruente que, por um lado, a lei fiscal estimulasse os mecenas a contribuir, através de benefícios fiscais constantes no regime do Mecenato, e, por outro, tributasse os montantes concedidos na esfera do beneficiário. Com efeito, se a atribuição de donativos é incentivada pelo regime do Mecenato, então admite-se que as actividades prosseguidas pelas entidades recipientes têm um interesse público que importa apoiar. Logo, não há razões para tributar, *a posteriori*, aqueles rendimentos.

O que defendemos é, justamente, a extensão deste regime aos hospitais EPE. Apesar de o sector da saúde não estar obrigatoriamente sujeito às regras comunitárias da concorrência, se, porventura, subsistir este argumento, não vemos qualquer óbice no alargamento do regime do Mecenato a todos os

hospitais públicos ou privados, integrados no SNS, e à correspectiva isenção da tributação em IRC relativamente aos donativos recebidos ao abrigo daquele regime.

7. Autores Citados

Brás Carlos, A., 2006, *Impostos - Teoria Geral*, Almedina, Coimbra.

Calvão da Silva, J.N., 2008, *Mercado e Estado - Serviços de Interesse Económico Geral*, Almedina, Coimbra.

Casalta Nabais, J., 2005, *Direito Fiscal*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra.

Comissão das Comunidades Europeias, 2007, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões*, COM (2007) 725 Final, Bruxelas.

Coutinho de Abreu, J.M., 1996, *Da Empresarialidade – As Empresas no Direito* (reimpressão), Almedina, Coimbra.

Coutinho de Abreu, J.M., 2006, *Curso de Direito Comercial, Vol.I*, 6ª Edição, Almedina Coimbra.

D'Alte, S.T., 2007, *A Nova Configuração do Sector Empresarial do Estado e a Empresarialização dos Serviços Públicos*, Almedina, Coimbra.

Direcção-Geral do Tesouro e Finanças, Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2007, *Sector Empresarial do Estado 2007 – Relatório de 2007*, Lisboa.

Figueiredo Dias, J. e Oliveira, F.P., 2005, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, Almedina, Coimbra.

Freitas do Amaral, D., 2005, *Curso de Direito Administrativo Vol.I*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra.

Gervásio Lérias, A., 2000, "Evolução do Sector Empresarial do Estado", *in Estudos sobre o Novo Regime do Sector Empresarial do Estado*, pp. 25-60, organização de Eduardo Paz Ferreira, Almedina, Coimbra.

Gomes Canotilho, J.J., Vital Moreira, 2007, *CRP – Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol.I*, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra.

Leite de Campos, D., Silva Rodrigues, B., Lopes de Sousa, J., 2003, *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, 3ª Edição, Vislis Editores, Lisboa.

Morais, L.D.S., 2000, "As Relações entre o Estado e as Empresas Públicas na Sequência da Aprovação do Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de Dezembro", *in Estudos sobre o Novo Regime do Sector Empresarial do Estado*, pp. 89-132, organização de Eduardo Paz Ferreira, Almedina, Coimbra.

Oliveira Martins, G.W.d'., 2006, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEFF, Almedina, Coimbra.

Paz Ferreira, E., 2000, "Aspectos Gerais do Novo Regime do Sector Empresarial do Estado", *in Estudos sobre o Novo Regime do Sector Empresarial do Estado*, pp. 9-24, organização de Eduardo Paz Ferreira, Almedina, Coimbra.

Pinto Correia, C., 2000, "O Novo Regime do Sector Empresarial do Estado e o Direito Comunitário", *in Estudos sobre o Novo Regime do Sector Empresarial do Estado*, pp. 167-184, organização de Eduardo Paz Ferreira, Almedina, Coimbra.

Pinto Duarte, A., 2000, "Notas sobre o Conceito e o Regime Jurídico das Empresas Públicas Estaduais", *in Estudos sobre o Novo Regime do Sector Empresarial do Estado*, pp. 61-88, organização de Eduardo Paz Ferreira, Almedina, Coimbra.

Pires, M., 2008, *Direito Fiscal – Apontamentos*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra.

Rebelo de Sousa, M., Salgado de Matos, A., 2006, *Direito Administrativo Geral*, *Tomo I*, 2ª Edição, Dom Quixote, Lisboa.

Relatório do Grupo de Trabalho de Reavaliação dos Benefícios Fiscais, 2005, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º198, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças.

Sá Gomes, N., 1999, *Manual de Direito Fiscal, Vol. II*, 8ª edição, 2ª reimpressão, Editora Rei dos Livros, Lisboa.

Saldanha Sanches, J.J., 2007, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra.

Sousa Franco, A.L.P., 2002, *Finanças Públicas e Direito Financeiro, Vol.I*, 4ª Edição – 9ª Reimpressão, Almedina, Coimbra.

Tribunal de Contas, 2007, *Auditoria aos Sistemas de Controlo Instituídos pela Direcção Geral dos Impostos Relativamente aos Benefícios Fiscais no Âmbito do Estatuto do Mecenato e do Estatuto do Mecenato Científico*, Processo n.º 10/2007, Relatório n.º39/2007.